

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. rugsėjo 3 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 24 straipsnio 1 dalis, 25 straipsnio b punktas, 62 straipsnio 2 dalis, 63 straipsnis ir 64 straipsnio 1 dalis – Šlovė „paslaugų teikimas“ – Abonentinių konsultavimo paslaugų teikimo sutartis – Apmokestinimo momentas – Būtinumas parodyti paslaugų suteikimo faktą – Prievolė apskaičiuoti mokesčius“

Byloje C-463/14

dėl *Administrativen sad – Varna* (Bulgarija) 2014 m. rugsėjo 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. spalio 8 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Asparuhovo Lake Investment Company OOD

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešis, teisėjai A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašius ir C. G. Fernlund (pranešėjas),

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2015 m. liepos 2 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Asparuhovo Lake Investment Company OOD*, atstovaujamos J. Fitsev,
- *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, atstovaujamo A. Kirova,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis ir A. Magrippi,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, R. Campos Laires ir A. Cunha,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Roussanov ir M. Owsiany-Hornung,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva) 24 straipsnio 1 dalies, 25 straipsnio b punkto, 62 straipsnio 2 dalies, 63 straipsnio ir 64 straipsnio 1 dalies ai?kinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Asparuhovo Lake Investment Company OOD* (toliau – ALIC) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Varnos miesto Skund? ir mokestin?s bei socialinio draudimo praktikos direkcijos prie Nacionalin?s pajam? agent?ros centrin?s valdybos direktorius, toliau – direktorius) gin?? d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) už abonentin? konsultavimo paslaug? pirkim? atskaitos.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Pagal PVM direktyvos 2 straipsn?:

„1.PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaug? teikimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.“

5 Min?tos direktyvos 24 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Paslaug? teikimas“ – sandoris, kuris n?ra preki? tiekimas.“

6 Pagal tos pa?ios direktyvos 25 straipsn?:

„Paslaug? teikimu gali b?ti *inter alia* šie sandoriai:

<...>

b) ?sipareigojimas susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksm? ar aplinkyb?;

<...>“

7 PVM direktyvos 62 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje:

1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada ?vykdomos prievolei apskai?iuoti PVM atsirasti b?tinos teisin?s s?lygos;

2) Prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda tada, kai mokes?i? institucija ?gyja teis? pagal tuo metu galiojant? ?statym? reikalauti mokes?io iš asmens, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM, net ir tuo atveju, kai mok?jimo terminas gali b?ti atid?tas.“

8 Šios direktyvos 63 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus preki? tiekim? ar paslaug? teikim?.“

9 Nurodytos direktyvos 64 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Jeigu atlikus paslaug? teikim? ar preki? tiekim?, išskyrus 14 straipsnio 2 dalies b punkte nurodyt? preki? nuom? tam tikram laikotarpiui ar pardavim? atidedant apmok?jimo termin?, s?skaitos pateikiamos ir apmokamos kelis kartus iš eil?s, laikoma, kad paslaug? teikimas ar preki? tiekimas yra atliktas tada, kai baigiasi laikotarpis, su kuriuo yra susijusios šios s?skaitos ar apmok?jimas.“

10 Pagal PVM direktyvos 66 straipsn? valstyb?ms nar?ms leidžiama nukrypti „nuo 63, 64 ir 65 straipsni?“ ir „numatyti, kad tam tikr? sandori? atveju ar tam tikr? kategorij? apmokestinamiesiems asmenims prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda vienu iš ši? moment?:

a) ne v?liau kaip išrašius s?skait?-fakt?r?;

b) ne v?liau kaip gavus apmok?jim?;

c) kai s?skaita-fakt?ra neišrašoma arba ji išrašoma v?liau – per nurodyt? laikotarp? nuo apmokestinimo momento.“

Bulgarijos teis?

11 Pagal klostantis faktin?ms bylos aplinkyb?ms galiojusios redakcijos Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (*Zakon za danâk vârhû dobavenata stoynost*, DV Nr. 63, 2006 m. rugpj??io 4 d., toliau – ZDDS) 2 straipsn?:

„[PVM] apmokestinamas:

1. Kiekvienas preki? tiekimas ir paslaug? teikimas už atlyg?;

<...>“

12 ZDDS 8 straipsnyje numatyta:

„Paslauga, kaip ji suprantama pagal š? ?statym?, yra viskas, kas turi vert?, ta?iau n?ra prek?, pinigai apyvartoje ir užsienio valiuta, naudojami kaip mok?jimo priemon?.“

13 Pagal ZDDS 9 straipsn?:

„1) Paslaugos teikimas yra kiekvienai paslaugai b?tin? veiksm? atlikimas.

2) Paslaugos teikimu taip pat laikoma:

<...>

2. ?sipareigojim? nesiiimti veiksma? arba nesinaudoti teis?mis prisi?mimas;

<...>“

14 ZDDS 25 straipsnyje nustatyta:

„1) Apmokestinimo momentas pagal š? ?statym? ?vyksta apmokestinamajam asmeniui atlikus prek? tiekima? arba paslauga? teikima?, ?sigijus prekes Bendrijoje ar importavus prekes pagal 16 straipsn?.

2) Apmokestinimo momentas ?vyksta nuosavyb?s teis?s ? turt? perdavimo arba paslaugos suteikimo momentu.

<...>

4) Periodinio, etapais vykdomo arba nepertraukiamo tiekimo atveju, išskyrus 6 straipsnio 2 dalyje nurodytus tiekimus, kiekvienas terminas arba etapas, už kur? sutarta atlikti mok?jim?, laikomas atskiru tiekimu, o apmokestinimo momentas šiuo atveju ?vyksta, kai atsiranda pareiga atlikti mok?jim?.

<...>

6) ?vykstant apmokestinimo momentui pagal 2, 3 ir 4 dalis:

1. apmokestinam?j? tiekima? atveju mokestis tampa mok?tinas pagal š? ?statym? ir registruotam asmeniui atsiranda pareiga j? apskai?iuoti <...>

<...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

15 ALIC yra Bulgarijos bendrov?, kurios pagrindin?s veiklos sritys yra žem?s ?kis, sodininkyst?, gyvulininkyst? ir pagalbin? veikla.

16 2011 m. rugpj??io 1 d. ši bendrov? sudar? abonentines konsultavimo paslauga? sutartis su kitomis keturiomis bendrov?mis, t. y. *Krestan Bulmar – Korporativni finansi EOOD*, *Krestan Bulmar – Biznes razvitie EOOD*, *Krestan Bulmar – Legakonsult EOOD* ir *Biznes Ekspres EOOD* (toliau kartu – paslauga? teik?jai), atitinkamai ?moni? finans?, verslo pl?tros, teis?s ir informacinio saugumo srityse. Visoms šioms konsultavimo bendrov?ms atstovavo tas pats asmuo. Šalys nutrauk? šias sutartis nuo 2012 m. kovo 5 d.

17 Pagal šias sutartis paslauga? teik?jai ?sipareigojo:

– b?ti pasireng? teikti ALIC konsultacijas, rengti susitikimus ir vykdyti ?sipareigojimus kiekvien? darbo dien? nuo 9 iki 18 val., o prireikus ir nedarbo metu, ?skaitant sekmadienius ir šven?i? dienas,

- prireikus užtikrinti, kad ALIC ar su ja susijusio trečiojo asmens paslaugoms reikiamu laiku visada būtų kompetentingas darbuotojas, įskaitant nedarbo valandas, sekmadienius ir švenčių dienas,
- gauti dokumentus ir būtina informaciją ir jais keistis tarp šalių, siekiant užtikrinti geriausių ir veiksmingiausių ALIC interesų apsaugą,
- laiku perduoti užsakovui susipažinti, suderinti ir pasirašyti visus jo interesų apsaugai būtinus dokumentus.

18 Paslaugų teikėjai pareiškė, kad nėra sudarę analogiškų sutarčių su trečiaisiais asmenimis, kurių interesai būtų priešingi ALIC interesams arba kurie būtų tiesioginiai jos konkurentai. Jie taip pat įsipareigojo nesudaryti tokių sutarčių.

19 Savo ruožtu ALIC įsipareigojo mokėti savaitinį atlygą kiekvieną savaitę, einančios po tos, už kurią atlygis mokėtinas, pirmadienį. ALIC atskaitė paslaugų teikėjų sąskaitose faktrose nurodytą PVM.

20 Dėl ALIC buvo atliktas mokestinis patikrinimas už 2011 m. rugpjūtio–spalio mėn. laikotarpį. Per šį patikrinimą mokesčių administratorius konstatavo, kad sąskaitos faktros buvo išrašytos per sutartyse nurodytą terminą, tinkamai įtrauktos į paslaugų teikėjų ir ALIC apskaitą ir nurodytos PVM deklaracijose. Mokesčių administratorius taip pat pažymėjo, kad mokėjimai pagal paslaugų teikėjų išrašytas sąskaitas faktras buvo atlikti per banką. Be to, buvo nustatyta, kad paslaugų teikėjų personalas buvo pakankamai kvalifikuotas teikti sutartas paslaugas.

21 Dėl šių paslaugų teikimo būdo paslaugų teikėjai nurodė, kad šalys nenumatė šių paslaugų užsakymo ir suteikimo formaliai patvirtinti dokumentais. Užduotys ir einamosios problemos buvo aptariamose per susirinkimus, telefonu ar elektroniniu paštu. Už konkrečios paslaugos teikimą atsakingi asmenys paaiškino, kad už ryšį su klientu atsakingas asmuo elektroniniais laiškais jiems skirstydavo įvairias ALIC naudas atliktinas užduotis.

22 Mokesčių administratorius nusprendė, kad nepateikti jokie rodymai dėl faktiškai suteiktų paslaugų rūšių, skaičiaus ir pobūdžio, pavyzdžiui, nepateiktas joks pirminis dokumentas, patvirtinantis paslaugoms teikti skirtas darbo valandas, taip pat nepateikta informacijos dėl paslaugų kainių nustatymo. 2013 m. rugpjūtio 1 d. mokesčių administratorius priėmė pranešimą apie mokesčių perskaičiavimą ir juo atsisakė leisti ALIC atskaityti paslaugų teikėjų sąskaitose faktrose nurodytą PVM ir nurodė sumokėti 33 349 Bulgarijos levų (BGN), t. y. apie 17 000 eurų.

23 ALIC apskundė šį pranešimą apie mokesčių perskaičiavimą direktoriui. Šiam 2013 m. lapkričio 4 d. sprendimu patvirtinus šį pranešimą, ALIC pateikė skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

24 Šis teismas pažymi, kad ALIC sudarytose sutartyse buvo nustatyta tik konsultavimo paslaugų sritis, tačiau nebuvo nurodytas konkretus siektinas rezultatas, kiek tai susiję su šių paslaugų dalyku, vykdymo terminu, gavimo būdu ir kainiais. Šis teismas priduria, kad šalį sprendimas atlyginti už paslaugų teikėjų suteiktas paslaugas periodiškai mokėtinomis fiksuotomis sumomis rodo, kad šalys nesiejo atlygio mokėjimo su konkrečiu rezultatu, todėl nėra pagrindo nagrinėti, ar toks rezultatas iš tiesų buvo pasiektas.

25 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad mokes?i? administratorius niekada neteig?, jog teikiant paslaugas, kuri? pirkimo PVM ALIC prašo leisti atskaityti, buvo suk?iaujama, ir kad šis administratorius nepateik? joki? tokio suk?iavimo ?rodym?.

26 Ta?iau šis teismas nurodo, kad jam kilo abejoni? d?l to, ar abonentin? sutartis, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, gali b?ti laikoma „paslaug? teikimu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dal? ir 25 straipsnio b punkt?, ar vis d?lto tik konkre?i? konsultavimo paslaug? suteikimas laikytinas tokiu paslaug? teikimu ir gali suteikti teis? ? PVM atskait?. Pirmuoju atveju jis taip pat klausia, ar apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti mokest? atsiranda pasibaigus laikotarpiui, už kur? sutarta mok?ti atlyg?.

27 Tokiomis aplinkyb?mis *Administrativen sad – Varna* (Varnos administracinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM direktyvos] 24 straipsnio 1 dalis ir 25 straipsnio b punktas aiškintini taip, kad s?voka „paslaug? teikimas“ apima ir abonentines sutartis d?l konsultavimo paslaug? teikimo, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, pagal kurias teik?jas, turintis paslaugoms teikti kvalifikuot? personal?, ?sipareigoja, kad per sutarties galiojimo termin? bus pasireng?s teikti paslaugas užsakovui ir nesudarys sutar?i?, kuri? dalykas analogiškas, su užsakovo konkurentais?

2. Ar [PVM direktyvos] 63 straipsnis ir 64 straipsnio 1 dalis aiškintini taip, kad, teikiant abonentines konsultavimo paslaugas, apmokestinimo momentas ?vyksta pasibaigus laikotarpiui, už kur? sutarta mok?ti atlyg?, neatsižvelgiant ? tai, ar ir kiek kart? užsakovas naudojosi paslaugomis, kurias konsultantas ?sipareigojo jam teikti?

3. Ar [PVM direktyvos] 62 straipsnio 2 dalis aiškintina taip, kad paslaug? pagal abonentin? sutart? teik?jas privalo apskai?iuoti PVM už paslaug? teikim? pasibaigus laikotarpiui, už kur? sutarta mok?ti abonentin? mokest?, o gal ši pareiga atsiranda tik tuomet, kai atitinkamu mokestiniu laikotarpiu užsakovas pasinaudojo konsultanto paslaugomis?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l priimtimumo

28 Per Teisingumo Teismo pos?d? direktorius teig?, kad Teisingumo Teismui pateikti klausimai nepriimtini d?l to, kad pagrindin?je byloje nekilo jokio teis?s klausimo, nes šalys nesigin?ijo d?l pagrindin?je byloje nagrin?jam? PVM direktyvos nuostat? aiškinimo, o kilo tik fakto klausim? d?l teik?j? konsultavimo paslaug? suteikimo fakt? galin?i? patvirtinti ?rodym? buvimo.

29 Šiuo klausimu primintina, kad vykstant SESV 267 straipsnyje numatytam Teisingumo Teismo ir nacionalini? teism? bendradarbiavimui tik byl? nagrin?jantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo pri?mim?, atsižvelgdamas ? konkre?ios bylos aplinkybes, turi ?vertinti, ar reikia pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim?, kad gal?t? priimti savo sprendim?, ir kokia Teisingumo Teismui pateikiam? klausim? svarba. Be to, nacionaliniai teismai turi nurodyti Teisingumo Teismui faktines aplinkybes, b?tinai naudingai atsakyti ? jam pateiktus klausimus (žr., be kita ko, Sprendimo *Rosado Santana*, C?177/10, EU:C:2011:557, 32 ir 33 punktus).

30 Anot prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?sio teismo, ne?rodyta, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos konsultavimo paslaugos faktiškai nebuvo suteiktos ir kad tod?l buvo suk?iauta. Be to, šiam teismui kilo abejoni? d?l PVM taikymo abonentin?ms konsultavimo paslaug? sutartims.

31 Tod?l pateiktus klausimus reikia laikyti priimtinais.

D?l pirmojo klausimo

32 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalis ir 25 straipsnio b punktas aiškintini taip, kad s?voka „paslaug? teikimas“ apima ir abonentines sutartis d?l konsultavimo paslaug?, kaip antai teisini?, verslo ir finansini?, teikimo, pagal kurias teik?jas ?sipareigoja, kad per sutarties galiojimo termin? bus pasireng?s teikti paslaugas užsakovui ir nesudarys sutar?i?, kuri? dalykas analogiškas, su užsakovo konkurentais.

33 Pirmiausia primintina, kad, kaip ir 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštojoje Tarybos direktyvoje 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), PVM direktyvoje nustatyta labai plati PVM taikymo sritis, nes prie šios srities su apmokestinamaisiais sandoriais susijusiame 2 straipsnyje priskiriamas ne tik preki? importas, bet ir preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, šalies teritorijoje už atlyg? vykdomas apmokestinamojo asmens, kuris veikia kaip toks (Sprendimo *Future Health Technologies*, C?86/09, EU:C:2010:334, 25 punktas).

34 Pagal PVM direktyvos IX antraštin?s dalies nuostatas tam tikra veikla neapmokestinama PVM. Prie šios neapmokestinamos veiklos nepriskiriamas konsultavimo paslaug?, kaip antai teisini?, verslo ir finansini?, teikimas. Vadinas, pagrindin?je byloje nagrin?jamos konsultavimo paslaugos patenka ? PVM direktyvos taikymo srit?.

35 Primintina, kad pagal Teisingumo Teismo praktik? paslaug? teikimo apmokestinam?j? vert? sudaro visas atlygis už suteikt? paslaug?, tod?l paslaug? teikimas apmokestinamas, tik jei egzistuoja tiesioginis ryšys tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio. Vadinas, paslaug? teikimas apmokestinamas, tik jeigu j? teik?j? ir gav?j? sieja teisinis santykis, kuriam esant atliekami veiksmai vienas kito naudai, o teik?jo gautas atlyginimas yra realus atlygis už gav?jui suteikt? paslaug? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Tolsma*, C?16/93, EU:C:1994:80, 13 ir 14 punktus ir Sprendimo *Kennemer Golf*, C?174/00, EU:C:2002:200, 39 punkt?).

36 Taigi reikia nustatyti, ar fiksuotos sumos mok?jimas pagal abonentin? konsultavimo paslaug? teikimo sutart?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, yra atlygis už sutart? paslaug? teikim?, apimant? ?sipareigojim? nuolat b?ti pasirengusiam teikti paslaugas užsakovui ir nesudaryti sutar?i? su jo konkurentais, ir ar tarp suteikt? paslaug? ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys.

37 Šiuo klausimu pažym?tina, kad bylose, kuriose priimti sprendimai *Kennemer Golf* (C?174/00, EU:C:2002:200) ir *Le Rayon d'Or* (C?151/13, EU:C:2014:185), Teisingumo Teismas jau nagrin?jo PVM taikym?, pirma, fiksuotai metinei ?mokai, mokamai sporto asociacijai už galimyb? naudotis sporto ?renginiais, kaip antai golfo aikštel?mis, ir, antra, fiksuotam mok?jimui už vyresnio amžiaus asmen? prieži?ros paslaugas.

38 Sprendimo *Kennemer Golf* (C?174/00, EU:C:2002:200) 40 punkte ir Sprendimo *Le Rayon d'Or* (C?151/13, EU:C:2014:185) 36 punkte Teisingumo Teismas iš esm?s nusprend?, kad jeigu

nagrinėjama paslaugų teikimui, be kita ko, būdingas nuolatinis paslaugų teikėjo pasirengimas prireikus teikti užsakovui reikalingas paslaugas, kad būtų pripažintas tiesioginio šios paslaugos ir gauto atlygio ryšio egzistavimas, nebūtina patvirtinti, kad mokėjimas susijęs su užsakovo prašymu tam tikru metu suteikta individualizuota paslauga. Kiekvienoje iš bylų, kuriose priimti šie sprendimai, buvo teikiamos apmokestinamosios paslaugos, už kurias turėjo būti mokama fiksuota suma, nepaisant suteiktų ir gautų paslaugų skaičiaus, t. y. neatsižvelgiant į tai, kiek kartų buvo naudotasi golfo aikštele arba kiek suteikta priežiūros paslaugų.

39 Aplinkybų, kad paslaugos nėra iš anksto nustatytos ir individualizuotos ir kad atlygis sumokamas fiksuotos sumos forma, negali turėti tokos tiesioginio suteiktos paslaugos ir gauto atlygio, kurio suma nustatyta iš anksto pagal nustatytus kriterijus, ryšiui (Sprendimo *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 37 punktą).

40 Šie argumentai taikytini pagrindinėje byloje nagrinėjamai abonentinei konsultavimo paslaugų sutartiai, kurios tikrumą vis dėlto turi patikrinti nacionalinis teismas ir pagal kurią užsakovas įsipareigojo mokėti fiksuotas sumas kaip šalių sutartą atlygą, neatsižvelgdamas į laikotarpį, už kurį mokamas atlygis, faktiškai suteiktų paslaugų kiekį ir pobūdį.

41 Aplinkybų, kad užsakovas moka ne vieną fiksuotą sumą, bet atlieka kelis periodinius mokėjimus, negali turėti tokos šiai išvadai, nes ši mokėjimų skirtumas susijęs ne su apmokestinamuoju veiklos pobūdžiu, o tik su fiksuotos sumos mokėjimo tvarka.

42 Paslaugų teikėjo įsipareigojimas nesiųlyti paslaugų užsakovo konkurentui prilygsta išimtinumo sąlygai, kuri traukta į abonentinę konsultavimo paslaugų sutartį ir negali pakeisti šios sutarties apmokestinamojo pobūdžio. Vadinasi, atsakant į pirmąjį klausimą nereikia atsižvelgti į PVM direktyvos 25 straipsnio b punktą, susijusį su „įsipareigojimu susilaikyti nuo veiksmo“.

43 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą atsakytina: PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalis aiškintina taip, kad sūvoka „paslaugų teikimas“ apima abonentinės sutarties dėl konsultavimo paslaugų, kaip antai teisinę, verslo ir finansinę, teikimo ūmonei, pagal kurias paslaugų teikėjas įsipareigoja, kad per sutarties galiojimo terminą bus pasirengęs teikti paslaugas užsakovui.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

44 Antruoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar, kalbant apie pagrindinėje byloje nagrinėjamas abonentinės konsultavimo paslaugų sutartis, PVM direktyvos 62 straipsnio 2 dalis, 63 straipsnis ir 64 straipsnio 1 dalis aiškintini taip, kad apmokestinimo momentas ūvyksta ir prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda pasibaigus laikotarpiui, už kurį sutarta mokėti atlygą, neatsižvelgiant į tai, ar ir kiek kartų užsakovas naudojosi teikėjo paslaugomis.

45 Atsakymas į šį klausimą iš dalies išplaukia iš atsakymo į pirmąjį klausimą.

46 Apmokestinimo momentas PVM direktyvos 62 straipsnio 1 dalyje apibrėžtas kaip momentas, kada ūvykdomos prievolė apskaičiuoti PVM atsirasti būtinose sąlygose. Pagal PVM direktyvos 63 straipsnį apmokestinimo momentas ūvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus paslaugų teikimą.

47 Kaip nurodyta šio sprendimo 40 ir 41 punktuose, pagrindinėje byloje paslaugų teikimo dalykas yra ne tiksliai apibrėžtų konsultacijų teikimas, o pasirengimas teikti konsultacijas užsakovui, todėl teikėjas suteikia paslaugas jau vien užtikrindamas šį pasirengimą abonentinėje sutartyje nustatytu laikotarpiu, neatsižvelgiant į laikotarpį, už kurį mokamas atlygis, faktiškai

suteikt? paslaug? kiek? ir pob?d?.

48 Pagal PVM direktyvos 64 straipsnio 1 dal?, jeigu už paslaugas sumokama kelis kartus iš eil?s, laikoma, kad paslaug? teikimas atliktas tada, kai baigiasi laikotarpis, su kuriuo susij? šie mok?jimai.

49 Taigi tokia paslauga, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, kurios esm? yra nuolatinis pasirengimas teikti užsakovui konsultacijas ir už kuri? periodiškai mokamos fiksuotos sumos, turi b?ti laikoma suteikta laikotarpiu, su kuriuo susij?s apmok?jimas, neatsižvelgiant ? tai, ar šiuo laikotarpiu paslaug? teik?jas faktiškai konsultavo užsakov?.

50 Paslaugos laikomos suteiktomis pasibaigus kiekvienam laikotarpiui, su kuriuo susij? apmok?jimai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 64 straipsnio 1 dal?. Kadangi pagal šios direktyvos 63 straipsn? apmokestinimo momentas ir prievol? apskai?iuoti mokesti priklauso nuo paslaug? suteikimo momento, darytina išvada, kad šie du ?vykiai ?vyksta taip pat pasibaigus kiekvienam iš ši? laikotarpi?.

51 Vadinasi, ? antr?j? ir tre?i?j? klausimus atsakytina: kalbant apie pagrindin?je byloje nagrin?jamas abonentines konsultavimo paslaug? sutartis, PVM direktyvos 62 straipsnio 2 dalis, 63 straipsnis ir 64 straipsnio 1 dalis aiškindini taip, kad apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti mokest? atsiranda pasibaigus laikotarpiui, už kur? sutarta mok?ti atlyg?, neatsižvelgiant ? tai, ar ir kiek kart? užsakovas naudojosi teik?jo paslaugomis.

D?I bylin?jimosi išlaid?

52 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?I prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 24 straipsnio 1 dalis aiškindina taip, kad s?voka „paslaug? teikimas“ apima abonentines sutartis d?I konsultavimo paslaug?, kaip antai teisini?, verslo ir finansini?, teikimo ?monei, pagal kurias paslaug? teik?jas ?sipareigoja, kad per sutarties galiojimo termin? bus pasireng?s teikti paslaugas užsakovui.**

2. **Kalbant apie pagrindin?je byloje nagrin?jamas abonentines konsultavimo paslaug? sutartis, Direktyvos 2006/112 62 straipsnio 2 dalis, 63 straipsnis ir 64 straipsnio 1 dalis aiškindini taip, kad apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti mokest? atsiranda pasibaigus laikotarpiui, už kur? sutarta mok?ti atlyg?, neatsižvelgiant ? tai, ar ir kiek kart? užsakovas naudojosi teik?jo paslaugomis.**

Parašai.

* Proceso kalba: bulgar?.