

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

3 septembrie 2015(*)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 24 alineatul (1), articolul 25 litera (b), articolul 62 alineatul (2), articolul 63 și articolul 64 alineatul (1) – Noțiunea «prestare de servicii» – Contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanță – Fapt generator al taxei – Necesitatea dovedirii prestării efective a serviciilor – Exigibilitatea taxei”

În cauza C-463/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad – Varna (Bulgaria), prin decizia din 29 septembrie 2014, primită de Curte la 8 octombrie 2014, în procedura

Asparuhovo Lake Investment Company OOD

împotriva

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

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ilešić, președinte de cameră, domnul A. Ó Caoimh, doamna C. Toader și domnii E. Jarašiūnas și C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 2 iulie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Asparuhovo Lake Investment Company OOD, de J. Fitsev;
- pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de A. Kirova, în calitate de agent;
- pentru guvernul elen, de K. Georgiadis și de A. Magrippi, în calitate de agenți;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes și de R. Campos Laires, precum și de A. Cunha, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de D. Roussanov și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 24 alineatul (1), a articolului 25 litera (b), a articolului 62 alineatul (2), a articolului 63 ?i a articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7, denumit? în continuare „Directiva TVA”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Asparuhovo Lake Investment Company OOD (denumit? în continuare „ALIC”), pe de o parte, ?i Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direc?iei „Contesta?ii ?i practici în materie fiscal? ?i de securitate social?” pentru ora?ul Varna din cadrul administra?iei centrale a Agen?iei Na?ionale a Veniturilor Publice, denumit? în continuare „Direktor”), pe de alt? parte, cu privire la deducerea taxei pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”) care a fost aplicat? în amonte pentru achizi?ia de servicii de consultan?? pe baz? de abonament.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 din Directiva TVA prevede:

„(1) Urm?toarele opera?iuni sunt supuse TVA:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare;

[...]”

4 Articolul 9 alineatul (1) din aceast? directiv? prevede:

„«Persoan? impozabil?» înseamn? orice persoan? care, în mod independent, desf??oar? în orice loc orice activitate economic?, indiferent de scopul sau rezultatele activit??ii respective.

Orice activitate a produc?torilor, comercian?ilor sau persoanelor care presteaz? servicii, inclusiv activit??ile miniere ?i agricole ?i activit??ile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerat? «activitate economic?». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul ob?inerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerat? activitate economic?.”

5 Articolul 24 alineatul (1) din directiva men?ionat? are urm?torul cuprins:

„«Prestare de servicii» înseamn? orice opera?iune care nu constituie o livrare de bunuri.”

6 Potrivit articolului 25 din aceea?i directiv?:

„O prestare de servicii poate consta, între altele, în una dintre urm?toarele opera?iuni:

[...]

(b) obliga?ia de a se ab?ine de la o ac?iune sau o situa?ie sau de a tolera o ac?iune sau o situa?ie;

[...]"

7 Articolul 62 din Directiva TVA prevede:

„În sensul prezentei directive:

(1) «fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condi?iile legale necesare pentru ca TVA s? devin? exigibil?;

(2) TVA devine «exigibil?» atunci când autoritatea fiscal? dobânde?te în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoan? obligat? la plata acesteia, chiar dac? plata acestei taxe poate fi amânat?."

8 Articolul 63 din această directiv? prevede:

„Faptul generator intervine ?i TVA devine exigibil? atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile."

9 Articolul 64 alineatul (1) din directiva men?ionat? are urm?torul cuprins:

„Atunci când determin? decont?ri sau pl??i succesive, livrarea de bunuri, alta decât cea constând în închirierea de bunuri pe o anumit? perioad? de timp sau vânzarea de bunuri cu plat? în rate, în conformitate cu articolul 14 alineatul (2) litera (b), ?i prestarea de servicii sunt considerate efectuate la expirarea perioadelor la care se refer? decont?rile sau pl??ile respective."

10 Articolul 66 din Directiva TVA permite statelor membre s? deroge „de la articolele 63, 64 ?i 65 [?i s? prevad?] ca TVA s? devin? exigibil?, pentru anumite opera?iuni sau anumite categorii de persoane impozabile, la una din urm?toarele date:

(a) cel târziu la data emiterii facturii;

(b) cel târziu la data încas?rii pl??ii;

(c) atunci când nu se emite o factur? sau când aceasta este emis? târziu, într?un termen determinat de la data la care intervine faptul generator".

Dreptul bulgar

11 Conform articolului 2 din Legea privind TVA (Zakon za danâk vârhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006), în versiunea în vigoare la data faptelor din cauza principal? (denumit? în continuare „ZDDS”):

„Sunt supuse [TVA?ului]:

1. orice livrare de bunuri sau prestare de servicii impozabil?, efectuat? cu titlu oneros;

[...]"

12 Articolul 8 din ZDDS prevede:

„În sensul acestei legi, un «serviciu» este tot ceea ce are o valoare, dar este distinct de bunuri, de

moneda curent? și de valutele străine utilizate ca mijloace de plat?.”

13 Potrivit articolului 9 din ZDDS:

„1) «Prestare de servicii» înseamnă orice activitate prin care se furnizează un serviciu.

2) De asemenea, este considerat? prestare de servicii:

[...]

2. asumarea unei obliga?ii de a nu face sau de ab?inere de la exercitarea unor drepturi;

[...]”

14 Articolul 25 din ZDDS prevede:

„1) În cadrul prezentei legi, «fapt generator» al TVA înseamnă livrarea de bunuri sau prestarea de servicii efectuate de o persoan? impozabil? în sensul prezentei legi, precum și achizi?ia intracomunitar? și importul de bunuri, conform articolului 16.

2) Faptul generator intervine la data la care este transferat? proprietatea asupra bunului sau la data la care este furnizat serviciul.

[...]

4) În situa?ia în care livrarea are loc periodic, în etape sau în mod continuu, cu excep?ia livr?rilor prev?zute la articolul 6 alineatul (2), fiecare perioad? sau etap? pentru care s?a convenit o plat?, privit? individual, este considerat? o livrare de bunuri, iar faptul generator al taxei corespunz?tor acestei perioade sau etape intervine la data la care plata devine exigibil?.

[...]

6) La momentul intervenirii faptului generator al taxei conform alineatelor (2), (3) și (4):

1. taxa în sensul prezentei legi devine exigibil? pentru opera?iunile de livrare impozabile și se na?te obliga?ia persoanei impozabile înregistrate de a plă?ti taxa, [...]

[...]”

Litigiul principal și întreb?rile preliminare

15 ALIC este o societate bulgar? a c?rei activitate are ca obiect principal agricultura, horticultura, cre?terea animalelor și activit?i auxiliare.

16 La 1 august 2011, această societate a încheiat contracte de abonament având ca obiect servicii de consultan?? cu patru alte societ?i, și anume „Krestan Bulmar – Korporativni finansii” EOOD, „Krestan Bulmar – Biznes razvitie” EOOD, „Krestan Bulmar – Legakonsult” EOOD și „Biznes Ekspres” EOOD (denumite în continuare, împreună, „prestatorii”), în domeniile finan??rii întreprinderilor, dezvolt?rii comerciale, serviciilor de consultan?? juridic? și, respectiv, în domeniul serviciilor privind securitatea informa?iilor. Toate aceste societ?i de consultan?? erau reprezentate de aceeași persoan?. Păr?ile au reziliat aceste contracte începând de la data de 5 martie 2012.

17 În cadrul contractelor men?ionate, prestatorii s?au obligat:

- s? se afle la dispozi?ia ALIC pentru consultan??, reuniuni ?i angajamente în fiecare zi lucr?toare între orele 9-18 ?i, dac? este necesar, în afara programului de lucru, inclusiv în zilele de duminic? ?i de s?rb?tori legale;
- dac? este cazul, s? asigure pe timpul necesar prezen?a fizic? a unei persoane competente la ALIC ?i/sau a unui ter? care are leg?turi cu aceasta din urm?, inclusiv în afara programului de lucru, în zilele de duminic? ?i de s?rb?tori legale;
- s? ob?in? documenta?ia necesar? ?i s? fac? schimb între p?r?i cu aceasta, precum ?i cu informa?iile necesare pentru a asigura protec?ia cea mai complet? ?i mai eficient? posibil? a intereselor ALIC, precum ?i
- s? transmit? în timp util beneficiarului, pentru consultare, negociere ?i semnare, toate documentele necesare referitoare la protec?ia intereselor sale.

18 Prestatorii au declarat c? nu au încheiat niciun contract similar cu ter?i care au interese contrare celor ale ALIC ?i/sau care se afl? în concuren?? direct? cu aceasta. Ei s?au obligat de asemenea s? nu încheie astfel de contracte.

19 Drept contrapresta?ie, ALIC s?a angajat s? le pl?teasc? o remunera?ie s?pt?mânal?, pl?tit? în fiecare zi de luni a s?pt?mânii care urmeaz? celei pentru care este datorat? remunera?ia. ALIC a dedus TVA?ul indicat pe facturile emise de prestatori.

20 ALIC a f?cut obiectul unui control fiscal pentru perioada cuprins? între luna august ?i luna octombrie 2011. Cu ocazia acestui control, administra?ia fiscal? a constatat c? facturile au fost emise în termenul indicat în contracte, contabilizate în mod corespunz?tor în registrele prestatorilor, precum ?i în cele ale ALIC ?i c? au f?cut obiectul unei declara?ii privind TVA?ul. Administra?ia fiscal? a ar?tat de asemenea c? facturile întocmite de prestatori au fost onorate prin pl??i efectuate prin intermediul b?ncii. S?a stabilit, în plus, c? prestatorii dispuneau de un personal suficient de calificat pentru executarea serviciilor convenite.

21 În ceea ce prive?te modalit??ile de executare a acestor servicii, prestatorii au declarat c? p?r?ile nu au inten?ionat s? constate în mod formal, pe baz? de documente, comanda ?i furnizarea serviciilor men?ionate. Sarcinile ?i problemele curente erau examinate în cadrul reuniunilor, prin telefon sau prin e?mail. Persoanele responsabile în mod concret de executarea serviciilor respective au precizat c? persoana responsabil? de comunicarea cu clientul le atribuia, prin mijloace de comunicare electronic?, diferitele sarcini care trebuiau efectuate pentru ALIC.

22 Administra?ia fiscal? a considerat c? nu a fost prezentat? nicio prob? cu privire la tipul, la cantitatea ?i la natura serviciilor furnizate în mod real, în special niciun document direct referitor la num?rul de ore executate, ?i c? nu au fost furnizate niciun fel de informa?ii cu privire la modul de stabilire a pre?urilor serviciilor. La 1 august 2013, administra?ia fiscal? a emis o decizie de impunere rectificativ? prin care a refuzat societ??ii ALIC dreptul de a deduce TVA?ul facturat de prestatori asupra sumei de 33 349 de leva bulgare (BGN), adic? aproximativ 17 000 de euro.

23 ALIC a contestat decizia rectificativ? la Direktor. Întrucât prin decizia din 4 noiembrie 2013 acesta din urm? a confirmat decizia rectificativ?, ALIC a introdus o ac?iune la instan?a de trimitere.

24 Aceast? instan?? subliniaz? c? contractele încheiate de ALIC stabileau doar domeniul serviciilor de consultan?? ?i nu indicau niciun rezultat concret care trebuia atins în ceea ce prive?te obiectul, termenul de executare, modul de recep?ie ?i pre?ul unitar al acestor servicii.

Instanța menționată adaugă că decizia părților de a remunera serviciile furnizate de prestatori prin plată, la anumite termene de scadență, a unor sume forfetare demonstrează că aceste părți nu condiționaseră exigibilitatea remunerației de un rezultat concret, astfel încât nu este necesar să se examineze dacă asemenea rezultate au fost efectiv atinse.

25 Instanța de trimitere precizează că administrația fiscală nu a susținut niciodată că prestările de servicii pe baza cărora ALIC solicită un drept de deducere a TVA-ului plătit în amonte erau viciate de fraudă și nici nu a prezentat elemente de probă în acest sens.

26 Această instanță menționează că are însă îndoieli dacă un contract de abonament precum cel în discuție în litigiul principal poate constitui o „prestare de servicii”, în sensul articolului 24 alineatul (1) și al articolului 25 litera (b) din Directiva TVA, sau dacă doar prestarea de servicii concrete de consultanță poate constitui o asemenea prestare și poate da naștere dreptului de deducere a TVA-ului. În primul caz, instanța de trimitere solicită să se stabilească de asemenea dacă faptul generator al taxei și exigibilitatea acesteia intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata.

27 În aceste condiții, Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 24 alineatul (1) și articolul 25 litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că noțiunea «prestare de servicii» cuprinde și contractele de abonament privind prestarea serviciilor de consultanță, precum cele din procedura principală, în care prestatorul, care dispune de personal calificat pentru prestarea serviciilor, s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului și s-a obligat să se abțină de la încheierea unor contracte cu obiect similar cu concurenții beneficiarului?

2) Articolul 63 și articolul 64 alineatul (1) din Directiva [TVA] trebuie interpretate în sensul că, în cazul serviciilor de consultanță prestate pe bază de abonament, faptul generator al taxei intervine la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat sau cât de des a apelat la serviciile pentru care consultantul s-a aflat la dispoziția sa?

3) Articolul 62 alineatul (2) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că prestatorul de servicii din cadrul unui contract de abonament de consultanță este obligat să factureze taxa pe valoarea adăugată la expirarea perioadei pentru care s-a convenit tariful aferent abonamentului sau această obligație ia naștere numai dacă beneficiarul a apelat la serviciile consultantului în respectiva perioadă fiscală?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

28 În vederea desfășurării la Curte, Direktor a susținut că întrebările adresate Curții sunt inadmisibile pentru motivul că litigiul principal nu ridică nicio problemă de drept, toate părțile vizate fiind de acord cu privire la interpretarea dispozițiilor Directivei TVA în discuție în litigiul principal, ci doar chestiuni de fapt referitoare la existența unor probe prin care se urmărește să se dovedească existența efectivă a serviciilor de consultanță furnizate de prestatori.

29 În această privință trebuie amintit că, în cadrul procedurii de cooperare între Curte și instanțele naționale, instituită prin articolul 267 TFUE, numai instanța națională sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească

ce urmează a fi pronunțat? are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei decizii preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În plus, instanțele naționale trebuie să furnizeze Curții elementele de fapt necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (a se vedea printre altele Hotărârea Rosado Santana, C-177/10, EU:C:2011:557, punctele 32 și 33).

30 Or, potrivit instanței de trimitere, nici lipsa existenței efective a serviciilor de consultanță în discuție în litigiul principal, nici existența unei fraude care ar rezulta de aici nu au fost demonstrate. În plus, această instanță are îndoieli privind aplicarea TVA-ului în cazul unor contracte de abonament având ca obiect servicii de consultanță.

31 În consecință, trebuie să se considere că întrebările adresate sunt admisibile.

Cu privire la prima întrebare

32 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 24 alineatul (1) și articolul 25 litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că noțiunea „prestare de servicii” cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul și-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului și și-a obligat să se abțină de la încheierea unor contracte cu obiect similar cu concurenții beneficiarului.

33 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că Directiva TVA, ca și Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), atribuie TVA-ului un domeniu de aplicare foarte larg, vizând, la articolul 2, care privește alte operațiuni impozabile decât importurile de bunuri, livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unei persoane impozabilă care acționează ca atare (Hotărârea Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punctul 25).

34 Dispozițiile care figurează în titlul IX din Directiva TVA scutesc anumite activități de TVA. Prestarea unor servicii de consultanță, în special serviciile de consultanță juridică, comercială și financiară, nu face parte din aceste scutiri. În consecință, serviciile de consultanță precum cele în discuție în litigiul principal sunt incluse în domeniul de aplicare al Directivei TVA.

35 Trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, baza de impozitare a unei prestări de servicii este constituită din tot ceea ce se primește în contrapartidă pentru serviciul furnizat și că o prestare de servicii nu este, prin urmare, impozabilă decât în cazul în care există o legătură directă între serviciul prestat și contraprestația primită. În consecință, o prestare de servicii nu este, așadar, impozabilă decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea în acest sens Hotărârea Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punctele 13 și 14, precum și Hotărârea Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punctul 39).

36 Este necesar, prin urmare, să se stabilească dacă plata forfetară efectuată în cadrul unui contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cel din litigiul principal constituie contrapartida prestațiilor de servicii convenite, care cuprind angajamentul de a se afla în permanență la dispoziția beneficiarului și de a se abține de la încheierea unor contracte cu concurenții săi, precum și dacă există o legătură directă între serviciile prestate și contraprestația primită.

37 În această privință, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200) și, respectiv, în cea în care s-a pronunțat Hotărârea Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), Curtea a examinat deja aplicarea TVA-ului, pe de o parte, unei cotizații anuale de natură forfetară plătită unei asociații sportive în vederea utilizării unor instalații sportive care includeau un circuit de golf și, pe de altă parte, unei plăți forfetare pentru servicii de îngrijire prestate unor persoane aflate în întreținere.

38 La punctul 40 din Hotărârea Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200) și la punctul 36 din Hotărârea Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), Curtea a statuat în esență că, atunci când prestarea de servicii în cauză se caracterizează, printre altele, prin disponibilitatea permanentă a prestatorului de servicii pentru a furniza, la momentul potrivit, prestațiile cerute de beneficiar, nu este necesar, pentru a constata existența unei legături directe între prestația respectivă și contraprestația obținută, să se dovedească faptul că plata privește o prestare individualizată și punctuală efectuată la cererea unui beneficiar. În fiecare dintre cele două cauze în care s-au pronunțat hotărârile menționate, exista o prestare de servicii impozabilă la care se raporta suma forfetară, independent de numărul de prestații furnizate și primite, în speță, de numărul de circuite de golf efectuate sau, respectiv, de volumul de servicii de îngrijire furnizate.

39 Împrejurarea că serviciile nu sunt nici definite dinainte, nici individualizate și că remunerarea se face sub forma unei sume forfetare nu este de natură să afecteze legătura directă care există între prestarea de servicii efectuată și contraprestația obținută, al cărei cuantum este prevăzut în avans și potrivit unor criterii bine stabilite (Hotărârea Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 37).

40 Aceste considerații sunt aplicabile unui contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cel în discuție în litigiul principal, a căror existență efectivă revine însă instanței naționale să o verifice, în cadrul căruia clientul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate în perioada la care se raportează această remunerație.

41 Împrejurarea că clientul nu plătește o singură sumă forfetară, ci efectuează mai multe plăți periodice nu poate afecta această constatare, întrucât diferența referitoare la aceste plăți nu privește natura impozabilă a activității, ci doar modalitățile de plată a sumei forfetare.

42 În ceea ce privește angajamentul prestatorului de a se abține de la a oferi servicii unui concurent al beneficiarului, acesta este asimilabil cu o clauză de exclusivitate care se înserează în contractul de abonament privind prestarea de servicii de consultanță și nu poate fi de natură să modifice caracterul impozabil al contractului respectiv. În consecință, nu este necesar să se răspundă la prima întrebare înănd seama de dispozițiile articolului 25 litera (b) din Directiva TVA, referitoare la o „obligăție de a nu face”.

43 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la prima întrebare formulată că articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că noțiunea „prestare de servicii” cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță unei întreprinderi, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul

c?rora prestatorul s?a pus la dispozi?ia beneficiarului pe durata contractului.

Cu privire la cea de a doua ?i la cea de a treia întrebare

44 Prin intermediul celei de a doua ?i al celei de a treia întreb?ri, care trebuie examinate împreun?, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac?, în ceea ce prive?te contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultan?? precum cele în discu?ie în litigiul principal, articolul 62 alineatul (2), articolul 63 ?i articolul 64 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? faptul generator al taxei ?i exigibilitatea acesteia intervin la expirarea perioadei pentru care s?a convenit plata, f?r? s? prezinte importan?? dac? beneficiarul a apelat sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului.

45 R?spunsul la această întrebare decurge par?ial din r?spunsul la prima întrebare.

46 În ceea ce prive?te faptul generator al taxei, acesta este definit la articolul 62 alineatul (1) din Directiva TVA ca fiind faptul prin care sunt realizate condi?iile legale necesare pentru ca TVA?ul s? devin? exigibil. Potrivit articolului 63 din Directiva TVA, acest fapt generator intervine ?i TVA?ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

47 Or, astfel cum s?a ar?tat la punctele 40 ?i 41 din prezenta hot?râre, în cadrul cauzei principale, întrucât obiectul prest?rii de servicii nu este furnizarea unor servicii de consultan?? bine definite, ci faptul de a se afla la dispozi?ia clientului pentru a?i oferi consultan??, prestarea de servicii este efectuat? de prestator prin însu?i faptul de a se afla la dispozi?ie în perioada stabilit? în contractul de abonament, independent de volumul ?i de natura serviciilor de consultan?? efectiv furnizate în perioada la care se refer? această remunera?ie.

48 Potrivit articolului 64 alineatul (1) din Directiva TVA, atunci când determin? pl??i succesive, prest?rile de servicii sunt considerate efectuate la expirarea perioadelor la care se refer? pl??ile respective.

49 Astfel, o prestare de servicii precum cea în discu?ie în litigiul principal, care const?, în esen??, în faptul de a se afla în permanen?? la dispozi?ia clientului pentru a?i furniza servicii de consultan?? ?i care este remunerat? prin plata periodic? a unor sume forfetare, trebuie considerat? efectuat? în perioada la care se raporteaz? plata, indiferent dac? prestatorul a furnizat sau nu a furnizat efectiv servicii de consultan?? clientului s?u în această perioad?.

50 Momentul la care prestarea trebuie considerat? efectuat?, în sensul articolului 64 alineatul (1) din Directiva TVA, este sfâr?itul fiec?rei perioade la care se refer? pl??ile. Întrucât faptul generator ?i exigibilitatea taxei depind de momentul la care sunt prestate serviciile, conform articolului 63 din această directiv?, rezult? c? aceste dou? evenimente intervin tot la sfâr?itul fiec?reia dintre aceste perioade.

51 În consecin??, este necesar s? se r?spund? la a doua ?i la a treia întrebare adresate c?, în ceea ce prive?te contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultan?? precum cele în discu?ie în litigiul principal, articolul 62 alineatul (2), articolul 63 ?i articolul 64 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? faptul generator al taxei ?i exigibilitatea acesteia intervin la expirarea perioadei pentru care s?a convenit plata, f?r? s? prezinte importan?? dac? beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

52 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la

cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

1) **Articolul 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că noțiunea „prestare de servicii” cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță unei întreprinderi, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul căreia prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului.**

2) **În ceea ce privește contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cele în discuție în litigiul principal, articolul 62 alineatul (2), articolul 63 și articolul 64 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că faptul generator al taxei și exigibilitatea acesteia intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului.**

Semnături

* Limba de procedură: bulgară.