



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2015. gada 3. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Direktīva 2006/112/EK — 24. panta 1. punkts, 25. panta b) punkts, 62. panta 2. punkts, 63. pants un 64. panta 1. punkts — Jēdziens “pakalpojumu sniegšana” — Abonentlīgums konsultāciju pakalpojumu sniegšanai — Nodokļa iekasējamības gadījums — Pierādījuma par faktiskisku pakalpojumu sniegšanu nepieciešamība — Nodokļa iekasējamība

Lieta C-463/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad – Varna* (Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 29. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 8. oktobrī, tiesvedībā

Asparuhovo Lake Investment Company OOD

pret

Direktor na Direktsia “Obzhaltvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite .

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Ilešičs [*M. Ilešič*], tiesneši A. O’Kifs [*A. Ó Caoimh*], K. Toadere [*C. Toader*], E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents),

ģenerālvokāts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*],

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 2. jūlija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Asparuhovo Lake Investment Company OOD* vārdā – *J. Fitsev*,
- *Direktor na Direktsia “Obzhaltvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* vārdā – *A. Kirova*, pārstāve,
- Grieķijas valdības vārdā – *K. Georgiadis* un *A. Magrippi*, pārstāvji,
- Portugāles valdības vārdā – *L. Inez Fernandes* un *R. Campos Laires*, kā arī *A. Cunha*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

— Eiropas Komisijas vārdā – *D. Roussanov* un *M. Owsiany-Hornung*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 24. panta 1. punktu, 25. panta b) punktu, 62. panta 2. punktu, 63. pantu un 64. panta 1. punktu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Asparuhovo Lake Investment Company OOD* (turpmāk tekstā – “ALIC”) un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts Ieņēmumu aģentūras Centrālās pārvaldes Varnas pilsētas “Sūdzību un nodokļu un sociālā nodrošinājuma lietu” direkcijas direktors, turpmāk tekstā – “Direktor”) par tāda pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitīšanu, kas tika iekasēts kā priekšnodoklis par saņemtajiem abonētajiem konsultāciju pakalpojumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 2. pantā ir paredzēts:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

- c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..].”

- 4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā ir noteikts:

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

- 5 Minētās direktīvas 24. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.”

6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 25. pantu:

“Pakalpojumu sniegšana, *inter alia*, var būt viens no šādiem darījumiem:

[..]

b) pienākums atturēties no kādas darbības vai pieļaut kādu darbību vai situāciju;

[..].”

7 PVN direktīvas 62. pantā ir noteikts:

“Šā panta nozīmē:

- 1) “nodokļa iekasējamības gadījums” ir notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasējams;
- 2) “nodokļa iekasējamība” nozīmē, ka nodokļu iestādei saskaņā ar tiesību aktiem rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kura ir atbildīga par PVN nomaksu, neatkarīgi no tā, ka nomaksas laiku var atlikt.”

8 Šīs direktīvas 63. pantā ir paredzēts:

“Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”

9 Minētās direktīvas 64. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Ja pakalpojumu sniegšana vai preču piegāde, izņemot preču nomu/īri uz noteiktu laiku vai preču pārdošanu uz nomaksu, kā minēts 14. panta 2. punkta b) apakšpunktā, rada turpmākus rēķinu pārskatus vai turpmākus maksājumus, tad tās uzskata par pabeigtām tad, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi rēķinu pārskati vai maksājumi.”

10 Ar PVN direktīvas 66. pantu dalībvalstis var atkāpties no “63., 64. un 65. panta” un “paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažu kategoriju nodokļa maksātājiem nodoklis kļūst iekasējams kādā no šādiem termiņiem:

- a) vēlākais, izsniedzot rēķinu;
- b) vēlākais, saņemot maksājumu;
- c) ja rēķins nav izsniegts vai ir izsniegts ar nokavēšanos – noteiktā termiņā no dienas, kad iestāties nodokļa iekasējamības gadījums”.

Bulgārijas tiesības

11 Saskaņā ar Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danâk vârhu dobavenata stoynost*, 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63), redakcijā, kura bija spēkā pamatlietas faktu norises laikā (turpmāk tekstā – “ZDDS”), 2. pantu:

“[PVN] jāmaksā:

- 1) par jebkuru preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko veic par atlīdzību;

[..].”

12 ZDDS 8. pantā ir paredzēts:

“Pakalpojums” šī likuma izpratnē ir viss, kam ir vērtība, bet kas nav ne prece, ne nauda, ne ārvalstu valūta, ko izmanto kā maksāšanas līdzekli.”

13 Saskaņā ar ZDDS 9. pantu:

“1. “Pakalpojuma sniegšana” ir jebkāda pakalpojuma veikšana.

2. Par pakalpojuma sniegšanu uzskata arī:

[..]

2) saistību uzņemšanos neveikt kādu darbību vai neizmantojot kādas tiesības;

[..].”

14 ZDDS 25. pantā ir noteikts:

“1. Šajā likumā PVN “iekasējamības gadījums” ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ko veic nodokļa maksātājs šā likuma izpratnē, preču iegāde Kopienas iekšienē un preču imports atbilstoši 16. pantam.

2. Nodokļa iekasējamības gadījums notiek dienā, kad tiek nodotas īpašumtiesības uz precī vai tiek sniegts pakalpojums.

[..]

4. Ja piegāde vai pakalpojumu sniegšana notiek periodiski, posmveidīgi vai nepārtraukti, tad, izņemot piegādes un pakalpojumus atbilstoši 6. panta 2. punktam, katrs periods vai posms, par kuru bija panākta vienošanās, ir uzskatāms par atsevišķu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, un attiecīgais nodokļa iekasējamības gadījums iestājas tad, kad ir veikta samaksa.

[..]

6. Apliedzama darījuma brīdī atbilstoši 2., 3. un 4. punktam:

1) iestājas nodokļa iekasējamība atbilstoši šim likumam attiecībā uz ar nodokli appliedzamiem darījumiem, un reģistrētai personai rodas pienākums rēķinā norādīt nodokli, [..]

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

15 ALIC ir saskaņā ar Bulgārijas tiesībām dibināta sabiedrība, kuras galvenā darbība ir lauksaimniecība, dārzkopība, lopkopība un palīgdarbības.

16 2011. gada 1. augustā šī sabiedrība noslēdza abonentlīgumus par konsultāciju pakalpojumiem ar četrām citām sabiedrībām, proti, “Krestan Bulmar – Korporativni finansi” EOOD, “Krestan Bulmar – Biznes razvitie” EOOD, “Krestan Bulmar – Legakonsult” EOOD un “Biznes Ekspres” EOOD (turpmāk tekstā

kopā – “pakalpojuma sniedzēji”), attiecīgi uzņēmumu finansēšanas, tirdzniecības veicināšanas, juridiskās palīdzības un informācijas drošības jomā. Šīs konsultācijas sniedzošās sabiedrības pārstāvēja viena un tā pati persona. Puses šos līgumus izbeidza ar 2012. gada 5. martu.

- 17 Ar minētajiem līgumiem pakalpojuma sniedzēji uzņēmās:
- būt *ALIC* rīcībā attiecībā uz konsultācijām, sanāksmēm un līgumiem katru darba dienu no plkst. 9.00 līdz 18.00 un vajadzības gadījumā – ārpus darba laika, ieskaitot svētdienas un svētku dienas;
 - attiecīgā gadījumā nodrošināt uz vajadzīgo laiku kompetentas personas un/vai trešās personas, kurai ir attiecības ar šo pēdējo minēto, klātbūtni *ALIC*, tostarp ārpus darba laika, svētdienās un svētku dienās;
 - saņemt dokumentāciju, kā arī vajadzīgo informāciju un apmainīties ar to starp pusēm, lai nodrošinātu iespējami vispilnīgāko un visefektīvāko *ALIC* interešu aizsardzību, un
 - savlaicīgi pakalpojuma saņēmējam apspriešanas, sadarbības un pārskatīšanas mērķiem nosūtīt visus vajadzīgos dokumentus par tā interešu aizsardzību.
- 18 Pakalpojuma sniedzēji paziņoja, ka tie nav noslēguši līdzīgu līgumu ar trešajām personām, kurām ir citas intereses nekā *ALIC* un/vai kuras atrodas tiešā konkurencē ar pēdējo minēto. Tie arī ir uzņēmušies neslēgt šādus līgumus.
- 19 Savukārt *ALIC* uzņēmās tiem samaksāt iknedēļas atlīdzību, to maksājot katru pirmdienu tajā nedēļā, kura seko nedēļai, par kuru šī atlīdzība bija jāmaksā. *ALIC* atskaitīja pakalpojuma sniedzēju izsniegtajos rēķinos norādīto PVN.
- 20 Attiecībā uz *ALIC* tika veikta nodokļu pārbaude par laikposmu no 2011. gada augusta līdz oktobrim. Šajā pārbaudē nodokļu iestāde konstatēja, ka rēķini bija izsniegti līgumos norādītajos termiņos, pienācīgi iegrāmatoti pakalpojuma sniedzēju, kā arī *ALIC* grāmatvedībā un par tiem tika iesniegta PVN deklarācija. Nodokļu iestāde arī norādīja, ka pakalpojuma sniedzēju izsniegtie rēķini bija apmaksāti ar maksājumiem, izmantojot bankas pārskaitījumu. Tāpat tika konstatēts, ka pakalpojuma sniedzēju rīcībā bija pietiekami kvalificēts personāls nolīgto pakalpojumu izpildei.
- 21 Attiecībā uz šo pakalpojumu izpildes kārtību pakalpojuma sniedzēji paziņoja, ka puses nebija paredzējušas ar dokumentiem formāli konstatēt minēto pakalpojumu pasūtīšanu un sniegšanu. Kārtējie uzdevumi un problēmas tika izskatītas sanāksmēs, pa telefonu vai elektronisko pastu. Personas, kuras tieši bija atbildīgas par minēto pakalpojumu izpildi, precizēja, ka atbildīgais par saziņu ar klientu viņām ar elektronisko pastu uzdeva dažādus attiecībā uz *ALIC* veicamus uzdevumus.
- 22 Nodokļu iestāde uzskatīja, ka nebija iesniegts neviens pierādījums par faktiski sniegto pakalpojumu veidu, daudzumu un raksturu, it īpaši nebija iesniegts neviens pavisam svaigs dokuments par izpildīto stundu skaitu, un ka nebija sniegta nekāda informācija par to, kādā veidā bija noteiktas pakalpojumu cenas. 2013. gada 1. augustā nodokļu iestāde izdeva pārskaitītā nodokļa paziņojumu, atsakot *ALIC* tiesības atskaitīt pakalpojuma sniedzēju rēķinos uzrādīto PVN 33 349 Bulgārijas levu (BGN), kas ir aptuveni EUR 17 000, apmērā.
- 23 *ALIC* apstrīdēja pārskaitītā nodokļa paziņojumu *Direktor*. Tā kā pēdējais minētais ar 2013. gada 4. novembra lēmumu atstāja spēkā minēto paziņojumu, *ALIC* cēla prasību iesniedzējtiesā.
- 24 Šī tiesa norāda, ka *ALIC* noslēgtajos līgumos bija vienīgi noteikta konsultāciju pakalpojumu joma un nebija norādīts nekāds konkrēts sasniedzamais rezultāts saistībā ar šo pakalpojumu priekšmetu, izpildes termiņu, saņemšanas veidu un cenu par vienību. Minētā tiesa piebilst, ka pušu lēmums atlīdzināt

pakalpojuma sniedzēju sniegtos pakalpojumus, maksājot vienotas likmes summas regulāros intervālos, pierāda, ka šīs puses nebija sasaistījušas atlīdzības iekasējamību ar konkrētu rezultātu, un tādējādi nav jāizvērtē, vai šādi rezultāti patiešām tika sasniegti.

- 25 Iesniedzējtiesa precizē, ka nodokļu iestāde nekad nav uzskatījusi, ka pakalpojumu sniegšana, pamatojoties uz kuru *ALIC* pieprasa tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN, bija krāpnieciska un ka šī iestāde arī nav iesniegusi pierādījumus šajā ziņā.
- 26 Šī tiesa norāda, ka tai tomēr ir šaubas par to, vai tāds abonentlīgums kā pamatlietā var tikt uzskatīts par “pakalpojumu sniegšanu” PVN direktīvas 24. panta 1. punkta un 25. panta b) punkta izpratnē un vai vienīgi konkrētu konsultāciju pakalpojumu sniegšana var tikt uzskatīta par šādu pakalpojumu sniegšanu un iegūt tiesības atskaitīt PVN. Pirmajā gadījumā tā arī jautā, vai nodokļa iekasējamības gadījums un tā iekasējamība iestājas, izbeidzoties konkrētam laikposmam, attiecībā uz kuru bija panākta vienošanās par samaksu.
- 27 Šādos apstākļos *Administrativen sad – Varna* (Varnas Administratīvā tiesa, Bulgārija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai [PVN] direktīvas 24. panta 1. punkts un 25. panta b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdzienā “pakalpojumu sniegšana” ietilpst arī tādi abonentlīgumi par konsultāciju sniegšanu kā pamatlietā izskatāmie, ar kuriem pakalpojuma sniedzējs, kuram ir kvalificēts personāls pakalpojumu sniegšanai, ir piekritis sniegt klientam pakalpojumus līguma darbības laikā un ir apņēmis atturēties noslēgt līgumus ar identisku priekšmetu ar klienta konkurentiem?
- 2) Vai [PVN] direktīvas 63. pants un 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa iekasējamības gadījums par abonētiem konsultāciju pakalpojumiem iestājas, izbeidzoties konkrētam laikposmam, attiecībā uz kuru bija panākta vienošanās par samaksu, neatkarīgi no tā, vai un cik bieži klients ir izmantojis pakalpojumu sniedzēja sniegtos pakalpojumus?
- 3) Vai [PVN] direktīvas 62. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ikvienam, kurš saistībā ar abonentlīgumu par konsultāciju sniegšanu sniedz pakalpojumus, ir pienākums, izbeidzoties konkrētajam laikposmam, attiecībā uz kuru bija panākta vienošanās par samaksu, samaksāt PVN par pakalpojumiem, vai arī šis pienākums ir tikai tad, ja klients attiecīgajā taksācijas periodā ir izmantojis konsultāciju pakalpojumus?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pieņemamību

- 28 Tiesas sēdē *Direktor* uzskatīja, ka Tiesai uzdotie jautājumi bija nepieņemami, jo pamatlietā nebija izvirzīts neviens tiesību jautājums, ņemot vērā, ka visi attiecīgie lietas dalībnieki bija vienprātis par pamatlietā apspriesto PVN direktīvas normu interpretāciju, bet bija izvirzīti vienīgi jautājumi par faktiem attiecībā uz to, vai bija pierādījumi, kuri pierāda pakalpojuma sniedzēju sniegto konsultāciju pakalpojumu esamību.
- 29 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka LESD 267. pantā noteiktās sadarbības starp Tiesu un valstu tiesām procedūras ietvaros tikai valsts tiesa, kura izskata strīdu un kurai ir jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolēmumu, ir tā, kas, ņemot vērā lietas īpatnības, var noteikt gan to, cik lielā mērā prejudiciālais nolēmums ir vajadzīgs, lai šī tiesa varētu taisīt spriedumu, gan to, cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi. Turklāt valstu tiesām Tiesai ir jāiesniedz informācija par faktiskajiem apstākļiem, kas vajadzīgi, lai lietderīgi atbildētu uz tai uzdotajiem jautājumiem (it īpaši skat. spriedumu *Rosado Santana*, C-177/10, EU:C:2011:557, 32. un 33. punkts).

30 Iesniedzējtiesa uzskata, ka nav tikusi pierādīta pamatlietā apspriesto konsultāciju pakalpojumu neesamība, kā arī no tiem izrietošā krāpniecība. Turklāt šai tiesai ir šaubas par PVN piemērošanu abonentlīgumiem attiecībā uz konsultāciju pakalpojumiem.

31 Tādēļ prejudiciālie jautājumi ir jāuzskata par pieņemamiem.

Par pirmo jautājumu

32 Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 24. panta 1. punkts un 25. panta b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdzienā “pakalpojumu sniegšana” ietilpst abonentlīgumi par konsultāciju, tostarp juridiska, komerciāla un finanšu rakstura konsultāciju, sniegšanu, ar kuriem pakalpojuma sniedzējs ir piekritis sniegt klientam pakalpojumus līguma darbības laikā un ir apņēmis atturēties noslēgt līgumus ar identisku priekšmetu ar klienta konkurentiem.

33 Vispirms ir jāatgādina, ka tāpat kā Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), arī PVN direktīva nosaka ļoti plašu PVN piemērošanas jomu, 2. pantā, kas attiecas uz ar nodokli apliekamiem darījumiem, papildus preču importēšanai paredzot preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kuru par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas rīkojas kā tāds (spriedums *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 25. punkts).

34 Ar PVN direktīvas IX sadaļā esošajām normām dažas darbības ir atbrīvotas no PVN. Šie atbrīvojumi neattiecas uz konsultāciju, tostarp juridiska, komerciāla vai finanšu rakstura konsultāciju, pakalpojumu sniegšanu. Tādējādi tādi konsultāciju pakalpojumi kā pamatlietā ir iekļauti PVN direktīvas piemērošanas jomā.

35 Jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru nodokļa bāzi par pakalpojumu sniegšanu veido viss, kas tiek saņemts kā atlīdzība par sniegto pakalpojumu, un tāpēc par pakalpojumu sniegšanu nodokļus piemēro tikai tad, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību. Tādējādi pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv juridiskas attiecības, kurās notiek abpusēja pakalpojumu sniegšana, un atlīdzība, ko saņem minētā pakalpojuma sniedzējs, ir uzskatāma par saņēmējam sniegtā pakalpojuma faktisko vērtību (šajā ziņā skat. spriedumus *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, 13. un 14. punkts, kā arī *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, 39. punkts).

36 Līdz ar to ir jānosaka, vai vienas likmes maksājums, kurš veikts saskaņā ar abonentlīgumu par konsultāciju pakalpojumu sniegšanu, kā pamatlietā, ir atlīdzība par nolīgto pakalpojumu sniegšanu, kas ietver apņemšanos pastāvīgi būt klienta rīcībā, kā arī atturēties noslēgt līgumus ar tā konkurentiem, un vai pastāv tieša saikne starp sniegtajiem pakalpojumiem un saņemto atlīdzību.

37 Šajā ziņā attiecīgi lietā, kurā tika taisīts spriedums *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200), un lietā, kurā tika taisīts spriedums *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), Tiesa jau ir izvērtējusi PVN piemērošanu, pirmkārt, attiecībā uz vienas likmes ikgadēju iemaksu, kura samaksāta sporta asociācijai, lai izmantotu sporta iekārtas, ieskaitot golfa laukumu, un, otrkārt, attiecībā uz vienas likmes maksājumu par aprūpes pakalpojumu sniegšanu apgādājamajām personām.

38 Sprieduma *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200) 40. punktā un sprieduma *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185) 36. punktā Tiesa būtībā nolēma, ka, ja attiecīgajam pakalpojumam tostarp ir raksturīgs, ka pakalpojuma sniedzējs ir visu laiku pieejams, lai vajadzīgajā brīdī tos sniegtu klientam, tad, lai atzītu tiešu saikni starp minēto pakalpojumu un saņemto atlīdzību, nav nepieciešams pierādīt, ka maksājums attiecas uz individualizētu un konkrētā brīdī sniegtu veselības aprūpes pakalpojumu pēc klienta pieprasījuma. Katrā no šīm lietām, kurās tika taisīti šie spriedumi, runa bija par ar nodokli

apliekamu pakalpojumu sniegšanu, uz kuru attiecās vienas likmes maksājums neatkarīgi no sniegto un saņemto pakalpojumu skaita, konkrētajos gadījumos – no piedāvāto golfa laukumu skaita vai sniegtās aprūpes daudzuma.

- 39 Apstākļi, ka pakalpojumi nav nedz iepriekšnoteikti, nedz individualizēti un ka atlīdzība tiek izmaksāta kā vienotas likmes maksājums, nekādi neietekmē tiešo saikni starp minēto pakalpojumu un saņemto atlīdzību, kuras apmērs ir noteikts iepriekš saskaņā ar iedibinātiem kritērijiem (spriedums *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 37. punkts).
- 40 Šie apsvērumi ir piemērojami pamatlietā apspriestajam abonentlīgumam par konsultāciju pakalpojumiem, kura esamība tomēr ir jāpārbauda valsts tiesai un kura ietvaros klients ir apņēmis samaksāt vienas likmes maksājumus kā starp pusēm nolīgtu atlīdzību neatkarīgi no faktiski sniegto konsultāciju pakalpojumu daudzuma un rakstura laikposmā, uz kuru attiecas šī atlīdzība.
- 41 Tas, ka klients samaksā nevis vienu vienas likmes maksājumu, bet veic vairākus periodiskus maksājumus, nevar ietekmēt šo konstatējumu, jo atšķirība saistībā ar šiem maksājumiem attiecas nevis uz to, ka darbība ir apliekama ar nodokli, bet vienīgi uz vienas likmes maksājuma samaksas kārtību.
- 42 Pakalpojumu sniedzēja apņemšanās atturēties piedāvāt pakalpojumus klienta konkurentam līdzinās ekskluzivitātes klauzulai, kura tiek iekļauta abonentlīgumā par konsultācijas pakalpojumiem un kura nevar izmainīt minētā līguma ar nodokli apliekamo raksturu. Tādējādi uz pirmo jautājumu nav jāatbild, ņemot vērā PVN direktīvas 25. panta b) punktu attiecībā uz “pienākumu atturēties”.
- 43 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 24. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdzienā “pakalpojumu sniegšana” ietilpst abonentlīgumi par konsultāciju, tostarp juridiska, komerciāla un finanšu rakstura konsultāciju, sniegšanu, ar kuriem pakalpojuma sniedzējs ir piekritis sniegt klientam pakalpojumus līguma darbības laikā.

Par otro un trešo jautājumu

- 44 Uzdodot otro un trešo jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai attiecībā uz tādiem abonentlīgumiem par konsultāciju pakalpojumiem kā pamatlietā PVN direktīvas 62. panta 2. punkts, 63. pants un 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa iekasējamības gadījums un nodokļa iekasējamība iestājas, izbeidzoties konkrētam laikposmam, attiecībā uz kuru bija panākta vienošanās par samaksu, neatkarīgi no tā, vai un cik bieži klients ir izmantojis pakalpojumu sniedzēja sniegtos pakalpojumus.
- 45 Atbilde uz šo jautājumu daļēji izriet no atbildes uz pirmo jautājumu.
- 46 Nodokļa iekasējamības gadījums ir definēts PVN direktīvas 62. panta 1. punktā kā notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasējams. Saskaņā ar PVN direktīvas 63. pantu šis iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta pakalpojumu sniegšana.
- 47 Kā tika izklāstīts šī sprieduma 40. un 41. punktā, tā kā pamatlietā pakalpojumu sniegšanas priekšmets nav sniegt precīzi definētas konsultācijas, bet būt pieejamam klientam, lai viņam sniegtu konsultācijas, pakalpojumu sniedzējs veic pakalpojumu sniegšanu ar pašu šo pieejamību abonentlīgumā noteiktajā laikposmā neatkarīgi no faktiski sniegto konsultācijas pakalpojumu daudzuma un rakstura laikposmā, uz kuru attiecas šī atlīdzība.
- 48 Atbilstoši PVN direktīvas 64. panta 1. punktam, ja pakalpojumu sniegšana rada turpmākus maksājumus, tad to uzskata par pabeigtu tad, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi maksājumi.

- 49 Līdz ar to tāda pakalpojumu sniegšana kā pamatlietā, kas būtībā sastāv no apņemšanās pastāvīgi būt klienta rīcībā, lai viņam sniegtu konsultāciju pakalpojumus, un par kuru atlīdzība tiek samaksāta ar periodiskiem vienas likmes maksājumiem, ir jāuzskata par veiktu laikposmā, uz kuru attiecas maksājums, neatkarīgi no tā, vai pakalpojumu sniedzējs faktiski ir sniedzis konsultācijas savam klientam šajā laikposmā.
- 50 PVN direktīvas 64. panta 1. punkta izpratnē pakalpojumu sniegšana ir jāuzskata par veiktu, tieši izbeidzoties katram laikposmam, uz kuru attiecas maksājumi. Tā kā saskaņā ar šīs direktīvas 63. pantu nodokļa iekasējamības gadījums un nodokļa iekasējamība ir atkarīga no brīža, kad ir notikusi pakalpojumu sniegšana, no tā izriet, ka, tieši izbeidzoties katram no šiem laikposmiem, iestājas šie abi gadījumi.
- 51 Tādējādi uz uzdoto otro un trešo jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka attiecībā uz tādiem abonentlīgumiem par konsultāciju pakalpojumiem kā pamatlietā PVN direktīvas 62. panta 2. punkts, 63. pants un 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa iekasējamības gadījums un nodokļa iekasējamība iestājas, izbeidzoties konkrētam laikposmam, attiecībā uz kuru bija panākta vienošanās par samaksu, neatkarīgi no tā, vai un cik bieži klients ir izmantojis pakalpojumu sniedzēja sniegtos pakalpojumus.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 52 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 24. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdzienā “pakalpojumu sniegšana” ietilpst abonentlīgumi par konsultāciju, tostarp juridiska, komerciāla un finanšu rakstura konsultāciju, sniegšanu, ar kuriem pakalpojuma sniedzējs ir piekritis sniegt klientam pakalpojumus līguma darbības laikā;**
- 2) **attiecībā uz tādiem abonentlīgumiem par konsultāciju pakalpojumiem kā pamatlietā Direktīvas 2006/112 62. panta 2. punkts, 63. pants un 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa iekasējamības gadījums un nodokļa iekasējamība iestājas, izbeidzoties konkrētam laikposmam, attiecībā uz kuru bija panākta vienošanās par samaksu, neatkarīgi no tā, vai un cik bieži klients ir izmantojis pakalpojumu sniedzēja sniegtos pakalpojumus.**

[Paraksti]