



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 3 september 2015*

”Begäran om förhandsavgörande — Gemensamt system för mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artiklarna 24.1, 25 b, 62.2, 63 och 64.1 — Begreppet ’tillhandahållande av tjänster’ — Abonnemangsavtal för tillhandahållande av rådgivningstjänster — Beskattningsgrundande händelse — Nödvändigheten av att visa att tjänsterna faktiskt tillhandahållits — Skattens utkrävbarhet”

I mål C-463/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad – Varna (Bulgarien) genom beslut av den 29 september 2014, som inkom till domstolen den 8 oktober 2014, i målet

Asparuhovo Lake Investment Company OOD

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas och C.G. Fernlund (referent),

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 2 juli 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Asparuhovo Lake Investment Company OOD, genom J. Fitsev,
- Direktor na Direksia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, genom A. Kirova, i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom K. Georgiadis och A. Magrippi, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: bulgariska.

- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, R. Campos Laires och A. Cunha, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom D. Roussanov och M. Owsiany-Hornung, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 24.1, 25 b, 62.2, 63 och 64.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Asparuhovo Lake Investment Company OOD (nedan kallat Alic) och Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören vid avdelningen för "överklaganden och praxis avseende skatt och social trygghet", för staden Varna, vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning) (nedan kallad Direktor) rörande avdrag för ingående mervärdesskatt på abonnemang av rådgivningstjänster.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 2 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

- c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

..."

- 4 I artikel 9.1 i samma direktiv föreskrivs följande:

"Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet."

- 5 I artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Med *tillhandahållande av tjänster* avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor."

6 I artikel 25 i mervärdesskattedirektivet stadgas följande:

”Ett tillhandahållande av tjänster kan bl.a. utgöras av någon av följande transaktioner:

...

b) Åtagande att avstå från ett handlande eller att tolerera ett handlande eller en situation.

...”

7 I artikel 62 i direktivet föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med

1) *beskattningsgrundande händelse*: den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt skall bli utkrävbar är uppfyllda,

2) *mervärdesskattens utkrävbarhet*: att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.”

8 I artikel 63 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

9 I artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”När andra leveranser av varor än sådana som avser uthyrning av en vara under en viss period eller avbetalningsförsäljning av varor i enlighet med artikel 14.2 b och tillhandahållanden av tjänster ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar, skall dessa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster anses äga rum vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till.”

10 Artikel 66 i mervärdesskattedirektivet gör det möjligt för medlemsstaterna att ”[m]ed avvikelse från artiklarna 63, 64 och 65 ... föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av följande tidpunkter:

a) Senast när fakturan utfärdas.

b) Senast vid mottagandet av betalningen.

c) Om någon faktura inte har utfärdats, eller om fakturan utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen”.

Bulgarisk rätt

- 11 I artikel 2 i lagen om mervärdesskatt (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) (DV nr 63 av den 4 augusti 2006), i den lydelse som var tillämplig vid tiden för händelserna i det nationella målet (nedan kallad ZDDS), föreskrivs följande:

”Följande är föremål för mervärdesskatt:

1. Leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag.

...”

- 12 I artikel 8 ZDDS stadgas följande:

”[M]ed tjänst avses i denna lag allt som har ett värde och som inte utgör en vara, eller pengar i omlopp eller främmande valuta vilka används som betalningsmedel.”

- 13 I artikel 9 ZDDS föreskrivs följande:

”1) Med tillhandahållande av tjänst avses utförande av en tjänst.

- 2) Med tillhandahållande av tjänst avses även:

...

2. Åtagande att inte vidta åtgärder eller utöva rättigheter.

...”

- 14 I artikel 25 ZDDS föreskrivs följande:

”1) Med ’beskattningsgrundande händelse’ förstås i denna lag leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som utförs av en enligt denna lag beskattningsbar person, gemenskapsinterna förvärv och import av varor i enlighet med artikel 16.

- 2) Den beskattningsgrundande händelsen inträffar vid den tidpunkt då äganderätten till varan övergår eller då tjänsten utförs.

...

4) Om leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster sker periodiskt, stegvis eller kontinuerligt ska, med undantag för leveranser och tillhandahållanden enligt artikel 6.2, varje tidsperiod eller steg för vilka betalning har avtalats anses utgöra en separat leverans eller separat tillhandahållande och tillhörande beskattningsgrundande händelse anses inträffa vid den tidpunkt då betalningsfristen löper ut för leveransen eller tillhandahållandet.

...

- 6) Vid den tidpunkt då den beskattningsgrundande händelsen inträffar i enlighet med punkterna 2–4

1. blir skatten enligt denna lag utkrävbar för beskattningsbara leveranser eller tillhandahållanden, och en skyldighet uppkommer för den registrerade beskattningsbara personen att ta ut mervärdesskatt,

...

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 15 Alic är ett bulgariskt bolag vars huvudsakliga verksamhet består i lantbruk, trädgårdsodling, uppfödning och tillhörande verksamhet.
- 16 Den 1 augusti 2011 ingick bolaget abonnemangsavtal om rådgivningstjänster med fyra andra bolag, nämligen ”Krestan Bulmar - Korporativni finansi” EOOD, ”Krestan Bulmar - Biznes razvitie” EOOD, ”Krestan Bulmar - Legakonsult” EOOD och ”Biznes Ekspres” EOOD (nedan tillsammans kallade leverantörerna) på områdena för företagsfinansiering, handelsutveckling, juridisk rådgivning respektive informationssäkerhet. Rådgivningsbolagen företräddes alla av samma person. Parterna sade upp avtalen med verkan från den 5 mars 2012.
- 17 Enligt avtalen hade leverantörerna förbundit sig
- att stå till Alices förfogande för rådgivning, sammanträden och åtaganden på vardagar mellan kl. 09.00 och 18.00 samt, vid behov, efter kontorstid, inbegripet söndagar och andra helgdagar,
 - att vid behov säkerställa att det, så länge det var nödvändigt, fanns en sakkunnig person närvarande hos Alic och/eller hos en med Alic förbunden tredje man, inbegripet efter kontorstid, söndagar och andra helgdagar,
 - att anskaffa och utbyta de handlingar och den information som var nödvändig mellan parterna i syfte att säkerställa att Alices intressen skyddades på bästa möjliga sätt och i största möjliga utsträckning, och
 - att i rätt tid överlämna till uppdragsgivaren alla nödvändiga handlingar om skyddet av dess intressen för påseende, samråd och signatur.
- 18 Leverantörerna hade försäkrat att de inte hade ingått liknande avtal med tredje man vars intressen kolliderade med Alices och/eller var i direkt konkurrens med Alic. De åtog sig även att avstå från att ingå sådana avtal.
- 19 I gengäld åtog sig Alic att utge veckovis ersättning, som skulle betalas ut den måndag som följde på den vecka som ersättningen avsåg. Alic gjorde avdrag för den mervärdesskatt som leverantörerna angav på sina fakturor.
- 20 Skattemyndigheten gjorde en skatterevision hos Alic för perioden augusti till oktober 2011. Under revisionen konstaterade skattemyndigheten att fakturorna hade utfärdats inom den frist som angivits i avtalen och bokförts i vederbörlig ordning hos såväl leverantörerna som Alic och att mervärdesskatten hade deklarerats. Skattemyndigheten uppgav även att beloppen i de fakturor som leverantörerna hade utfärdat hade betalats genom banköverföring. Vidare konstaterade myndigheten att leverantörerna hade personal som var tillräckligt kvalificerad för att tillhandahålla de avtalade tjänsterna.
- 21 Vad gäller det sätt på vilket tjänsterna utfördes hade leverantörerna förklarat att parterna inte hade haft för avsikt att formellt dokumentera beställningen och utförandet av tjänsterna. Återkommande uppgifter och problem diskuterades vid sammanträden, per telefon eller per e-post. De personer som hade i uppdrag att utföra själva tjänsterna uppgav att den som ansvarade för kommunikationen med kunden tilldelade dem, genom elektronisk korrespondens, de uppgifter som skulle utföras för Alic.

- 22 Skattemyndigheten var av den uppfattningen att det inte hade förebringats någon bevisning om typen, antalet och arten av de tjänster som faktiskt hade tillhandahållits. Särskilt saknades originaldokument om antalet nedlagda timmar och det fanns inte heller någon uppgift om hur priset för tjänsterna hade fastställts. Den 1 augusti 2013 meddelade skattemyndigheten ett omprövningsbeslut varigenom Alic nekades rätt att dra av den mervärdesskatt på 33 349 bulgariska lev (BGN), ungefär 17 000 euro, som leverantörerna hade fakturerat.
- 23 Alic överklagade omprövningsbeslutet till Direktor. Sedan Direktor i beslut av den 4 november 2013 inte funnit skäl att ändra omprövningsbeslutet inkom Alic med ett överklagande till Administrativen sad – Varna (förvaltningsdomstol i Varna, Bulgarien).
- 24 Administrativen sad – Varna noterade att de avtal som Alic hade ingått endast stipulerade att avtalen avsåg området för rådgivningstjänster, och att ingenting nämnades om det resultat som skulle uppnås avseende tjänsternas föremål, tidsfristen för deras utförande, sättet för att ta emot tjänsterna eller deras enhetspris. Administrativen sad – Varna har vidare angett att parternas beslut att betalning för tjänster tillhandahållna av leverantörerna skulle ske genom periodisk inbetalning av ett schablonbelopp, visar att parterna inte hade avsett att binda rätten till ersättning med uppnåendet av ett konkret resultat, varför det inte finns anledning att pröva om sådana resultat faktiskt uppnåddes.
- 25 Administrativen sad – Varna har angett att skattemyndigheten inte har gjort gällande att tillhandahållandet av tjänsterna, på vilka Alic har grundat sin rätt att dra av den ingående mervärdesskatten, avsåg skatteundandragande och att myndigheten inte heller har förebringat någon bevisning i detta hänseende.
- 26 Administrativen sad – Varna hyser likväl tvivel vad gäller frågan om ett abonnemangsavtal, som det i det nationella målet, kan utgöra "tillhandahållande av tjänster" i den mening som avses i artiklarna 24.1 och 25 b i mervärdesskattedirektivet, eller om det endast är tillhandahållandet av konkreta rådgivningstjänster som kan utgöra ett sådant tillhandahållande och ge rätt till avdrag för mervärdesskatt. I det första fallet undrar Administrativen sad – Varna även huruvida den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatten blir utkrävbar vid utgången av den tidsperiod för vilken betalningen avtalats.
- 27 Mot denna bakgrund beslutade Administrativen sad – Varna att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:
- ”1) Ska artiklarna 24.1 och 25 b i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att begreppet 'tillhandahållande av tjänster' även omfattar abonnemangsavtal om tillhandahållande av rådgivningstjänster, som dem i målet vid den nationella domstolen, där leverantören, vilken förfogar över kvalificerad personal som kan tillhandahålla tjänsterna, ställer sig till tjänstemottagarens förfogande under avtalets löptid och åtar sig att inte ingå liknande avtal med mottagarens konkurrenter?
 - 2) Ska artiklarna 63 och 64.1 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att den beskattningsgrundande händelsen vid tillhandahållande av rådgivningstjänster genom abonnemang inträffar vid utgången av den tidsperiod för vilken betalningen avtalats, oberoende av huruvida tjänstemottagaren har utnyttjat de tjänster som rådgivaren har erbjudit denna och det antal gånger som mottagaren har gjort detta?
 - 3) Ska artikel 62.2 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att leverantören enligt ett abonnemangsavtal om tillhandahållande av tjänster är skyldig att betala den mervärdesskatt som belöper på tillhandahållandet vid utgången av den tidsperiod för vilken det avtalats om ersättning i abonnemangsavtalet, eller uppkommer denna skyldighet endast om mottagaren har utnyttjat rådgivarens tjänster under motsvarande beskattningsperiod?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning

- 28 Under den muntliga förhandlingen vid domstolen invände Direktor att de frågor som hänskjutits till domstolen inte kunde tas upp till sakprövning. Direktor menar nämligen att det nationella målet inte avser någon rättsfråga, eftersom de berörda parterna är överens om tolkningen av de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som är aktuella i det nationella målet. I stället avser målet enbart sakfrågor om huruvida det är utrett att leverantörerna verkligen har tillhandahållit de aktuella rådgivningstjänsterna.
- 29 Härvid erinrar domstolen om att det inom ramen för det samarbete mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna som har införts genom artikel 267 FEUF uteslutande ankommer på den nationella domstolen, vid vilken målet anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen. Det åligger vidare de nationella domstolarna att förse EU-domstolen med de uppgifter om faktiska omständigheter som är nödvändiga för att domstolen ska kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (se, bland annat, dom Rosado Santana, C-177/10, EU:C:2011:557, punkterna 32 och 33).
- 30 Enligt den hänskjutande domstolen är det inte visat att de i det nationella målet aktuella rådgivningstjänsterna inte har tillhandahållits eller att det skulle vara fråga om skatteundandragande som en följd därav. Vidare hyser den domstolen tvivel om huruvida mervärdesskatt ska tas ut på abonnemangsavtal om rådgivningstjänster.
- 31 Tolkningsfrågorna kan följaktligen tas upp till sakprövning.

Den första frågan

- 32 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 24.1 och 25 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet ”tillhandahållande av tjänster” omfattar abonnemangsavtal om tillhandahållande av rådgivningstjänster inom bland annat juridik, handel och ekonomi, där leverantören ställer sig till tjänstemottagarens förfogande under avtalets löptid och åtar sig att inte ingå liknande avtal med mottagarens konkurrenter.
- 33 Det ska först och främst erinras om att det i mervärdesskattedirektivet, liksom i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), fastställs ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt. I artikel 2, som avser beskattningsbara transaktioner, anges att mervärdesskatt, förutom för import av varor, ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denna agerar i denna egenskap (dom Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 25).
- 34 Bestämmelserna i avdelning IX i mervärdesskattedirektivet undantar vissa verksamheter från mervärdesskatt. Tillhandahållandet av rådgivningstjänster, bland annat rådgivning inom juridik, handel och ekonomi, ingår inte bland dessa undantag. Således omfattas rådgivningstjänster, som de i det nationella målet, av tillämpningsområdet för mervärdesskattedirektivet.
- 35 Det följer av domstolens rättspraxis att beskattningsunderlaget för ett tillhandahållande av en tjänst utgörs av allt det som har erhållits som vederlag för tjänsten. Ett tillhandahållande av tjänster är således endast skattepliktigt om det föreligger ett direkt samband mellan den tjänst som utförts och

det vederlag som erhållits. Således är ett tillhandahållande av en tjänst skattepliktigt endast om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se, för ett liknande resonemang, dom Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punkterna 13 och 14, och dom Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punkt 39).

- 36 Det ska således prövas huruvida ett schablonbelopp som erlagts inom ramen för ett abonnemangsavtal om tillhandahållande av rådgivningstjänster, som det i det nationella målet, utgör ett vederlag för det avtalade tillhandahållandet av tjänsterna, som bland annat avser ett åtagande att alltid stå till tjänstemottagarens förfogande och att inte ingå avtal med mottagarens konkurrenter. Vidare ska det prövas om det finns ett direkt samband mellan de tjänster som utförts och det vederlag som erhållits.
- 37 Domstolen har i målet Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200) och i målet Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185) redan prövat huruvida mervärdesskatt ska tas ut på fasta årsavgifter som betalas till en idrottsförening för tillgång till idrottsanläggningar bestående bland annat av en golfbana, respektive på schablonbetalningar för vård som ges personer i behov av omsorg.
- 38 I punkt 40 i domen Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200) och i punkt 36 i domen Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185) fann domstolen att när det aktuella tillhandahållandet av en tjänst bland annat kännetecknas av att tillhandahållaren alltid är tillgänglig för att tillhandahålla de tjänster som mottagarna efterfrågar, är det inte nödvändigt att visa att en betalning är knuten till en individualiserad tjänst som vid ett visst tillfälle har tillhandahållits en mottagare för att det ska finnas ett direkt samband mellan tjänsten och det erhållna vederlaget. I båda målen var ett tillhandahållande av skattepliktiga tjänster för handen, till vilket schablonbeloppet hänförde sig, oberoende av hur många tjänster som tillhandahållits eller tagits emot, i förevarande fall antalet spelade golfvänner eller antalet tillhandahållna vårdtjänster.
- 39 Den omständigheten att de tjänster som tillhandahållits varken är bestämda på förhand eller individualiserade och att ersättningen betalas ut i form av ett schablonbelopp kan inte påverka det direkta sambandet mellan tillhandahållandet av tjänsten och det erhållna vederlaget, vars belopp är bestämt på förhand och enligt fastställda kriterier (dom Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 37).
- 40 Dessa överväganden är tillämpliga på ett abonnemangsavtal om rådgivningstjänster, som det avtal som är aktuellt i det nationella målet – förekomsten av vilket det emellertid ankommer på den nationella domstolen att pröva – och inom ramen för vilket kunden har åtagit sig att erlagga ett av parterna avtalat schablonbelopp som ersättning, oberoende av antalet eller beskaffenheten av de rådgivningstjänster som faktiskt tillhandahållits under den period som ersättningen hänför sig till.
- 41 Den omständigheten att kunden inte erlägger ett enda schablonbelopp utan företar flera periodiska betalningar kan inte påverka denna bedömning, eftersom skillnaden beträffande dessa betalningar inte påverkar verksamhetens skattepliktiga beskaffenhet, utan enbart det sätt på vilket betalningen av schablonbeloppet sker.
- 42 Vad gäller den omständigheten att leverantören åtagit sig att inte erbjuda mottagarens konkurrenter några tjänster, liknar detta en exklusivitetsklausul som ingår i abonnemangsavtalen om rådgivningstjänster och kan inte påverka den omständigheten att avtalet är skattepliktigt. Det saknas därför anledning att besvara den första frågan med beaktande av artikel 25 b i mervärdesskattedirektivet om "[å]tagande att avstå från ett handlande".

43 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet ”tillhandahållande av tjänster” omfattar abonnemangsavtal om tillhandahållande till ett företag av rådgivningstjänster inom bland annat juridik, handel och ekonomi och inom ramen för vilka leverantören ställer sig till tjänstemottagarens förfogande under avtalets löptid.

Den andra och den tredje frågan

44 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra och den tredje frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 62.2, 63 och 64.1 i mervärdesskattedirektivet – vad beträffar abonnemangsavtal om rådgivningstjänster, som de som är aktuella i det nationella målet – ska tolkas så, att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och skatten blir utkrävbar vid utgången av den tidsperiod för vilken betalningen avtalats, oberoende av huruvida tjänstemottagaren har utnyttjat leverantörens tjänster och det antal gånger som mottagaren har gjort detta.

45 Svaret på denna fråga följer delvis av svaret på den första frågan.

46 Vad gäller den beskattningsgrundande händelsen, definieras denna i artikel 62.1 i mervärdesskattedirektivet som den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt ska bli utkrävbar är uppfyllda. Enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet inträffar den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskatten blir således utkrävbar vid den tidpunkt då tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.

47 Såsom angetts ovan i punkterna 40 och 41 har tjänsterna i det nationella målet tillhandahållits redan genom att leverantören har stått till förfogande under den tid som avtalats i abonnemangsavtalet, eftersom syftet med tillhandahållandet av tjänsterna inte har varit att tillhandahålla noggrant angiven rådgivning, utan att stå till kundens förfogande för att tillhandahålla rådgivning. Detta oberoende av antalet eller beskaffenheten av de rådgivningstjänster som faktiskt tillhandahållits under den period för vilken ersättningen erlagts.

48 I artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet anges att när tillhandahållanden av tjänster ger upphov till successiva betalningar, ska dessa tillhandahållanden anses äga rum vid utgången av de perioder som betalningarna hänför sig till.

49 Ett sådant tillhandahållande som det i det nationella målet, som i princip består i att alltid stå till kundens förfogande för att tillhandahålla denna rådgivningstjänster och där betalning sker periodiskt i form av schablonbelopp, ska anses äga rum under den period som betalningen hänför sig till. Detta oberoende av om leverantören faktiskt har tillhandahållit kunden rådgivning under den perioden.

50 Det är i slutet av varje period som betalningarna hänför sig till som tillhandahållandet ska anses ha ägt rum i den mening som avses i artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet. Eftersom frågan om när den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatten blir utkrävbar är avhängig den tidpunkt då tjänsten tillhandahölls, i enlighet med artikel 63 i direktivet, följer det härav att det också är i slutet av var och en av dessa perioder som den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatten blir utkrävbar.

51 Således ska den andra och den tredje frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 62.2, 63 och 64.1 i mervärdesskattedirektivet ska – vad beträffar abonnemangsavtal om rådgivningstjänster, som de som är aktuella i det nationella målet – tolkas så, att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och skatten blir utkrävbar vid utgången av den tidsperiod för vilken betalningen avtalats, oberoende av huruvida tjänstemottagaren faktiskt har utnyttjat leverantörens tjänster och det antal gånger som mottagaren har gjort detta.

Rättegångskostnader

- 52 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 24.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att begreppet ”tillhandahållande av tjänster” omfattar abonnemangsavtal om tillhandahållande till ett företag av rådgivningstjänster inom bland annat juridik, handel och ekonomi och inom ramen för vilka leverantören ställer sig till tjänstemottagarens förfogande under avtalets löptid.**
- 2) **Artiklarna 62.2, 63 och 64.1 i direktiv 2006/112 ska – vad beträffar abonnemangsavtal om rådgivningstjänster, som de som är aktuella i det nationella målet – tolkas så, att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och skatten blir utkrävbar vid utgången av den tidsperiod för vilken betalningen avtalats, oberoende av huruvida tjänstemottagaren faktiskt har utnyttjat leverantörens tjänster och det antal gånger som mottagaren har gjort detta.**

Underskrifter