Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2018. gada 22. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Piemērošanas joma – Ar nodokli apliekami darījumi – Pakalpojums par atlīdzību – Ar nodokli neapliekamas zaudējumu atlīdzības un ar nodokli apliekamu sniegto pakalpojumu, par kuriem samaksāta "kompensācija", nošķiršana

Lieta C-295/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Arbitral Tributário* (*Centro de Arbitragem Administrativa*) (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs), Portugāle) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 8. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 22. maijā, tiesvedībā

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira.

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: Tiesas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], kas pilda piektās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši E. Levits (referents) un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre: R. Šereša [*R. Şereş*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2018. gada 26. aprīļa tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA* vārdā – *V. Codeço*, *M. Machado de Almeida* un *R. M. Fernandes Ferreira*, *advogados*,

– Portugāles valdības vārdā – *L. Inez Fernandes*, *M. Figueiredo* un *R. Campos Laires*, pārstāvji,

– Īrijas valdības vārdā – *M. Browne* un *J. Quaney*, kā arī *A. Joyce*, pārstāvji, kuriem palīdz *N. J. Travers*, *SC*, un *A. Keirse*, *BL*,

– Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *A. Caeiros*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2018. gada 7. jūnija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, 64. panta 1. punktu, 66. panta pirmās daļas a) punktu un 73. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA* (turpmāk tekstā – "*MEO*") un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) iekasēšanu, kā arī ar to saistītajiem kompensācijas procentiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts, ka PVN uzliek "pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds".

4 Šīs direktīvas 64. panta 1. punktā ir noteikts:

"Ja pakalpojumu sniegšana vai preču piegāde [..] rada turpmākus rēķinu pārskatus vai turpmākus maksājumus, tad tās uzskata par pabeigtām tad, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi rēķinu pārskati vai maksājumi."

5 Minētās direktīvas 66. panta pirmajā daļā ir paredzēts:

"Atkāpjoties no 63., 64. un 65. panta, dalībvalstis var paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažu kategoriju nodokļa maksātājiem nodoklis kļūst iekasējams kādā no šādiem termiņiem:

a) vēlākais, izsniedzot rēķinu;

[..]."

6 Minētās direktīvas 73. pants ir izteikts šādā redakcijā:

"Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli [nodokļa bāze], ir visa summa, kas veido atlīdzību [samaksu], kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām."

7 PVN direktīvas 90. pantā ir noteikts:

"1. Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

2. Pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta."

Portugāles tiesības

8 Atbilstoši *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss) 1. panta 1. punkta a) apakšpunktam:

"Pievienotās vērtības nodokli uzliek:

a) par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību valsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas šādā statusā."

9 Pievienotās vērtības nodokļa kodeksa 16. panta 1. punkts ir izteikts šādā redakcijā:

"Neskarot 2. un 10. punkta noteikumus, nodokļa bāze par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kas ir apliekamas ar nodokli, atbilst samaksai, kura ir saņemta vai kura ir jāsaņem no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

10 *MEO*, Lisabonā (Portugāle) reģistrēta sabiedrība, galvenokārt nodarbojas ar pakalpojumu sniegšanu telekomunikāciju jomā Portugāles teritorijā. Tātad tā veic saimniecisko darbību PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē un tādēļ tai tiek uzlikts PVN.

11 Veicot savu darbību, *MEO* ar klientiem slēdz līgumus par pakalpojumu sniegšanu telekomunikāciju, interneta piekļuves, televīzijas un multimediju jomās; dažos no šiem līgumiem ir paredzēti minimālie saistību laikposmi, vienlaikus klientiem piedāvājot izdevīgus nosacījumus, tostarp zemākas ikmēneša abonēšanas maksas veidā.

12 Šajos līgumos arī ir noteikts, ka gadījumā, ja pirms nolīgtā minimālā saistību laikposma beigām pēc klientu pieprasījuma vai viņu vainas dēļ tiek atslēgti tajos paredzētie produkti un pakalpojumi, *MEO* ir tiesības uz kompensāciju, kas atbilst nolīgtās ikmēneša abonēšanas maksas summai, reizinot to ar starpību starp līgumā paredzēto minimālā saistību laikposma ilgumu un to mēnešu skaitu, kuros pakalpojums ir ticis sniegts.

13 Iesniedzējtiesas skatījumā, summu, kas klientam ir jāmaksā *MEO* līguma par pakalpojumu sniegšanu priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā, tādējādi veido abonēšanas maksas summa, kura atbilst visam minimālajam saistību laikposmam, lai gan pakalpojumu sniegšana šim klientam netiek nodrošināta līdz minētā laikposma beigām.

14 No lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu arī izriet, ka klientam ir jāmaksā minētā summa, ja pakalpojumi tiek atslēgti pirms minimālā saistību laikposma beigām, tostarp, ja klients nepilda pienākumu maksāt nolīgto ikmēneša abonēšanas maksu.

15 Pārbaudē, kas *MEO* tika veikta laikposmā no 2014. gada 1. aprīļa līdz 20. novembrim, Nodokļu un muitas iestāde konstatēja, ka attiecībā uz 2012. taksācijas gadu *MEO* nebija samaksājusi PVN par summu, ko tā bija norādījusi rēķinos klientiem pēc līgumu par pakalpojumu sniegšanu priekšlaicīgas izbeigšanas un tādējādi bija izdevusi aktus par PVN iekasēšanu.

16 No lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pēc tam, kad klients priekšlaicīgi pārtrauc līgumu par pakalpojumu sniegšanu, *MEO* atslēdz šajā līgumā paredzētos pakalpojumus un nosūta klientam rēķinu, kurā ir minēta līgumā iepriekš noteiktās kompensācijas summa, kāda pienākas *MEO*, kā arī norāde "ar PVN nav apliekams".

17 Uzskatīdama, ka summa, kas maksājama par līgumu par pakalpojumu sniegšanu priekšlaicīgu izbeigšanu, ir kompensācija, kas nav apliekama ar PVN, jo tā nav paredzēta kā samaksa par pakalpojumu sniegšanu, *MEO* iesniedza iesniegumu par minētā akta par PVN iekasēšanu apstrīdēšanu; šis iesniegums tika noraidīts.

18 *MEO* 2015. gada 23. decembrī cēla pārsūdzību par šo lēmumu noraidīt apstrīdēšanas iesniegumu, kura netika izskatīta likumā paredzētajā termiņā.

19 2016. gada 20. maijā *MEO* cēla iesniedzējtiesā – *Tribunal Arbitral Tributário* (*Centro de Arbitragem Administrativa*) (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs), Portugāle) – prasību, lai panāktu, ka tiek konstatēts, ka akti par PVN iekasēšanu ir prettiesiski.

20 Iesniedzējtiesa uzskata, ka summas, kas *MEO* pienākas no klientiem par līgumiskā minimālā saistību laikposma neievērošanu attiecībā uz PVN, veido samaksu par pakalpojumu sniegšanu un tādējādi ir uzskatāmas par atlīdzību.

21 Minētās tiesas skatījumā, šīm summām ir atlīdzības raksturs arī tādēļ, ka ar tām var nodrošināt, ka *MEO* saglabā tādu pašu ieņēmumu apmēru, kāds būtu tad, ja pakalpojumu sniegšana nebūtu pārtraukta. *MEO* nerodoties nekāda negūtā peļņa, jo par šīm summām ir notikusi līgumiska vienošanās.

22 Šajos apstākļos *Tribunal Arbitral Tributário* (*Centro de Arbitragem Administrativa*) (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs)) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [PVN] direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, 64. panta 1. punkts, 66. panta pirmās daļas a) punkts un 73. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka telekomunikāciju (televīzijas, interneta, mobilo sakaru tīkla un fiksētā tīkla) operatoram ir jāmaksā [PVN] par [iepriekš noteikto] summu, kuru – gadījumā, ja līgums, kurā ir paredzēts pienākums pildīt saistības kādu noteiktu laikposmu (abonenta piesaistes periods), klienta vainas dēļ tiek izbeigts pirms šā laikposma beigām – šis operators izraksta rēķinā saviem klientiem un kuras apmērs ir iepriekš noteikts un atbilst līgumā paredzētajam ikmēneša maksājumam, kas reizināts ar to mēnešu skaitu, kuri atlikuši līdz abonenta piesaistes perioda beigām, ja brīdī, kad par minēto summu tiek izrakstīts rēķins, un neatkarīgi no tā, vai šī summa ir faktiski piedzīta, operators jau ir izbeidzis pakalpojumu sniegšanu, un ja:
   a) rēķinā norādītās summas mērķis atbilstoši līgumā noteiktajam ir atturēt klientu no tāda līgumā paredzētā abonenta piesaistes perioda neievērošanas, kuru viņš apņēmies ievērot, un atlīdzināt zaudējumus, kas abonenta piesaistes perioda neievērošanas rezultātā nodarīti operatoram un izriet konkrēti no zaudētas peļņas, kuru tas būtu guvis, ja līgums būtu palicis spēkā līdz šā perioda beigām, kā arī zemāku tarifu nolīgšanas, aprīkojuma nodrošināšanas un citiem piedāvājumiem bez maksas vai par zemāku cenu, kā arī reklāmas un klientu iegūšanas izmaksām;
   b) par līgumiem, kuros ir paredzēts abonenta piesaistes periods, [tirdzniecības pārstāvis] saņem lielāku atlīdzību nekā par līgumiem, kuros abonenta piesaistes periods nav paredzēts, jo vienā un otrā (proti, gan šo abonenta piesaistes periodu paredzošo, gan neparedzošo līgumu) gadījumā atlīdzību aprēķina, pamatojoties uz noslēgtajos līgumos noteikto ikmēneša maksājumu apmēru;
   c) summa, par kuru izrakstīts rēķins, valsts tiesībās ir kvalificējama kā līgumsods?

2) Vai uz pirmo jautājumu kopumā būtu jāatbild atšķirīgi, ja kāds vai vairāki no tā apakšpunktos minētajiem apstākļiem neatbilstu patiesībai?"

Par lūgumu atkārtoti sākt tiesvedības mutvārdu daļu

23 Pēc tam, kad ģenerāladvokāte bija sniegusi secinājumus, *MEO* ar aktu, kas Tiesas kancelejā iesniegts 2018. gada 25. jūnijā, lūdza saskaņā ar Tiesas Reglamenta 83. pantu izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu.

24 Sava lūguma pamatojumam *MEO* būtībā norādīja, ka ģenerāladvokātes secinājumi, it īpaši to 41., 44., 46. un 47. punkts ir balstīti uz kļūdainiem faktiem, tostarp attiecībā uz summu, ko *MEO* izrakstījis klientiem rēķinos līguma par pakalpojumu sniegšanu priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā.

25 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 252. panta otro daļu ģenerāladvokāts, ievērojot pilnīgu objektivitāti un neatkarību, atklātā tiesas sēdē sniedz pamatotus secinājumus lietās, kurās saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas statūtiem ir vajadzīga ģenerāladvokāta piedalīšanās. Tiesai nav saistoši nedz ģenerāladvokāta secinājumi, nedz šo secinājumu pamatojums (spriedums, 2017. gada 22. jūnijs, *Federatie Nederlandse Vakvereniging* u.c., C-126/16, EU:C:2017:489, 31. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

26 Tāpat ir jāatgādina, ka nedz Eiropas Savienības Tiesas statūtos, nedz Reglamentā ieinteresētajām personām nav paredzēta iespēja iesniegt apsvērumus par ģenerāladvokāta sniegtajiem secinājumiem (spriedums, 2017. gada 25. oktobris, *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, 23. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi vienas ieinteresētās personas nepiekrišana ģenerāladvokāta secinājumiem, lai kādi arī nebūtu viņa šajos secinājumos aplūkotie jautājumi, pati par sevi nevar būt pamatots iemesls tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotai sākšanai (spriedumi, 2017. gada 25. oktobris, *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, 24. punkts, kā arī 2017. gada 29. novembris, *King*, C-214/16, EU:C:2017:914, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Ar argumentiem par sastāvdaļām, kas veido summu, kura tiek norādīta rēķinā gadījumā, ja klients priekšlaicīgi izbeidz līgumu par pakalpojumu sniegšanu, *MEO* cenšas atbildēt uz ģenerāladvokātes secinājumiem, apšaubīdama minētās summas raksturojumu, kāds tas izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem, kā arī no tiesas sēdē sniegtajām ziņām.

28 Protams, atbilstoši Reglamenta 83. pantam Tiesa, uzklausījusi ģenerāladvokātu, var jebkurā brīdī izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu, it īpaši, ja tā uzskata, ka tā nav pietiekami informēta, vai ja kāds lietas dalībnieks pēc šīs daļas pabeigšanas iesniedz ziņas par jaunu faktu, kam var būt izšķiroša ietekme uz Tiesas nolēmumu, vai arī ja lieta ir jāizskata, pamatojoties uz argumentu, kuru lietas dalībnieki vai Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantā minētās ieinteresētās personas nav apspriedušas.

29 Proti, tās summas aprēķinu, ko *MEO* rēķinos ir norādījusi par līguma par pakalpojumu sniegšanu priekšlaicīgu pārtraukšanu, iesniedzējtiesa ir raksturojusi tā, kā izriet no šī sprieduma 12. punkta, turklāt *MEO* to nav apstrīdējusi nedz savos apsvērumos, nedz tiesas sēdē. Turklāt ir jāuzsver, ka faktu konstatējums ir tikai iesniedzējtiesas jurisdikcijā. *MEO* sniegtā šīs summas kvalifikācija nav saistoša Tiesai, kad tā atbild uz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

30 Šajā gadījumā Tiesa, uzklausījusi ģenerāladvokāti, uzskata, ka tās rīcībā ir visa nepieciešamā informācija, lai atbildētu uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem, un saskaņā ar Tiesas viedokli pamatlietas atrisināšanai visi argumenti, it īpaši argumenti par minētās summas kvalifikāciju, Tiesā ir apspriesti.

31 Tātad rīkojums par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu nav jāizdod.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pieņemamību

32 Portugāles Republika norāda uz lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu nepieņemamību, atsaukdamās uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu nenoteikto un spekulatīvo raksturu; iesniedzējtiesa neesot pierādījusi pamatlietas faktiskos apstākļus un neesot noteikusi attiecīgo tiesisko regulējumu.

33 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, Tiesai un valsts tiesām sadarbojoties atbilstoši LESD 267. pantam, tikai valsts tiesai, kas izskata lietu un kas ir atbildīga par pieņemamo tiesas nolēmumu, ņemot vērā lietas īpatnības, ir jānovērtē gan tas, cik lielā mērā prejudiciālais nolēmums ir nepieciešams sprieduma taisīšanai, gan arī Tiesai uzdoto jautājumu atbilstība. Līdz ar to, ja uzdotie jautājumi ir par Savienības tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir pienākums pieņemt nolēmumu (spriedums, 2018. gada 6. marts, *SEGRO* un *Horváth*, C-52/16 un C-113/16, EU:C:2018:157, 42. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

34 Turklāt valsts tiesas iesniegto lūgumu var noraidīt tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas faktisko situāciju vai tās priekšmetu, vai arī gadījumos, kad izvirzītā problēma ir hipotētiska vai kad Tiesai nav zināmi faktiskie un juridiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (spriedums, 2018. gada 6. marts, *SEGRO* un *Horváth*, C-52/16 un C-113/16, EU:C:2018:157, 43. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

35 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka iesniedzējtiesai ir šaubas par PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta un 73. panta interpretāciju un piemērošanu attiecībā uz to summu kvalifikāciju, ko *MEO* saņēmusi tādēļ, ka klienti ir izbeiguši līgumus par pakalpojumu sniegšanu pirms nolīgtā minimālā saistību laikposma beigām. Tāpat ir jānorāda, ka iesniedzējtiesa ir pietiekami un precīzi izklāstījusi pamatlietas faktiskos apstākļus, kā arī atbilstošās tiesību normas, kas attiecas uz pamatlietu, no kurām izriet, ka uzdotie jautājumi nav hipotētiski.

36 No tā izriet, pirmkārt, ka šajā gadījumā lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai ir noteikta saikne ar pamatlietas priekšmetu un, otrkārt, ka uzdotie jautājumi nav hipotētiski.

37 No iepriekš izklāstītā izriet, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

Par lietas būtību

Par pirmo jautājumu

38 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai iepriekš noteiktā summa – ko saimnieciskās darbības subjekts saņem gadījumā, ja klients priekšlaicīgi izbeidz līgumu par pakalpojumu sniegšanu, kurā ir paredzēts minimālais saistību laikposms, vai ja šis līgums tiek izbeigts viņa vainas dēļ, – ja šīs summas apmērs atbilst summai, kādu šis saimnieciskās darbības subjekts būtu saņēmis minētā laikposma atlikušajā laikā, ir jāuzskata par atlīdzību saistībā ar pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē un par to kā par atlīdzību ir jāuzliek minētais nodoklis.

39 Šajā ziņā ir jānorāda, ka pakalpojumi tiek sniegti "par atlīdzību" minētās normas izpratnē tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās tiek veikts savstarpējs izpildījums, un pakalpojuma sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiska atlīdzība par pakalpojuma saņēmējam individuāli sniegto pakalpojumu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 18. jūlijs, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, C-277/05, EU:C:2007:440, 19. punkts un tajā minētā judikatūra,

kā arī 2015. gada 23. decembris, *Air France-KLM* un *Hop!Brit-Air*, C-250/14 un C-289/14, EU:C:2015:841, 22. punkts). Tā ir gadījumā, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto samaksu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 23. decembris, *Air France-KLM* un *Hop!Brit-Air*, C-250/14 un C-289/14, EU:C:2015:841, 23. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

40 Attiecībā uz tiešo saikni starp saņēmējam sniegto pakalpojumu un faktiski saņemto samaksu, Tiesa attiecībā uz tādu lidmašīnas biļešu pārdošanu, kuras pasažieri nav izmantojuši un par kurām viņi nav varējuši saņemt atlīdzību, jau ir nospriedusi, ka atlīdzību par cenu, kas samaksāta, parakstot līgumu par pakalpojuma sniegšanu, veido tiesības, kas no tā radušās klientam, proti, saņemt no līguma izrietošo pienākumu izpildi, neatkarīgi no tā, vai klients īsteno šīs tiesības. Tādējādi pakalpojumu sniedzējs sniedz šo pakalpojumu, tiklīdz tas sniedz klientam iespēju to izmantot, tādējādi iepriekš minētās tiešās saiknes esamību neietekmē tas, ka klients minētās tiesības neizmanto (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 23. decembris, *Air France-KLM* un *Hop!Brit-Air*, C-250/14 un C-289/14, EU:C:2015:841, 28. punkts).

41 Taču attiecībā uz nosacījumu par tiešo saikni starp saņemto samaksu un sniegto pakalpojumu ir jāpārliecinās, vai summa, kas pienākas par minimālā saistību laikposma neievērošanu saskaņā ar pamatlietā aplūkoto līgumu noteikumiem, atbilst atlīdzībai par pakalpojumu, ņemot vērā šī sprieduma 39. un 40. punktā minēto judikatūru.

42 Šajā gadījumā ir jāatgādina, ka saskaņā ar aprēķināšanas veidu, ko ir aprakstījusi iesniedzējtiesa un kas minēts šī sprieduma 12. punktā, summu, kāda atbilstoši šiem līgumiem ir jāmaksā par minimālā saistību laikposma neievērošanu, veido abonēšanas maksas summa, kas reizināta ar starpību starp minimālā saistību laikposma ilgumu un to mēnešu skaitu, kuros pakalpojums ir ticis sniegts. Tādējādi tas, ka tiek samaksāta summa, kas ir maksājama par minimālā saistību laikposma neievērošanu, ļauj *MEO* principā gūt tādus pašus ienākumus kā tad, ja klients nebūtu izbeidzis līgumu priekšlaicīgi.

43 Attiecībā uz līguma noteikumu nozīmi, kvalificējot darījumu kā ar nodokli apliekamu darījumu, ir jānorāda, ka faktiskās ekonomiskās un komerciālās situācijas ņemšana vērā ir uzskatāma par pamatkritēriju kopējās PVN sistēmas piemērošanai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

44 Tā kā *MEO* atbilstoši pamatlietā aplūkotajiem līgumiem minimālā saistību laikposma neievērošanas gadījumā ir tiesības saņemt tādu pašu summu, kādu tā būtu saņēmusi kā atlīdzību par pakalpojumiem, ko tā būtu uzņēmusies sniegt tad, ja klients nebūtu izbeidzis līgumu, – kas ir attiecīgā gadījumā jāpārbauda iesniedzējtiesai – tas, ka klients priekšlaicīgi izbeidz līgumu vai tas tiek izbeigts klienta vainas dēļ, nemaina attiecību starp *MEO* un tā klientu faktisko ekonomisko situāciju.

45 Šajos apstākļos ir uzskatāms, ka atlīdzību par summu, ko klients samaksājis *MEO*, veido klienta tiesības uz to, ka šis operators izpilda saistības, kuras izriet no līguma par pakalpojumu sniegšanu, pat ja klients nevēlas vai nevar izmantot šīs tiesības savas vainas dēļ. Proti, šajā lietā *MEO* dod klientam iespēju saņemt šo pakalpojumu šī sprieduma 40. punktā minētās judikatūras izpratnē, un minētā pakalpojuma sniegšanas izbeigšanā tā nav vainojama.

46 Šajā ziņā ir jāpiebilst, ka tad, ja minētā summa tiktu kvalificēta kā kompensācija, kuras mērķis ir atlīdzināt zaudējumus, kas nodarīti *MEO*, klienta veiktās samaksas raksturs būtu citāds atkarībā no tā, vai šis klients izlemj vai neizlemj izmantot attiecīgo pakalpojumu līgumā paredzētajā laikposmā.

47 Tādējādi no PVN viedokļa attieksme pret klientu, kuram ir sniegti pakalpojumi visu līgumā noteikto minimālo saistību laikposmu, un klientu, kurš izbeidz līgumu pirms šī laikposma beigām, būtu atšķirīga.

48 Tādēļ ir jāuzskata, ka summa, kas maksājama par minimālā saistību laikposma neievērošanu, ir samaksa par pakalpojumiem, ko sniegusi *MEO*, neatkarīgi no tā, vai klients īsteno vai neīsteno tiesības saņemt minētos pakalpojumus līdz minimālā saistību laikposma beigām.

49 Attiecībā uz prasību, lai samaksātās summas atbilstu faktiskajai samaksai par individuāli sniegtu pakalpojumu, ir jāuzsver, ka sniedzamais pakalpojums, kā arī summa, kas klientam rēķinā tiek norādīta gadījumā, ja līgums tiek izbeigts minimālā saistību laikposma gaitā, jau ir noteikti līguma noslēgšanas brīdī.

50 Tādējādi summa, kas ir jāmaksā par minimālā saistību laikposma neievērošanu, ir uzskatāma par kopējās cenas, kura tiek maksāta par pakalpojumu sniegšanu, kas sadalīta ikmēneša maksā, neatņemamu sastāvdaļu, kura samaksas pienākuma neizpildes gadījumā nekavējoties kļūst iekasējama.

51 Attiecībā uz pēdējo minēto apstākli no lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka saskaņā ar piemērojamām valsts tiesību normām ar minēto summu saistītais nodoklis ir jāmaksā rēķina izsniegšanas brīdī – šis gadījums ir paredzēts PVN direktīvas 66. panta pirmās daļas a) punktā, tostarp atkāpjoties no šīs direktīvas 64. panta 1. punkta; iesniedzējtiesa tieši atsaucas uz minētajām normām pirmajā jautājumā. Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, it īpaši faktu, ka līguma priekšlaicīga izbeigšana nemaina attiecību starp *MEO* un tās klientu faktisko ekonomisko situāciju, ir uzskatāms, ka nedz tas, ka līguma izbeigšanas gadījumā PVN kļūst iekasējams priekšlaicīgi, nedz iepriekš minētās normas neietekmē PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta interpretāciju, kāda ir jāsniedz šajā lietā.

52 Tādējādi summa, kas maksājama par minimālā saistību laikposma neievērošanu, ir samaksa par individuālo pakalpojumu sniegšanu.

53 No pirmā jautājuma formulējuma, kurā ir norādīts arī uz PVN direktīvas 73. pantu, izriet, ka iesniedzējtiesai ir šaubas par to, kā summas, kas maksājama līguma priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā, faktiska neiekasēšana var ietekmēt PVN iekasējamību.

54 Atbilstoši minētajam pantam nodokļa bāze ir visa summa, kas veido samaksu, kuru pakalpojumu sniedzējs ir saņēmis vai saņems no sava klienta.

55 Turklāt, tā kā PVN ir paredzēts uzlikt tikai galapatērētājam, tā PVN bāze, kurš jāsaņem nodokļu iestādēm, nevar būt lielāka par faktisko samaksu, ko veicis galapatērētājs un par ko ir aprēķināts PVN, kura galīgais maksātājs ir šis patērētājs (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts).

56 Tādēļ ir lietderīgi piebilst, kā ģenerāladvokāte ir norādījusi secinājumu 55. punktā, ka vajadzības gadījumā kompetentajām valsts iestādēm ar valsts tiesībās noteiktajiem nosacījumiem būs attiecīgi jākoriģē PVN, kā paredzēts PVN direktīvas 90. pantā, lai PVN tiktu atskaitīts no summas, ko pakalpojumu sniedzējs ir faktiski saņēmis no klienta.

57 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka iepriekš noteiktā summa, ko saimnieciskās darbības subjekts saņem gadījumā, ja klients priekšlaicīgi izbeidz līgumu par pakalpojumu sniegšanu, kurā ir paredzēts minimālais saistību laikposms, vai ja šis līgums tiek izbeigts viņa vainas dēļ, – ja šīs summas apmērs atbilst summai, kādu šis saimnieciskās darbības subjekts būtu saņēmis minētā laikposma atlikušajā laikā, ja līgums nebūtu izbeigts, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, ir jāuzskata par atlīdzību par pakalpojumiem, kuri sniegti par samaksu, un par to kā par atlīdzību ir jāuzliek minētais nodoklis.

Par otro jautājumu

58 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai pirmā jautājuma a), b) un c) daļā minētie apstākļi – attiecīgi, fakts, ka fiksētās summas mērķis ir novērst to, ka klienti neievēro minimālo saistību laikposmu, un atlīdzināt kaitējumu, kas saimnieciskās darbības subjektam tiek nodarīts šī laikposma neievērošanas gadījumā, fakts, ka atlīdzība, ko tirdzniecības pārstāvis saņem par tādu līgumu noslēgšanu, kuros ir noteikts minimālais saistību laikposms, ir lielāka, nekā paredzēta līgumos, kuros šāds laikposms nav noteikts, vai fakts, ka summa, par kuru izrakstīts rēķins, valsts tiesībās ir kvalificēta kā līgumsods, – ir izšķiroši līgumā par pakalpojumu sniegšanu iepriekš noteiktās summas, kas klientam ir jāmaksā šī līguma priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā, kvalifikācijā.

59 Pirmkārt, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai fiksētās summas mērķis, kas ir novērst to, ka klienti neievēro minimālo saistību laikposmu, un atlīdzināt kaitējumu, kas saimnieciskās darbības subjektam tiek nodarīts līguma priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā, ietekmē šīs summas kvalifikāciju kā atlīdzību par pakalpojumu sniegšanu.

60 Šajā ziņā ir jānorāda, ka jēdziens "pakalpojumu sniegšana" PVN direktīvas izpratnē ir jāinterpretē neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem un rezultātiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 41. punkts).

61 Savukārt, kā jau ir atzīts šī sprieduma 43. punktā, ir svarīgi ņemt vērā attiecīgā darījuma faktisko ekonomisko situāciju, kas ir pamatkritērijs kopējās PVN sistēmas piemērošanai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 42., 48. un 49. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra). Kā ģenerāladvokāte ir norādījusi secinājumu 46. punktā, šādas ekonomiskās pieejas gadījumā summa, kas ir jāmaksā par minimālā saistību laikposma neievērošanu, nodrošina *MEO* fiksētus ienākumus minimālas līgumiskās atlīdzības veidā.

62 Tādējādi šīs summas mērķis, kas ir novērst to, ka klienti neievēro minimālo saistību laikposmu, nav izšķirošs minētās summas kvalifikācijā, jo atbilstoši faktiskajai ekonomiskajai situācijai šīs summas mērķis ir arī principā nodrošināt *MEO* tādus pašus ienākumus, kādus tā būtu guvusi, ja līgums nebūtu klienta vainas dēļ izbeigts pirms minimālā saistību laikposma beigām.

63 Otrkārt, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai fakts, ka atlīdzība, ko tirdzniecības pārstāvis saņem par tādu līgumu noslēgšanu, kuros ir noteikts minimālais saistību laikposms, ir lielāka nekā atlīdzība, kas paredzēta līgumos, kuros šāds laikposms nav noteikts, ietekmē tās summas kvalifikāciju, kura ir jāmaksā par minimālā saistību laikposma neievērošanu.

64 Lai noteiktu, vai minētā summa veido samaksu par pakalpojumu sniegšanu, par kuru tiek uzlikts PVN, kā izriet no šī sprieduma 39.–51. punkta, tiek ņemta vērā Tiesai iesniegtajos lietas materiālos minētā informācija, no kuras izriet, ka šī summa tiek aprēķināta, pamatojoties uz abonēšanas pamatmaksas summu gan par laikposmu pirms līguma par pakalpojumu sniegšanu izbeigšanas, gan par laikposmu no līguma izbeigšanas līdz minimālā saistību laikposma beigām.

65 Tādēļ, tā kā Tiesas sniegtā atbilde uz pirmo jautājumu nekādi nav atkarīga no fakta, ka atlīdzība, ko saņem tirdzniecības pārstāvis, var atšķirties atkarībā no līguma, kāds noslēgts ar klientu, veida, pietiek konstatēt, ka salīdzinājumam starp līgumiem, kuros ir paredzēts minimālais saistību laikposms, un līgumiem, kuros tas nav paredzēts, nav nozīmes jautājumā par to, vai summa, kas ir jāmaksā par minimālā saistību laikposma neievērošanu, ir atlīdzība par pamatlietā aplūkoto pakalpojumu sniegšanu.

66 Treškārt, iesniedzējtiesa arī vēlas noskaidrot, vai fakts, ka summa, kura tiek norādīta rēķinā par minimālā saistību laikposma neievērošanu, valsts tiesībās tiek kvalificēta kā līgumsods, var ietekmēt šīs summas kvalifikāciju kā atlīdzību par pakalpojumu sniegšanu.

67 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru Savienības tiesību normas teksts, kurā nav nevienas tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībām, parasti visā Savienībā ir jāinterpretē autonomi un vienveidīgi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

68 Tādējādi, kā ģenerāladvokāte ir norādījusi secinājumu 34. punktā, PVN direktīvas normu interpretācijā nav būtiski, vai šī summa valsts tiesībās veido tiesības saņemt atlīdzību par neatļautu darbību vai līgumsodu, vai tā tiek kvalificēta kā zaudējumu atlīdzība, kompensācija vai arī atlīdzība.

69 Vērtējums par to, vai atlīdzība tiek sniegta kā samaksa par pakalpojumu sniegšanu, ir Savienības tiesību jautājums, kas jārisina neatkarīgi no valsts tiesībās sniegtā vērtējuma.

70 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka līgumā par pakalpojumu sniegšanu iepriekš noteiktās summas, kas klientam ir jāmaksā šī līguma priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā, kvalifikācijā nav izšķirošs tas, ka šīs fiksētās summas mērķis ir novērst to, ka klienti neievēro minimālo saistību laikposmu, un atlīdzināt kaitējumu, kas saimnieciskās darbības subjektam tiek nodarīts šī laikposma neievērošanas gadījumā, tas, ka atlīdzība, ko tirdzniecības pārstāvis saņem par tādu līgumu noslēgšanu, kuros ir noteikts minimālais saistību laikposms, ir lielāka, nekā paredzēta līgumos, kuros šāds laikposms nav noteikts, un tas, ka minētā summa valsts tiesībās ir kvalificēta kā līgumsods.

Par tiesāšanās izdevumiem

71 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 minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

1) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka iepriekš noteiktā summa, ko saimnieciskās darbības subjekts saņem gadījumā, ja klients priekšlaicīgi izbeidz līgumu par pakalpojumu sniegšanu, kurā ir paredzēts minimālais saistību laikposms, vai ja šis līgums tiek izbeigts viņa vainas dēļ, – ja šīs summas apmērs atbilst summai, kādu šis saimnieciskās darbības subjekts būtu saņēmis minētā laikposma atlikušajā laikā, ja līgums nebūtu izbeigts, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, ir jāuzskata par atlīdzību par pakalpojumiem, kuri sniegti par samaksu, un par to kā par atlīdzību ir jāuzliek minētais nodoklis.**

2) **Līgumā par pakalpojumu sniegšanu iepriekš noteiktās summas, kas klientam ir jāmaksā šī līguma priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā, kvalifikācijā nav izšķirošs tas, ka šīs fiksētās summas mērķis ir novērst to, ka klienti neievēro minimālo saistību laikposmu, un atlīdzināt kaitējumu, kas saimnieciskās darbības subjektam tiek nodarīts šī laikposma neievērošanas gadījumā, tas, ka atlīdzība, ko tirdzniecības pārstāvis saņem par tādu līgumu noslēgšanu, kuros ir noteikts minimālais saistību laikposms, ir lielāka, nekā paredzēta līgumos, kuros šāds laikposms nav noteikts, un tas, ka minētā summa valsts tiesībās ir kvalificēta kā līgumsods.**

[Paraksti]