TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. lapkričio 22 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Taikymo sritis – Apmokestinamieji sandoriai – Paslaugų teikimas už atlygį – Skirtumas tarp neapmokestinamo nuostolių atlyginimo bei palūkanų ir apmokestinamo paslaugų teikimo už „žalos atlyginimą“

Byloje C-295/17

dėl *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija) 2017 m. sausio 8 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. gegužės 22 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA

prieš

Autoridade Tributţria e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija)

kurį sudaro penktosios kolegijos pirmininko pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai E. Levits (pranešėjas) ir M. Berger,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė R. Şereş, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. balandžio 26 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

– Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ir R. Campos Laires,

– Airijos vyriausybės, atstovaujamos M. Browne ir J. Quaney, ir A. Joyce, padedamų *SC* N. J. Travers ir *BL* A. Keirse,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir A. Caeiros,

* Proceso kalba: portugalų.

susipažinęs su 2018 m. birželio 7 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies c punkto, 64 straipsnio 1 dalies, 66 straipsnio pirmos pastraipos a punkto ir 73 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA* (toliau – MEO) ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (mokesčių ir muitų administratorius, Portugalija) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) ir kompensacinių palūkanų už jį sumokėjimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą PVM objektas yra „paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šios direktyvos 64 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Tais atvejais, kai kyla iš šios sąskaitos ar apmokėjimas, prekių <…> tiekimas arba paslaugų teikimas turi būti laikomas užbaigtu, kai baigiasi laikotarpis, su kuriuo tokia yra susijusios šios sąskaitos ar apmokėjimas.“

5 Minėtos direktyvos 66 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„Nukrypdamos nuo 63, 64 ir 65 straipsnių, valstybės narės gali numatyti, kad tam tikrų sandorių atveju ar tam tikrų kategorijų apmokestinamiesiems asmenims prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda vienu iš šių momentų:

a) ne vėliau kaip išrašius sąskaitą faktūrą;

<…>“

6 Tos pačios direktyvos 73 straipsnis išdėstytas taip:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

7 PVM direktyvos 90 straipsnyje nustatyta:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytomis sąlygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies.“

Portugalijos teisė

8 *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas) 1 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyta:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

a) prekių perleidimas ir paslaugų teikimas už atlygį nacionalinėje teritorijoje, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

9 Pridėtinės vertės mokesčio kodekso 16 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Nepažeidžiant 2 ir 10 dalių nuostatų, apmokestinamo prekių perleidimo ir paslaugų teikimo apmokestinamąją vertę sudaro atlygio, gauto ar gautino iš pirkėjo, gavėjo ar trečiojo asmens, vertė.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

10 Lisabonoje (Portugalija) įsteigtos bendrovės MEO pagrindinė veikla – teikti paslaugas telekomunikacijų srityje Portugalijos teritorijoje. Ji vykdo ekonominę veiklą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, todėl yra apmokestinama PVM.

11 Vykdydama veiklą MEO sudaro sutartis su savo klientais paslaugų teikimo telekomunikacijų, prieigos prie interneto, televizijos ir multimedijos srityje sutartis, o kai kuriose iš jų yra numatytas minimalus įsipareigojimo laikotarpis kartu suteikiant palankesnes sąlygas vartotojams, visų pirma numatant mažesnį mėnesinį mokestį.

12 Šiose sutartyse taip pat numatyta, kad, nutraukus jose numatytą paslaugų prekių tiekimą ir paslaugų teikimą prieš pasibaigiant minimaliam įsipareigojimo terminui kliento prašymu arba dėl kliento kaltės, MEO turi teisę į žalos atlyginimą, lygų mėnesiniam abonentiniam mokesčiui, padaugintam iš skirtumo tarp sutartyje numatyto minimalaus įsipareigojimo laikotarpio ir mėnesių, per kuriuos paslaugos buvo teikiamos, skaičiaus.

13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, MEO kliento mokėtina suma iš anksto nutraukus paslaugų teikimo sutartį sudaro visi minimalaus įsipareigojimo laikotarpio abonentiniai mokesčiai, nors paslaugos klientui neteikiamos iki šio termino pabaigos.

14 Be to, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad klientas turi sumokėti šią sumą, kai paslaugų teikimas nutraukiamas nepasibaigus minimaliam įsipareigojimo laikotarpiui, jeigu klientas nesumoka sutarto mėnesinio abonentinio mokesčio.

15 Per MEO patikrinimą, vykusį nuo 2014 m. balandžio 1 d. iki lapkričio 20 d., mokesčių ir muitų administratorius nustatė, kad už 2012 mokestinius metus MEO nesumokėjo PVM sumos, kuri buvo apskaičiuota sąskaitose faktūrose klientams dėl pirmalaikio paslaugų teikimo sutarčių nutraukimo, ir atitinkamai priėmė pranešimus dėl PVM sumokėjimo.

16 Kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, klientui pirma laiko nutraukus paslaugų teikimo sutartį, MEO nutraukia paslaugų teikimą pagal šią sutartį ir išsiunčia klientui sąskaitą faktūrą, kurioje nurodytas iš anksto sutartyje sutartas žalos atlyginimas MEO ir tai, kad „PVM netaikomas“.

17 Manydama, kad suma, mokėtina dėl pirmalaikio paslaugų teikimo sutarčių nutraukimo, yra žalos atlyginimas, kuris neapmokestinamas PVM, nes neskirtas atlyginti už suteiktas paslaugas, MEO pateikė administracinį skundą dėl šių pranešimų dėl PVM sumokėjimo. Minėtas administracinis skundas buvo atmestas.

18 Dėl šio sprendimo, kuriuo skundas atmestas, 2015 m. gruodžio 23 d. MEO pateikė kitą skundą; dėl jo nebuvo priimta sprendimo per teisės aktuose numatytą terminą.

19 2016 m. gegužės 20 d. MEO prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, *Tribunal Arbitral Tributįrio (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija), pareiškė ieškinį, kuriuo siekiama pripažinti, kad pranešimai dėl PVM sumokėjimo yra neteisėti.

20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad sumos, kurias turi sumokėti klientai MEO, kai nesilaikoma minimalaus įsipareigojimo laikotarpio, PVM tikslais yra atlyginimas už paslaugas, todėl sudaro atlygį.

21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, šios sumos yra atlygis, nes jos leidžia užtikrinti, kad MEO išlaikys vienodą pajamų lygį ir nepertraukiamą paslaugų teikimą. MEO nepatirs jokių nuostolių, nes šios sumos numatytos sutartyje.

22 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* [Mokesčių arbitražo teismas (administracinio arbitražo centras)] nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM direktyvos] 2 straipsnio 1 dalies c punktą, 64 straipsnio 1 dalį, 66 straipsnio [pirmos pastraipos] a punktą ir 73 straipsnį reikia aiškinti taip, kad telekomunikacijų (televizijos, interneto, judriojo ir fiksuoto ryšio tinklo) operatorius turi sumokėti [PVM] už iš savo klientų reikalaujamą (tuo atveju, kai dėl kliento kaltės nutraukiama sutartis, kurioje buvo numatytas įsipareigojimas vykdyti sutartį nustatytą laikotarpį (lojalumo laikotarpis), prieš pasibaigiant šiam laikotarpiui) nustatytą sumą, lygią iš kliento pagal sutartį reikalaujamai mėnesinei įmokai, padaugintai iš mėnesių, kurių trūksta iki lojalumo laikotarpio pabaigos, skaičiaus, kai jis išrašo sąskaitą faktūrą dėl minėtos sumos ir, neatsižvelgdamas į faktinį jos sumokėjimą, jau nutraukė paslaugų teikimą, tuo atveju, kai:
   a) suma, dėl kurios išrašyta sąskaita faktūra, sudarant sutartį siekiama atgrasyti klientą nuo lojalumo laikotarpio, kurio laikytis jis įsipareigojo, nesilaikymo ir atlyginti dėl lojalumo laikotarpio nesilaikymo operatoriaus patirtus nuostolius – iš esmės dėl pelno, kurį jis būtų gavęs, jeigu sutartis būtų galiojusi iki nustatyto termino pabaigos, praradimo, dėl taikytų mažesnių tarifų, dėl nemokamai arba mažesne kaina suteiktos naudotis įrangos ir kitų pateiktų pasiūlymų arba dėl reklamos ir klientų paieškos išlaidų;
   b) sudarytos sutartys su numatytu lojalumo laikotarpiu reiškia didesnį atlygį [prekybos agentui], palyginti su atlygiu sutarčių be lojalumo laikotarpiu atveju, kai vienu ir kitu (t. y. sutarčių su lojalumo laikotarpiu ir sutarčių be lojalumo laikotarpio) atveju atlygis skaičiuojamas remiantis sudarytose sutartyse nustatytomis mėnesinėmis įmokomis;
   c) nacionalinėje teisėje suma, dėl kurios išrašyta sąskaita faktūra, gali būti laikoma bauda?

2. Ar atsakymas į pirmąjį klausimą pasikeistų, jeigu galimai nesusiklostytų viena arba kelios iš šio klausimo punktuose nurodytų situacijų?“

Dėl prašymo atnaujinti žodinę proceso dalį

23 Po to, kai generalinė advokatė pateikė savo išvadą, 2018 m. birželio 25 d. Teisingumo Teismo kanceliarija gavo MEO prašymą atnaujinti žodinę proceso dalį pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 83 straipsnį.

24 Grįsdama savo prašymą MEO iš esmės teigė, kad generalinės advokatės išvadoje, visų pirma 41, 44, 46 ir 47 punktuose, buvo remtasi neteisingais faktais, atsižvelgiant į, be kita ko, MEO sąskaitose faktūrose klientams nurodytą sumą pirmalaikio paslaugų teikimo sutarties nutraukimo atveju.

25 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal SESV 252 straipsnio antrą pastraipą generalinio advokato pareiga – viešame posėdyje visiškai nešališkai ir nepriklausomai teikti motyvuotą išvadą dėl bylų, kuriose pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statutą jis turi dalyvauti. Teisingumo Teismo nesaisto nei ši išvada, nei ją pagrindžiantys generalinio advokato motyvai (2017 m. birželio 22 d. Sprendimo *Federatie Nederlandse Vakvereniging ir kt.*, C-126/16, EU:C:2017:489, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

26 Dar reikia priminti, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statute ir Procedūros reglamente suinteresuotiesiems asmenims nenumatyta galimybės pateikti atsiliepimų į generalinio advokato išvadą (2017 m. spalio 25 d. Sprendimo *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Todėl suinteresuotojo asmens nesutikimas su generalinio advokato išvada, nepaisant to, kokie klausimai joje nagrinėjami, savaime negali būti motyvas, pateisinantis žodinės proceso dalies atnaujinimą (2017 m. spalio 25 d. Sprendimo *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, 24 punktas ir 2017 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *King*, C-214/16, EU:C:2017:914, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

27 Savo argumentais, susijusiais su sąskaitoje faktūroje nurodyta suma klientui pirma laiko nutraukus paslaugų teikimo sutartį, MEO siekia pateikti atsiliepimus į generalinės advokatės išvadą ir užginčyti minėtos sumos apibūdinimą, kaip tai matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos ir per posėdį pateiktos informacijos.

28 Pagal Procedūros reglamento 83 straipsnį Teisingumo Teismas, išklausęs generalinį advokatą, gali bet kada nutarti atnaujinti žodinę proceso dalį – pirmiausia, jeigu mano, kad jam nepateikta pakankamai informacijos, arba jeigu baigus žodinę proceso dalį šalis pateikė naują faktą, kuris gali būti lemiamas Teisingumo Teismui priimant sprendimą, arba jeigu nagrinėjant bylą reikia remtis argumentu, dėl kurio šalys ar Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje nurodyti suinteresuotieji asmenys nepateikė nuomonės.

29 Vis dėlto MEO sąskaitoje faktūroje nurodytos sumos už pirmalaikį paslaugų teikimo sutarties nutraukimą apskaičiavimą apibūdino prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kaip matyti iš šio sprendimo 12 punkto, o MEO jo neginčijo nei savo rašytinėse pastabose, nei per posėdį. Be to, reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad faktinių aplinkybių nustatymas priklauso išimtinei nacionalinio teismo kompetencijai. Dėl MEO nurodomo šios sumos kvalifikavimo pažymėtina, kad jis nėra privalomas Teisingumo Teismui atsakant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

30 Nagrinėjamu atveju Teisingumo Teismas, išklausęs generalinę advokatę, mano, kad turi visą informaciją, būtiną atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus, ir kad sprendimui pagrindinėje byloje priimti visi argumentai, visų pirma susiję su šios sumos kvalifikavimu, buvo ginčijami Teisingumo Teisme.

31 Taigi nereikia nurodyti atnaujinti žodinę proceso dalį.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtinumo

32 Portugalijos Respublika nurodo, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą nepriimtinas, jį pateikęs teismas nenustatė faktinių aplinkybių, dėl kurių kilo pagrindinė byla, ir tinkamo teisinio pagrindo, todėl klausimai yra netikslūs ir apgaulingi.

33 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, remiantis suformuota jurisprudencija Teisingumo Teismui ir nacionaliniams teismams bendradarbiaujant pagal SESV 267 straipsnį, tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į bylos aplinkybes, turi įvertinti, ar jo sprendimui priimti būtinas prejudicinis sprendimas, ir Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų svarbą. Todėl iš principo Teisingumo Teismas turi priimti sprendimą tuo atveju, kai pateikiami klausimai dėl Sąjungos teisės išaiškinimo (2018 m. kovo 6 d. Sprendimo *SERGO ir Horváth*, C-52/16 ir C-113/16, EU:C:2018:157, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

34 Be to, Teisingumo Teismas gali atmesti nacionalinio teismo prašymą, tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinos tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (2018 m. kovo 6 d. Sprendimo *SERGO ir Horváth*, C-52/16 ir C-113/16, EU:C:2018:157, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

35 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja dėl PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkto ir 73 straipsnio aiškinimo ir taikymo, kiek tai susiję su MEO gautų sumų jos klientams nutraukus paslaugų teikimo sutartis prieš pasibaigiant sutartam minimaliam įsipareigojimo laikotarpiui kvalifikavimu. Taip pat reikėtų pažymėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tinkamai ir tiksliai išdėstė faktines pagrindinės bylos aplinkybes ir pagrindinės bylos teisinį pagrindą, iš kurių matyti, jog pateikti klausimai nėra hipotetiniai.

36 Iš to matyti, kad, viena vertus, Sąjungos teisės išaiškinimas, kurio šiuo atveju prašoma, akivaizdžiai susijęs su pagrindinės bylos dalyku ir, kita vertus, pateikti klausimai nėra hipotetiniai.

37 Iš to išplaukia, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

Dėl esmės

Dėl pirmojo klausimo

38 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar iš anksto nustatyta suma, kurią gauna ūkio subjektas, jeigu jo klientas pirma laiko nutraukia paslaugų teikimo sutartį su numatytu minimalaus įsipareigojimo laikotarpiu, arba ji nutraukiama dėl kliento kaltės, ir kuri yra lygi sumai, kurią šis ūkio subjektas būtų gavęs per likusį minėtą laikotarpį, turi būti laikoma atlyginimu už paslaugų teikimą už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyva 2 straipsnio 1 dalies c punktą, ir, kaip tokia, yra apmokestinama PVM.

39 Šiuo klausimu pažymėtina, kad paslaugos teikiamos „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiai pasikeičiama paslaugomis, ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (šiuo klausimu žr. 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, C-277/05, EU:C:2007:440, 19 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2015 m. gruodžio 23 d. Sprendimo *Air*

France-KLM ir Hop! Brit-Air, C-250/14 ir C-289/14, EU:C:2015:841, 22 punktą). Taip yra tik jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys (šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 23 d. Sprendimo *Air France-KLM ir Hop! Brit-Air*, C-250/14 ir C-289/14, EU:C:2015:841, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

40 Dėl tiesioginio suteiktos paslaugos ir faktiškai gauto atlygio ryšio keleivių, kurie nepasinaudojo bilietu ir negalėjo susigrąžinti lėšų, atveju Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kiek tai susiję su lėktuvų bilietų pardavimu, kad sumokėta kaina tuo metu, kai buvo pasirašyta paslaugų teikimo sutartis, yra teisė, kylanti iš kliento gautinos naudos įvykdžius sutartyje numatytus įsipareigojimus, neatsižvelgiant į tai, ar klientas pasinaudoja šia teise. Todėl paslaugų teikėjas teikia paslaugą, kai jis sudaro galimybes klientui ja pasinaudoti, ir minėtas tiesioginis ryšys egzistuoja, net jeigu klientas nepasinaudoja minėta teise (šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 23 d. Sprendimo *Air France-KLM ir Hop! Brit-Air*, C-250/14 ir C-289/14, EU:C:2015:841, 28 punktas).

41 Be to, kiek tai susiję su sąlyga, pagrįsta tiesioginiu ryšiu tarp gauto atlygio ir suteiktos paslaugos, būtina nustatyti, ar sumos, mokėtinos dėl to, kad nesilaikoma minimalaus įsipareigojimo laikotarpio pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamas sutartis, atitinka atlyginimą už paslaugas atsižvelgiant į šio sprendimo 39 ir 40 punktuose nurodytą jurisprudenciją.

42 Šiuo atveju reikėtų priminti, kad pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo apibūdintą ir šio sprendimo 12 punkte nurodytą apskaičiavimo būdą minėtose sutartyse įtvirtintą sumą, jei nesilaikoma minimalaus įsipareigojimo laikotarpio, sudaro abonentinis mokestis, padaugintas iš skirtumo tarp minimalaus įsipareigojimo laikotarpio ir mėnesių, kuriais buvo teikiamos paslaugos. Taigi sumokėjus sumą, mokėtiną už minimalaus įsipareigojimo laikotarpio nesilaikymą, MEO gali gauti iš esmės tas pačias pajamas, jei klientas nenutrauktų sutarties pirma laiko.

43 Kalbant apie sutarties sąlygų vertę kvalifikuojant sandorį kaip apmokestinamąjį, reikia pažymėti, jog atsižvelgimas į ekonominę ir komercinę realybę yra pagrindinis kriterijus bendrai PVM sistemai taikyti (šiuo klausimu žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 42 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

44 Kadangi MEO turi teisę į tokią pačią sumą pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamas sutartis minimalaus įsipareigojimo laikotarpio nesilaikymo atveju, palyginti su suma, kurią ji būtų gavusi kaip atlygį už paslaugas, kurias įsipareigojo teikti tuo atveju, jei klientas nenutrauktų sutarties, o tai prireikus turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, klientui nutraukus sutartį pirma laiko arba ją nutraukus dėl jo kaltės, tai nekeičia MEO ir jos kliento santykių ekonominės realybės.

45 Tokiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad kliento MEO sumokėtos sumos vertę sudaro kliento teisė pasinaudoti šio ūkio subjekto įsipareigojimų, kylančių iš paslaugų teikimo sutarties, įvykdymu, net jei klientas nenori arba negali įgyvendinti šios teisės dėl savo kaltės. Šiuo atveju MEO sudaro galimybes klientui pasinaudoti šiuo paslaugų teikimu, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 40 punkte nurodytą jurisprudenciją, ir ji nėra atsakinga už minėto paslaugų teikimo nutraukimą.

46 Šiuo klausimu reikia pridurti, kad jei minėta suma būtų kvalifikuota kaip MEO patirtos žalos atlyginimo suma, kliento sumokėto atlygio pobūdis būtų pakeistas, atsižvelgiant į tai, ar klientas nusprendžia naudotis aptariamomis paslaugomis per sutartyje numatytą laikotarpį, ar ne.

47 Taigi, klientas, kuris naudojasi paslaugomis per visą sutartyje nustatytą minimalų įsipareigojimo laikotarpį, ir tas, kuris nutraukia sutartį prieš šį terminą, būtų vertinami skirtingai PVM tikslais.

48 Vadinasi, reikia manyti, kad mokėtina suma, jei nesilaikoma minimalaus įsipareigojimo laikotarpio, atlyginama už paslaugas, kurias teikia MEO, neatsižvelgiant į tai, ar klientas įgyvendina savo teisę gauti minėtas paslaugas iki minimalaus įsipareigojimo laikotarpio pabaigos.

49 Dėl reikalavimo, kad sumokėtos sumos būtų realus atlygis už atskirą paslaugą, pažymėtina, kad teiktina paslauga ir klientui sąskaitoje faktūroje nurodytina suma nutraukus sutartį per minimalaus įsipareigojimo laikotarpį nustatomos jau sudarant sutartį.

50 Taigi už minimalaus įsipareigojimo laikotarpio nesilaikymą mokėtina suma turi būti laikoma neatsiejamai sudaranti visos kainos, sumokėtos už paslaugų teikimą ir padalytos į mėnesinius mokesčius, kurie tampa mokėtini nedelsiant, jei neįvykdomas įsipareigojimas sumokėti, dalį.

51 Kiek tai susiję su šia paskutine aplinkybe, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal taikytinas nacionalinės teisės nuostatas mokestis už minėtą sumą yra mokėtinas nuo sąskaitos faktūros išrašymo momento; šis atvejis nukrypstant nuo PVM direktyvos 64 straipsnio 1 dalies numatytas šios direktyvos 66 straipsnio pirmos pastraipos a punkte, į kurio nuostatas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas aiškiai nurodo, pateikdamas pirmąjį prejudicinį klausimą. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ypač į tai, kad pirmalaikis sutarties nutraukimas nekeičia MEO ir jos kliento santykių ekonominės realybės, reikia manyti, jog nei prievolės iš anksto apskaičiuoti PVM sutarties nutraukimo atveju, nei pirma nurodytos nuostatos neturi įtakos PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkto aiškinimui, kurio turi būti laikomasi šioje byloje.

52 Vadinasi, suma, mokėtina už minimalaus įsipareigojimo laikotarpio nesilaikymą, yra atlygis už atskirą paslaugų teikimą.

53 Iš pirmojo klausimo, kuriame nurodomas PVM direktyvos 73 straipsnis, formuluotės matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui taip pat kyla abejonių dėl galimos mokėtinos sumos neišieškojimo įtakos prievolei apskaičiuoti PVM pirmalaikio sutarties nutraukimo atveju.

54 Šiame straipsnyje nustatyta, kad apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį už paslaugų teikimą paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš kliento.

55 Be to, turint omenyje, kad PVM siekiama apmokestinti tik galutinį vartojimą, mokesčių administratoriaus gautino PVM apmokestinamoji vertė negali viršyti galutinio vartotojo faktiškai sumokėto atlygio, pagal kurį apskaičiuotas galiausiai jo mokamas PVM (šiuo klausimu žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktą).

56 Naudinga pridurti, kaip generalinė advokatė pažymėjo savo išvados 55 punkte, kad prireikus kompetentingos nacionalinės valdžios institucijos turi nacionalinėje teisėje nustatytomis sąlygomis ištaisyti atitinkamą mokėtiną PVM, kaip numatyta PVM direktyvos 90 straipsnyje, kad PVM būtų atskaitytas iš paslaugų teikėjo faktiškai iš savo kliento gautos sumos.

57 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas aiškintinas taip, kad iš anksto nustatyta suma, kurią gauna ūkio subjektas, jeigu jo klientas pirma laiko nutraukia paslaugų teikimo sutartį su numatytu minimaliu įsipareigojimo laikotarpiu, arba ji nutraukiama dėl kliento kaltės, ir kuri yra lygi sumai, kurią šis ūkio subjektas būtų gavęs per likusį minėtą laikotarpį, jeigu nebūtų nutraukta ši sutartis, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, turi būti laikoma atlyginimu už paslaugų teikimą už atlygį ir jai, kaip tokiai, turi būti taikomas šis mokestis.

Dėl antrojo klausimo

58 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar pirmojo klausimo a, b ir c punktuose nurodytos sąlygos, t. y. tai, kad fiksuotos sumos tikslas yra atgrasyti klientus nesilaikyti minimalaus įsipareigojimo laikotarpio ir atlyginti ūkio subjekto žalą, patirtą nesilaikius šio laikotarpio, kad prekybos agento gautas atlyginimas už sutarties, kurioje

numatytas minimalus įsipareigojimo laikotarpis, yra didesnis, nei numatytas sutarčių be tokio laikotarpio atveju, arba tai, kad nacionalinėje teisėje suma, dėl kurios išrašyta sąskaita faktūra, gali būti laikoma bauda, gali būti laikomos lemiamomis kvalifikuojant paslaugų teikimo sutartyje iš anksto nustatytą sumą, kurią klientas privalo sumokėti šios sutarties pirmalaikio nutraukimo atveju.

59 Pirma, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar fiksuota suma, kuria siekiama atgrasyti klientus nuo minimalaus įsipareigojimo laikotarpio nesilaikymo ir atlyginti ūkio subjekto patirtą žalą sutarties pirmalaikio nutraukimo atveju, daro poveikį šią sumą kvalifikuojant kaip atlyginimą už paslaugas.

60 Šiuo klausimu pažymėtina, kad „paslaugų teikimo“ sąvoka, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvą, turi būti aiškinama neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus (šiuo klausimu žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 41 punktą).

61 Vis dėlto, kaip jau buvo konstatuota šio sprendimo 43 punkte, labai svarbu atsižvelgti į nagrinėjamo sandorio ekonominę realybę, kuris yra esminis kriterijus taikant bendrą PVM sistemą (šiuo klausimu žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 42, 48 ir 49 punktus ir nurodytą jurisprudenciją). Kaip generalinė advokatė pažymėjo savo išvados 46 punkte, ekonominiu požiūriu suma, mokėtina už minimalaus įsipareigojimo laikotarpio nesilaikymą, užtikrina, kad MEO gaus pastovias pajamas minimalaus pagal sutartį nustatyto atlyginimo forma.

62 Taigi šios sumos tikslas atgrasyti klientus nuo minimalaus įsipareigojimo laikotarpio nesilaikymo negali turėti lemiamos reikšmės kvalifikuojant minėtą sumą, tiek, kiek, atsižvelgiant į ekonominę realybę, ši suma iš esmės turėtų užtikrinti MEO tas pačias pajamas, kurias ji būtų gavusi, jei sutartis nebūtų buvusi nutraukta nepasibaigus minimaliam įsipareigojimo laikotarpiui dėl kliento kaltės.

63 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar tai, kad atlyginimas, kurį gauna prekybos agentas už sudarytas sutartis su nustatytu minimaliu įsipareigojimo laikotarpiu, yra didesnis nei už sutartis, kuriose nenumatyta tokio laikotarpio, daro poveikį kvalifikuojant sumą, mokėtiną už minimalaus įsipareigojimo laikotarpio nesilaikymą.

64 Siekiant nustatyti, ar ši suma yra atlygis už paslaugas, apmokestinamas PVM, atsižvelgiama, kaip tai matyti iš šio sprendimo 51–39 punktų, į Teisingumo Teismui pateiktą bylos medžiagą, iš kurios matyti, kad ši suma apskaičiuojama pagal pagrindinio abonentinio mokesčio sumą, ją nustatant už laikotarpį iki paslaugų teikimo sutarties nutraukimo ir už laikotarpį iki sutarties nutraukimo pasibaigus minimaliam įsipareigojimo laikotarpiui.

65 Kadangi Teisingumo Teismo atsakymas į pirmąjį klausimą niekaip nepriklauso nuo to, kad prekybos agento gautas atlyginimas gali kisti atsižvelgiant į su klientu sudarytos sutarties rūšį, pakanka konstatuoti, jog sutarčių, kuriose yra numatytas minimalus įsipareigojimo laikotarpis, ir sutarčių, kuriose jis nenumatytas, palyginimas neturi jokios reikšmės atsakant į klausimą, ar suma, mokėtina už minimalaus įsipareigojimo laikotarpio nesilaikymą, yra atlyginimas už pagrindinėje byloje nagrinėjamas paslaugas.

66 Trečia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat siekia sužinoti, ar tai, kad sąskaitoje faktūroje nurodyta suma už minimalaus įsipareigojimo laikotarpio nesilaikymą pagal nacionalinės teisės aktus yra kvalifikuojama kaip bauda, gali turėti įtakos kvalifikuojant šią sumą kaip atlyginimą už paslaugų teikimą.

67 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją, kai Sąjungos teisės nuostatoje aiškiai nedaroma nuorodos į valstybių narių teisę, ji paprastai turi būti aiškinama savarankiškai ir vienodai (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimo *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, 38 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

68 Taigi, kaip generalinė advokatė pažymėjo savo išvados 34 punkte, PVM direktyvos nuostatų aiškinimui neturi reikšmės tai, kad ši suma pagal nacionalinę teisę gali būti kvalifikuojama kaip teisė į deliktinį žalos atlyginimą, pagal sutartį numatyta bauda ar kompensacija, žalos atlyginimas arba atlygis.

69 Sprendžiant, ar atlyginimas sumokamas už paslaugų teikimą, reikia remtis Sąjungos teise, ir šis sprendimas turi būti priimamas nepriklausomai nuo įvertinimo pagal nacionalinę teisę.

70 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: kvalifikuojant paslaugų teikimo sutartyje iš anksto nustatytą sumą, kurią klientas privalo sumokėti šios sutarties pirmalaikio nutraukimo atveju, lemiamomis aplinkybėmis negali būti laikoma tai, kad fiksuotos sumos tikslas yra atgrasyti klientus nesilaikyti minimalaus įsipareigojimo laikotarpio ir atlyginti ūkio subjekto žalą, patirtą nesilaikius šio laikotarpio, kad prekybininko gautas atlyginimas už sutarties, kurioje numatytas minimalus įsipareigojimo laikotarpis, yra didesnis, nei numatytas sutarčių be tokio laikotarpio atveju, arba tai, kad ši suma nacionalinėje teisėje kvalifikuojama kaip sankcija.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

71 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad iš anksto nustatyta suma, kurią gauna ūkio subjektas, jeigu jo klientas pirma laiko nutraukia paslaugų teikimo sutartį su numatytu minimaliu įsipareigojimo laikotarpiu, arba ji nutraukiama dėl kliento kaltės, ir kuri yra lygi sumai, kurią šis ūkio subjektas būtų gavęs per likusį minėtą laikotarpį, jeigu nebūtų nutraukta ši sutartis, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, turi būti laikoma atlyginimu už paslaugų teikimą už atlygį ir jai, kaip tokiai, turi būti taikomas šis mokestis.**

2. **Kvalifikuojant paslaugų teikimo sutartyje iš anksto nustatytą sumą, kurią klientas privalo sumokėti šios sutarties pirmalaikio nutraukimo atveju, lemiamomis aplinkybėmis negali būti laikoma tai, kad fiksuotos sumos tikslas yra atgrasyti klientus nesilaikyti minimalaus įsipareigojimo laikotarpio ir atlyginti ūkio subjekto žalą, patirtą nesilaikius šio laikotarpio, kad prekybininko gautas atlyginimas už sutarties, kurioje numatytas minimalus įsipareigojimo laikotarpis, yra didesnis, nei numatytas sutarčių be tokio laikotarpio atveju, arba tai, kad ši suma nacionalinėje teisėje kvalifikuojama kaip sankcija.**

Parašai.