Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 22 november 2018 *

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Tillämpningsområde – Skattepliktiga transaktioner – Tjänster som tillhandahålls mot ersättning – Avgränsning mellan icke-skattepliktigt skadestånd, å ena sidan, och skattepliktiga tjänster som tillhandahålls mot betalning av gottgörelse, å andra sidan”

I mål C-295/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för förvaltningsrättsliga skiljeförfaranden), Portugal) genom beslut av den 8 januari 2017, som inkom till domstolen den 22 maj 2017, i målet

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA

mot

Autoridade Tributária e Aduaneira,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av domstolens ordförande K. Lenaerts, tillika tillförordnad ordförande för femte avdelningen, samt domarna E. Levits (referent) och M. Berger,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren R. Şereş,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 26 april 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA, genom V. Codeço, M. Machado de Almeida och R. M. Fernandes Ferreira, advogados,

– Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, M. Figueiredo och R. Campos Laires, samtliga i egenskap av ombud,

– Irlands regering, genom M. Browne, J. Quaney och A. Joyce, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av N. J. Travers, SC, och A. Keirse, BL,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

– Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och A. Caeiros, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 7 juni 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 c, 64.1, 66 första stycket a och 73 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (nedan kallat MEO), å ena sidan, och Autoridade Tributária e Aduaneira (skattemyndigheten, Portugal), å andra sidan. Målet gäller uttag av mervärdesskatt och därmed sammanhängande dröjsmålsränta.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska ”[t]illhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap” vara föremål för mervärdesskatt.

4 I artikel 64.1 i samma direktiv föreskrivs följande:

”När [de] … 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.”

5 I artikel 66 första stycket i samma direktiv föreskrivs följande:

”Med avvikelse från artiklarna 63, 64 och 65 får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av följande tidpunkter:

a) Senast när fakturan utfärdas.

…”

6 Artikel 73 i direktivet har följande innehåll:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

7 I artikel 90 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

2. Om betalningen helt eller delvis uteblir, får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1.”

Portugisisk rätt

8 I artikel 1.1 a i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (mervärdesskattelagen) föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt ska betalas för

a) leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot ersättning inom landets territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

9 Artikel 16.1 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”Utan att det påverkar bestämmelserna i punkterna 2 och 10 ska beskattningsunderlaget för beskattningsbara leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster motsvara värdet av den ersättning som har erhållits eller ska erhållas från förvärvaren, mottagaren eller en tredje part.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 MEO är ett aktiebolag etablerat i Lissabon (Portugal). Bolagets huvudsakliga verksamhet består i att i Portugal leverera telekommunikationstjänster. Bolaget bedriver således en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och är därmed en beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende.

11 Inom ramen för sin verksamhet ingår MEO avtal med sina kunder om tillhandahållande av telekommunikationstjänster samt tillgång till internet, television och multimedia. I vissa avtal åläggs kunden en minsta bindningstid, och i samband därmed erbjuds kunden även vissa förmånsvillkor såsom, huvudsakligen, lägre månadsavgifter.

12 Dessa avtal innehåller även villkor som förpliktar kunden att till MEO betala ett belopp som motsvarar den avtalade månatliga abonnemangsavgiften multiplicerad med skillnaden mellan den i avtalet angivna minimiperioden och det antal månader då tjänsten tillhandahållits, om MEO upphör att leverera varorna eller tjänsterna innan den avtalade minsta bindningstiden har löpt ut på grund av att kunden begärt detta eller på grund av en omständighet som kan tillskrivas kunden.

13 Den hänskjutande domstolen har angett att det belopp som kunden ska betala till MEO om tjänsteavtalet sägs upp i förtid således utgörs av abonnemangsavgiften för hela den minsta bindningstiden, även om några tjänster inte tillhandahållits kunden fram till bindningstidens slut.

14 Det framgår dessutom av begäran om förhandsavgörande att kunden ska betala detta belopp om tjänsterna slutar att levereras före utgången av den minsta bindningstiden, bland annat om kunden underlåter att erlägga avtalad månatlig abonnemangsavgift.

15 Vid en kontroll hos MEO mellan den 1 april och den 20 november 2014 konstaterade skattemyndigheten att MEO – för beskattningsåret 2012 – inte hade betalat någon mervärdesskatt på det belopp som kunderna hade fakturerats med anledning av förtida uppsägning av tjänsteavtalen. Mot denna bakgrund beslutade skattemyndigheten att kräva in denna mervärdesskatt.

16 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att om kunden säger upp tjänsteavtalet i förtid, så avaktiverar MEO de avtalade tjänsterna och skickar en faktura till kunden. På denna faktura anges den gottgörelse som framgår av avtalet och som ska erläggas till MEO, jämte uppgiften ”ej mervärdesskattepliktig”.

17 MEO ansåg att det belopp som erläggs med anledning av förtida uppsägning av tjänsteavtal utgör en gottgörelse som inte är föremål för mervärdesskatt, eftersom det beloppet inte kan anses utgöra ersättning för tillhandahållna tjänster. MEO begärde därför omprövning av skattemyndighetens beslut men skattemyndigheten vidhöll sitt tidigare beslut.

18 MEO begärde omprövning av detta beslut den 23 december 2015, men denna begäran har inte avgjorts inom föreskriven frist.

19 Den 20 maj 2016 väckte MEO talan vid den hänskjutande domstolen, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för förvaltningsrättsliga skiljeförfaranden), Portugal). MEO yrkade därvid fastställelse av att de angripna mervärdesskattebesluten är olagliga.

20 Den hänskjutande domstolen anser att de belopp som kunder erlägger till MEO för bristande fullgörelse av avtalad minsta bindningstid utgör – i mervärdesskattehänseende – vederlag för en tjänst och därmed en ersättning.

21 Den hänskjutande domstolen anser att dessa belopp utgör ersättning eftersom MEO tack vare dessa belopp bibehåller samma intäktsnivå som MEO hade haft om tjänsterna inte hade slutat att levereras. MEO har inte gått miste om någon vinst eftersom överenskommelse om dessa belopp har träffats i avtal.

22 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för förvaltningsrättsliga skiljeförfaranden)) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska artiklarna 2.1 c, 64.1, 66 första stycket a och 73 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas på så sätt, att en teleoperatör (television, internet, mobilnät och fasta nät) är skyldig att betala mervärdesskatt för uttaget hos sina kunder – för det fall ett avtal på grund av kundens underlåtenhet bringas att upphöra före utgången av en bestämd period (lojalitetsperiod) som motsvarar den bindningstid kunden är skyldig att iaktta enligt avtalet – av ett förutbestämt belopp som motsvarar värdet av den månatliga grundavgift som kunden är skyldig enligt avtalet multiplicerad med det antal månadsinbetalningar som återstår för att fullgöra lojalitetsperioden, i ett sammanhang i vilket operatören, vid faktureringen av nämnda belopp, och oberoende av operatörens faktiska uttag, redan har upphört med att tillhandahålla tjänsterna, när

a) syftet med det fakturerade beloppet enligt avtalet är att avhålla kunden från att inte fullgöra den lojalitetsperiod som kunden har förbundit sig att iaktta och att ersätta operatören för den skada som vederbörande vållats på grund av att lojalitetsperioden inte har iakttagits, närmare bestämt för att den vinst uteblivit som operatören skulle ha erhållit om avtalet hade gällt till periodens slut, för ingående av avtal om lägre avgifter, för tillhandahållande av utrustning och andra erbjudanden, gratis eller till nedsatt pris, och för reklamkostnader och kostnader för att bearbeta kunder,

b) ingångna avtal med en lojalitetsperiod innebär en högre betalning, jämfört med avtal utan en lojalitetsperiod, för den handelsagent som ingått avtalet, eftersom ersättningen i båda fallen (avtal med eller utan lojalitetsperiod) beräknas på grundval av den månadsavgift som fastställts i det ingångna avtalet, och

c) det fakturerade beloppet enligt nationell rätt kan kvalificeras som en vitesavgift?

2) Påverkas svaret på den första frågan för det fall någon eller några av de situationer som anges i dess olika underpunkter inte föreligger?”

Begäran om att EU-domstolen ska återuppta den muntliga delen av förfarandet

23 Efter det att generaladvokaten hade föredragit sitt förslag till avgörande har MEO, genom skrivelse som inkom till EU-domstolens kansli den 25 juni 2018, begärt att EU-domstolen med stöd av artikel 83 i domstolens rättegångsregler ska återuppta den muntliga delen av förfarandet.

24 Till stöd för sin begäran har MEO bland annat anfört följande. Generaladvokaten har i sitt förslag till avgörande – särskilt i punkterna 41, 44, 46 och 47 – utgått från felaktiga sakomständigheter, bland annat avseende det belopp som MEO fakturerar sina kunder vid förtida uppsägning av tjänsteavtalet.

25 Enligt artikel 252 andra stycket FEUF ska generaladvokaterna vid offentliga domstolssessioner, fullständigt opartiskt och oavhängigt, lägga fram motiverade yttranden i ärenden som enligt stadgan för Europeiska unionens domstol kräver deras deltagande. EU-domstolen är inte bunden av vare sig förslaget till avgörande eller av den motivering som ligger till grund för generaladvokatens förslag (dom av den 22 juni 2017, Federatie Nederlandse Vakvereniging m.fl., C-126/16, EU:C:2017:489, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

26 EU-domstolen erinrar även om att det varken i stadgan för Europeiska unionens domstol eller i domstolens rättegångsregler föreskrivs någon möjlighet för de berörda parterna att inkomma med yttranden över generaladvokatens förslag till avgörande (dom av den 25 oktober 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punkt 23 och där angiven rättspraxis). Att en av parterna inte delar generaladvokatens synsätt i förslaget till avgörande, oavsett vilka frågor som generaladvokaten väljer att pröva, kan därför inte i sig utgöra ett tillräckligt skäl för att återuppta den muntliga delen av förfarandet (dom av den 25 oktober 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punkt 24, och dom av den 29 november 2017, King, C-214/16, EU:C:2017:914, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

27 MEO har anfört argument angående vad som är kännetecknande för det belopp som bolaget fakturerar om kunden i förtid säger upp tjänsteavtalet; MEO har genom dessa argument inkommit med ett genmäle till generaladvokatens förslag till avgörande och därvid bestritt beskrivningen av detta belopp, såsom denna beskrivning framgår av begäran om förhandsavgörande, av de handlingar som finns vid EU-domstolen och av den information som lämnats under förhandlingen.

28 Enligt artikel 83 i domstolens rättegångsregler får EU-domstolen efter att ha hört generaladvokaten, när som helst, besluta att den muntliga delen av förfarandet ska återupptas, bland annat om EU-domstolen anser sig inte ha tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet, eller om en part, efter det att den muntliga delen har förklarats avslutad, har lagt fram en ny omständighet som kan ha ett avgörande inflytande på målets utgång, eller om målet ska avgöras på grundval av ett argument som inte har avhandlats mellan parterna eller de berörda som avses i artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol.

29 Det beräkningssätt som MEO använder sig av då bolaget fakturerar kunden för förtida uppsägning av tjänsteavtalet har beskrivits av den hänskjutande domstolen, såsom framgår av punkt 12 ovan. Detta har inte bestritts av MEO, vare sig i dess yttrande eller vid förhandlingen. Vidare är det den hänskjutande domstolen som ensam är behörig att fastställa de faktiska omständigheterna. Vad sedan gäller den av MEO förordade kvalificeringen av fakturabeloppet så påpekar EU-domstolen att denna inte är bindande för domstolen då den besvarar tolkningsfrågorna.

30 EU-domstolen anser sig – efter att ha hört generaladvokaten – ha tillräcklig kännedom om målet för att kunna besvara den hänskjutande domstolens frågor. Vidare har alla argument – särskilt de som avser kvalificeringen av nämnda belopp – avhandlats mellan parterna vid EU-domstolen.

31 Det finns således inte skäl att återuppta den muntliga delen av förfarandet.

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till prövning

32 Republiken Portugal har gjort gällande att begäran om förhandsavgörande ska avvisas. Den hänskjutande domstolens tolkningsfrågor är enligt Portugals mening oklara och spekulativa, och den hänskjutande domstolen har inte fastställt sakomständigheterna i målet eller redovisat tillämpliga bestämmelser.

33 I detta avseende ska det erinras om att det, inom ramen för det samarbete mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna som har inrättats genom artikel 267 FEUF, enligt fast rättspraxis 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. EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts avser tolkningen av unionsrätten (dom av den 6 mars 2018, SEGRO och Horváth, C-52/16 och C-113/16, EU:C:2018:157, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

34 En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 6 mars 2018, SEGRO och Horváth, C-52/16 och C-113/16, EU:C:2018:157, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

35 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att det enligt den hänskjutande domstolen framstår som oklart hur artikel 2.1 c och artikel 73 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas och tillämpas när det gäller frågan hur man ska kvalificera de belopp som MEO tagit emot till följd av att kunderna sagt upp tjänsteavtalen innan den avtalade minsta bindningstiden löpt ut. Vidare har den hänskjutande domstolen i tillräcklig utsträckning och klart och tydligt redogjort för sakomständigheterna i det nationella målet samt för i målet tillämpliga bestämmelser. Därav framgår att tolkningsfrågorna inte kan anses vara hypotetiska.

36 Av detta följer *dels* att den tolkning av unionsrätten som har begärts i förevarande fall har ett klart samband med saken i det nationella målet, *dels* att tolkningsfrågorna inte är hypotetiska.

37 Begäran om förhandsavgörande kan således tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

Den första frågan

38 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida det i förväg fastställda belopp som betalas till en näringsidkare av en kund som i förtid, eller av en anledning som är hänförlig till kunden, säger upp ett tjänsteavtal som anger en minsta bindningstid – varvid detta belopp motsvarar det belopp som näringsidkaren skulle ha erhållit under återstående bindningstid – ska anses utgöra ersättning för en tjänst som tillhandahålls mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet och därmed vara föremål för mervärdesskatt.

39 Det ska noteras att en tjänst tillhandahålls ”mot ersättning”, i den mening som avses i nämnda bestämmelse, 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 en individualiserbar tjänst som tillhandahålls mottagaren (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2007, Société thermale d’Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, punkt 19 och där angiven rättspraxis, och dom av den 23 december 2015, Air France-KLM och Hop!Brit-Air, C-250/14 och C-289/14, EU:C:2015:841, punkt 22). Så är fallet om det finns ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det emottagna motvärdet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 december 2015, Air France-KLM och Hop!Brit-Air, C-250/14 och C-289/14, EU:C:2015:841, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

40 Vad gäller det direkta sambandet mellan den till köparen tillhandahållna tjänsten och det faktiska emottagna motvärdet, har EU-domstolen slagit fast följande. När det gäller försäljning av flygbiljetter som passagerarna inte använt sig av och vars pris inte betalats åter till passagerarna utgörs motvärdet till det pris som betalats då tjänsten köptes av passagerarens rätt att dra nytta av att de skyldigheter som följer av transportavtalet, oberoende av huruvida passageraren utnyttjar denna rätt eller inte. Tjänsteleverantören utför tjänsten i och med att kunden ges möjlighet att utnyttja densamma, vilket innebär att det saknar betydelse för frågan huruvida ett sådant direkt samband föreligger om kunden väljer att inte använda sig av denna rätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 december 2015, Air France-KLM och Hop!Brit-Air, C-250/14 och C-289/14, EU:C:2015:841, punkt 28).

41 Såvitt gäller förekomsten av ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det emottagna motvärdet, ska det prövas om det belopp som ska utgå om den minsta bindningstid som anges i de avtal som är aktuella i det nationella målet inte iakttagits, kan anses motsvara ersättning för en tjänst i den mening som avses i rättspraxis (se punkterna 39 och 40 ovan).

42 Enligt den beräkningsmetod som den hänskjutande domstolen angett (se punkt 12 ovan) ska det belopp som enligt nämnda avtal ska utgå om den minsta bindningstiden inte iakttas utgöras av abonnemangsavgiften multiplicerad med skillnaden mellan den minsta bindningstiden och det antal månader som tjänsten tillhandahållits. I och med att detta belopp utgår om den minsta bindningstiden inte iakttas så kan MEO:s intäkter i princip motsvara de intäkter som bolaget skulle ha fått om kunden inte hade sagt upp avtalet i förtid.

43 Vad beträffar betydelsen av avtalsvillkor vid kvalificeringen av en transaktion som skattpliktig, erinrar EU-domstolen om att den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

44 MEO har således enligt de i det nationella målet aktuella avtalen rätt till samma belopp om den minsta bindningstiden inte iakttas som det skulle haft rätt till i form av ersättning för bolagets tjänster om kunden inte hade sagt upp avtalet, vilket det dock ankommer på den hänskjutande domstolen att i förekommande fall pröva; mot denna bakgrund ändras inte den ekonomiska verkligheten i förhållandet mellan MEO och kunden för det fall kunden säger upp avtalet i förtid eller nämnda avtal upphör i förtid på grund av en omständighet som kan tillskrivas kunden.

45 Således finner EU-domstolen att motvärdet för det belopp som kunden betalat till MEO utgörs av kundens rätt att dra nytta av de skyldigheter som MEO har enligt tjänsteavtalet, även om kunden inte vill eller inte kan använda sig av denna rätt på grund av en omständighet som kan tillskrivas kunden. MEO har nämligen, i den mening som avses i rättspraxis (se punkt 40 ovan), gett kunden möjlighet att utnyttja denna tjänst, och MEO kan inte hållas ansvarigt för att tjänsten inte längre tillhandahålls.

46 Det kan i detta avseende tilläggas att om det aktuella beloppet hade kvalificerats som skadestånd till MEO, så skulle det medföra att beskaffenheten på det belopp som kunden betalar ändras beroende på om kunden vill använda sig eller inte använda sig av den aktuella tjänsten under den tid som anges i avtalet.

47 Således skulle den kund som tagit del av tjänsterna under hela den minsta bindningstiden i mervärdesskatterättsligt hänseende behandlas på ett annat sätt än den kund som säger upp avtalet i förtid.

48 EU-domstolen finner således att det belopp som ska utgå vid underlåtelse att iaktta den minsta bindningstiden utgör ersättning för de tjänster som MEO tillhandahåller, oberoende av om kunden använder sig av eller inte använder sig av sin rätt att dra nytta av tjänsterna under hela den minsta bindningstiden.

49 Vad sedan gäller kravet på att betalt belopp utgör det faktiska motvärdet för en individualiserbar tjänst, framhåller EU-domstolen följande. Den tjänst som ska tillhandahållas, samt det belopp som ska faktureras kunden om denne säger upp avtalet under den minsta bindningstiden, har redan bestämts i och med avtalets ingående.

50 Det belopp som ska utgå för underlåtenheten att iaktta den minsta bindningstiden ska således anses ingå i det totalbelopp som erläggs för tjänsten, som är uppdelat i månadsbetalningar och som omedelbart förfaller till betalning om betalningsskyldigheten inte fullgörs.

51 Vad gäller denna sistnämnda omständighet framgår det nämligen av begäran om förhandsavgörande att skatten på detta belopp – enligt tillämpliga nationella bestämmelser – blir utkrävbar då fakturan utfärdas; det är denna situation som regleras i artikel 66 första stycket a i mervärdesskattedirektivet med avvikelse från bland annat artikel 64.1 i direktivet. Den hänskjutande domstolen har i sin första fråga uttryckligen hänvisat till dessa bestämmelser. Mot denna bakgrund – och särskilt mot bakgrund av att den förtida uppsägningen av avtalet inte förändrar den ekonomiska verkligheten avseende förhållandet mellan MEO och MEO:s kund – finner EU-domstolen att varken mervärdesskattens förtida utkrävbarhet vid uppsägning av avtalet eller ovannämnda bestämmelser har någon inverkan på den tolkning av artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet som ska göras i förevarande fall.

52 Det belopp som ska betalas vid underlåtenhet att iaktta den minsta bindningstiden utgör således en ersättning för en individualiserbar tjänst.

53 Det framgår av lydelsen av den första frågan, vilken även hänvisar till artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, att det enligt den hänskjutande domstolen framstår som oklart om det har någon påverkan på mervärdesskattens utkrävbarhet att det belopp som ska betalas vid förtida uppsägning av avtalet inte har krävts in.

54 Det framgår av nämnda artikel 73 att beskattningsunderlaget omfattar allt som utgör den ersättning som tjänsteleverantören erhållit eller ska erhålla från sin kund.

55 Eftersom mervärdesskatten endast belastar slutkonsumenten, får beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som skattemyndigheten ska uppbära inte vara högre än det vederlag som slutkonsumenten faktiskt betalar, och på vilket den mervärdesskatt som slutligen belastar slutkonsumenten har beräknats (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19).

56 Under alla omständigheter kan följande tilläggas, i likhet med vad som även angetts av generaladvokaten i punkt 55 i hennes förslag till avgörande: I förekommande fall ankommer det på behöriga nationella myndigheter att på de villkor som anges i nationell rätt i motsvarande omfattning korrigera mervärdesskatten – såsom anges i artikel 90 i mervärdesskattedirektivet – så att mervärdesskatt dras av från det belopp som tjänsteleverantören faktiskt erhållit från sin kund.

57 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras på följande sätt. Artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det i förväg fastställda belopp som betalas till en näringsidkare av en kund som i förtid, eller av en anledning som är hänförlig till kunden, säger upp ett tjänsteavtal som anger en minsta bindningstid – varvid detta belopp motsvarar det belopp som näringsidkaren skulle ha erhållit under återstående bindningstid om uppsägning inte hade skett, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva – ska anses utgöra ersättning för en tjänst som tillhandahålls mot ersättning och därmed vara föremål för mervärdesskatt.

Den andra frågan

58 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida de villkor som anges under a), b) och c) i den första frågan – det vill säga a) att syftet med schablonbeloppet är dels att avhålla kunderna från att inte iaktta den minsta bindningstiden, dels att utgöra ersättning för den skada som operatören åsamkas med anledning av att denna bindningstid inte iakttas, b) att den ersättning som en handelsagent uppbär med anledning av att avtal med en minsta bindningstid ingås är högre än den ersättning som utgår med avseende på avtal utan någon sådan bindningstid, eller c) att fakturerat belopp enligt nationell rätt kvalificeras som avtalsvite – är av avgörande betydelse för hur man kvalificerar det belopp som i förväg fastställts i tjänsteavtalet och som kunden ska betala vid förtida uppsägning av avtalet.

59 Den hänskjutande domstolen vill för det första få klarhet i huruvida schablonbeloppets syfte att avhålla kunderna från att inte iaktta den minsta bindningstiden och att utgöra ersättning för den skada som operatören åsamkas med anledning av förtida uppsägning av avtalet, är av betydelse vid kvalificeringen av detta belopp såsom ersättning för en tjänst.

60 EU-domstolen påpekar i detta avseende att begreppet ”tillhandahållande av tjänst” i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet ska tolkas utan beaktande av de berörda transaktionernas syften och resultat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 41).

61 Såsom redan slagits fast i punkt 43 i denna dom är det däremot av grundläggande betydelse att beakta den ekonomiska verkligheten bakom den aktuella transaktionen, vilket är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkterna 42, 48 och 49 och där angiven rättspraxis). EU-domstolen delar den bedömning som generaladvokaten, med tillämpning av ett ekonomiskt synsätt, gjort i punkt 46 i förslaget till avgörande, nämligen att det belopp som ska betalas med anledning av att kunden inte iakttagit den minsta bindningstiden garanterar MEO en fast intäkt i form av en avtalad minimiersättning.

62 Syftet att avhålla kunderna från att inte iaktta den minsta bindningstiden är således inte av avgörande betydelse vid kvalificeringen av detta belopp; syftet med detta belopp, utifrån den ekonomiska verkligheten, är nämligen i princip att garantera MEO samma intäkter som bolaget skulle ha erhållit om avtalet inte hade sagts upp före utgången av den minsta bindningstiden av ett skäl som är hänförligt till kunden.

63 Den hänskjutande domstolen vill för det andra få klarhet i huruvida den omständigheten att den ersättning som en handelsagent uppbär med anledning av att avtal med en minsta bindningstid ingås är högre än den ersättning som utgår med avseende på avtal utan någon sådan minsta bindningstid, är av betydelse vid kvalificeringen av det belopp som kunden ska betala vid underlåtenhet att iaktta den minsta bindningstiden.

64 Vid prövningen av huruvida detta belopp utgör en ersättning för en mervärdesskatteplikig tjänst ska man – såsom framgår av punkterna 39–51 ovan – beakta de omständigheter som framgår av utredningen i målet; därav framgår att detta belopp har beräknats utifrån grundabonnemangsavgiften såväl för perioden före uppsägningen av tjänsteavtalet som för perioden mellan uppsägningen av avtalet och utgången av den minsta bindningstiden.

65 I och med att det svar som EU-domstolen lämnat på den första frågan inte på något sätt är avhängigt att en handelsagents ersättning kan variera utifrån vilket slags avtal som ingåtts med kunden, är det tillräckligt att konstatera att en jämförelse mellan avtal med en minsta bindningstid och avtal utan en sådan bindningstid saknar relevans med avseende på frågan huruvida det belopp som ska betalas vid underlåtenhet att iaktta den minsta bindningstiden utgör en ersättning för de tjänster som är aktuella i det nationella målet.

66 Den hänskjutande domstolen vill för det tredje få klarhet i huruvida den omständigheten att det för underlåtelsen att iaktta den minsta bindningstiden det fakturerade beloppet enligt nationell rätt kvalificeras som avtalsvite kan vara av betydelse vid kvalificeringen av detta belopp såsom ersättning för tjänster.

67 Enligt EU-domstolens fasta praxis ska ordalydelsen i en unionsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar i regel ges en självständig och enhetlig tolkning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

68 EU-domstolen delar således den bedömning som generaladvokaten gjort i punkt 34 i förslaget till avgörande, det vill säga att det saknar betydelse vid tolkningen av mervärdesskattedirektivets bestämmelser att detta belopp enligt nationell rätt anses utgöra skadestånd på grund av oaktsamhet eller avtalsvite, eller att det kvalificeras som kompensation, gottgörelse eller ersättning.

69 Bedömningen av huruvida erlagd betalning utgår såsom ersättning för en tjänst är en unionsrättslig fråga som ska avgöras oberoende av bedömningen enligt nationell rätt.

70 Mot denna bakgrund ska den andra frågan besvaras på följande sätt. Följande omständigheter saknar avgörande betydelse vid kvalificeringen av det belopp som i förväg fastställts i tjänsteavtalet och som kunden ska betala vid förtida uppsägning av avtalet; den omständigheten att syftet med detta schablonbelopp dels är att avhålla kunderna från att inte iaktta den minsta bindningstiden, dels att utgöra ersättning för den skada som operatören åsamkas med anledning av att denna bindningstid inte iakttas; den omständigheten att den ersättning som en handelsagent uppbär med anledning av att avtal med en minsta bindningstid ingås är högre än den ersättning som utgår med avseende på avtal utan någon sådan bindningstid samt den omständigheten att detta belopp enligt nationell rätt kvalificeras som avtalsvite.

Rättegångskostnader

71 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 (femte avdelningen) följande:

1) **Artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det i förväg fastställda belopp som betalas till en näringsidkare av en kund som i förtid, eller av en anledning som är hänförlig till kunden, säger upp ett tjänsteavtal som anger en minsta bindningstid – varvid detta belopp motsvarar det belopp som näringsidkaren skulle ha erhållit under återstående bindningstid om uppsägning inte hade skett, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva – ska anses utgöra ersättning för en tjänst som tillhandahålls mot ersättning och därmed vara föremål för mervärdesskatt.**

2) **Följande omständigheter saknar avgörande betydelse vid kvalificeringen av det belopp som i förväg fastställts i tjänsteavtalet och som kunden ska betala vid förtida uppsägning av avtalet; den omständigheten att syftet med detta schablonbelopp dels är att avhålla kunderna från att inte iaktta den minsta bindningstiden, dels att utgöra ersättning för den skada som operatören åsamkas med anledning av att denna bindningstid inte iakttas; den omständigheten att den ersättning som en handelsagent uppbär med anledning av att avtal med en minsta bindningstid ingås är högre än den ersättning som utgår med avseende på avtal utan någon sådan bindningstid samt den omständigheten att detta belopp enligt nationell rätt kvalificeras som avtalsvite.**

Underskrifter