TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. birželio 11 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies c punktas – Taikymo sritis – Apmokestinamieji sandoriai – Paslaugų teikimas už atlygį – Nuostolių atlyginimas, kurį klientai moka, kai nesilaikoma minimalaus sutartinių įsipareigojimų laikotarpio – Kvalifikacija“

Byloje C-43/19

dėl *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija) 2019 m. sausio 2 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. sausio 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas S. Rodin, teisėjai D. Šváby ir K. Jürimäe (pranešėja),

generalinis advokatas G. Pitruzzella,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, pagrindinė administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2020 m. sausio 30 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA*, atstovaujamos *advogados* S. Fernandes de Almeida, J. Lobato Heitor ir A. Costa,

– Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires ir P. Barros da Costa,

– Airijos vyriausybės, atstovaujamos J. Quaney ir M. Browne, padedamų SC N. Travers,

– Jungtinės Karalystės, atstovaujamos Z. Lavery, padedamos baristerio E. Mitrophanous,

* Proceso kalba: portugalų.

– Europos Komisijos, iš pradžių atstovaujamos L. Lozano Palacios, I. Melo Sampaio ir A. Caeiros, vėliau – L. Lozano Palacios ir I. Melo Sampaio,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

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, 9, 24, 72 ir 73 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA* (toliau – *Vodafone*) ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (mokesčių ir muitų administratorius, Portugalija) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už 2016 m. lapkričio mėn. atvirkštinio 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 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

5 Minėtos direktyvos 24 straipsnyje numatyta:

„1. „Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.

2. „Telekomunikacijų paslaugos“ – paslaugos, susijusios su signalų, žodžių, vaizdo ir garso duomenų arba kitokios informacijos perdavimu, siuntimu arba priėmimu laidinėmis, radijo, optinėmis arba kitomis elektromagnetinėmis sistemomis, įskaitant su tuo susijusį teisės naudotis šio perdavimo, siuntimo arba priėmimo pajėgumais perdavimą arba suteikimą, įskaitant teisės naudotis pasauliniais informacijos tinklais suteikimą.“

6 Tos pačios direktyvos 64 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„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.“

7 PVM direktyvos 72 straipsnis išdėstytas taip:

„Šioje direktyvoje „atviros rinkos kaina“ – visa suma, kurią, siekdamas gauti atitinkamas prekes ar paslaugas, tuo pardavimo metu, kuriuo įvyksta prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo turėtų sumokėti nepriklausomam tiekėjui ar teikėjui sąžiningos konkurencijos sąlygomis tos valstybės narės, kurioje tiekimas yra apmokestinamas, teritorijoje.

Kai negalima nustatyti palyginamo prekių tiekimo ar prekių teikimo, „atviros rinkos kaina“ – tai:

1. prekių atveju – suma, nemažesnė už tų prekių ar panašių prekių įsigijimo kainą, arba, nesant įsigijimo kainos, tiekimo metu nustatyta savikaina;

2. paslaugų atveju – suma, nemažesnė už visas apmokestinamojo asmens, teikiančio paslaugas, išlaidas.“

8 Šios direktyvos 73 straipsnyje numatyta:

„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.“

Portugalijos teisė

PVM kodeksas

9 Pagal *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas, toliau – PVM kodeksas) 1 straipsnio 1 dalies a punktą PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

10 PVM kodekso 4 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad paslaugų teikimu laikomi sandoriai, įvykdyti už atlygį, kurie nėra nei prekių tiekimas, nei įsigijimas Bendrijos viduje, nei prekių importas.

11 To paties kodekso 16 straipsnio 6 dalies a punkte nustatyta:

„Į pirmesnėje dalyje numatytą apmokestinamąją vertę neįeina:

a) palūkanos už atidėtą atlygio sumokėjimą ir gautos sumos kaip teismo nustatyta kompensacija už visišką ar dalinį įsipareigojimų neįvykdymą.“

Elektroninių ryšių įstatymas

12 2004 m. vasario 10 d. *lei n.º 5/2004, das comunicações electrónicas* (Elektroninių ryšių įstatymas Nr. 5/2004; *Diário da República I*, I-A serija, Nr. 34, 2004 m. vasario 10 d.), iš dalies pakeisto 2016 m. birželio 17 d. *lei n.º* 15/2016 (Įstatymas Nr. 15/2016; *Diário da República I*, 1 serija, Nr. 115, 2016 m. birželio 17 d.) (toliau – Elektroninių ryšių įstatymas), 47 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies c punkte numatyta:

„1. Įmonės, teikiančios viešuosius ryšių tinklus ar viešai prieinamas elektroninių ryšių paslaugas, taip pat įmonė, kuri išreiškia ketinimą pasirašyti jų teikiamų paslaugų teikimo sutartį, turi pateikti tinkamą, skaidrią, palyginamą ir atnaujintą informaciją apie visas sąlygas kartu su prieiga prie paslaugų, kurias jos teikia galutiniams paslaugų gavėjams ir vartotojams, ir išsamiai nurodyti savo kainas ir kitas išlaidas, taip pat, jei reikia, apie sutarties nutraukimą.

2. Kad būtų galima taikyti 1 dalį, šios įmonės <…> turi paskelbti šią informaciją, kurią taip pat reikia pateikti iš anksto bet kuriam asmeniui, ketinančiam su jomis sudaryti paslaugų teikimo sutartį:

<…>

c) standartines kainas, nurodant už kiekvieną paslaugą mokėtiną sumą ir kiekvieno kainos elemento turinį; tai visų pirma turi apimti:
   i) išlaidas, susijusias su paslaugos aktyvavimu ir prieiga, naudojimu ir aptarnavimu;
   ii) išsamią informaciją apie taikomas įprastas nuolaidas, konkrečias ar specialias tarifų sistemas ir bet kokią papildomą naštą;
   iii) išlaidas, susijusias su nuomojamais galiniais įrenginiais arba su tais, kurių klientas tampa savininku;
   iv) dėl sutarties nutraukimo atsiradusius mokesčius, įskaitant įrangos grąžinimą ar baudas už sutarties nutraukimą prieš terminą abonentų iniciatyva.“

13 Elektroninių ryšių įstatymo 48 straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeidžiant vartotojų apsaugai taikomų teisės normų, dėl viešųjų ryšių tinklų paslaugų teikimo arba viešai prieinamų elektroninių ryšių paslaugų teikimo turi būti sudaroma sutartis, kurioje privaloma aiškiai, išsamiai ir suprantamai nurodyti tokią informaciją:

<…>

g) sutarties galiojimo terminą ir sutarties bei paslaugų pratęsimo, sustabdymo ir nutraukimo sąlygas;

<…>

2. Informacija apie sutarčių trukmę, įskaitant jų atnaujinimo ir nutraukimo sąlygas, turi būti aiški, suprantama, pateikiama patvariojoje laikmenoje; joje turi būti nurodyta:

a) bet koks galimas lojalumo laikotarpis, priklausantis nuo kokios nors rūšies lengvatos vartotojui suteikimo, kuri yra nustatyta ir kiekybiškai įvertinta bei susijusi su galinių įrenginių subsidija, paslaugos įdiegimu ir aktyvavimu arba kitomis reklaminėmis sąlygomis;

b) galimos išlaidos, atsirandančios dėl numerių ir kitų identifikatorių perkeliamumo;

c) galimos išlaidos, atsirandančios dėl pirmalaikio sutarties nutraukimo lojalumo laikotarpiu abonento prašymu, visų pirma, susigrąžinant išlaidas, susijusias su galinių įrenginių subsidija, paslaugos įdiegimu ir aktyvavimu arba kitomis reklaminėmis sąlygomis.

<…>

4. Elektroninių ryšių tinklus ir (arba) paslaugas teikiančios įmonės negali prieštarauti tam, kad sutartys būtų nutrauktos abonentų iniciatyva, motyvuodamos tuo, kad egzistuoja lojalumo laikotarpis, arba reikalauti sumokėti kokią nors rinkliavą už lojalumo laikotarpio pažeidimą, jeigu jos neturi ankstesnėje dalyje nurodyto vartotojo valios išreiškimo įrodymų.

<…>

11. Lojalumo laikotarpiu išlaidos, kurias abonentas turi prisiimti sutartį nutraukus jo paties prašymu, negali viršyti paslaugų teikėjo patirtų išlaidų, susijusių su paslaugos įdiegimu; draudžiama imti atlygį kaip kompensaciją ar nuostolių atlyginimą.

12. Išlaidos, atsirandančios nutraukus sutartį, kuriai taikomas lojalumo laikotarpis, abonento prašymu pirma laiko turi būti proporcingos jam suteiktai lengvatai, kuri buvo nustatyta ir kiekybiškai įvertinta sutartyje, ir negali automatiškai atitikti bendros sutarties nutraukimo dieną nesumokėtų įmokų vertės.

13. Atsižvelgiant į ankstesnės dalies nuostatas, kai galiniai įrenginiai buvo subsidijuoti, išlaidos turi būti nustatomos pagal taikytiną teisę, o visais kitais atvejais šios išlaidos negali viršyti suteiktos lengvatos vertės, kurias proporcingai sutartam sutarties galiojimo terminui paslaugos teikėjas dar turi susigrąžinti tą dieną, kai įsigalioja pirmalaikis sutarties nutraukimas.“

14 Elektroninių ryšių įstatymo 52-A straipsnyje „Abonentams, kurie laikomi vartotojais, teikiamos paslaugos sustabdymas ir nutraukimas“ nustatyta:

„1. Kai paslaugos teikiamos abonentams, kurie laikomi vartotojais, nesumokėjus sąskaitoje faktūroje nurodytos sumos, viešuosius ryšių tinklus ar viešai prieinamas elektroninių ryšių paslaugas teikiančios įmonės vartotojui turi išsiųsti įspėjimą ir nustatyti jam papildomą 30 dienų terminą mokėjimui atlikti, priešingu atveju paslauga sustabdoma ir galiausiai sutartis yra automatiškai nutraukiama pagal atitinkamai 3 ir 7 dalių nuostatas.

<…>

3. Per 10 dienų terminą nuo papildomo termino, numatyto 1 dalyje, pabaigos įmonės, teikiančios viešuosius ryšių tinklus ar viešai prieinamas elektroninių ryšių paslaugas, privalo sustabdyti paslaugą 30 dienų terminui, jei, pasibaigus pirma nurodytam terminui, vartotojas mokesčio nėra sumokėjęs arba su įmone nėra sudaręs rašytinio susitarimo dėl mokėtinų sumų sumokėjimo.

<…>

7. Pasibaigus 30 dienų sustabdymo terminui, o vartotojui nesumokėjus visos mokėtinos sumos arba nesudarius rašytinio mokėjimo susitarimo, sutartis nutraukiama automatiškai.

8. Ankstesnėje dalyje nurodytas nutraukimas, kaip tai suprantama pagal 2010 m. birželio 1 d. *decreto-lei n.º 56/2010* (Dekretas-įstatymas Nr. 56/2010; *Diário da República*, 1 serija, Nr. 106, 2010 m. birželio 1 d.) ir jame nustatytus apribojimus, neturi įtakos nuostolių atlyginimui arba kompensacijai dėl sutarties nutraukimo per įsipareigojimo laikotarpį.

9. Kai vartotojas, raštu iš anksto įspėtas pagal 52 straipsnio 5 dalį, nesumoka bet kurios mokėjimo susitarime numatytos įmokos, sutartis nutraukiama ir taikomos ankstesnės dalies nuostatos.

10. Jei šio straipsnio nuostatų nesilaiko viešuosius ryšių tinklus arba viešai prieinamas elektroninių ryšių paslaugas teikianti įmonė, ir ji toliau teikia paslaugą, pažeisdama 3 dalies nuostatas, arba išrašo sąskaitą faktūrą po to, kai paslauga turėjo būti sustabdyta, vartotojas neturi prievolės sumokėti atlygį už suteiktą paslaugą ir padengti skolos [įmonės] išieškojimo išlaidų.

11. Ankstesnės dalies nuostatos taikomos ne sąskaitoms faktūroms, išrašytoms po paslaugų sustabdymo, bet už iki sustabdymo suteiktas paslaugas arba teisės aktuose numatytą atlygį už sutarties nutraukimą prieš terminą.

<…>“

Dekretas-įstatymas Nr. 56/2010

15 Dekreto-įstatymo Nr. 56/2010 1 straipsnyje nurodyta:

„Šiuo reglamentu nustatomi apribojimai renkant sumas už įrangos, skirtos prieigai prie elektroninių ryšių paslaugų, atblokavimo paslaugą, taip pat už sutarties nutraukimą lojalumo laikotarpiu, užtikrinant naudotojų teises į elektroninius ryšius ir skatinant geresnę konkurenciją šiame sektoriuje.“

16 Šio dekreto-įstatymo 2 straipsnio 2 ir 3 punkte nustatyta:

„2. Lojalumo laikotarpiu už sutarties nutraukimą ir įrangos atblokavimą draudžiama gauti kokį nors atlygį, viršijantį:

a) 100 % įrangos vertės jos įsigijimo arba suteikimo naudotis dieną, neįskaitant nuolaidų arba subsidijų, per pirmus šešis šio laikotarpio mėnesius, atėmus abonento jau sumokėtą sumą, taip pat galimo vartotojo reikalavimo sumą mobiliojo ryšio operatoriui;

b) 80% įrangos vertės jos įsigijimo arba suteikimo naudotis dieną, neįskaitant nuolaidų arba subsidijų, po pirmų šešių šio laikotarpio mėnesių, atėmus abonento jau sumokėtą sumą, taip pat galimo vartotojo reikalavimo sumą mobiliojo ryšio operatoriui;

c) 50% įrangos vertės jos įsigijimo arba suteikimo naudotis dieną, neįskaitant nuolaidų arba subsidijų, per paskutinius lojalumo laikotarpio metus, atėmus abonento jau sumokėtą sumą, taip pat galimo vartotojo reikalavimo sumą mobiliojo ryšio operatoriui.

3. Draudžiama kaip nuostolių atlyginimą ar kompensaciją už sutarties nutraukimą lojalumo laikotarpiu gauti didesnį, nei nurodyta pirmesnėje dalyje, atlygį.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

17 Lisabonoje (Portugalija) įsteigtos bendrovės *Vodafone* tikslas – teikti paslaugas elektroninių ryšių, fiksuotojo ryšio ir bevielio interneto prieigos srityje.

18 Vykdydama savo veiklą *Vodafone* su klientais sudaro paslaugų teikimo sutartis; kai kuriose iš jų numatytos specialios reklaminės sąlygos, pagal kurias šiems klientams taikomos lojalumo sąlygos iš anksto apibrėžtą minimalų laikotarpį (toliau – lojalumo laikotarpis). Pagal šias sąlygas klientai įsipareigoja išlaikyti sutartinius santykius su *Vodafone* ir šiuo laikotarpiu naudotis jos tiekiamomis prekėmis ir paslaugomis už palankias komercines sąlygas, be kita ko, kiek tai susiję su kaina, mokėtina už sutartas paslaugas.

19 Lojalumo laikotarpis gali skirtis atsižvelgiant į šias paslaugas. Jo tikslas – sudaryti sąlygas *Vodafone* susigrąžinti dalį savo investicijų į įrangą ir infrastruktūrą, taip pat kitas išlaidas, pavyzdžiui, susijusias su paslaugos aktyvavimu ir specialiais klientams suteiktais pranašumais. Tai, kad klientai nesilaikė lojalumo laikotarpio dėl šiems klientams priskirtinų priežasčių, reiškia, kad minėti klientai turi sumokėti sutartyse numatytas sumas. Šiomis sumomis siekiama atgrasyti šiuos klientus nesilaikyti lojalumo laikotarpio.

20 Po Įstatymu Nr. 15/2016 padaryto pakeitimo *Vodafone*, vadovaudamasi Elektroninių ryšių įstatymo 48 straipsniu, nuo 2016 m. rugpjūčio mėn. nustatė sumą, mokėtiną tuo atveju, jei klientai nesilaiko lojalumo laikotarpio, remdamasi šiems klientams pagal su jais sudarytas sutartis suteiktomis lengvatomis, už kurias šių sutarčių nutraukimo dieną *Vodafone* dar nebuvo atlyginta. Iš tiesų pagal nacionalinę teisę, jei nesilaikoma lojalumo laikotarpio, mokėtina suma apskaičiuojama proporcingai pasibaigusio lojalumo laikotarpio daliai, remiantis klientui pagal sutartį suteiktomis lengvatomis, kurios joje nustatomos ir apskaičiuojamos. Ši suma negali būti didesnė už *Vodafone* išlaidas, patirtas eksploatuojant įmonę.

21 Kiek tai susiję su 2016 m. lapkričio mėn., *Vodafone* pagal atvirkštinį mokėjimą sumokėjo PVM už sumas, gautas už lojalumo laikotarpio nesilaikymą (toliau – pagrindinėje byloje nagrinėjamos sumos). Vėliau, 2017 m. spalio 13 d., ji pateikė administracinį skundą dėl šio atvirkštinio mokesčio sumokėjimo, nes manė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos sumos neapmokestinamos PVM.

22 Kadangi 2018 m. sausio 8 d. mokesčių ir muitų institucija sprendimu atmetė šį skundą, *Vodafone* kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą – *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija) su prašymu pripažinti, kad atvirkštinis PVM, susijusio su pagrindinėje byloje nagrinėjamomis sumomis už 2016 m. lapkričio mėn., sumokėjimas yra neteisėtas.

23 Byla šiame teisme buvo sustabdyta, kol buvo priimtas 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimas *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942), ir buvo atnaujinta 2018 m. lapkričio 28 d.

24 *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras)) visų pirma nurodo, kad sutarčių nutraukimas anksčiau laiko sukelia ekonominę žalą *Vodafone*, o tai akivaizdu, kai sutartis nutraukiama sutarties vykdymo pradžioje ir kai šis ūkio subjektas suteikė klientui reklaminių lengvatų. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, reikia preziumuoti, kad šiam ūkio subjektui padaryta žala. Be to, iš Elektroninių ryšių įstatymo 48 straipsnio 2 dalies c punkto ir 52-A straipsnio 8 dalies matyti, kad sutarties nutraukimas per lojalumo laikotarpį pateisina kompensaciją, kad būtų „susigrąžintos išlaidos, susijusios su terminalų subsidijavimu, paslaugos įrengimu ir aktyvavimu ar kitomis reklaminėmis sąlygomis“. Todėl šis teismas daro prielaidą, kad *Vodafone* patiria šias išlaidas ir kad pagrindinėje byloje nagrinėjamų sumų tikslas yra jas padengti.

25 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad įrodyta aplinkybė yra tai, jog lojalumo laikotarpis, kaip sąlyga klientui gauti prieigą prie paslaugų palankiomis komercinėmis sąlygomis, yra esminis tam, kad *Vodafone* galėtų susigrąžinti dalį savo investicijų, susijusių su bendra infrastruktūra (tinklai, įranga ir įrengimai), klientų paieška (prekybos ir rinkodaros kampanija ir komisiniai mokėjimai ūkio subjektams partneriams), užsakytos paslaugos aktyvavimu, lengvatomis, suteiktomis kaip nemokamos nuolaidos ar paslaugos, taip pat su išlaidomis, būtinomis įrengimams pirkti ir instaliuoti.

26 Galiausiai dėl būtinybės pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą atsižvelgiant į 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942) prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad, pirma, pagrindinėje byloje nagrinėjamos sumos ir sumos, dėl kurių priimtas šis sprendimas, apskaičiuojamos skirtingai.

27 Antra, atrodo, kad 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendime *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942) Teisingumo Teismas suteikė reikšmės aplinkybei, jog šioje byloje už lojalumo laikotarpio nesilaikymą sumokėta suma atitinka sumą, kurią atitinkamas ūkio subjektas būtų gavęs likusį šio laikotarpio laikotarpį, jei sutartis nebūtų nutraukta. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas manė, kad būtina Teisingumo Teismui pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, siekiant nustatyti, ar aplinkybė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos sumos nesutampa su sumomis, kurios būtų sumokėtos per likusį lojalumo laikotarpį, jei sutartis nebūtų nutraukta, yra svarbi nustatant, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamos sumos yra atlyginimas už PVM apmokestinamą paslaugų teikimą už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

28 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 punktas, 9, 24, 72 ir 73 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad paslaugų teikimas yra apmokestinamas PVM, kai elektroninių ryšių operatorius iš savo buvusių klientų (kuriems jis suteikė reklamines lengvatas, kurias gali sudaryti išlaidų už paslaugos įdiegimą, aktyvavimą, perkeliamumą ar įrangą neskaičiavimas arba specialių tarifų taikymas mainais už įsipareigojimą laikytis lojalumo laikotarpio, kurio klientai neįvykdė dėl nuo jų priklausančių priežasčių) reikalauja mokėti sumą, kuri pagal įstatymus negali viršyti išlaidų, tiekėjo patirtų diegiant paslaugą, ir kuri turi būti proporcinga klientui suteiktai lengvatai, nustatytai ir kiekybiškai įvertintai sudarytoje sutartyje, taigi, kuri negali automatiškai atitikti bendros sutarties nutraukimo dieną nesumokėtų įmokų vertės?

2. Atsižvelgiant į pirma aptartas nuostatas, ar tai, kad reikalaujama mokėti tokias sumas nutraukus sutartį, kai operatorius klientui nebeteikia paslaugų, o po sutarties nutraukimo nebuvo atitinkamo vartojimo, neleidžia kvalifikuoti tokių sumų kaip atlygio už paslaugų teikimą?

3. Atsižvelgiant į pirma aptartas nuostatas, ar neturi būti atsižvelgiama į tai, kad minėta suma yra atlygis už paslaugų teikimą dėl to, jog operatorius ir jo buvę klientai iš anksto pagal įstatymus standartinėje sutartyje apibrėžė formulę, pagal kurią apskaičiuojama suma, kurią buvę klientai turi sumokėti, jei nesilaiko paslaugų teikimo sutartyje numatyto įsipareigojimo laikotarpio?

4. Atsižvelgiant į pirma aptartas nuostatas, ar minėta suma negali būti laikoma atlygiu už paslaugų teikimą, kai ginčijama suma neatitinka tos, kurią operatorius būtų gavęs per likusį įsipareigojimo laikotarpį, jei sutartis nebūtų nutraukta?“

Dėl prejudicinių klausimų

29 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad sumos, kurias ūkio subjektas gavo, kai dėl su klientu susijusių priežasčių pirma laiko nutraukiama paslaugų teikimo sutartis, kurioje numatyta, kad turi būti laikomasi lojalumo laikotarpio už šiam klientui suteiktas palankias komercines sąlygas, turi būti laikomos atlyginimu už paslaugų teikimą už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

30 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, kuriame apibrėžiama PVM taikymo sritis, šiuo mokesčiu apmokestinamas paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

31 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. Taip yra tik jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys (2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

32 Dėl tiesioginio suteiktos paslaugos ir faktiškai gauto atlygio ryšio Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, 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. 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 40 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

33 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas manė, kad iš anksto nustatyta suma, kurią gauna ūkio subjektas, jeigu jo klientas pirma laiko nutraukia sutartį su numatytu minimaliu įsipareigojimo laikotarpiu arba jeigu 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, turi būti laikoma atlyginimu už paslaugų teikimą už atlygį, todėl apmokestinama PVM, net jei toks nutraukimas apima sutartyje numatyto prekių tiekimo ir paslaugų teikimo nutraukimą prieš pasibaigiant minimalaus įsipareigojimo laikotarpio terminui (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 12, 45 ir 57 punktus ir 2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 70 punktą).

34 Šiuo atveju reikia pažymėti, kad, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikta informacija, pagrindinėje byloje nagrinėjamos sumos apskaičiuojamos pagal sutartyje nustatytą formulę, laikantis nacionalinėje teisėje numatytų sąlygų. Iš šios informacijos matyti, kad šios sumos negali būti didesnės už paslaugų teikėjo patirtas išlaidas teikiant šias paslaugas ir turi būti proporcingos klientui suteiktai lengvatai, kuri buvo nustatyta ir apskaičiuota su šiuo paslaugų teikėju sudarytoje sutartyje. Taigi šios sumos automatiškai neatitinka nei paslaugų, likusių suteikti iki sutarties nutraukimo dienos, vertės, nei sumų, kurias paslaugų teikėjas būtų gavęs per likusį lojalumo laikotarpį, jei sutartis nebūtų buvusi nutraukta.

35 Pirma, reikia manyti, kad pirmesniame punkte nurodytomis aplinkybėmis kliento *Vodafone* 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 (pagal analogiją žr. 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 45 punktą).

36 Šiuo atveju *Vodafone* sudaro galimybes klientui pasinaudoti šiuo paslaugų teikimu, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 32 punkte nurodytą jurisprudenciją, ir ji nėra atsakinga už minėto paslaugų teikimo nutraukimą.

37 *Vodafone* įsipareigoja teikti savo klientams paslaugas, dėl kurių susitarta su ja sudarytose sutartyse, šiose sutartyse nustatytomis sąlygomis. Be to, šie klientai įsipareigoja mokėti mėnesines įmokas, numatytas minėtose sutartyse, ir prireikus mokėtinas sumas tuo atveju, kai tos pačios sutartys nutraukiamos prieš pasibaigiant lojalumo laikotarpiui dėl su jais susijusių priežasčių.

38 Šiomis aplinkybėmis, kaip patikslina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, šiomis sumomis padengiama dalis išlaidų, kurios yra susijusios su šio ūkio subjekto jiems suteiktomis paslaugomis ir kurias šie klientai įsipareigojo atlyginti, jei sutartis nutraukiama.

39 Vadinasi, minėtos sumos turi būti laikomos sudarančiomis dalį paslaugos, kurią teikėjas įsipareigojo teikti klientams, kainos, kuri pakartotinai įtraukiama į mėnesinių įmokų kainą, jei klientai nesilaiko lojalumo laikotarpio. Šiomis aplinkybėmis šių sumų tikslas yra toks pats kaip mėnesinių įmokų, kurios iš esmės būtų mokėtinos, jei klientai nebūtų gavę komercinių lengvatų, su kuriomis siejamas šio lojalumo laikotarpio laikymasis, tikslas.

40 Taigi reikia manyti, kad ekonominės realybės, kuri yra esminis kriterijus taikant bendrą PVM sistemą, požiūriu suma, mokėtina už sutarties nutraukimą pirma laiko, siekiama užtikrinti, kad ūkio subjektas gaus pagal sutartį nustatytą minimalų atlyginimą už suteiktas paslaugas (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 61 punktą).

41 Vadinasi, kaip savo pastabose teigia Portugalijos ir Airijos vyriausybės bei Europos Komisija, tuo atveju, kai klientai nesilaiko minėto lojalumo laikotarpio, paslaugų teikimas turi būti vertinamas kaip atliktas, nes šiems klientams suteikiama galimybė pasinaudoti šiomis paslaugomis.

42 Šiomis aplinkybėmis pagrindinėje byloje nagrinėjamos sumos turi būti laikomos šio ūkio subjekto už minėtas paslaugas gauto atlygio dalimi. Šiuo požiūriu nesvarbu tai, kad, skirtingai nei sumos, nagrinėtos byloje, kurioje priimtas 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimas *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942), pagrindinėje byloje nagrinėjamos sumos nėra tos, kurias *Vodafone* būtų gavusi, jei klientas nubūtų pirma laiko nutraukęs sutarties.

43 Antra, dėl iš šio sprendimo 31 punkte primintos iš jurisprudencijos išplaukiančios sąlygos, pagal kurią sumokėtos sumos turi būti realus atlygis už atskirą paslaugą, reikia pažymėti, kad tiek teiktina paslauga, tiek atlygis už teisę naudotis šia paslauga nustatomi sudarant *Vodafone* ir jos klientų sutartį. Konkrečiai kalbant, iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos matyti, kad atlygis už paslaugą nustatomas pagal nurodytus kriterijus, kuriuose patikslinamos mėnesinės įmokos ir kaip turi būti apskaičiuojama suma už sutarties nutraukimą prieš terminą.

44 Taigi kliento sumokėtas atlygis nėra nei už nieką ir atsitiktinis (šiuo klausimu žr. 1994 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, 19 punktą), nei sunkiai apskaičiuojamas ir neaiškus (šiuo klausimu žr. 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 35 punktą).

45 Priešingai, nei teigia *Vodafone*, ši suma taip pat nėra prilyginama įstatyme nustatytam mokėjimui, kaip jis suprantamas pagal 1988 m. kovo 8 d. Sprendimą *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120), arba kuriuo siekiama išmokėti kompensaciją ūkio subjektui, klientui nutraukus sutartį, kaip tai suprantama pagal 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440).

46 Iš tiesų, pirma, nors minėtos sumos apskaičiavimas reglamentuojamas įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatų, vis dėlto neginčijama, kad tokia suma sumokama esant teisiniam santykiui, pasižyminčiam abipusiu paslaugų teikėjo ir jo kliento pasikeitimu paslaugomis, ir kad šiuo atveju šis mokėjimas yra sutartinis vartotojo įsipareigojimas.

47 Antra, dėl *Vodafone* argumento, kad suma, mokėtina už lojalumo laikotarpio nesilaikymą, yra panaši į kompensaciją, kuria siekiama atlyginti jos patirtą žalą, reikia pažymėti, kad šis argumentas neatitinka pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės tikrovės, nes pagal šią teisę (tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) ūkio subjektas negali reikalauti iš kliento sumos, kaip nuostolių atlyginimo arba kompensacijos, pirma laiko nutraukus sutartį.

48 Šiam argumentui taip pat negalima pritarti, atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių ekonominę realybę.

49 Iš tiesų, laikydamasis ekonominio požiūrio, ūkio subjektas nustato savo paslaugos kainą ir mėnesines įmokas, atsižvelgdamas į šios paslaugos išlaidas ir minimalią sutartinių įsipareigojimų trukmę. Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 39 punkte, pirma laiko nutraukus sutartį mokėtina suma turi būti laikoma sudėtine kainos, kurią klientas įsipareigojo sumokėti už paslaugų teikėjo sutartinių įsipareigojimų vykdymą, dalimi.

50 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus prejudicinius klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad sumos, kurias ūkio subjektas gavo, kai dėl su klientu susijusių priežasčių pirma laiko buvo nutraukta paslaugų teikimo sutartis, kurioje numatyta, kad turi būti laikomasi lojalumo laikotarpio už šiam klientui suteiktas palankias komercines sąlygas, turi būti laikomos atlyginimu už paslaugų teikimą už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

51 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo 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 (devintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad sumos, kurias ūkio subjektas gavo, kai dėl su klientu susijusių priežasčių pirma laiko buvo nutraukta paslaugų teikimo sutartis, kurioje numatyta, kad turi būti laikomasi lojalumo laikotarpio už šiam klientui suteiktas palankias komercines sąlygas, turi būti laikomos atlyginimu už paslaugų teikimą už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

Parašai.