TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2020. gada 11. jūnijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts – Piemērojamība – Ar nodokli apliekami darījumi – Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību – Kompensācija, kas tiek maksāta gadījumā, ja klienti neievēro minimālo līgumsaistību laikposmu – Kvalifikācija

Lietā C-43/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs), Portugāle) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2019. gada 2. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 24. janvārī, tiesvedībā

Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs S. Rodins [*S. Rodin*], tiesneši D. Švābi [*D. Šváby*] un K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] (referente),

ģenerāladvokāts: Dž. Pitrucella [*G. Pitruzzella*],

sekretāre: M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2020. gada 30. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

– Portugāles valdības vārdā – *L. Inez Fernandes*, *T. Larsen* un *R. Campos Laires*, kā arī *P. Barros da Costa*, pārstāvji,

– Īrijas valdības vārdā – *J. Quaney* un *M. Browne*, pārstāves, kurām palīdz *N. Travers*, *SC*,

– Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *Z. Lavery*, pārstāve, kam palīdz *E. Mitrophanous*, *barrister*,

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

– Eiropas Komisijas vārdā – sākotnēji *L. Lozano Palacios* un *A. Caeiros*, vēlāk *L. Lozano Palacios* un *I. Melo Sampaio*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, kā arī 9., 24., 72. un 73. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais, SA* (turpmāk tekstā – "*Vodafone*") un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle) par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) apgrieztās maksāšanas sistēmu attiecībā uz 2016. gada novembri.

Atbilstošie tiesību akti

Savienības tiesības

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

4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā ir noteikts:

"Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību."

5 Minētās direktīvas 24. pantā ir paredzēts:

"1. "Pakalpojumu sniegšana" ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.

2. "Telekomunikāciju pakalpojumi" ir pakalpojumi, kas saistīti ar signālu, vārdu, attēlu un skaņas vai jebkāda veida informācijas apraidi, nosūtīšanu vai uztveršanu, izmantojot vadus, radio, optiskas vai citas elektromagnētiskas sistēmas, tostarp šādas apraides, nosūtīšanas vai uztveršanas jaudas izmantošanas tiesību attiecīga nodošana un tiesību pāreja, tostarp piekļuves nodrošināšana globāliem informācijas tīkliem."

6 Tās pašas direktīvas 64. panta 1. punktā ir paredzēts:

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

7 PVN direktīvas 72. pants ir formulēts šādi:

"Šajā direktīvā "atvērta tirgus vērtība" ir pilna summa, ko pircējs vai saņēmējs tajā tirdzniecības stadijā, kurā veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, godīgas konkurences apstākļos par attiecīgo preču vai pakalpojumu saņemšanu maksātu piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam, kas nesniedz priekšrocības, tās dalībvalsts teritorijā, kur par attiecīgo darījumu uzliek nodokli.

Ja nav iespējams konstatēt salīdzināmu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, "atvērta tirgus vērtība" ir:

1) precēm – summa, kas nav mazāka par attiecīgo preču vai līdzīgu preču pirkuma cenu, vai – ja pirkuma cenas nav – pašizmaksa, ko nosaka piegādes veikšanas laikā;

2) pakalpojumiem – summa, kas nav mazāka par visām izmaksām, ko nodokļa maksātājam rada pakalpojuma sniegšana."

8 Šīs direktīvas 73. pantā ir paredzēts:

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

Portugāles tiesības

PVN kodekss

9 Saskaņā ar *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss; turpmāk tekstā – "PVN kodekss") 1. panta 1. punkta a) apakšpunktu PVN ir jāmaksā par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību valsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.

10 PVN kodeksa 4. panta 1. punktā ir paredzēts, ka par pakalpojumu sniegšanu uzskata darījumus, kas veikti par atlīdzību un kas nav nedz piegādes, nedz iegādes Kopienas iekšienē, nedz arī preču imports.

11 PVN kodeksa 16. panta 6. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:

"Iepriekšējā punktā minētajā nodokļu bāzē neietilpst šādas sastāvdaļas:

a) procenti par vēlākiem atlīdzības maksājumiem un summām, kas saņemtas kā tiesā noteikta kompensācija par pilnīgu vai daļēju saistību neievērošanu."

Likums par elektroniskajām komunikācijām

12 2004. gada 10. februāra *Lei n.º 5/2004, das comunicações electrónicas* (Likums Nr. 5/2004 par elektroniskajām komunikācijām) (2004. gada 10. februāra *Diário da República I*, I-A sērija, Nr. 34), kurā grozījumi ir izdarīti ar 2016. gada 17. jūnija *lei n.º 15/2016* (Likums Nr. 15/2016) (2016. gada 17. jūnija *Diário da República*, 1. sērija, Nr. 115) (turpmāk tekstā – "Likums par elektroniskajām komunikācijām"), 47. panta 1. punktā un 2. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts:

"1. Uzņēmumiem, kas piedāvā publisko komunikāciju tīklus vai publiski pieejamus elektronisko komunikāciju pakalpojumus, ir pienākums darīt sabiedrībai, kā arī ikvienam, kas izsaka nodomu parakstīt līgumu par to sniegtiem pakalpojumiem, pieejamu atbilstīgu, pārskatāmu, salīdzināmu un aktualizētu informāciju par to galalietotājiem un patērētājiem sniegto pakalpojumu pieejamības un izmantošanas noteikumiem un nosacījumiem, detalizēti precizējot savas cenas un citus maksājumus, kā arī vajadzības gadījumā informāciju par līgumu izbeigšanu.

2. Lai izpildītu iepriekšējā punktā paredzētās prasības, šiem uzņēmumiem ir jāpublicē [..] šāda informācija, kas arī iepriekš ir jāsniedz ikvienam, kurš ar tiem vēlas noslēgt pakalpojumu līgumu:

[..]

c) parastās cenas, norādot summas, kas maksājamas par katru pakalpojumu, un katras cenas sastāvdaļas saturu, kas it īpaši ietver:
   i) izmaksas, kas saistītas ar pakalpojuma aktivizēšanu un piekļuvi, izmantošanu un apstrādi;
   ii) sīku informāciju par piemērotajām parastajām atlaidēm un speciālajām vai īpašajām tarifu sistēmām, kā arī par iespējamiem papildu izdevumiem;
   iii) izmaksas, kas saistītas ar nomātām termināla iekārtām vai tādām, par kuru īpašnieku kļūst klients;
   iv) izmaksas, kas rodas no līguma izbeigšanas, tostarp iekārtu atlīdzināšana vai sankcijas par līguma priekšlaicīgu izbeigšanu pēc abonentu iniciatīvas."

13 Likuma par elektroniskajām komunikācijām 48. pantā ir paredzēts:

"1. Neierobežojot noteikumus, ko piemēro patērētāju aizsardzībai, publisko komunikāciju tīklu vai publiski pieejamu elektronisko komunikāciju pakalpojumu piedāvāšanai ir jābūt līguma priekšmetam, kam obligāti skaidri, pilnīgi un viegli pieejamā veidā ir jāietver šādas sastāvdaļas:

[..]

g) līguma darbības termiņš, pakalpojumu atjaunošanas, apturēšanas un pārtraukšanas nosacījumi un līguma atjaunošanas, apturēšanas un izbeigšanas nosacījumi;

[..]

2. Informācijai par līgumu ilgumu, tostarp par to atjaunošanas un izbeigšanas nosacījumiem, jābūt skaidrai, uztveramai, pieejamai uz pastāvīga informācijas nesēja un jāietver šādas norādes:

a) iespējamais lojalitātes laikposms, kura esamība ir atkarīga no jebkādas tādas priekšrocības piešķiršanas konkrētam patērētājam, kura patēriņš ir aprēķināts, kas ir saistīta ar termināļu subsidēšanu, ar pakalpojuma ierīkošanu un aktivizēšanu vai citiem reklāmas nosacījumiem;

b) iespējamās izmaksas, kas saistītas ar numuru un citu identifikatoru pārnesamību;

c) iespējamās izmaksas, kas izriet no līguma priekšlaicīgas izbeigšanas lojalitātes laikposmā pēc abonenta iniciatīvas, it īpaši pēc tam, kad ir atgūtas izmaksas, kas saistītas ar termināļu subsidēšanu, pakalpojuma uzstādīšanu un aktivizēšanu vai citiem reklāmas nosacījumiem.

[..]

4. Uzņēmumi, kas piedāvā elektronisko komunikāciju tīklus un/vai pakalpojumus, nevar ne iebilst pret līgumu izbeigšanu pēc abonentu iniciatīvas tāpēc, ka pastāv lojalitātes periods, ne arī pieprasīt veikt jebkādus maksājumus par lojalitātes laikposma pārkāpumu, ja tiem nav pierādījumu par iepriekšējā punktā minēto patērētāja gribas izpausmi.

[..]

11. Lojalitātes laikposmā summas, kas jāmaksā abonentam, ja tas ir izbeidzis līgumu, nedrīkst būt lielākas par izmaksām, kas piegādātājam radušās saistībā ar iekārtas uzstādīšanu, un ir aizliegts saņemt jebkādu summu kā atlīdzību vai kompensāciju.

12. Summām, par kurām izrakstīti rēķini saistībā ar līguma, kas ietver lojalitātes periodu, priekšlaicīgu izbeigšanu pēc abonenta iniciatīvas, ir jābūt samērīgām ar priekšrocību, kas tam tika piešķirta un kas tika konkretizēta un izteikta skaitļos noslēgtajā līgumā, un tādējādi tās nevar automātiski atbilst to pakalpojumu vērtības summai, kuri līguma izbeigšanas brīdī vēl ir pieejami.

13. Saskaņā ar iepriekšējā punkta noteikumiem termināļu subsidēšanas gadījumā rēķinā norādītās summas ir jāaprēķina saskaņā ar piemērojamo tiesisko regulējumu, un citos gadījumos tās nedrīkst pārsniegt piešķirtās priekšrocības vērtību, kas proporcionāli noteiktajam līguma termiņam pakalpojuma sniedzējam uzņēmumam ir jāatgūst brīdī, kad pirmstermiņa izbeigšana stājas spēkā."

14 Likuma par elektroniskajām komunikācijām 52.-A pantā "Abonentiem patērētājiem sniegtā pakalpojuma apturēšana un izbeigšana" ir noteikts:

"1. Saistībā ar pakalpojumu sniegšanu abonentiem, kas ir patērētāji, uzņēmumiem, kuri piedāvā publiskos komunikāciju tīklus vai publiski pieejamus elektronisko komunikāciju pakalpojumus, ja nav samaksātas rēķinā norādītās summas, patērētājam ir jānosūta paziņojums, piešķirot viņam 30 dienu papildu termiņu, pretējā gadījumā paredzot pakalpojuma apturēšanu un, iespējams, līguma automātisku izbeigšanu saskaņā ar attiecīgi 3. un 7. punktu.

[..]

3. Uzņēmumiem, kas piedāvā publiskos komunikāciju tīklus vai publiski pieejamus elektronisko komunikāciju pakalpojumus, 10 dienu laikā pēc 1. punktā noteiktā papildu termiņa beigām obligāti ir jāaptur pakalpojums uz 30 dienām, ja patērētājs, beidzoties šim papildu termiņam, nav veicis maksājumu vai nav noslēdzis rakstisku vienošanos par samaksu ar uzņēmumu, lai koriģētu maksājamās summas.

[..]

7. Pēc 30 dienu apturēšanas termiņa beigām, ja patērētājs nav samaksājis visas maksājamās summas vai ja viņš nav noslēdzis rakstisku vienošanos par samaksu, līgums automātiski tiek uzskatīts par izbeigtu.

8. Iepriekšējā punktā paredzētā līguma izbeigšana notiek, neietekmējot tādu summu kā atlīdzības vai kompensācijas par līguma izbeigšanu lojalitātes laikposmā saņemšanu saskaņā ar 2010. gada 1. jūnija *decreto-lei n.º 56/2010* [(Dekrētlikums Nr. 56/2010; 2010. gada 1. jūnija *Diário da República*, 1. sērija, Nr. 106)] normām un tajā noteiktajās robežās.

9. Ja nav samaksāts par kādu pakalpojumu, kas paredzēts nolīgumā par samaksu, līgums obligāti ir jāizbeidz pēc tam, kad patērētājs 52. panta 5. punktā noteiktajā termiņā par to ir rakstiski informēts, un ir piemērojami iepriekšējā punktā minētie noteikumi.

10. Ja uzņēmums, kas piedāvā publiskos komunikāciju tīklus vai publiski pieejamus elektronisko komunikāciju pakalpojumus, neievēro šā panta noteikumus, it īpaši, ja uzņēmums turpina sniegt pakalpojumu, pārkāpjot 3. punktu, vai izsniedz rēķinus pēc dienas, kad pakalpojuma sniegšana ir jāaptur, tas nozīmē, ka patērētājam nav jāmaksā par pakalpojuma sniegšanu maksājamās summas un [uzņēmums] ir atbildīgs par tiesāšanās izdevumu samaksu saistībā ar parāda atgūšanas procedūru.

11. Iepriekšējais punkts nav piemērojams tādu rēķinu izrakstīšanai pēc pakalpojumu sniegšanas apturēšanas, kuri attiecas uz pakalpojumiem, kas faktiski sniegti pirms apturēšanas, vai uz likumā paredzētu atlīdzību līguma priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā.

[..]"

Dekrētlikums Nr. 56/2010

15 Saskaņā ar Dekrētlikuma Nr. 56/2010 1. pantu:

"Šajā likumā ir noteikti ierobežojumi summu iekasēšanai par to iekārtu atbloķēšanas pakalpojumu sniegšanu, kuras paredzētas piekļuvei elektronisko komunikāciju pakalpojumiem, kā arī līguma izbeigšanai lojalitātes laikposmā, garantējot lietotāju tiesības uz elektroniskajām komunikācijām un veicinot labāku konkurenci šajā nozarē".

16 Šī dekrētlikuma 2. panta 2. un 3. punktā ir paredzēts:

"2. Lojalitātes laikposmā par līguma izbeigšanu un iekārtu atbloķēšanu ir aizliegts saņemt jebkādu atlīdzību, kas pārsniedz šādu summu:

a) visa iekārtas vērtība dienā, kad tā tika iegādāta vai nodota valdījumā bez samazinājuma vai subsīdijas šī laikposma pirmo sešu mēnešu laikā pēc tam, kad atskaitīta summa, ko jau samaksājis abonents, kā arī iespējamais patērētāja prasījums mobilo sakaru operatoram;

b) 80 % no iekārtas vērtības dienā, kad tā tika iegādāta vai nodota valdījumā bez samazinājuma vai subsīdijas šī laikposma pirmo sešu mēnešu laikā pēc tam, kad atskaitīta summa, ko jau samaksājis abonents, kā arī iespējamais patērētāja prasījums mobilo sakaru operatoram;

c) 50 % no iekārtas vērtības dienā, kad tā tika iegādāta vai nodota valdījumā bez samazinājuma vai subsīdijas šī laikposma pēdējā gada laikā pēc tam, kad atskaitīta summa, ko jau samaksājis abonents, kā arī iespējamais patērētāja prasījums mobilo sakaru operatoram.

3. Ir aizliegts saņemt jebkādu atlīdzinājumu, kas pārsniedz iepriekšējā punktā minēto, kā atlīdzību vai kompensāciju par līguma izbeigšanu lojalitātes laikposmā."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

17 *Vodafone*, Lisabonā (Portugāle) reģistrēta sabiedrība, nodarbojas ar pakalpojumu sniegšanu elektronisko komunikāciju, fiksētās telefonijas un piekļuves bezvadu internetam jomā.

18 Savas darbības ietvaros *Vodafone* noslēdza ar saviem klientiem līgumus par pakalpojumu sniegšanu, no kuriem dažos ir paredzēti īpaši reklāmas noteikumi, kas ir pakļauti tās klientu lojalitātes nosacījumiem uz iepriekš noteiktu minimālo laikposmu (turpmāk tekstā – "lojalitātes laikposms"). Saskaņā ar šiem noteikumiem klienti apņemas saglabāt līgumiskās attiecības ar *Vodafone*, kā arī izmantot tās piegādātās preces un pakalpojumus šādu laikposmu par izdevīgiem komercnosacījumiem, it īpaši attiecībā uz cenu, kas jāmaksā par abonētajiem pakalpojumiem.

19 Lojalitātes laikposms var atšķirties atkarībā no šiem pakalpojumiem. Tā mērķis ir ļaut *Vodafone* atgūt daļu no sava ieguldījuma attiecībā uz iekārtām un infrastruktūru, kā arī citām izmaksām, piemēram, izmaksām, kas saistītas ar pakalpojuma aktivizēšanu un klientiem piešķirtajām īpašajām priekšrocībām. Ja klienti neievēro lojalitātes laikposmu no šiem klientiem atkarīgu iemeslu dēļ, tie maksā līgumos paredzētās summas. Šo summu mērķis ir novērst to, ka šie paši klienti neievēro lojalitātes laikposmu.

20 Pēc grozījumiem, kas izdarīti ar Likumu Nr. 15/2016, *Vodafone* kopš 2016. gada augusta saskaņā ar Elektronisko komunikāciju likuma 48. pantu noteica summu, kura jāmaksā gadījumā, ja klienti neievēro lojalitātes laikposmu, pamatojoties uz priekšrocību aprēķinu, kuras šiem klientiem piešķirtas atbilstoši ar tiem noslēgtajiem līgumiem un par kurām šo līgumu izbeigšanas datumā *Vodafone* vēl nebija saņēmusi atlīdzību. Saskaņā ar valsts tiesību aktiem summa, kas maksājama lojalitātes laikposma neievērošanas gadījumā, tiek aprēķināta proporcionāli tai lojalitātes laikposma daļai, kas ir beigusies, pamatojoties uz klientam saskaņā ar līgumu piešķirtajām priekšrocībām, kuras tajā ir konkretizētas un aprēķinātas. Šī summa nedrīkst būt lielāka par izmaksām, kas *Vodafone* radušās saistībā ar sagatavošanu ekspluatācijai.

21 Attiecībā uz 2016. gada novembri *Vodafone* veica apgriezto PVN maksāšanu, pamatojoties uz summām, kas saņemtas par lojalitātes laikposma neievērošanu (turpmāk tekstā – "pamatlietā aplūkotās summas"). Pēc tam 2017. gada 13. oktobrī tā iesniedza administratīvu sūdzību par šī nodokļa apgrieztās maksāšanas aktu, jo šī sabiedrība uzskatīja, ka pamatlietā aplūkotās summas nav apliekamas ar PVN.

22 Tā kā Nodokļu un muitas iestāde šo sūdzību noraidīja ar 2018. gada 8. janvāra lēmumu, *Vodafone* vērsās iesniedzējtiesā, tas ir, *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs), Portugāle) ar prasību konstatēt PVN apgrieztās iekasēšanas prettiesiskumu attiecībā uz summām, par kurām ir runa pamatlietā, par 2016. gada novembri.

23 Tiesvedība šajā tiesā tika apturēta līdz brīdim, kad tiks pabeigta lieta, kurā tika pasludināts 2018. gada 22. novembra spriedums *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942), un tika atsākta 2018. gada 28. novembrī.

24 *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs)) vispirms norāda, ka līgumu priekšlaicīga izbeigšana rada saimnieciskus zaudējumus *Vodafone*, kas esot acīmredzami, kad šī izbeigšana notiek līguma izpildes sākumā un kad šis operators ir piešķīris klientam reklāmas kampaņas piedāvājuma priekšrocības. Iesniedzējtiesa uzskata – ir jāpieņem, ka minētajam operatoram ir nodarīti zaudējumi. Turklāt no Likuma par elektroniskajām komunikācijām 48. panta 2. punkta c) apakšpunkta un 52.-A panta 8. punkta izrietot, ka līguma izbeigšana lojalitātes laikposmā ir pamats atlīdzinājumam kā kompensācijai, lai "atgūtu izmaksas, kas saistītas ar termināļu subsidēšanu, ierīkošanu, pakalpojuma aktivizēšanu vai citiem reklāmas nosacījumiem". Līdz ar to šī tiesa pieņem, ka *Vodafone* sedz šīs izmaksas un ka pamatlietā aplūkoto summu mērķis ir to atgūšana.

25 Turpinājumā iesniedzējtiesa uzskata, ka ir pierādīts fakts, ka lojalitātes laikposms, kas ir piekļuves ar izdevīgiem komercnosacījumiem nosacījums klientam, ir būtisks, lai *Vodafone* varētu atgūt daļu no sava ieguldījuma, kas ir saistīts ar vispārējo infrastruktūru (tīkls, aprīkojums un iekārtas), klientu

meklēšanu (komercpasākumi un mārketings, kā arī komisijas maksas samaksa partnerstruktūrām), abonētā pakalpojuma aktivizēšanu, priekšrocībām, kas piešķirtas kā atlaides un bezmaksas pakalpojumi, kā arī iekārtu uzstādīšanai un pirkumam nepieciešamajām izmaksām.

26 Visbeidzot attiecībā uz nepieciešamību iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, ņemot vērā 2018. gada 22. novembra spriedumu *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942), iesniedzējtiesa, pirmkārt, norāda, ka pamatlietā aplūkotās summas un summas, par kurām ir runa lietā, kurā ir taisīts šis spriedums, tiek aprēķinātas atšķirīgi.

27 Otrkārt, šķiet, ka 2018. gada 22. novembra spriedumā *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942) Tiesa ir piešķīrusi nozīmi faktam, ka šajā lietā pastāvēja saikne starp summu, kas samaksāta par lojalitātes laikposma neievērošanu, un summu, ko attiecīgais operators būtu saņēmis pārējā šī laikposma laikā, ja līgums nebūtu izbeigts. Līdz ar to iesniedzējtiesa uzskatīja par nepieciešamu vērsties Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, lai noteiktu, vai apstāklim, ka pamatlietā aplūkotās summas nesakrīt ar summām, kas tiktu samaksātas pārējā lojalitātes laikposma laikā, ja līgums nebūtu izbeigts, ir nozīme, lai noteiktu, vai pamatlietā aplūkotās summas ir atlīdzība par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, kas ir apliekama ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

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

"1) Vai [PVN direktīvas] 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, kā arī 9., 24., 72. un 73. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka par pakalpojuma sniegšanu, kas ir apliekama ar PVN, ir uzskatāms tas, ka elektronisko sakaru operators iekasē no saviem bijušajiem klientiem (kuriem tika piešķirtas reklāmas kampaņas piedāvājuma priekšrocības, kurās var ietilpt pakalpojuma ierīkošanas, aktivizācijas, pārnesamības, aprīkojuma izmaksas vai īpašu tarifu piemērošana apmaiņā pret apņemšanos ievērot lojalitātes laikposmu, ko tie neievēroja no viņiem atkarīgu iemeslu dēļ) summu, kas saskaņā ar tiesību aktiem nedrīkst pārsniegt izmaksas, kuras radušās pakalpojumu sniedzējam saistībā ar uzstādīšanu un ekspluatāciju un kuras ir jānosaka proporcionāli klientam piešķirtajai priekšrocībai, kas ir skaidri norādīta un skaitļos izteikta noslēgtajā līgumā, un kuras nedrīkst automātiski atbilst līguma izbeigšanas dienā neveikto maksājumu kopējai vērtībai?

2) Vai, ņemot vērā iepriekš minētās normas, apstāklis, ka šīs summas ir jāsamaksā pēc līguma izbeigšanas, kad operators vairs nesniedz pakalpojumus klientam, un ka pēc līguma izbeigšanas nav nekāda patēriņa, liedz kvalificēt tās kā atlīdzību par pakalpojumu sniegšanu?

3) Vai, ņemot vērā iepriekš minētās normas, ir jāizslēdz, ka minētā summa ir atlīdzība par pakalpojumu sniegšanu, tāpēc ka operators un viņa bijušie klienti saskaņā ar tiesību aktiem standartlīgumā ir iepriekš noteikuši formulu, lai aprēķinātu summu, kas bijušajiem klientiem ir jāsamaksā, ja netiek ievērots līguma minimālais darbības termiņš, kas ir paredzēts pakalpojumu sniegšanas līgumā?

4) Vai, ņemot vērā iepriekš minētās normas, ir jāizslēdz, ka minētā summa ir atlīdzība par pakalpojumu sniegšanu, ja strīdīgā summa neatbilst summai, ko operators saņemtu atlikušajā līguma darbības laikā, ja līgums netiktu izbeigts?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

29 Uzdodot jautājumus, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka summas, ko gadījumā, ja pakalpojuma līgums, kurā ir paredzēts ievērot lojalitātes laikposmu, tiek priekšlaicīgi izbeigts no klienta atkarīgu iemeslu

dēļ, saimnieciskās darbības subjekts saņem kā atlīdzību par to, ka šim klientam ir piešķirti labvēlīgi komercnosacījumi, ir jāuzskata par atlīdzību par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē.

30 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, kurā ir definēta PVN darbības joma, šis nodoklis ir jāmaksā par pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.

31 Pakalpojumu sniegšana tiek veikta "par atlīdzību" šīs tiesību normas izpratnē tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās notiek savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiska atlīdzība par saņēmējam sniegtu individualizējamu pakalpojumu. Tā tas ir gadījumā, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Attiecībā uz tiešo saikni starp saņēmējam sniegto pakalpojumu un saņemto faktisko atlīdzību Tiesa ir nospriedusi, ka līguma par pakalpojuma sniegšanu parakstīšanas brīdī samaksātās cenas atbilstošo vērtību veido no tā izrietošās klienta tiesības saņemt no šī līguma izrietošo pienākumu izpildi neatkarīgi no tā, vai klients īsteno šīs tiesības. Līdz ar to pakalpojumu sniedzējs šo pakalpojumu sniedz, tiklīdz tas dod klientam iespēju to izmantot, tādējādi iepriekš minētās tiešās saiknes esamību neietekmē fakts, ka klients minētās tiesības neizmanto (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 40. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

33 Šajā ziņā Tiesa ir uzskatījusi, ka iepriekš noteikta summa, ko saimnieciskās darbības subjekts saņem gadījumā, ja klients priekšlaicīgi izbeidz vai no tā atkarīga iemesla dēļ tiek izbeigts pakalpojumu līgums, kurā ir paredzēts minimālais saistību laikposms, un kas atbilst summai, ko šis operators būtu saņēmis atlikušajā šī laikposma daļā, ja nebūtu šādas izbeigšanas, ir jāuzskata par atlīdzību par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību un kā tāda tā tiek aplikta ar PVN, lai arī šī izbeigšana nozīmē, ka šajā līgumā paredzētie produkti un pakalpojumi tiek deaktivizēti pirms minimālā saistību termiņa beigām (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 12., 45. un 57. punkts, kā arī 2019. gada 3. jūlijs, *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 70. punkts).

34 Šajā gadījumā jānorāda, ka saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm pamatlietā aplūkotās summas tiek aprēķinātas saskaņā ar līgumā noteiktu formulu, ievērojot valsts tiesībās paredzētos nosacījumus. No šīm norādēm izriet, ka šīs summas nedrīkst pārsniegt izmaksas, kas pakalpojumu sniedzējam radušās, sniedzot šos pakalpojumus, un tām ir jābūt samērīgām ar klientam piešķirto priekšrocību, kas kā tāda ir tikusi konkretizēta un izteikta skaitļos ar šo pakalpojumu sniedzēju noslēgtajā līgumā. Tādējādi minētās summas automātiski neatbilst ne to pakalpojumu vērtībai, kas vēl pastāv līguma izbeigšanas brīdī, ne summām, ko pakalpojumu sniedzējs būtu saņēmis pārējā lojalitātes laikposmā, ja šāda izbeigšana nebūtu notikusi.

35 Pirmkārt, ir uzskatāms, ka iepriekšējā punktā izklāstītajos apstākļos atlīdzību par summu, ko klients samaksājis *Vodafone*, veido klienta tiesības uz to, ka šis operators izpilda saistības, kuras izriet no pakalpojuma līguma pat tad, ja klients nevēlas vai nevar izmantot šīs tiesības savas vainas dēļ (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 45. punkts).

36 Proti, šādos apstākļos *Vodafone* dod klientam iespēju saņemt pakalpojumu šī sprieduma 32. punktā minētās judikatūras izpratnē, un šī pakalpojuma sniegšanas izbeigšanā tā nav vainojama.

37 Pirmkārt, *Vodafone* apņemas saviem klientiem sniegt pakalpojumus, par kuriem ir panākta vienošanās ar tiem noslēgtajos līgumos, un saskaņā ar šajos līgumos paredzētajiem nosacījumiem. Otrkārt, šie klienti apņemas veikt minētajos līgumos paredzētos ikmēneša maksājumus, kā arī samaksāt attiecīgā gadījumā maksājamās summas tad, ja šie paši līgumi tiek izbeigti pirms lojalitātes laikposma beigām no viņiem atkarīgu iemeslu dēļ.

38 Šajā kontekstā, kā precizē iesniedzējtiesa, ar šīm summām tiek atgūta daļa no izmaksām, kas saistītas ar šī operatora tam sniegtajiem pakalpojumiem un ko šie klienti ir apņēmušies atlīdzināt šādas izbeigšanas gadījumā.

39 Līdz ar to ir jāuzskata, ka minētās summas veido daļu no ikmēneša maksājumos ietvertās cenas par pakalpojumu, ko pakalpojumu sniedzējs ir apņēmies sniegt klientiem, ja šie klienti neievēro lojalitātes laikposmu. Šādos apstākļos šīm pašām summām ir tāds pats mērķis kā ikmēneša maksājumiem, kas principā būtu bijuši jāmaksā, ja klienti nebūtu saņēmuši komerciālās priekšrocības, no kurām ir atkarīga šī lojalitātes laikposma ievērošana.

40 Līdz ar to ir jāuzskata, ka no saimnieciskās realitātes viedokļa, kas ir pamatkritērijs kopējās PVN sistēmas piemērošanai, summas, kas maksājama līguma priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā, mērķis ir nodrošināt operatoram minimālo līgumisko atlīdzību par sniegto pakalpojumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 61. punkts).

41 Līdz ar to, kā savos apsvērumos ir norādījušas Portugāles un Īrijas valdības, kā arī Eiropas Komisija, situācijā, kad šie klienti neievēro minēto lojalitātes laikposmu, pakalpojums ir jāuzskata par sniegtu, jo minētie klienti var izmantot šos pakalpojumus.

42 Šādos apstākļos pamatlietā aplūkotās summas ir jāuzskata par daļu no atlīdzības, ko šis operators saņem par minētajiem pakalpojumiem. Šajā ziņā nav nozīmes tam, ka atšķirībā no summām, kas tika aplūkotas lietā, kurā tika pasludināts 2018. gada 22. novembra spriedums *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942), pamatlietā aplūkotās summas neļauj *Vodafone* gūt tādus pašus ienākumus kā tie, kas būtu saņemti, ja klients nebūtu priekšlaicīgi izbeidzis līgumu.

43 Otrkārt, attiecībā uz nosacījumu, kas izriet no šī sprieduma 31. punktā atgādinātās judikatūras, saskaņā ar kuru samaksātajām summām ir jābūt faktiskai atlīdzībai par individualizējamu pakalpojumu, ir jānorāda, ka gan sniedzamais pakalpojums, gan atlīdzība par tiesībām izmantot šo pakalpojumu ir noteikti, noslēdzot līgumu starp *Vodafone* un tā klientiem. It īpaši no iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm izriet, ka atlīdzība par pakalpojumu tiek noteikta saskaņā ar iedibinātiem kritērijiem, kuros ir precizēti gan ikmēneša maksājumi, gan veids, kādā ir jāaprēķina summa priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā.

44 Līdz ar to klienta maksātā atlīdzība nav ne pārmērīga un nejauša (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1994. gada 3. marts, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, 19. punkts), ne grūti aprēķināma un nedroša (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 10. novembris, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 35. punkts).

45 Pretēji tam, ko apgalvo *Vodafone*, šī summa arī nav pielīdzināma ar likumu noteiktam maksājumam 1988. gada 8. marta sprieduma *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120) izpratnē vai tādam, kas ir vērsts uz to, lai kompensētu operatoram to, ka klients ir izbeidzis līgumu 2007. gada 18. jūlija sprieduma *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440) izpratnē.

46 Proti, pirmkārt, lai gan minētās summas aprēķins ir noteikts normatīvajos un administratīvajos aktos, tomēr nav strīda par to, ka maksājums par tādu pašu summu tiek veikts tādu tiesisko attiecību ietvaros, kurām raksturīga savstarpēja pakalpojumu apmaiņa starp pakalpojumu sniedzēju un tā klientu un ka šajā ziņā šis maksājums pēdējam minētajam ir līgumisks pienākums.

47 Otrkārt, attiecībā uz *Vodafone* argumentu, saskaņā ar kuru summa, kas maksājama par lojalitātes laikposma neievērošanu, ir pielīdzināma kompensācijai, kuras mērķis ir atlīdzināt tai nodarītos zaudējumus, pirmkārt, ir jānorāda, ka šis arguments ir pretrunā pamatlietā aplūkoto valsts tiesību aktu realitātei, jo saskaņā ar šīm tiesībām – ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa veic pārbaudes šajā ziņā, – operators nevar iekasēt no klienta summas kā atlīdzību vai kompensāciju par līguma priekšlaicīgu izbeigšanu.

48 Otrkārt, minētajam argumentam nevar piekrist arī, ņemot vērā pamatlietā aplūkoto darījumu saimniecisko realitāti.

49 Atbilstoši saimnieciskai pieejai operators nosaka sava pakalpojuma cenu un ikmēneša maksājumus, ņemot vērā šī pakalpojuma izmaksas un minimālo līgumisko saistību ilgumu. Kā norādīts šī sprieduma 39. punktā, summa, kas jāmaksā priekšlaicīgas izbeigšanas gadījumā, ir jāuzskata par cenas, ko klients ir apņēmies maksāt par to, ka pakalpojuma sniedzējs izpilda savas līgumsaistības, neatņemamu sastāvdaļu.

50 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka summas, ko saimnieciskās darbības subjekts ir saņēmis gadījumā, kad no klienta atkarīgu iemeslu dēļ tiek priekšlaicīgi izbeigts pakalpojuma līgums, kurā ir paredzēta lojalitātes laikposma ievērošana kā atlīdzība par izdevīgu komercnosacījumu piešķiršanu šim klientam, ir jāuzskata par atlīdzību par šo pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē.

Par tiesāšanās izdevumiem

51 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka summas, ko saimnieciskās darbības subjekts ir saņēmis gadījumā, kad no klienta atkarīgu iemeslu dēļ tiek priekšlaicīgi izbeigts pakalpojuma līgums, kurā ir paredzēta lojalitātes laikposma ievērošana kā atlīdzība par izdevīgu komercnosacījumu piešķiršanu šim klientam, ir jāuzskata par atlīdzību par šo pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē.

[Paraksti]