

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES

[JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2018. gada 7. jūnijā (1)

Lieta C-295/17

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira

(*Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)*) (Šķērtējtiesa nodokļu lietās (Administratīvās arbitrāžas centrs), Portugāle) Iegums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Piemērošanas joma – Ar nodokli apliekami darījumi – Pakalpojums par atlīdzību – Ar nodokli apliekama pakalpojuma ar nodokli neapliekamas zaudējumu atlīdzības nošķiršana no “kompensācijās” maksājuma

I. Ievads

1. Šajā tiesvedībā Tiesai ir jālemj par PVN piemērošanas nošķiršanu attiecībā uz samaksu par pakalpojumu (kas ir apliekams ar nodokli un par ko ir jāmaksā nodoklis) un samaksu par finansēto zaudējumu (un tādējādi darījumu, kas nav apliekams ar nodokli).

2. Lietas pamatā ir fakts, ka PVN tiesību normas neparedz piemērot nodokli ikvienam naudas maksājumam, kas veikts nodokļa maksātājam, bet gan tikai samaksai par piegādi vai pakalpojumu. Tomēr – kā no PVN tiesību normu viedokļa ir jāvērtē situācija, ja ir jāveic līguma noteiktā samaksa, lai gan visi līdz šim sniegtie pakalpojumi ir apturēti, līdz ar to nekādi pakalpojumi vairs netiek sniegti. Uz ko šādā gadījumā attiecas samaksa? Vai tādā situācijā vēl var runāt par atlīdzību par piegādi vai pakalpojumu?

3. Tiesa par līdzīgām jautājumiem jau ir lūmusi savā judikatūrā attiecībā uz tās sauktajiem kompensācijās maksājumiem pakalpojuma neizmantošanas gadījumā lietās *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (2) un *Air France-KLM un Hop!-Brit Air* (3). Attiecīgais līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu sniedz Tiesai iespēju attēstēt šo judikatūru.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. Izskatāmā lietā atbilstošās Savienības tiesību normas ir Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (4) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

5. Attiecīgās direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem: [..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā daļēbvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rakstojas kā tāds; [..].”

6. 73. pants ir formulēts šādi:

“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”.

B. Portugāles tiesības

7. Portugāles tiesību PVN direktīvas prasības tika transponētas *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (PVN kodekss) ar 1. panta 1. punkta a) apakšpunktu un 16. panta 1. punktu attiecīgi spēkā esošajā redakcijā.

III. Pamatlieta

8. *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA* (turpmāk tekstā – “MEO”) ir akciju sabiedrība, kuras darbības joma ir telekomunikāciju tīklu un infrastruktūras izveide, projektēšana, būvniecība, pārvaldība un ekspluatācija, kā arī telekomunikāciju pakalpojumu un telekomunikāciju signāla pārraidīšanas un izplatīšanas pakalpojumu sniegšana.

9. *MEO* sniedz (telekomunikāciju, interneta piekuves, televīzijas un multimediju) pakalpojumus, izmantojot sarežģītu infrastruktūru, kuras izveidē un uzturētājs ir jāiegulda lieli cilvēkresursi un materiālie resursi. Balstoties uz pakalpojuma sniegšanai vajadzīgo ieguldījumu apmēru, *MEO* nosaka līgumu (minimālo) skaitu, kas ir jānoslēdz, lai sasniegtu izvirzīto uzdevējdarbības mērķi.

10. Savas darbības ietvaros *MEO* slēdz ar klientiem līgumus par iepriekš minēto pakalpojumu sniegšanu. Noteiktos *MEO* ar klientiem slēgtajos līgumos ir paredzēts, ka klientam līgums ir saistošs kādā minimālā laikposmā, turklāt šajos gadījumos tiek piedāvāti konkrēti izdevīgi noteikumi – galvenokārt zemāki ikmeneša maksājumi.

11. Šajos līgumos ir iekļauti noteikumi, ka gadījumā, ja klienta vainas dēļ – it īpaši, ja klients neveic līgumā paredzētos ikmeneša maksājumus – pēc *MEO* ierosmes pakalpojumi tiek atslēgti pirms līgumā paredzētā abonenta piesaistes perioda beigām, klientam ir pienākums samaksāt summu, kura atbilst ikmeneša maksājumam, kas reizināts ar to mēnešu skaitu, kuri atlikuši līdz minētā perioda beigām (bez PVN) (turpmāk tekstā – “kompensācijas summa”).

12. Ja klients nepilda savas saistības, sākumā *MEO* viņu informē par nepieciešamību samaksāt nesamaksātās summas un brīdina, ka nemaksāšanas gadījumā tā izbeigs pakalpojumus, par kuriem ir ticis noslēgts līgums, un saskaņā ar līgumā paredzēto debītās

kompensāciju par abonenta piesaistes perioda neieviešanu.

13. Ja klients pēc šī paziņojuma saņemšanas nesamaksā par daļu summas, MEO galīgi izbeidz nolikto pakalpojumu sniegšanu. Beigās MEO debīt kompensācijas summu, kuru tā uzskata par nesamaksātu saskaņā ar līguma noteikumiem un kura atbilst "ikmēnša maksājumam, kas reizināts ar to mēnešu skaitu, kuri atlikuši līdz minētā perioda beigām".

14. Kompensācijas debitēšanas riska dēļ MEO klienti parasti izpilda līguma paredzētos nosacījumus, turpinot pildīt līgumsaistības minimālajā līguma darbības periodā. Ikmēnša maksājums, kurus klients veica, kamēr tika pildīti līgumi, pieteicās iekšējā PVN, ko tā pienācīgi samaksāja valstij.

15. Turpretim pakalpojuma izbeigšanas gadījumā MEO saviem klientiem – līgumsaistību nepildītājiem – izraksta rēķinus par kompensācijas summu, neiekasējot PVN, un tajos ir skaidra norāde "Neapliekams ar PVN". Līguma neizpildes gadījumos tiek samaksāta tikai neliela daļa no debītājam summām.

16. *Unidade dos Grandes Contribuintes* (Lielo nodokļu maksātāju nodaļa) veica nodokļu pārbaudi pie MEO. Pārbaudes rezultātā tika konstatēts, ka MEO nebija samaksājusi PVN par kompensācijas maksājumiem, ko tā bija piedzinusi no klientiem 2012. gadā.

17. MEO pamatojumam paši norādīja, ka attiecīgā kompensācijas maksājumi neesot apliekami ar PVN. Šajā ziņā MEO paši atsaucas uz tās pasūtīto juridisko atzinumu, ko sniedzis Prof. Dr. *Englisch* (Minsteres universitāte, Vācija). Turklāt, ņemot vērā dažādos CIVA (PVN kodekss) 78. pantā paredzētos nodokļa iekasēšanas veidus, šāda PVN maksāšana esot bezjēdzīga un nodokļu iestādes veiktais nodokļa aprēķins turklāt esot nepareizs, jo PVN jau esot iekauts piedzītajā summā.

18. Nodokļu iestāde nepiekrīt šim argumentam. Kompensāciju summas pakalpojuma saņēmējam esot bijušas jāmaksā, pildot savu pienākumu maksāt atļdzību, nevis atļdzinot pakalpojuma sniedzējam nodarīto zaudējumu. Tādēļ šie kompensācijas maksājumi ietilpstot negatīvas peļņas jēdzienā un kā tādi esot apliekami ar PVN. Nodokļu iestāde noteica nodokļu summas apmēru un atbilstoši veica korekciju 1 812 195,35 EUR apmērā.

19. MEO par to iesniedza rakstveida iebildumu. Iebildums tika noraidīts, pieņemot attiecīgu lēmumu. Par šo lēmumu 2015. gada 23. decembrā pieteicās iekšējā PVN vienu iebildumu, kas netika izskatīts likumā paredzētajā termiņā. Par to MEO 2016. gada 20. maijā vērsās *Tribunal Arbitral Tributário* (Šķērtējtiesa nodokļu lietās, Portugāle).

IV. Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

20. Ar 2017. gada 8. janvāra spriedumu, kas Tiesas kancelejā saņemts 2017. gada 22. maijā, *Tribunal Arbitral Tributário* (Šķērtējtiesa nodokļu lietās) saskaņā ar LESD 267. pantu ir iesniegusi Tiesai šādus jautājumus prejudiciāla nolēmuma saņemšanai:

"1) Vai Direktīvas 2006/112/EK 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, 64. panta 1. punkts, 66. panta a) punkts un 73. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka telekomunikāciju (televīzijas, interneta, mobilo sakaru tīkla un fiksētā tīkla) operatoram ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis par summu, kuru – gadījumā, ja līgums, kurā ir paredzēts pienākums pildīt saistības kādu noteiktu laikposmu (abonenta piesaistes periods), klienta vainas dēļ tiek izbeigts pirms šā laikposma beigām – šis operators piedzen no saviem klientiem un kuras apmērs ir iepriekš noteikts un atbilst līguma paredzētajam ikmēnša maksājumam, kas reizināts ar to mēnešu skaitu, kuri atlikuši līdz abonenta piesaistes perioda beigām, ja brīdī, kad par minēto summu tiek izrakstīts rēķins, un

neatkarīgi no tā, vai šī summa ir faktiski samaksāta, operators jau ir izbeidzis pakalpojumu sniegšanu, un ja:

a) rēķinā norādītās summas mērķis atbilstoši līgumā noteiktajam ir atturēt klientu no tāda līgumā paredzētā abonenta piesaistes perioda neieviešanas, kuru viņš apņēmis ievieš, un atļaujas zaudējumus, kas abonenta piesaistes perioda neieviešanas rezultātā nodarīti operatoram un izriet konkrēti no zaudētas peļņas, kuru tas būtu guvis, ja līgums būtu palicis spēkā līdz šī perioda beigām, kā arī zemāku tarifu nolīgšanas, aprīkojuma nodrošināšanas un citiem piedāvājumiem bez maksas vai par zemāku cenu, kā arī reklāmas un klientu iegādes izmaksas;

b) par līgumiem, kuros ir paredzēts abonenta piesaistes periods, šo klientu ieguvēji saņem lielāku atļaušanu nekā par līgumiem, kuros abonenta piesaistes periods nav paredzēts, jo vienā un otrā (proti, gan šo abonenta piesaistes periodu paredzošo, gan neparedzošo līgumu) gadījumā atļaušanu aprēķina, pamatojoties uz noslēgtajās līgumos noteikto fiksēto ikmēneša maksājumu apmēru;

c) summa, par kuru izrakstēti rēķini, valsts tiesības ir kvalificējama kā līgumsods?

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

21. Tiesvedībā Tiesā *MEO*, Portugāles Republika, Ārijas Republika un Eiropas Komisija iesniedza savus rakstveida apsvērumus un, izņemot Ārijas Republiku, piedalījās 2018. gada 26. aprīlī tiesas sēdē.

V. Vērtējums

A. Prejudiciālo jautājuma pieņemšana un interpretācija

22. Kā Tiesa jau ir lūmusi, *Tribunal Arbitral Tributário* (Šķērtējtiesa nodokļu lietās) ir jāuzskata par daļēji bāvēts tiesu LESD 267. panta izpratnē un tādēļ tai ir tiesības iesniegt Tiesai līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu (5).

23. Nevar piekrist Portugāles Republikas viedoklim, ka līgums sniegt prejudiciālu nolikumu esot nepieņemams, jo iesniedzējtiesas sniegtie apsvērumi esot spekulatīvi. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktajās tiesiskajās regulējuma un faktisko apstākļu ietvaros un kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, attiecas atbilstības pieņēmums. Valsts tiesas iesniegto līgumu Tiesa var noraidīt tikai tad, ja ir acīmredzams, ka līgumam Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas faktisko situāciju vai tās priekšmetu, vai arī gadījumos, kad izvirzītā problēma ir hipotētiska vai kad Tiesai nav zināmi faktiskie vai juridiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (6).

24. Nekas no iepriekš minētā uz izskatāmo lietu neattiecas pat daļēji. Gluži pretēji, iesniedzējtiesu interesē tieši jautājums par PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta interpretāciju un piemērošanu līgumā paredzētā kompensācijas maksājuma gadījumā. Šis jautājums viennozīmīgi ir pieņemams.

25. Tomēr ņoti garais prejudiciālais jautājums būtu nedaudz jāprecizē. Iesniedzējtiesa galvenokārt vēlas noskaidrot, vai (tagad jau bijušā) klienta maksājuma kompensācija MEO ir jāuzskata par atlīdzību par pakalpojumu PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

26. Par to ir šaubas, jo pakalpojumi, kas līdz šim sniegti atbilstoši līgumam, ir izbeigti, tādējādi MEO vairs nesniedz pakalpojumus. No otras puses, maksājuma kompensācijas apmērs ir tāds pats kā sākotnēji nolgtā neto atlīdzība, sniedzot pakalpojumus, lai atturētu klientu no līguma pārdzīšanas abonenta piesaistes perioda, kuru viņš apņēmis ievērot, neievērošanas.

27. Līdz ar to ir jāprecizē, vai klienta veiktais kompensācijas maksājums nozīmē "tikai" kompensāciju par MEO ciestu finansiālu zaudējumu vai tomēr pakalpojumu, ko MEO sniedzis klientam, un kas ir apliekams ar nodokli un par ko ir jāmaksā nodoklis.

B. Juridiskais vērtējums

1. Atlīdzības maksājums par piegādi vai pakalpojumu

28. Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punktu PVN uzliek tikai noteiktiem, galīgi uzskaitētiem darījumiem. Abi galvenie nodokļa piemērošanas nosacījumi ir minēti PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā. Tajos ir paredzēts, ka preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, ko veic nodokļa maksātājs, kas rakstojas kā tāds, uzliek PVN tad, ja tie tiek veikti par atlīdzību. PVN kā vispārējais patērētāja nodoklis ir jāuzliek patērētāja finansiālajam iespeļam, kas izpaužas viņa pašuma izlietošanā, lai radītu patērētāja labumu (piegādi vai pakalpojumu) (7).

29. No otras puses, šajā ziņā jau no PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkta izriet, ka viens pats naudas maksājums (preti, atlīdzības samaksa) vēl nenozīmē, ka saņēmējam ir pienākums maksāt nodokli, pat ja viņš būtu nodokļa maksātājs. Gluži pretēji, viņam ir jāveic piegāde vai jāsniedz pakalpojums apmaiņā pret naudas maksājumu (8).

30. No Tiesas judikatūras izriet, ka uz to var apstiprināši atbildēt tikai tad, ja starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību ir tieša saistība, turklāt samaksātās summas ir faktiskais pretizpildījums par nosakāmu pakalpojumu, kas tiek sniegts tādā tiesiskā attiecībā ietvaros, kurās notiek savstarpēja apmaiņa ar pakalpojumiem (9).

31. Maksājumi irpus šādu tiesiskā attiecību – kas, ņemot vērā PVN vispārējo patērētāja nodokļa raksturu, katrā ziņā ir jāinterpretē plaši – nav darījums, kas apliekams ar nodokli. Tādēļ, kaut arī uzņēmums saņem maksājumu, tomēr maksātājs šo naudu nemaksā par patērētāja labumu (t.i., piegādi vai pakalpojumu), bet gan citu iemeslu dēļ (piemēram, lādzītābas dēļ (10)), tas nav pakalpojums par atlīdzību.

32. Šis pats apsvērums ir piemērojams, ja maksājums tikai kompensē uzņēmuma ciesto finansiālo zaudējumu, piemēram, nokavējuma procentu gadījumā (materiālais zaudējums refinansēšanas zaudējuma veidā kāvāta maksājuma dēļ (11)) vai kompensācijas veidā par negātu peļņu līguma laušanas dēļ (12). Visos šajos gadījumos nauda gan tiek maksāta, bet ne par uzņēmuma veikto piegādi vai sniegto pakalpojumu, bet gan kā uzņēmuma neveiktas piegādes vai nesniegta pakalpojuma finansiālo seku kompensācija.

33. Rezultātā šajos gadījumos naudu izmanto, lai segtu finansiālos zaudējumus (finanšu aktīvu zaudējumus). Naudas izmantošana naudai ir maksājuma par ne-pakalpojumu prototips (13) ("nauda nav ņdama" (14)). Tas ir lādzvērīgss finanšu aktīvu zaudējumu kompensācijai

(piemēram, zaudētās peļņas vai kavējuma nodarīto zaudējumu kompensācija), jo arī šajā gadījumā netiek gūts patērētājam labums, bet gan tiek adekvāti atlīdzināta liegtā naudas iegūšanas iespēja.

34. Turpretim nav nozīmes tam, kā kompensācijas maksājums tiek vērtēts valsts tiesībās. Kā to tiesas sēdē ir uzsvērušas arī Komisija un Portugāle, no PVN tiesību viedokļa nav būtiski, vai tajā ir iekļautas tiesības saņemt atlīdzību par atlīdzināmu kaitējumu vai līgumsods, vai to dēvē par zaudējumu atlīdzību, kompensāciju vai atlīdzību. Vērtējums, vai atlīdzību maksā par piegādi vai pakalpojumu, ir Savienības tiesību jautājums, kas jārisina neatkarīgi no valsts tiesībās sniegtā vērtējuma (15).

2. Tiesas judikatūra par līgumiem “kompensācijas maksājumiem”

35. Tādēļ tika saukta kompensācijas maksājumu, kompensāciju vai zaudējumu atlīdzības gadījumā vienmēr ir jāprecizē, kāpēc un par ko šī nauda tiek maksāta, lai varētu novērtēt, vai tas ir piegādes vai pakalpojuma par atlīdzību gadījumā PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkta nozīmē.

36. Spriedumā *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* Tiesa ir vērtējusi fiksētu kompensāciju, lai atlīdzinātu zaudējumus, kas viesnīcas īpašniekam radušies, klientam laužot līgumu (tā saukto depozītu). Šāda kompensācija nav atlīdzība par pakalpojumu sniegšanu, un tā neietilpst PVN bāzē (16). Tā kā, pirmkārt, depozīts iemaksa nav atlīdzība, ko viesnīcnieks iekasētu kā faktisku atlīdzību par klientam sniegtu neatkarīgu un atsevišķi nošīrītu pakalpojumu, un, otrkārt, depozīta ieturšana, kas notiek sakarā ar šī klienta atteikšanos, ir vērstā uz to, lai kompensētu līguma neizpildes sekas, tad ir jāuzskata, ka nedz uz depozīta iemaksu, nedz tā ieturšanu neattiecas PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts (17).

37. Turpretim spriedumā *Air France-KLM* un *Hop!-Brit-Air* Tiesa ir lūmusi, ka aviosabiedrība nevar apgalvot, ka neieradušās pasažiera samaksātā un aviosabiedrības paturētā cena ir līgumiska atlīdzība, kurai, tā kā ar to ir paredzēts segt sabiedrības ciestos zaudējumus, nav piemērojams PVN (domēts bija ar nodokli neapliekams) (18).

38. Tiesa to galvenokārt pamatoja tādejādi, ka, pirmkārt, pasažiera, kurš nav ieradies, samaksātā cena atbilda visai maksājuma cenai. Otrkārt, tā kā pasažieris ir samaksājis biļetes cenu un aviosabiedrība ir apstiprinājusi, ka viņam ir rezervēta vieta, pārdošana ir noslēgta un tā ir galīga. Turklāt ir jānorāda, ka aviosabiedrības patur sev tiesības otrreiz pārdot neizmantojamā pakalpojumu citam pasažierim un tām nav pienākuma atmaksāt cenu sēkotnājam pasažierim. No tā izriet, ka zaudējumu atlīdzības piešķiršana, ja zaudējums nepastāv, būtu nepamatota (19). Tādējādi jākonstatē, ka aviosabiedrību paturētā summa ir paredzēta nevis tam, lai kompensētu zaudējumus, kuri tām varētu rasties pasažiera neierašanās gadījumā, bet tā ir atlīdzība pat tad, ja pasažieris nav izmantojis pavadījumu (20).

39. Izskatāmā situācija ir kaut kur pa vidu šiem abiem spriedumiem. Pirmkārt, ir skaidrs, ka, *MEO* atslēdzot pieslēgumu, vairs netiek sniegti pakalpojumi klientam, kurš ir laužis līgumu. To galvenokārt uzsver *MEO*. Otrkārt, maksājums naudas summas apmērs ir tāds pats kā sēkotnāji noliktā neto atlīdzība par sniegtajiem pakalpojumiem. To galvenokārt uzsver Komisija, Ārija un Portugāle.

40. Tomēr atšķirībā no abiem iepriekšējiem spriedumiem izskatāmajā lietā klientam tika sniegti atbilstoši pakalpojumi par atlīdzību, turklāt līguma laušana rada papildu izmaksas, kas ir paredzētas līgumā. Atšķirībā no MEO viedokļa šajā ziņā tomēr nav būtiski, ka līgums tagad ir izbeigts. Ar maksājumi, kas veikti pēc līguma izbeigšanas, var vēl būt saistīti ar iepriekšējiem pakalpojumiem, kuri jāsniedz saskaņā ar līgumu.

41. Turklāt finansiālā zaudējuma kompensācijai negatīvas peļņas apmērs parasti vienmēr jābūt mazākam par nolīgto neto cenu, jo peļņas norma nevarētu būt nolīgtais (neto) atlīdzības apmērs. Parasti pakalpojumu sniegšana rada zināmus izdevumus, kas vairs nerodas, ja pakalpojums netiek sniegts. Šajā ziņā izskatāmajā lietā, piemēram, nav jāturpina uzturēšanas un administratīvie resursi attiecībā uz klientu, "kurš lauza līgumu". Diez vai var runāt par zaudējumu atlīdzības vienmērdošanu, kā MEO uzskatīja tiesas sēdē. Tādēļ, kā tiesas sēdē norādīja Komisija un Portugāle, katrā ziņā ir šaubas par to, kāpēc klientam, kurš pakalpojumu ir izmantojis 24 mēnešus, un klientam, kurš pakalpojuma atslēgšanas dēļ to varēja izmantot tikai 18 mēnešus, jāmaksā vienāda summa, bet PVN tiesību ziņā pret viņiem būtu jāsteno atšķirīga attieksme.

3. Risinājuma iespējas konkrētajā gadījumā

42. Ēmot vērā visu iepriekš minēto, manuprāt, ir iespējami tikai divi risinājumi. Viens no tiem – ka kompensācijas maksājums tomēr attiecas uz MEO negatīvo peļņu un kompensācija tam naudas izteiksmē nodarīto materiālo zaudējumu. Šādā gadījumā tajā ir saskatāms ar nodokli neapliekams darījums.

43. Otra iespēja – kompensācijas maksājums no saimnieciskā viedokļa ir jāuzskata par kopējās cenas daļu, ko maksā MEO par nodrošināšanu ar pašiem pakalpojumiem un kas tikai samaksas ziņā ir sadalīta ikmēneša maksājumos (kā samaksas pa daļām veids) un, pārējot maksāšanas pienākumu, ir tālīt jāveic visi atlikušie maksājumi.

44. Līdzīgi kā Komisija, Portugāle un Ķrija, uzskatu pēdējo minēto pieeju par pareizu. Pirmkārt, atklāts paliek jautājums, par kādiem zaudējumiem tiek maksāta fiksāta kompensācija, ja šī ietamie zaudējumi ir tādēļ pašā apmērā kā cena par pakalpojuma sniegšanu. Otrkārt, noslēdzot šādu līgumu, ir noteikta summa, kuru MEO saņem minimālā līguma termiņa laikā, neatkarīgi no faktiskā pakalpojumu sniegšanas ilguma. Kā Komisija pamatoti ir uzsvērusi tiesas sēdē, tādējādi trūkst paša zaudējuma līguma pirmstermiņa izbeigšanas dēļ. MEO saņem to pašu (neto) summu kā līguma izpildes gadījumā. Tomēr, kā Tiesa jau ir lūmusi, "zaudējumu atlīdzības piešķiršana, ja zaudējums nepastāv, būtu nepamatota" (21).

45. Šo secinājumu apstiprina arī MEO izstrādātā līguma struktūras vērtējums no ekonomiskā viedokļa. Tiesa pati atzīst ekonomiskās realitātes nozīmi PVN tiesību jomā (22).

46. Atbilstoši Komisijas, Portugāles un Ķrijas viedoklim šādas ekonomiskās pieejas gadījumā ir runa par tādēļ kā fiksāto cenu līgumā paredzētās minimālās atlīdzības veidā. Šajā ziņā no PVN tiesību viedokļa nav atšķirības, vai klients par interneta pieslēgumu visu minimālo līguma darbības termiņu maksā 100 EUR katru mēnesi un viņam jāturpina maksāt 100 EUR, ja viņš izbeidz līgumu pirms tā darbības termiņa beigām (kopsummā – 2400 EUR). Tāds pats rezultāts būtu, ja viņš uzreiz samaksātu 2400 EUR un iegātu tiesības izmantot interneta pieslēgumu maksimāli 24 mēnešus, ja vien viņš nepārceļas uz citu dzīvokli. Abos gadījumos līguma summa (2400 EUR) attiecas uz konkrēto pakalpojumu (interneta pieslēgumu), kura apjoms tomēr ir nenoteikts. Tā tas galu galā ir arī jebkuras citas fiksētas cenas gadījumā.

47. Izskatāmajā lietā nav skaidrs droši vien tikai tas, cik ilgi pakalpojumi tiks izmantoti, nevis atlīdzība par tiem. Rezultātā to līgumu gadījumā, kas noslēgti uz minimālo līguma darbības

termiņu, *MEO* vismaz vienmēr saņem vienādu summu neatkarīgi no tā, cik ilgi pakalpojumi ar faktiski tiek sniegti.

48. Šajā ziņā "kompensācijas maksājums" no ekonomiskā viedokļa ir uzskatāms tikai par pārdoto maksājumu līdztekus līdzšinšiem ikmeneša maksājumiem. Tas – līdzīgi kā iepriekšjējam maksājumi – arī tikai atļaujina par līdz šim sniegtajiem pakalpojumiem.

49. Šā ekonomiskā pieeja atbilst arī Līguma noteikuma jēgai un mērķim, kas saskaņā ar iesniedzējtiesas minēto ir atturēt klientus no ikmeneša "maksājuma daļas" neveikšanas. Maksājuma termiņa iestāšanās vāļ neveiktām fiksētās cenas "maksājuma daļām" katrā ziņā rada šādu efektu. Rezultātā runa ir par tādā Līgumsoda veidu, kas attiecas nevis uz (atlikušās) cenas (atļaujbas PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta nozīmē) lielumu, bet gan tās maksājuma termiņa iestāšanos. Klientam "Līguma laušanas" dēļ nesamaksātā summa par pakalpojumu līdzšinējo izmantošanu ir jāsamaksā tūlīt, nevis pa daļām. Tomēr, kā pamatoti ir uzsvērusi Portugāle, veids, kādā veikts maksājums (tūlīt vai pa daļām vairāku mēnešu garumā), nevar mainīt pakalpojuma būtību.

50. Līdzīgi tas ir saistībā ar atšķirīgo atļaujbu Līguma starpniekiem klientu piesaistē. Pakalpojumu saņemšanas attiecību starp klientu un *MEO* vārtējums PVN uzlikšanas nolūkos nevar būt pakārtots Līguma noteikumiem, kas reglamentē attiecības starp *MEO* un trešajām personām. Lielā komisijas maksa liecina tikai par to, ka tādā Līgumu gadījumā, kuros paredzēts minimālais Līguma darbības termiņš, *MEO* saņem lielāku peļņu, jo tādējādi ir garantēta noteikta minimālā cena par sniedzamajiem pakalpojumiem, un šajā ziņā tas apstiprina iepriekš īstenoto ekonomisko pieeju lietās apstākļiem.

51. Tādējādi runa ir par pakalpojumu par atļaujbu PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

4. Par PVN apmēra aprēķināšanu

52. Tā kā no Līguma sniegtā prejudiciālā nolūmumu izriet, ka vairumā gadījumu šeit vārtējamā kompensācija netiek samaksāta un nodokļu iestādes acīmredzami ir pierēinājušas PVN nesamaksātājam kompensācijām, šāiet piemēroti iesniedzējtiesai dot vāļ divas lietderīgas norādes.

53. Pirmkārt, maksājamais PVN vienmēr ir jāaprēķina, pamatojoties uz nolūgtā vai saemtā summām (šajā gadījumā tā ir kompensācijas summa). Tas izriet no PVN direktīvas 73. panta un 78. panta a) punkta skaidrā formulējuma. Tajos ir noteikts, ka summa, kam uzliek nodokli, ir visa summa, kuru pakalpojumu sniedzējs ir saņēmis vai saēms, izēmot pašu PVN.

54. Otrkārt, Tiesa vairākkārt ir lūmusi, ka uzņēmums, kas ir nodokļu maksātājs, darbojas "tikai" kā nodokļa iekasātājs valsts labā (23), jo PVN ir netiešs patēriņa nodoklis, kas ir jāmaksā galapatērtējam (24). Attiecīgi Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka "summa, kas paredzēta kā nodokļa aprēķina bāze nodokļu iestāžu iekasējamam PVN, nevar būt lielāka par atļaujbu, kuru faktiski ir samaksājis galapatērtējs un no kuras ir aprēķināts galapatērtēja galu galā maksājamais PVN (25)." Tādēļ, ja galapatērtējs nesamaksā uzņēmumam, no materiālā viedokļa tam nav jāmaksā arī PVN.

55. Tādēļ uzņēmuma nodokļa parāds obligāti (26) ir jākoriģē atbilstoši PVN direktīvas 90. pantam, ja ir pietiekami droši konstatēts, ka darījuma partneris vairs neveiks maksājumu. Tas, kad šāda pietiekama drošība jāuzskata par esošu, ir jāatbilst fakta konstatēšanai, kas jāvērtē valsts tiesai, ievērojot nodokļu maksātāja pamattiesības un samērīguma principu, no vienas puses, un valsts ieinteresētību efektīvā nodokļu piemērošanā, no otras puses.

VI. Secinājumi

56. Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Šķērtējtiesa nodokļu lietās (Administratīvās arbitražas centrs)) lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbildēt šādi:

1) Direktīvas 2006/112/EK 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar noteiktas summas maksājums lūguma pirmstermiņa izbeigšanas gadījumā ir apliekams ar PVN, ja tas ir uzskatāms par atlīdzību par jau sniegtiem pakalpojumiem un nekompensē nodarītu materiālu zaudējumu.

2) Šai interpretācijai nav būtiski, ka šādu lūgumu ar abonenta piesaistes periodu starpnieki saņem lielāku atlīdzību, nekā tas ir tādā lūgumu gadījumā, kuri neparedz abonenta piesaistes periodu. Līdzīgi nav nozīmes tam, ka saskaņā ar valsts tiesību aktiem attiecīgā summa ir jāuzskata par lūgumsodu.

1 Oriģinālvārdi – vācu.

2 Spriedums, 2007. gada 18. jūlijs (C-277/05, EU:C:2007:440).

3 Spriedums, 2015. gada 23. decembris, *Air France-KLM* un *Hop!-Brit Air* (C-250/14 un C-289/14, EU:C:2015:841).

4 OV 2006, L 347, 1. lpp.

5 Spriedums, 2014. gada 12. jūnijs, *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C-377/13, EU:C:2014:1754, 23.–34. punkts).

6 Spriedumi, 2014. gada 17. septembris, *Cruz & Companhia* (C-341/13, EU:C:2014:2230, 32. punkts); 2014. gada 30. aprīlis, *Pfleger* u.c. (C-390/12, EU:C:2014:281, 26. punkts); 2010. gada 22. jūnijs, *Melki* un *Abdeli* (C-188/10 un C-189/10, EU:C:2010:363, 27. punkts), un 2002. gada 22. janvāris, *Canal Satélite Digital* (C-390/99, EU:C:2002:34, 19. punkts).

7 Skat., piemēram, spriedumus, 1997. gada 18. decembris, *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 20. un 23. punkts), un 2007. gada 11. oktobris, *KÖGÁZ* u.c. (C-283/06 un C-312/06, EU:C:2007:598, 37. punkts – “tā apmēra noteikšana proporcionāli nodokļa maksātāja saņemtajai samaksai par precēm un sniegtajiem pakalpojumiem”).

8 Tā skaidri norādīts arī spriedumā, 1994. gada 3. marts, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 18. punkts).

9 Šajā nozīmā skat. spriedumus, 2007. gada 18. jūlijs, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, 19. punkts); 2006. gada 23. marts, *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, 34. punkts); 2002. gada 21. marts, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 39. punkts), un 1994. gada 3. marts, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14. punkts).

10 Spriedums, 1994. gada 3. marts, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 17. punkts) –

“personisku mot?vu d??”.

11 Spriedums, 1982. gada 1. j?lijs, *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256, 8. punkts).

12 Spriedums, 2007. gada 18. j?lijs, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C?277/05, EU:C:2007:440, 35. punkts).

13 No PVN ties?bu viedok?a nauda ir tikai l?dzeklis, lai ieg?tu pat?r?jamu labumu (preci), bet t? pati t?da nav. Iz??mums attiecas tikai uz kolekcion?riem paredz?to mon?tu ieg?di, kur galvenais vairs nav to nomin?lv?rt?ba, bet gan numism?tisk? v?rt?ba.

14 Piln? versij? to d?v? par kr? cilts indi??u pare?ojumu, un tas ir š?ds: “Tikai tad, kad b?s nocirsts p?d?jais koks, saind?ta p?d?j? upe, no?erta p?d?j? zivs, j?s saprat?siet, ka nauda nav ?dama”.

15 Par Savien?bas ties?bu j?dzienu autonomu interpret?ciju skat. tikai spriedumus, 2011. gada 28. j?lijs, *Nordea Pankki Suomi* (C?350/10, EU:C:2011:532, 22. punkts); 2006. gada 14. decembris, *VDP Dental Laboratory* (C?401/05, EU:C:2006:792, 26. punkts), un 2006. gada 4. maijs, *Abbey National* (C?169/04, EU:C:2006:289, 38. punkts).

16 Spriedums, 2007. gada 18. j?lijs, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C?277/05, EU:C:2007:440, 32. punkts); šaj? noz?m?, attiec?b? uz nokav?juma procentiem skat. ar? spriedumu, 1982. gada 1. j?lijs, *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256, 8.–11. punkts).

17 T? skaidri nor?d?ts spriedum?, 2007. gada 18. j?lijs, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C?277/05, EU:C:2007:440, 35. punkts).

18 Spriedums, 2015. gada 23. decembris, *Air France-KLM* un *Hop!-Brit Air* (C?250/14 un C?289/14, EU:C:2015:841, 29. punkts).

19 Spriedums, 2015. gada 23. decembris, *Air France-KLM* un *Hop!-Brit Air* (C?250/14 un C?289/14, EU:C:2015:841, 32. un 33. punkts).

20 Spriedums, 2015. gada 23. decembris, *Air France-KLM* un *Hop!-Brit Air* (C?250/14 un C?289/14, EU:C:2015:841, 34. punkts).

21 Spriedums, 2015. gada 23. decembris, *Air France-KLM* un *Hop!-Brit Air* (C?250/14 un C?289/14, EU:C:2015:841, 34. punkts).

22 Spriedums, 2013. gada 20. j?nijs, *Newey* (C?653/11, EU:C:2013:409, 48. un 49. punkts); skat. ar? ?ener?ladvok?ta N. J?skinena [*N. Jääskinen*] secin?jumus liet? *Sauda?or* (C?174/14, EU:C:2015:430, 55. punkts).

23 Spriedumi, 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C?10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts), un 2008. gada 21. febru?ris, *Netto Supermarkt* (C?271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts); skat. ar? manus secin?jumus liet? *Di Maura* (C?246/16, EU:C:2017:440, 21. punkts).

24 Spriedumi, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C?317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts), un 2013. gada 7. novembris, *Tulic?* un *Plavo?in* (C?249/12 un C?250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts), k? ar? r?kojums, 2011. gada 9. decembris, *Connoisseur Belgium* (C?69/11, nav public?ts, EU:C:2011:825, 21. punkts).

25 Spriedums, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C?317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts); l?dz?gi ar? spriedumi, 2002. gada 15. oktobris, Komisija/V?cija (C?427/98, EU:C:2002:581, 30.

punkts), un 2003. gada 16. janvāris, *Yorkshire Co-operatives* (C-398/99, EU:C:2003:20, 19. punkts); tāpat enerģētiskā F. Ležā [P. Léger] secinājumi lietā *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:283, 69. punkts).

26 Spriedums, 2017. gada 23. novembris, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 20. un nākamie punkti), un mani secinājumi lietā *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 27. punkts).