

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. lapkričio 22 d.(*)

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

Byloje C-295/17

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

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija)

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

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą R. Ąereą, administratorą,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir ėvykus 2018 m. balandžio 26 d. posėdžiui,

išnagrinęjįs pastabas, pateiktas:

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

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

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

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

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

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies c punkto, 64 straipsnio 1 dalies, 66 straipsnio pirmos pastraipos a punkto ir 73 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA* (toliau – MEO) ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (mokes?i? ir muit? administratorius, Portugalija) gin?? d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) ir kompensacini? pal?kan? už j? sumok?jimo.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt? PVM objektas yra „paslaug? teikimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šios direktyvos 64 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Tais atvejais, kai kyla iš šios s?skaitos ar apmok?jimas, prekii? <...> tiekimas arba paslaug? teikimas turi b?ti laikomas užbaigtu, kai baigiasi laikotarpis, su kuriuo tokia yra susijusios šios s?skaitos ar apmok?jimas.“

5 Min?tos direktyvos 66 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta:

„Nukrypdamos nuo 63, 64 ir 65 straipsni?, valstyb?s nar?s gali numatyti, kad tam tikr? sandori? atveju ar tam tikr? kategorij? apmokestinamiesiems asmenims prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda vienu iš ši? moment?:

a) ne v?liau kaip išrašius s?skait? fakt?r?;

<...>“

6 Tos pa?ios direktyvos 73 straipsnis išd?styta taip:

„Preki? tiekimo ar paslaug? teikimo, išskyrus nurodyt?sias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vert? apima visk?, kas sudaro atlyg?, kur? prekii? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens arba iš tre?iosios šalies už prekii? tiekim? ar paslaug? teikim?, ?skaitant tiesiogiai su ši? sandori? kaina susijusias subsidijas.“

7 PVM direktyvos 90 straipsnyje nustatyta:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmok?jimo atvejais arba, kai kaina sumažinama ?vykdžius sandor?, apmokestinamoji vert? yra atitinkamai sumažinama valstybi? nari? nustatytais s?lygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmok?jimo atveju valstyb?s nar?s gali nukrypti nuo 1 dalies.“

Portugalijos teis?

8 *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Prid?tin?s vert?s mokes?io kodeksas) 1

straipsnio 1 dalies a punkte nurodyta:

„Pridėtinasis vertės mokesčiu apmokestinamas:

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

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

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

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

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

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

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

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

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

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

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

18 Dėl šio sprendimo, kuriuo skundas atmestas, 2015 m. gruodžio 23 d. MEO pateikė kitą

skund?; d?l jo nebuvo priimta sprendimo per teis?s aktuose numatyt? termin?.

19 2016 m. geguž?s 20 d. MEO prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme, *Tribunal Arbitral Tribut?rio (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Mokes?i? arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija), pareišk? ieškin?, kuriuo siekiama pripažinti, kad pranešimai d?l PVM sumok?jimo yra neteis?ti.

20 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad sumos, kurias turi sumok?ti klientai MEO, kai nesilaikoma minimalaus ?sipareigojimo laikotarpio, PVM tikslais yra atlyginimas už paslaugas, tod?l sudaro atlyg?.

21 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo teigimu, šios sumos yra atlygis, nes jos leidžia užtikrinti, kad MEO išlaikys vienod? pajam? lyg? ir nepertraukiam? paslaug? teikim?. MEO nepatirs joki? nuostoli?, nes šios sumos numatytos sutartyje.

22 Šiomis aplinkyb?mis *Tribunal Arbitral Tribut?rio (Centro de Arbitragem Administrativa)* [Mokes?i? arbitražo teismas (administracinio arbitražo centras)] nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM direktyvos] 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, 64 straipsnio 1 dal?, 66 straipsnio [pirmos pastraipos] a punkt? ir 73 straipsn? reikia aiškinti taip, kad telekomunikacij? (televizijos, interneto, judriojo ir fiksuoto ryšio tinklo) operatorius turi sumok?ti [PVM] už iš savo klient? reikalaujam? (tuo atveju, kai d?l kliento kalt?s nutraukiama sutartis, kurioje buvo numatytas ?sipareigojimas vykdyti sutart? nustatyt? laikotarp? (lojalumo laikotarpis), prieš pasibaigiant šiam laikotarpiui) nustatyt? sum?, lygi? iš kliento pagal sutart? reikalaujamai m?nesinei ?mokai, padaugintai iš m?nesi?, kuri? tr?ksta iki lojalumo laikotarpio pabaigos, skai?iaus, kai jis išrašo s?skait? fakt?r? d?l min?tos sumos ir, neatsižvelgdamas ? faktin? jos sumok?jim?, jau nutrauk? paslaug? teikim?, tuo atveju, kai:

a) suma, d?l kurios išrašyta s?skaita fakt?ra, sudarant sutart? siekiama atgrasyti klient? nuo lojalumo laikotarpio, kurio laikytis jis ?sipareigojo, nesilaikymo ir atlyginti d?l lojalumo laikotarpio nesilaikymo operatoriaus patirtus nuostolius – iš esm?s d?l pelno, kur? jis b?t? gav?s, jeigu sutartis b?t? galiojusi iki nustatyto termino pabaigos, praradimo, d?l taikyt? mažesni? tarif?, d?l nemokamai arba mažesne kaina suteiktos naudotis ?rangos ir kit? pateikt? pasi?lym? arba d?l reklamos ir klient? paieškos išlaid?;

b) sudarytos sutartys su numatytu lojalumo laikotarpiu reiškia didesn? atlyg? [prekybos agentui], palyginti su atlygiu sutar?i? be lojalumo laikotarpiu atveju, kai vienu ir kitu (t. y. sutar?i? su lojalumo laikotarpiu ir sutar?i? be lojalumo laikotarpio) atveju atlygis skai?iuojamas remiantis sudarytose sutartyse nustatytais m?nesin?mis ?mokomis;

c) nacionalin?je teis?je suma, d?l kurios išrašyta s?skaita fakt?ra, gali b?ti laikoma bauda?

2. Ar atsakymas ? pirm?j? klausim? pasikeist?, jeigu galimai nesusiklostyt? viena arba kelios iš šio klausimo punktuose nurodyt? situacij??“

D?l prašymo atnaujinti žodin? proceso dal?

23 Po to, kai generalin? advokat? pateik? savo išvad?, 2018 m. birželio 25 d. Teisingumo Teismo kanceliarija gavo MEO prašym? atnaujinti žodin? proceso dal? pagal Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 83 straipsn?.

24 Gr?sdoma savo prašym? MEO iš esm?s teig?, kad generalin?s advokat?s išvadoje, vis? pirma 41, 44, 46 ir 47 punktuose, buvo remtasi neteisingais faktais, atsižvelgiant ?, be kita ko,

MEO s?skaitose fakt?rose klientams nurodyt? sum? pirmalaikio paslaug? teikimo sutarties nutraukimo atveju.

25 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal SESV 252 straipsnio antr? pastraip? generalinio advokato pareiga – viešame pos?dyje visiškai nešališkai ir nepriklausomai teikti motyvuot? išvad? d?l byl?, kuriose pagal Europos S?jungos Teisingumo Teismo statut? jis turi dalyvauti. Teisingumo Teismo nesaisto nei ši išvada, nei j? pagrindžiantys generalinio advokato motyvai (2017 m. birželio 22 d. Sprendimo *Federatie Nederlandse Vakvereniging ir kt.*, C?126/16, EU:C:2017:489, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

26 Dar reikia priminti, kad Europos S?jungos Teisingumo Teismo statute ir Proced?ros reglamente suinteresuotiesiems asmenims nenumatyta galimyb?s pateikti atsiliepim? ? generalinio advokato išvad? (2017 m. spalio 25 d. Sprendimo *Polbud – Wykonawstwo*, C?106/16, EU:C:2017:804, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Tod?l suinteresuotojo asmens nesutikimas su generalinio advokato išvada, nepaisant to, kokie klausimai joje nagrin?jami, savaime negali b?ti motyvas, pateisinantis žodin?s proceso dalies atnaujinim? (2017 m. spalio 25 d. Sprendimo *Polbud – Wykonawstwo*, C?106/16, EU:C:2017:804, 24 punktas ir 2017 m. lapkri?io 29 d. Sprendimo *King*, C?214/16, EU:C:2017:914, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

27 Savo argumentais, susijusiais su s?skaitoje fakt?roje nurodyta suma klientui pirma laiko nutraukus paslaug? teikimo sutart?, MEO siekia pateikti atsiliepimus ? generalin?s advokat?s išvad? ir užgin?yti min?tos sumos apib?dinim?, kaip tai matyti iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos ir per pos?d? pateiktos informacijos.

28 Pagal Proced?ros reglamento 83 straipsn? Teisingumo Teismas, išklaus?s generalin? advokat?, gali bet kada nutarti atnaujinti žodin? proceso dal? – pirmiausia, jeigu mano, kad jam nepateikta pakankamai informacijos, arba jeigu baigus žodin? proceso dal? šalis pateik? nauj? fakt?, kuris gali b?ti lemiamas Teisingumo Teismui priimant sprendim?, arba jeigu nagrin?jant byl? reikia remtis argumentu, d?l kurio šalis ar Europos S?jungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje nurodyti suinteresuotieji asmenys nepateik? nuomon?s.

29 Vis d?lto MEO s?skaitoje fakt?roje nurodytos sumos už pirmalaik? paslaug? teikimo sutarties nutraukim? apskai?iavim? apib?dino prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kaip matyti iš šio sprendimo 12 punkto, o MEO jo negin?ijo nei savo rašytin?se pastabose, nei per pos?d?. Be to, reik?t? atkreipti d?mes? ? tai, kad faktini? aplinkybi? nustatymas priklauso išimtinai nacionalinio teismo kompetencijai. D?l MEO nurodomo šios sumos kvalifikavimo pažym?tina, kad jis n?ra privalomas Teisingumo Teismui atsakant ? prašym? priimti prejudicin? sprendim?.

30 Nagrin?jamu atveju Teisingumo Teismas, išklaus?s generalin? advokat?, mano, kad turi vis? informacij?, b?tin? atsakyti ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimus, ir kad sprendimui pagrindin?je byloje priimti visi argumentai, vis? pirma susij? su šios sumos kvalifikavimu, buvo gin?ijami Teisingumo Teisme.

31 Taigi nereikia nurodyti atnaujinti žodin? proceso dal?.

D?l prejudicini? klausim?

D?l priimtumo

32 Portugalijos Respublika nurodo, kad prašymas priimti prejudicin? sprendim? nepriimtinas, j? pateik?s teismas nenustat? faktini? aplinkybi?, d?l kuri? kilo pagrindin? byla, ir tinkamo teisinio

pagrindo, todėl klausimai yra netikslūs ir apgaulingi.

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

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

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

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

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

Dėl esmės

Dėl pirmojo klausimo

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

39 Šiuo klausimu pažymėtina, kad paslaugos teikiamos „už atlygą“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiai pasikeičiama paslaugomis, ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (šiuo klausimu žr. 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, C-277/05, EU:C:2007:440, 19 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2015 m. gruodžio 23 d. Sprendimo *Air France-KLM ir Hop! Brit-Air*, C-250/14 ir C-289/14, EU:C:2015:841, 22 punktą). Taip yra tik jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys (šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 23 d. Sprendimo *Air France-KLM ir Hop! Brit-Air*, C-250/14 ir C-289/14, EU:C:2015:841, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

40 Dėl tiesioginio suteiktos paslaugos ir faktiškai gauto atlygio ryšio keleiviams, kurie

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

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

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

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

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

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

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

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

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

49 Dėl reikalavimo, kad sumokėtos sumos būtų realus atlygis už atskirą paslaugą, pažymėtina,

kad teiktina paslauga ir klientui s?skaitoje fakt?roje nurodytina suma nutraukus sutart? per minimalaus ?sipareigojimo laikotarp? nustatomos jau sudarant sutart?.

50 Taigi u? minimalaus ?sipareigojimo laikotarpio nesilaikym? mok?tina suma turi b?ti laikoma neatsiejamai sudaranti visos kainos, sumok?tos u? paslaug? teikim? ir padalytos ? m?nesinius mokes?ius, kurie tampa mok?tini nedelsiant, jei ne?vykdomas ?sipareigojimas sumok?ti, dal?.

51 Kiek tai susij? su ?ia paskutine aplinkybe, i? sprendimo d?l pra?ymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagal taikytinas nacionalin?s teis?s nuostatas mokestis u? min?t? sum? yra mok?tinas nuo s?skaitos fakt?ros i?ra?ymo momento; ?is atvejis nukrypstant nuo PVM direktyvos 64 straipsnio 1 dalies numatytas ?ios direktyvos 66 straipsnio pirmos pastraipos c punkte, ? kurio nuostatas pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas ai?kiaiai nurodo, pateikdamas pirm?j? prejudicin? klausim?. Atsi?velgiant ? tai, kas i?d?styta, ypa? ? tai, kad pirmalaikis sutarties nutraukimas nekei?ia MEO ir jos kliento santyki? ekonomin?s realyb?s, reikia manyti, jog nei prievol?s i? anksto apskai?iuoti PVM sutarties nutraukimo atveju, nei pirma nurodytos nuostatos neturi ?takos PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkto ai?kinimui, kurio turi b?ti laikomasi ?ioje byloje.

52 Vadinasi, suma, mok?tina u? minimalaus ?sipareigojimo laikotarpio nesilaikym?, yra atlygis u? atskir? paslaug? teikim?.

53 I? pirmojo klausimo, kuriame nurodomas PVM direktyvos 73 straipsnis, formuluot?s matyti, kad pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui taip pat kyla abejoni? d?l galimos mok?tinos sumos nei?ie?kojimo ?takos prievolei apskai?iuoti PVM pirmalaikio sutarties nutraukimo atveju.

54 ?iame straipsnyje nustatyta, kad apmokestinamoji vert? apima visk?, kas sudaro atlyg?, kur? u? paslaug? teikim? paslaug? teik?jas gavo arba turi gauti i? kliento.

55 Be to, turint omenyje, kad PVM siekiama apmokestinti tik galutin? vartojim?, mokes?i? administratoriaus gautino PVM apmokestinamoji vert? negali vir?yti galutinio vartotojo faktiškai sumok?to atlygio, pagal kur? apskai?iuotas galiausiai jo mokamas PVM (?iuo klausimu ?r. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C?317/94, EU:C:1996:400, 19 punkt?).

56 Naudinga pridurti, kaip generalin? advokat? pa?ym?jo savo i?vados 55 punkte, kad prireikus kompetentingos nacionalin?s vald?ios institucijos turi nacionalin?je teis?je nustatytomis s?lygomis i?taisyti atitinkam? mok?tin? PVM, kaip numatyta PVM direktyvos 90 straipsnyje, kad PVM b?t? atskaitytas i? paslaug? teik?jo faktiškai i? savo kliento gautos sumos.

57 Atsi?velgiant ? tai, kas i?d?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalis ai?skintina taip, kad i? anksto nustatyta suma, kuri? gauna ?kio subjektas, jeigu jo klientas pirma laiko nutraukia paslaug? teikimo sutart? su numatytu minimaliu ?sipareigojimo laikotarpiu, arba ji nutraukiama d?l kliento kalt?s, ir kuri yra lygi sumai, kuri? ?is ?kio subjektas b?t? gav?s per likus? min?t? laikotarp?, jeigu neb?t? nutraukta ?i sutartis, o tai turi patikrinti pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, turi b?ti laikoma atlyginimu u? paslaug? teikim? u? atlyg? ir jai, kaip tokiai, turi b?ti taikomas ?is mokestis.

D?l antrojo klausimo

58 Antruoju klausimu pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas i? esm?s teiraujasi, ar pirmojo klausimo a, b ir c punktuose nurodytos s?lygos, t. y. tai, kad fiksuotos sumos tikslas yra atgrasyti klientus nesilaikyti minimalaus ?sipareigojimo laikotarpio ir atlyginti ?kio subjekto ?al?, patirt? nesilaikius ?io laikotarpio, kad prekybos agento gautas atlyginimas u?

sutarties, kurioje numatytas minimalus ?sipareigojimo laikotarpis, yra didesnis, nei numatytas sutar?i? be tokio laikotarpio atveju, arba tai, kad nacionalin?je teis?je suma, d?l kurios išrašyta s?skaita fakt?ra, gali b?ti laikoma bauda, gali b?ti laikomos lemiamomis kvalifikuojant paslaug? teikimo sutartyje iš anksto nustatyt? sum?, kuri? klientas privalo sumok?ti šios sutarties pirmalaikio nutraukimo atveju.

59 Pirma, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia sužinoti, ar fiksuota suma, kuria siekiama atgrasyti klientus nuo minimalaus ?sipareigojimo laikotarpio nesilaikymo ir atlyginti ?kio subjekto patirt? žal? sutarties pirmalaikio nutraukimo atveju, daro poveik? ši? sum? kvalifikuojant kaip atlyginim? už paslaugas.

60 Šiuo klausimu pažym?tina, kad „paslaug? teikimo“ s?voka, kaip ji suprantama pagal PVM direktyv?, turi b?ti aiškinama neatsižvelgiant ? atitinkam? sandori? tikslus ir rezultatus (šiuo klausimu žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C?653/11, EU:C:2013:409, 41 punkt?).

61 Vis d?lto, kaip jau buvo konstatuota šio sprendimo 43 punkte, labai svarbu atsižvelgti ? nagrin?jamo sandorio ekonomin? realyb?, kuris yra esminis kriterijus taikant bendr? PVM sistem? (šiuo klausimu žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C?653/11, EU:C:2013:409, 42, 48 ir 49 punktus ir nurodyt? jurisprudencij?). Kaip generalin? advokat? pažym?jo savo išvados 46 punkte, ekonominiu poži?riu suma, mok?tina už minimalaus ?sipareigojimo laikotarpio nesilaikym?, užtikrina, kad MEO gaus pastovias pajamas minimalaus pagal sutart? nustatyto atlyginimo forma.

62 Taigi šios sumos tikslas atgrasyti klientus nuo minimalaus ?sipareigojimo laikotarpio nesilaikymo negali tur?ti lemiamos reikšm?s kvalifikuojant min?t? sum?, tiek, kiek, atsižvelgiant ? ekonomin? realyb?, ši suma iš esm?s tur?t? užtikrinti MEO tas pa?ias pajamas, kurias ji b?t? gavusi, jei sutartis neb?t? buvusi nutraukta nepasibaigus minimaliam ?sipareigojimo laikotarpiui d?l kliento kalt?s.

63 Antra, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teiraujasi, ar tai, kad atlyginimas, kur? gauna prekybos agentas už sudarytas sutartis su nustatytu minimaliu ?sipareigojimo laikotarpiu, yra didesnis nei už sutartis, kuriose nenumatyta tokio laikotarpio, daro poveik? kvalifikuojant sum?, mok?tin? už minimalaus ?sipareigojimo laikotarpio nesilaikym?.

64 Siekiant nustatyti, ar ši suma yra atlygis už paslaugas, apmokestinamas PVM, atsižvelgiama, kaip tai matyti iš šio sprendimo 51–39 punkt?, ? Teisingumo Teismui pateikt? bylos medžiag?, iš kurios matyti, kad ši suma apskai?iuojama pagal pagrindinio abonentinio mokes?io sum?, j? nustatant už laikotarp? iki paslaug? teikimo sutarties nutraukimo ir už laikotarp? iki sutarties nutraukimo pasibaigus minimaliam ?sipareigojimo laikotarpiui.

65 Kadangi Teisingumo Teismo atsakymas ? pirm?j? klausim? niekaip nepriklauso nuo to, kad prekybos agento gautas atlyginimas gali kisti atsižvelgiant ? su klientu sudarytos sutarties r?š?, pakanka konstatuoti, jog sutar?i?, kuriose yra numatytas minimalus ?sipareigojimo laikotarpis, ir sutar?i?, kuriose jis nenumatytas, palyginimas neturi jokios reikšm?s atsakant ? klausim?, ar suma, mok?tina už minimalaus ?sipareigojimo laikotarpio nesilaikym?, yra atlyginimas už pagrindin?je byloje nagrin?jamas paslaugas.

66 Tre?ia, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat siekia sužinoti, ar tai, kad s?skaitoje fakt?roje nurodyta suma už minimalaus ?sipareigojimo laikotarpio nesilaikym? pagal nacionalin?s teis?s aktus yra kvalifikuojama kaip bauda, gali tur?ti ?takos kvalifikuojant ši? sum? kaip atlyginim? už paslaug? teikim?.

67 Pagal Teisingumo Teismo suformuot? jurisprudencij?, kai S?jungos teis?s nuostatoje aiškiai

nedaroma nuorodos ? valstybi? nari? teis?, ji paprastai turi b?ti aiškinama savarankiškai ir vienodai (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkri?io 16 d. Sprendimo *Kozuba Premium Selection*, C?308/16, EU:C:2017:869, 38 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

68 Taigi, kaip generalin? advokat? pažym?jo savo išvados 34 punkte, PVM direktyvos nuostat? aiškinimui neturi reikšm?s tai, kad ši suma pagal nacionalin? teis? gali b?ti kvalifikuojama kaip teis? ? deliktin? žalos atlyginim?, pagal sutart? numatyta bauda ar kompensacija, žalos atlyginimas arba atlygis.

69 Sprendžiant, ar atlyginimas sumokamas už paslaug? teikim?, reikia remtis S?jungos teise, ir šis sprendimas turi b?ti priimamas nepriklausomai nuo ?vertinimo pagal nacionalin? teis?.

70 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti taip: kvalifikuojant paslaug? teikimo sutartyje iš anksto nustatyt? sum?, kuri? klientas privalo sumok?ti šios sutarties pirmalaikio nutraukimo atveju, lemiamomis aplinkyb?mis negali b?ti laikoma tai, kad fiksuotos sumos tikslas yra atgrasyti klientus nesilaikyti minimalaus ?sipareigojimo laikotarpio ir atlyginti ?kio subjekto žal?, patirt? nesilaikius šio laikotarpio, kad prekybininko gautas atlyginimas už sutarties, kurioje numatytas minimalus ?sipareigojimo laikotarpis, yra didesnis, nei numatytas sutar?i? be tokio laikotarpio atveju, arba tai, kad ši suma nacionalin?je teis?je kvalifikuojama kaip sankcija.

D?I bylin?jimosi išlaid?

71 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1. **2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?I prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 2 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad iš anksto nustatyta suma, kuri? gauna ?kio subjektas, jeigu jo klientas pirma laiko nutraukia paslaug? teikimo sutart? su numatytu minimaliu ?sipareigojimo laikotarpiu, arba ji nutraukiama d?I kliento kalt?s, ir kuri yra lygi sumai, kuri? šis ?kio subjektas b?t? gav?s per likus? min?t? laikotarp?, jeigu neb?t? nutraukta ši sutartis, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, turi b?ti laikoma atlyginimu už paslaug? teikim? už atlyg? ir jai, kaip tokiai, turi b?ti taikomas šis mokestis.**

2. **Kvalifikuojant paslaug? teikimo sutartyje iš anksto nustatyt? sum?, kuri? klientas privalo sumok?ti šios sutarties pirmalaikio nutraukimo atveju, lemiamomis aplinkyb?mis negali b?ti laikoma tai, kad fiksuotos sumos tikslas yra atgrasyti klientus nesilaikyti minimalaus ?sipareigojimo laikotarpio ir atlyginti ?kio subjekto žal?, patirt? nesilaikius šio laikotarpio, kad prekybininko gautas atlyginimas už sutarties, kurioje numatytas minimalus ?sipareigojimo laikotarpis, yra didesnis, nei numatytas sutar?i? be tokio laikotarpio atveju, arba tai, kad ši suma nacionalin?je teis?je kvalifikuojama kaip sankcija.**

Parašai.

* Proceso kalba: portugal?.