Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

22 päivänä marraskuuta 2018 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Soveltamisala – Verolliset liiketoimet – Vastikkeellinen suoritus – Verottoman vahingonkorvauksen rajaaminen ”hyvitysmaksua” vastaan suoritettavista verollisista palveluista

Asiassa C-295/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali) on esittänyt 8.1.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 22.5.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA

vastaan

Autoridade Tributária e Aduaneira,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit E. Levits (esittelevä tuomari) ja M. Berger,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Şereş,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 26.4.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

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

– Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ja R. Campos Laires,

– Irlanti, asiamiehinään M. Browne, J. Quaney ja A. Joyce, avustajinaan N. J. Travers, SC, ja A. Keirse, BL,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja A. Caeiros,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.6.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan, 64 artiklan 1 kohdan, 66 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdan ja 73 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat yhtäältä MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (jäljempänä MEO) ja toisaalta Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen, Portugal) ja jossa on kyse arvonlisäveron ja siihen liittyvien korkojen maksamisesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa kannetaan ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

4 Kyseisen direktiivin 64 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin liittyy peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja, tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset – – katsotaan loppuunsaatetuksi sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat.”

5 Kyseisen direktiivin 66 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 63, 64 ja 65 artiklassa säädetään, jäsenvaltiot voivat säätää, että verosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisten luokkien osalta seuraavasti:

a) viimeistään laskun laatimishetkellä;

– –”

6 Saman direktiivin 73 artikla kuuluu seuraavasti:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

2. Jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain.”

Portugalin oikeus

8 Arvonlisäverolain (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) 1 §:n 1 momentin a kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa kannetaan:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan [Portugalin] alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta”.

9 Arvonlisäverolain 16 §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava:

”Ellei 2 ja 10 momentin säännöksistä muuta johdu, verollisten tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten veron peruste on hankkijalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saatu tai saatava vastike.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 MEO on Lissaboniin sijoittautunut yhtiö, jonka pääasialliseen toimintaan kuuluu televiestintäalan palvelujen suorittaminen Portugalissa. Se harjoittaa näin arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaa ja on näin arvonlisäverovelvollinen.

11 MEO tekee toiminnassaan asiakkaidensa kanssa sopimuksia televiestintä-, internetyhteys-, televisio- ja multimediapalvelujen tarjoamisesta, ja joissakin näistä määrätään sitoumuksen olevan voimassa tietyn vähimmäisajan, jolloin asiakkaalle tarjotaan tavallista edullisempia ehtoja, etenkin tavallista alhaisempia kuukausimaksuja.

12 Näissä sopimuksissa määrätään myös, että jos niissä tarkoitetut tavarat ja palvelut poistetaan käytöstä asiakkaan pyynnöstä tai hänestä itsestään johtuvasta syystä ennen sovitun voimassaoloajan päättymistä, MEO:lla on oikeus saada korvaus (jäljempänä hyvitysmaksu), joka vastaa sovittua kuukausimaksua kerrottuna sopimuksen mukaisen sitoumuksen vähimmäisvoimassaolokuukausien ja jo täyttyneiden sopimuskuukausien lukumäärän välisellä erotuksella.

13 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan määrä, joka asiakkaan on maksettava MEO:lle, jos palvelusopimus irtisanotaan ennenaikaisesti, muodostuu siis sitoumuksen koko vähimmäisvoimassaoloaikaa vastaavien kuukausimaksujen määrästä, vaikka palvelua ei toimitettaisi asiakkaalle kyseisen ajan päättymiseen asti.

14 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee myös, että asiakas on velvollinen maksamaan kyseisen määrän silloin, kun palvelut poistetaan käytöstä ennen sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloajan päättymistä, muun muassa jos asiakas ei noudata velvollisuuttaan maksaa sovittuja kuukausimaksuja.

15 Vero- ja tullihallinto totesi MEO:ssa 1.4. ja 20.11.2014 toimitetuissa tarkastuksissa, ettei MEO ollut verovuodelta 2012 tilittänyt arvonlisäveroa siitä määrästä, jonka se oli laskuttanut asiakkailtaan palvelusopimusten ennenaikaisen irtisanomisen vuoksi, ja tästä syystä se antoi arvonlisäveroa koskevan maksuunpanopäätöksen.

16 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että jos asiakas irtisanoo palvelusopimuksen ennenaikaisesti, MEO poistaa sopimuksessa sovitut palvelut käytöstä ja lähettää asiakkaalle laskun, johon on merkitty MEO:lle maksettavan, sopimuksessa ennalta määrätyn hyvitysmaksun määrä ja maininta ”arvonlisäveroton”.

17 Koska MEO oli sitä mieltä, että kyseisten palvelusopimusten ennenaikaisen irtisanomisen nojalla maksettava määrä on arvonlisäveroton hyvitysmaksu siitä syystä, ettei se ole vastiketta mistään palvelusuorituksesta, se teki kyseisistä arvonlisäveroa koskevista veronkantopäätöksistä oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin.

18 MEO haki 23.12.2015 verohallinnon sisällä muutosta oikaisuvaatimuksen hylkäävään päätökseen, mutta vaatimusta ei ratkaistu lakisääteisessä määräajassa.

19 MEO nosti 20.5.2016 ennakkoratkaisua pyytäneessä Tribunal Arbitral Tributáriossa (Centro de Arbitragem Administrativa) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali) kanteen, jossa se vaatii todettavaksi, että arvonlisäveroa koskevat maksuunpanopäätökset olivat lainvastaisia.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että määrät, jotka asiakkaiden on maksettava MEO:lle sopimussitoumusten vähimmäisvoimassaoloajan noudattamatta jättämisestä, ovat arvonlisäverotuksen kannalta katsottuina vastiketta palvelun suorituksesta ja siis palkkiota.

21 Kyseisen tuomioistuimen mukaan mainitut määrät ovat vastikkeen luonteisia myös sillä perusteella, että niillä oli mahdollista taata, että MEO:n tulot pysyisivät tasolla, jolla ne olisivat, jos palvelujen toimittaminen ei keskeytyisi. MEO:lle ei ole aiheutunut tulonmenetyksiä, sillä nämä määrät perustuivat sopimuksiin.

22 Tässä tilanteessa Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa, 64 artiklan 1 kohtaa, 66 artiklan [ensimmäisen kohdan] a alakohtaa ja 73 artiklaa tulkittava siten, että (televisio-, internet-, matkapuhelin- ja lankapuhelinpalveluita tarjoavan) televiestintäoperaattorin on maksettava arvonlisäveroa sellaisesta ennalta määrätystä summasta, jonka se laskuttaa asiakkaaltaan, kun sopimus, jossa määrätään sen olevan voimassa tietyn vähimmäisajan, peruutetaan asiakkaasta johtuvasta syystä ennen kyseisen voimassaoloajan päättymistä, ja joka vastaa asiakkaan sopimuksen perusteella maksettavan peruskuukausimaksun määrää kerrottuna vähimmäisvoimassaoloajasta jäljellä olevien sopimuskuukausien määrällä, kun tiedetään, että mainitun summan laskuttamisen ajankohtana – ja saatavan tosiasiallisen suorittamisen ajankohdasta riippumatta – palvelun tarjoaja on jo lopettanut palvelun toimittamisen, jos

a) laskutettavan maksun sopimuksellisena tarkoituksena on kannustaa asiakasta olemaan päättämättä sopimusta ennen sen vähimmäisvoimassaoloajan umpeutumista sekä korvata operaattorille vähimmäisvoimassaoloajan toteutumatta jäämisestä aiheutuvaa vahinkoa, joka johtuu etenkin niiden voittojen menettämisestä, joita se olisi saanut kyseisen sopimuskauden jatkuessa loppuun asti, alemmista hinnoista sopimisesta, laitteiden tai muun tarjonnan maksuttoman ja hinnaltaan alennetun käyttöoikeuden tarjoamisesta sekä markkinointi- ja asiakashankintakulujen maksamisesta,

b) välittäjän avustuksella tehdyistä tällaisista määräaikaisista sopimuksista maksetaan välittäjälle suurempi palkkio kuin niistä välittäjän hankkimista sopimuksista, joiden vähimmäisvoimassaoloaikaa ei ole määritetty, ja välittäjän palkkio määräytyy molemmissa tapauksissa (määräaikaisissa ja muissa sopimuksissa) hankituissa sopimuksissa sovittujen kuukausimaksujen perusteella, ja

c) laskutettavaa summaa voidaan kansallisten oikeussääntöjen perusteella pitää sopimussakkona?

2) Jos yksi tai useampi ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen kohta jää toteutumatta, vaikuttaako se ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavaan vastaukseen?”

Menettelyn suullisen vaiheen uudelleen aloittamista koskeva pyyntö

23 Julkisasiamiehen esitettyä ratkaisuehdotuksensa MEO on unionin tuomioistuimen kirjaamoon 25.6.2018 toimittamassaan asiakirjassa pyytänyt, että asian käsittelyn suullinen vaihe määrätään unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 83 artiklan nojalla aloitettavaksi uudelleen.

24 Pyyntöään tukeakseen MEO väittää pääasiallisesti, että julkisasiamiehen ratkaisuehdotus, etenkin sen 41, 44, 46 ja 47 kohta, pohjautuu virheellisiin tosiseikkoihin muun muassa sen määrän osalta, jonka MEO oli laskuttanut asiakkailtaan palvelusopimuksen ennenaikaisen irtisanomisen vuoksi.

25 Tältä osin on muistutettava, että SEUT 252 artiklan toisen kohdan mukaan julkisasiamiehen tehtävänä on täysin puolueettomana ja riippumattomana esittää julkisessa istunnossa perustellut ratkaisuehdotukset asioissa, jotka Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön mukaan vaativat hänen myötävaikutustaan. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus tai perustelut, joiden päätteeksi hän päätyy siihen, eivät sido unionin tuomioistuinta (tuomio 22.6.2017, Federatie Nederlandse Vakvereniging ym., C-126/16, EU:C:2017:489, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 On myös muistutettava, ettei Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännössä eikä unionin tuomioistuimen työjärjestyksessä määrätä asianosaisten mahdollisuudesta esittää huomautuksia vastaukseksi julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen (tuomio 25.10.2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tämän vuoksi se, ettei asianosainen yhdy julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen – riippumatta siinä tutkituista kysymyksistä – ei sellaisenaan voi olla peruste suullisen käsittelyn aloittamiseksi uudelleen (tuomio 25.10.2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, 24 kohta ja tuomio 29.11.2017, King, C-214/16, EU:C:2017:914, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Perusteluillaan, jotka liittyvät sille määrälle ominaisiin seikkoihin, jotka laskutetaan, kun asiakas irtisanoo ennenaikaisesti palvelusopimuksen, MEO pyrkii vastaamaan julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen kyseenalaistamalla kyseistä määrää koskevan kuvauksen, sellaisena kuin tämä ilmenee ennakkoratkaisupyynnöstä, unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ja istunnossa annetuista tiedoista.

28 Työjärjestyksensä 83 artiklan mukaan unionin tuomioistuin tosin voi julkisasiamiestä kuultuaan milloin tahansa määrätä asian käsittelyn suullisen vaiheen aloitettavaksi uudelleen erityisesti, jos se katsoo, ettei sillä ole riittävästi tietoa asiasta, tai jos asianosainen on suullisen vaiheen päättyneeksi julistamisen jälkeen vedonnut uuteen seikkaan, joka voi olennaisesti vaikuttaa unionin tuomioistuimen ratkaisuun, taikka jos asia on ratkaistava sellaisella perusteella, josta asianosaisella tai Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklassa tarkoitetulla osapuolella ei ole ollut tilaisuutta lausua.

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kuvannut MEO:n palvelusopimuksen ennenaikaisen irtisanomisen johdosta laskuttaman määrän laskentatavan siten kuin tämän tuomion 12 kohdasta ilmenee, eikä MEO ole tätä kuvausta huomautuksissaan eikä istunnossa myöskään kiistänyt. Lisäksi on syytä korostaa, että yksinomaan ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on toimivaltainen toteamaan tosiseikat. MEO:n esittämä luonnehdinta kyseisestä määrästä ei myöskään sido unionin tuomioistuinta tämän vastatessa ennakkoratkaisupyyntöön.

30 Unionin tuomioistuin katsoo julkisasiamiestä kuultuaan, että sillä on riittävät tiedot käsiteltävästä asiasta, jotta se voi vastata ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin, ja se toteaa, että asianosaisilla on ollut unionin tuomioistuimessa tilaisuus lausua kaikista ja etenkin kyseisen määrän luonnehdintaan liittyvistä väitteistä.

31 Asian käsittelyn suullista vaihetta ei siis ole syytä määrätä aloitettavaksi uudelleen.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

32 Portugalin tasavalta väittää, ettei ennakkoratkaisupyyntöä voida ottaa tutkittavaksi, koska ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset ovat luonteeltaan epävarmoja ja spekulatiivisia eikä tämä ole esittänyt pääasian taustalla olevia tosiseikkoja eikä määrittänyt asian kannalta merkityksellistä oikeudellista kehystä.

33 Tästä on huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklan mukaisessa unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten yhteistyössä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Jos siis esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuimella on lähtökohtaisesti velvollisuus vastata niihin (tuomio 6.3.2018, SEGRO ja Horváth, C-52/16 ja C-113/16, EU:C:2018:157, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, tai jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 6.3.2018, SEGRO ja Horváth, C-52/16 ja C-113/16, EU:C:2018:157, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Tässä tapauksessa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, miten arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 73 artiklaa on tulkittava ja sovellettava luonnehdittaessa niitä määriä, jotka MEO peri sen jälkeen, kun sen asiakkaat olivat irtisanoneet palvelusopimukset ennen sitoumukselle sovitun vähimmäisvoimassaoloajan päättymistä. On myös syytä todeta, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on riittävästi ja täsmällisesti esittänyt pääasian taustalla olevat tosiseikat ja pääasian oikeudellisen kehyksen, joista ilmenee, etteivät esitetyt kysymykset ole luonteeltaan hypoteettisia.

36 Tästä seuraa yhtäältä, että käsiteltävässä asiassa pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella on selvä yhteys pääasian kohteeseen, ja toisaalta, etteivät esitetyt kysymykset ole luonteeltaan hypoteettisia.

37 Edellä lausutusta seuraa, että ennakkoratkaisupyyntö on otettava tutkittavaksi.

Asiakysymys

Ensimmäinen kysymys

38 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti selvittää, onko palvelusopimuksessa, jossa on sovittu sitoumuksen olevan voimassa tietyn vähimmäisajan, ennalta määritettyä määrää, jonka talouden toimija perii, jos asiakas irtisanoo sopimuksen ennenaikaisesti tai jos sopimus irtisanotaan asiakkaasta johtuvasta syystä, ja joka vastaa sitä määrää, jonka kyseinen toimija olisi saanut jäljellä olevalta voimassaoloajalta, pidettävä arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna vastikkeena vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta ja, sellaisena, arvonlisäverollisena.

39 Tältä osin syytä todeta, että palvelujen suoritusta on pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla ”vastikkeellisena” ainoastaan silloin, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta, yksilöitävissä olevasta palvelusta (ks. vastaavasti tuomio 18.7.2007, Société thermale d’Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 23.12.2015, Air France-KLM ja Hop!-Brit Air, C-250/14 ja C-289/14, EU:C:2015:841, 22 kohta). Tällainen tilanne on kyseessä, jos palvelujen suorituksen ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys (ks. vastaavasti tuomio 23.12.2015, Air France-KLM ja Hop!-Brit Air, C-250/14 ja C-289/14, EU:C:2015:841, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Unionin tuomioistuin on palvelun vastaanottajalle suoritetun palvelun ja tosiasiallisesti saadun vastasuorituksen välisestä suorasta yhteydestä jo todennut sellaisten lentolippujen myyntiin liittyvässä asiassa, jotka asiakkaat olivat jättäneet käyttämättä ja joiden hintaa nämä eivät voineet saada palautetuksi, että palvelusopimuksen allekirjoittamisen yhteydessä maksetun hinnan vastasuoritus muodostuu asiakkaan oikeudesta saada sopimuksesta johtuvat velvoitteet täytetyiksi ja että näin on siitä riippumatta, käyttääkö asiakas tätä oikeutta. Näin palvelujen suorittaja suorittaa kyseisen palvelun jo silloin, kun se saattaa asiakkaan sellaiseen asemaan, että tämä voi käyttää näitä palveluja, joten se, ettei asiakas käytä tätä oikeutta, ei vaikuta edellä mainitun suoran yhteyden olemassaoloon (ks. vastaavasti tuomio 23.12.2015, Air France-KLM ja Hop!-Brit Air, C-250/14 ja C-289/14, EU:C:2015:841, 28 kohta).

41 Sen edellytyksen osalta, jonka mukaan saadun vastikkeen ja suoritetun palvelun välillä on oltava suora yhteys, on vielä syytä selvittää, vastaako se määrä, joka pääasiassa kyseessä olevien sopimusten mukaisesti oli maksettava, jos vähimmäisvoimassaoloaikaa ei noudatettu, palvelusta suoritettavaa palkkiota, kun huomioon otetaan tämän tuomion 39 ja 40 kohdassa kerrattu oikeuskäytäntö.

42 Käsiteltävässä asiassa on syytä muistuttaa, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvaaman, tämän tuomion 12 kohdassa mainitun laskentatavan mukaan määrä, joka kyseisten sopimusten perusteella oli maksettava, jos vähimmäisvoimassaoloaikaa ei noudatettu, muodostui kuukausimaksusta kerrottuna sitoumuksen vähimmäisvoimassaolokuukausien ja jo täyttyneiden sopimuskuukausien lukumäärän välisellä erotuksella. Sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloajan noudattamatta jättämiseen perustuvalla maksulla mahdollistetaan se, että MEO saa lähtökohtaisesti samat tulot kuin se olisi saanut, jos asiakas ei olisi ennenaikaisesti irtisanonut kyseistä sopimusta.

43 Sopimusmääräysten merkityksestä liiketoimen luokittelussa verolliseksi liiketoimeksi on muistutettava, että taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys (ks. vastaavasti tuomio 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Koska MEO:lla on pääasiassa kyseessä olevien sopimusten nojalla oikeus sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloajan jäätyä noudattamatta saada se sama määrä, jonka se olisi saanut palkkiona sitoumukseensa perustuvista palvelusuorituksista tilanteessa, jossa asiakas ei olisi irtisanonut sopimustaan, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarvittaessa tarkistettava, se, että asiakas irtisanoo sopimuksen ennenaikaisesti tai että sopimus irtisanotaan ennenaikaisesti tästä johtuvasta syystä, ei siis muuta MEO:n ja sen asiakkaan välisen suhteen taloudellista todellisuutta.

45 Tällaisessa tilanteessa on syytä katsoa, että asiakkaan MEO:lle maksaman määrän vastasuoritus muodostuu asiakkaan oikeudesta saada kyseinen toimija täyttämään palvelusopimukseen perustuvat velvoitteensa, vaikka asiakas ei haluaisi tai voisi käyttää mainittua oikeutta hänestä itsestään johtuvasta syystä. Käsiteltävässä asiassa MEO nimittäin saattaa asiakkaan sellaiseen asemaan, jossa asiakas tämän tuomion 40 kohdassa kerratussa oikeuskäytännössä tarkoitetuin tavoin voi käyttää kyseistä palvelua, eikä kyseisen suorituksen lakkaaminen ole sen syytä.

46 Tähän on syytä lisätä, että jos kyseinen määrä luonnehdittaisiin hyvitysmaksuksi, jolla on tarkoitus korvata MEO:lle aiheutunut vahinko, asiakkaan maksaman vastikkeen luonne vaihtelisi aina sen mukaan, päättääkö mainittu asiakas käyttää kyseistä palvelua sopimuksessa määrättynä ajanjaksona vai ei.

47 Asiakasta, joka käyttää palvelusuorituksia sopimukseen perustuvan sitoumuksen koko vähimmäisvoimassaoloajan, kohdeltaisiin näin arvonlisäverotuksessa eri tavoin kuin asiakasta, joka irtisanoo sopimuksen ennen kyseisen ajan päättymistä.

48 Näin ollen on syytä katsoa, että sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloajan noudattamatta jättämiseen perustuva määrä on palkkiota MEO:n suorittamista palveluista, siitä riippumatta, käyttääkö asiakas oikeuttaan saada kyseiset palvelut sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloajan päättymiseen asti vai ei.

49 Vaatimuksesta, jonka mukaan maksettujen summien on oltava tosiasiallinen vastike yksilöitävissä olevasta palvelusta, on tähdennettävä, että sekä suoritettava palvelu että se määrä, joka asiakkaan on maksettava, jos sopimus irtisanotaan sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloaikana, määritetään jo sopimusta tehtäessä.

50 Sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloajan noudattamatta jättämisen perusteella maksettavaa määrää on näin pidettävä erottamattomana osana palvelujen suorittamisesta maksettavaa, kuukausieriksi jaettua kokonaishintaa, joka erääntyy maksettavaksi välittömästi, jos maksuvelvollisuutta ei noudateta.

51 Ennakkoratkaisupyynnöstä nimittäin ilmenee, että kansallisen oikeuden sovellettavien säännösten mukaisesti kyseiseen määrään liittyvä vero on viimeksi mainitussa tilanteessa maksettava laskun antamishetkellä, siten kuin arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdassa muun muassa kyseisen direktiivin 64 artiklan 1 kohdasta, joihin molempiin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ensimmäisessä kysymyksessään nimenomaisesti viittaa, poiketen säädetään. Kun edellä lausuttu ja erityisesti se, ettei sopimuksen ennenaikainen peruuttaminen muuta MEO:n ja asiakkaan välisen taloudellisen suhteen todellisuutta, otetaan huomioon, on syytä katsoa, ettei se, että arvonlisävero tulee maksettavaksi ennenaikaisesti, jos sopimus irtisanotaan, eivätkä edellä mainitut säännökset vaikuta arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdasta käsiteltävässä asiassa tehtävään tulkintaan.

52 Sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloajan noudattamatta jättämisen perusteella maksettava määrä on täten vastiketta yksilöitävissä olevasta palvelusuorituksesta.

53 Ensimmäisestä kysymyksestä, jossa viitataan myös arvonlisäverodirektiivin 73 artiklaan, ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, vaikuttaako sopimuksen ennenaikaisen irtisanomisen nojalla maksettavan määrän tosiasiallinen saamatta jääminen mahdollisesti arvonlisäverosaatavan syntymiseen.

54 Kyseisen artiklan mukaan veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa palvelun suorittajan asiakkaalta saaman tai saatavan vastikkeen.

55 Lisäksi on todettava, että koska arvonlisäverolla on tarkoitus rasittaa yksinomaan loppukuluttajaa, veroviranomaisten kantaman arvonlisäveron peruste ei voi ylittää sitä lopullisen kuluttajan tosiasiallisesti maksamaa vastiketta, jonka perusteella kyseistä kuluttajaa lopullisesti rasittava arvonlisävero on laskettu (ks. vastaavasti tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta).

56 Näin ollen tähän on syytä varmuuden vuoksi ja julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 55 kohdassa toteamin tavoin lisätä, että toimivaltaisten kansallisten viranomaisten on kansallisessa oikeudessa säädetyin edellytyksin tarvittaessa oikaistava arvonlisäveroa vastaavasti siten kuin arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa säädetään, jotta arvonlisävero tulisi vähennetyksi palvelujen suorittajan asiakkaaltaan tosiasiallisesti saamasta määrästä.

57 Edellä lausuttu huomioon ottaen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava niin, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että sellaisessa palvelusopimuksessa, jossa on sovittu sitoumuksen olevan voimassa tietyn vähimmäisajan, ennalta määritettyä määrää, jonka talouden toimija perii, jos asiakas irtisanoo sopimuksen ennenaikaisesti tai jos sopimus irtisanotaan asiakkaasta johtuvasta syystä, ja joka vastaa sitä määrää, jonka kyseinen toimija olisi saanut jäljellä olevalta voimassaoloajalta, jollei tällaista irtisanomista olisi tapahtunut, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, on pidettävä vastikkeena vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta ja, sellaisena, arvonlisäverollisena.

Toisen kysymyksen tarkastelu

58 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy toisessa kysymyksessään pääasiallisesti, onko ensimmäisen kysymyksen a, b ja c kohdassa mainituilla edellytyksillä – eli että kiinteämääräisen maksun tarkoituksena on kannustaa asiakasta noudattamaan sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloaikaa ja korvata talouden toimijalle kyseisen ajan noudattamatta jäämisestä aiheutuva vahinko, että tällaisista hankituista määräaikaisista sopimuksista maksetaan kauppaedustajalle suurempi palkkio kuin sopimuksista, joiden vähimmäisvoimassaoloaikaa ei ole määritetty, tai että laskutettava määrä luonnehditaan kansallisissa oikeussäännöissä sopimussakoksi – ratkaiseva merkitys luonnehdittaessa sitä palvelusopimuksessa ennalta määritettyä määrää, joka asiakkaan on maksettava, jos kyseinen sopimus irtisanotaan ennenaikaisesti.

59 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa ensinnäkin selvittää, vaikuttaako kiinteämääräisen summan tarkoitus, jona on kannustaa asiakasta noudattamaan sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloaikaa ja korvata talouden toimijalle kyseisen ajan noudattamatta jättämisestä aiheutuva vahinko, kyseisen määrän luonnehdintaan palvelusuorituksesta maksettavana vastikkeena.

60 Tässä suhteessa on syytä todeta, että arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua palvelujen suorituksen käsitettä on tulkittava asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (ks. vastaavasti tuomio 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 41 kohta).

61 Sitä vastoin, kuten tämän tuomion 43 kohdassa jo on todettu, liiketoimen taloudellisen todellisuuden huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys (ks. vastaavasti tuomio 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 42, 48 ja 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 46 kohdassa toteaa, taloudellista tarkastelutapaa sovellettaessa sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloajan noudattamatta jättämisestä maksettava määrä varmistaa MEO:lle kiinteän hinnan sopimuksessa määrätyn vähimmäisvastikkeen muodossa.

62 Näin ollen kyseisen määrän tavoite, jona on kannustaa asiakasta noudattamaan sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloaikaa, ei ole ratkaiseva kyseistä määrää luonnehdittaessa, koska tällä samalla määrällä pyritään taloudellisen todellisuuden mukaisesti takaamaan MEO:lle lähtökohtaisesti ne samat tulot, jotka se olisi saanut, jos sopimusta ei olisi irtisanottu ennen sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloajan päättymistä asiakkaasta johtuvasta syystä.

63 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii toiseksi, vaikuttaako se, että hankituista määräaikaisista sopimuksista maksetaan kauppaedustajalle suurempi palkkio kuin sopimuksista, joiden vähimmäisvoimassaoloaikaa ei ole määritetty, siihen, miten sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloajan noudattamatta jättämisen perusteella maksettava määrä luonnehditaan.

64 Kun määritetään, onko kyseinen määrä vastiketta arvonlisäverollisesta palvelusuorituksesta, huomioon otetaan – kuten tämän tuomion 39–51 kohdasta ilmenee – unionin tuomioistuimelle jätetyssä asiakirja-aineistossa esitetyt seikat, joista ilmenee, että tämä sama määrä laskettiin sekä palvelusopimuksen irtisanomista edeltäneeltä ajanjaksolta että sopimuksen irtisanomisen ja sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloajan päättymisen väliseltä ajanjaksolta perustilausmaksun mukaan.

65 Koska unionin tuomioistuimen ensimmäiseen kysymykseen antama vastaus ei siis millään tavoin riipu siitä, että kauppaedustajan saama palkkio voi vaihdella asiakkaan kanssa tehdyn sopimuksen tyypin mukaan, on riittävää todeta, ettei niiden sopimusten, joissa määrätään sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloajasta, vertaamisella sopimuksiin, joissa tällaisesta ajasta ei määrätä, ole merkitystä selvitettäessä, onko sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloajan noudattamatta jättämisen perusteella maksettava määrä vastiketta pääasiassa kyseessä olevista palvelusuorituksista.

66 Kolmanneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii myös, voiko se seikka, että sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloajan noudattamatta jättämisen perusteella maksettava määrä luonnehditaan kansallisessa oikeudessa sopimussakoksi, vaikuttaa siten, että kyseinen määrä luonnehditaan palvelusuorituksista maksettavaksi vastikkeeksi.

67 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden sellaisen säännöksen sanamuotoa, joka ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen, on tavallisesti tulkittava itsenäisesti ja yhtenäisesti (ks. vastaavasti tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

68 Tämän vuoksi – kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 34 kohdassa toteaa – arvonlisäverodirektiivin säännösten tulkinnan kannalta on samantekevää, pidetäänkö kyseistä määrää kansallisessa oikeudessa rikkomusperusteisena vahingonkorvauksena vai sopimussakkona tai kutsutaanko sitä vahingonkorvaukseksi, korvaukseksi tai vastikkeeksi.

69 Sen arvioiminen, onko kyseisen määrän maksaminen vastiketta palvelun suorituksesta, on unionin oikeuden alaan kuuluva kysymys, joka on ratkaistava irrallaan kansallisen oikeuden perusteella tehtävästä arvioinnista.

70 Edellä lausuttu huomioon ottaen toiseen kysymykseen on vastattava niin, että luonnehdittaessa palvelusopimuksessa ennalta määritetyn sellaisen maksun määrää, joka asiakkaan on maksettava, jos sopimus irtisanotaan ennenaikaisesti, ratkaisevaa merkitystä ei ole sillä, että kyseisen kiinteämääräisen maksun tarkoituksena on kannustaa asiakasta noudattamaan sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloaikaa ja korvata talouden toimijalle kyseisen ajan noudattamatta jäämisestä aiheutuva vahinko, tai sillä, että tällaisista hankituista määräaikaisista sopimuksista maksetaan kauppaedustajalle suurempi palkkio kuin sopimuksista, joiden vähimmäisvoimassaoloaikaa ei ole määritetty, eikä sillä, että laskutettava summa luonnehditaan kansallisissa oikeussäännöissä sopimussakoksi.

Oikeudenkäyntikulut

71 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että palvelusopimuksessa, jossa on sovittu sitoumuksen olevan voimassa tietyn vähimmäisajan, ennalta määritettyä määrää, jonka talouden toimija perii, jos asiakas irtisanoo sopimuksen ennenaikaisesti tai jos se irtisanotaan asiakkaasta johtuvasta syystä, ja joka vastaa sitä määrää, jonka kyseinen toimija olisi saanut jäljellä olevalta voimassaoloajalta, jollei tällaista irtisanomista olisi tapahtunut, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, on pidettävä vastikkeena vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta ja, sellaisena, arvonlisäverollisena.**

2) **Luonnehdittaessa palvelusopimuksessa ennalta määritetyn sellaisen maksun määrää, joka asiakkaan on maksettava, jos sopimus irtisanotaan ennenaikaisesti, ratkaisevaa merkitystä ei ole sillä, että kyseisen kiinteämääräisen maksun tarkoituksena on kannustaa asiakasta noudattamaan sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloaikaa ja korvata talouden toimijalle kyseisen ajan noudattamatta jäämisestä aiheutuva vahinko, tai sillä, että tällaisista hankituista määräaikaisista sopimuksista maksetaan kauppaedustajalle suurempi palkkio kuin sopimuksista, joiden vähimmäisvoimassaoloaikaa ei ole määritetty, eikä sillä, että laskutettava summa luonnehditaan kansallisissa oikeussäännöissä sopimussakoksi.**

Allekirjoitukset