



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS  
JULIANE KOKOTT IŠVADA,  
pateikta 2018 m. birželio 7 d.<sup>1</sup>

**Byla C-295/17**

**MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia S.A.  
prieš  
Autoridade Tributária e Aduaneira**

(*Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)*) (Mokestinių bylų arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Taikymo sritis – Apmokestinamieji sandoriai – Paslaugų teikimas už atlygį – Skirtumas tarp neapmokestinamo žalos atlyginimo ir apmokestinamųjų paslaugų, sumokant „kompensaciją“

### I. Įvadas

1. Šioje byloje Teisingumo Teismas turi nustatyti skirtumą tarp pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamos sumokėtos sumos už (apmokestinamą) paslaugą ir sumos, sumokėtos kaip finansinės žalos atlyginimas (tai yra neapmokestinamas sandoris), kuriai šis mokestis netaikomas.
2. Tai lemia aplinkybė, kad pagal PVM teisės aktus apmokestinama ne kiekviena mokesčių mokėtoju sumokėta pinigų suma, o tik gauti mokėjimai už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas. Tačiau kaip reikėtų elgtis taikant PVM tokiu atveju, kai yra sumokama sutartyje numatyta suma, nors visos iki tol teiktos paslaugos buvo nutrauktos, taigi jokios paslaugos daugiau nebus teikiamos? Su kuo susijęs mokėjimas tokiu atveju? Ar gali būti tokiu atveju vis dar kalbama apie atlygį už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą?
3. Panašų klausimą Teisingumo Teismas jau nagrinėjo savo jurisprudencijoje, kai buvo sprendžiamas klausimas dėl vadinamųjų kompensacijų, klientams nepasinaudojus paslauga, bylose *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*<sup>2</sup> ir *Air France-KLM ir Hop!Brit-Air*<sup>3</sup>. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą suteikia Teisingumo Teismui galimybę dar labiau išplėtoti jurisprudenciją šiuo klausimu.

<sup>1</sup> Originalo kalba: vokiečių.

<sup>2</sup> 2007 m. liepos 18 d. sprendimas (C-277/05, EU:C:2007:440).

<sup>3</sup> 2015 m. gruodžio 23 d. sprendimas (C-250/14 ir C-289/14, EU:C:2015:841).

## II. Teisinis pagrindas

### A. Sąjungos teisės aktai

4. Sąjungos teisės pagrindas šioje byloje – 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos<sup>4</sup> (toliau – PVM direktyva).

5. Šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte nurodyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai: <...>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks; <...>.“

6. 73 straipsnyje nustatyta, kad:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

### B. Portugalijos teisės aktai

7. PVM direktyvos nuostatos į Portugalijos teisę buvo perkeltos *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas) šioje byloje taikytinos redakcijos 1 straipsnio 1 dalies a punktu ir 16 straipsnio 1 dalimi.

## III. Pagrindinė byla

8. *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA* (toliau – MEO) yra akcinė bendrovė, kurios veiklą sudaro telekomunikacijų tinklų ir infrastruktūros įvedimas, suformavimas, įdiegimas, valdymas ir eksploatavimas, taip pat telekomunikacijų paslaugų teikimas ir telekomunikacijų signalo transliacija ir paskirstymas.

9. Tam, kad MEO galėtų teikti paslaugas (telekomunikacijų, interneto prieigos, televizijos ir multimedijos), reikalinga sudėtinga infrastruktūra, kurios įdiegimas ir priežiūra reikalauja daug žmogiškųjų išteklių ir įrangos investicijų. Atsižvelgdama į investicijas, būtinas paslaugoms teikti, MEO nustato (minimalų) skaičių sutarčių, kurios turi būti sudarytos, kad būtų pasiektas pelningumo rodiklis.

10. Vykdydama savo veiklą MEO su savo klientais sudaro sutartis dėl minėtų paslaugų teikimo. Kai kuriose MEO ir jos klientų sudarytose sutartyse numatyta pareiga, kad klientas privalo likti susaistytas sutartimi minimalų laikotarpį, ir dėl to jam siūlomos tam tikros lengvatinės sąlygos, pavyzdžiui, dažniausiai numatomos mažesnės mėnesinės įmokos.

<sup>4</sup> OL L 347, 2006, p. 1, klaidų ištaisymas OL L 335, 2007, p. 60.

11. Šiose sutartyse įtvirtintos sąlygos, kuriose numatyta kliento pareiga sumokėti sumą, atitinkančią mėnesinę įmoką (be PVM), padaugintą iš mėnesių, kurių trūksta iki minėto laikotarpio pabaigos, skaičiaus (toliau – kompensacija), jeigu MEO iniciatyva nutraukiamas paslaugų teikimas dėl kliento kaltės – ypač mėnesinių įmokų pagal sutartį nemokėjimo – prieš pasibaigiant galioti sutartiniam santykiams.

12. Klientui nevykdant sutarties, MEO pirmiausia informuoja apie būtinybę sumokėti įsiskolintas sumas ir nurodo, kad, to nepadarius, bus nutrauktas sutartų paslaugų teikimas ir reikalaujama atlyginti žalą, atsiradusią dėl lojalumo laikotarpio nesilaikymo, kaip numatyta sutartyje.

13. Jei gavęs šį pranešimą klientas nesumoka įsiskolintų sumų, MEO galutinai nutraukia sutartų paslaugų teikimą. Galiausiai MEO kaip kompensacijos pareikalauja sumos, kuri laikoma įsiskolinta pagal sutartį ir atitinka „mėnesinę įmoką, padaugintą iš mėnesių, kurių trūksta iki laikotarpio pabaigos, skaičiaus“.

14. Dauguma MEO klientų, atsižvelgdami į riziką, kad bus reikalaujama atlyginti žalą, pasirenka vykdyti sutarties sąlygas ir išsaugoti sutartinius santykius visą minimalų sutarties vykdymo laikotarpį. Kai klientai, vykdydami sutartis, mokėdavo mėnesines įmokas, pareiškėja surinkdavo PVM ir jį laiku sumokėdavo valstybei.

15. Nutraukus paslaugų teikimą, MEO nusiunčia įsipareigojimų nevykdantiems klientams sąskaitas faktūras, kuriose nurodoma reikalaujama žalos atlyginimo suma be PVM su aiškiu priedašu „Neapmokestinama PVM“. Sutarčių nevykdymo atveju tik maža dalis reikalaujamų sumų yra sumokama.

16. *Unidade dos Grandes Contribuintes* (didžiųjų mokesčių mokėtojų skyrius) atliko MEO mokesčių patikrinimą. Po jo buvo nustatyta, kad 2012 m. MEO iš savo klientų nesurinko PVM už iš jų reikalautą žalą atlyginimą.

17. MEO tai grindžia visų pirma tuo, kad nagrinėjamas žalos atlyginimas yra neapmokestinamas PVM. Tai teigdama MEO konkrečiai remiasi užsakymu Miunsterio universiteto (*Universität Münster*, Vokietija) profesoriaus dr. Englisch parengta teisine išvada. Be to, šio mokesčio esą nereikia mokėti, atsižvelgiant į skirtingas šio mokesčio surinkimo schemas, numatytas *CIVA* (PVM kodeksas) 78 straipsnyje, taip pat dėl to, kad mokesčių administratorius nepagrįstai nustatė šio mokesčio dydį, laikydamas, kad PVM jau buvo įtrauktas į reikalaujamą sumą.

18. Mokesčių administratorius su šiais argumentais nesutinka. Mokėjimai už sutarties nevykdymą atsiranda dėl paslaugos gavėjo pareigos sumokėti atlygį, o ne dėl pareigos atlyginti nuostolius paslaugos teikėjui, dėl to šis žalos atlyginimas priskirtinas prie negauto pelno koncepcijos ir kaip toks yra apmokestinamas PVM. Mokesčių administratorius tą patį teigia dėl surinkto mokesčio apskaičiavimo ir dėl to ir toliau nurodo papildomai sumokėti 1 812 195,35 EUR.

19. MEO pateikė skundą. Skundas buvo atmestas. Dėl šio sprendimo, kuriuo skundas atmestas, 2015 m. gruodžio 23 d. MEO pateikė kitą skundą; dėl jo nebuvo priimta sprendimo per teisės aktuose numatytą terminą. Todėl MEO 2016 m. gegužės 20 d. kreipėsi į *Tribunal Arbitral Tributário* (Mokesčių bylų arbitražo teismas, Portugalija).

#### IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

20. 2017 m. sausio 8 d. sprendimu (jį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. gegužės 22 d.) *Tribunal Arbitral Tributário* (Mokestinių bylų arbitražo teismas), remdamasis SESV 267 straipsniu, pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos 2006/112/EB 2 straipsnio 1 dalies c punktą, 64 straipsnio 1 dalį, 66 straipsnio a punktą ir 73 straipsnį reikia aiškinti taip, kad telekomunikacijų (televizijos, interneto, judriojo ir fiksuoto ryšio tinklo) operatorius turi sumokėti pridėtinės vertės mokestį už iš savo klientų reikalaujamą (tuo atveju, kai dėl kliento kaltės nutraukiama sutartis, kurioje buvo numatytas įsipareigojimas vykdyti sutartį nustatytą laikotarpį (lojalumo laikotarpis), prieš pasibaigiant šiam laikotarpiui) nustatytą sumą, lygią iš kliento pagal sutartį reikalaujamai mėnesinei įmokai, padaugintai iš mėnesių, kurių trūksta iki lojalumo laikotarpio pabaigos, skaičiaus, kai jis išrašo sąskaitą faktūrą dėl minėtos sumos ir, neatsižvelgdamas į faktinį jos sumokėjimą, jau nutraukė paslaugų teikimą, tuo atveju, kai:

- a) suma, dėl kurios išrašyta sąskaita faktūra, sudarant sutartį siekiama atgrasyti klientą nuo lojalumo laikotarpio, kurio laikytis jis įsipareigojo, nesilaikymo ir atlyginti dėl lojalumo laikotarpio nesilaikymo operatoriaus patirtus nuostolius – iš esmės dėl pelno, kurį jis būtų gavęs, jeigu sutartis būtų galiojusi iki nustatyto termino pabaigos, praradimo, dėl taikytų mažesnių tarifų, dėl nemokamai arba mažesne kaina suteiktos naudotės įrangos ir kitų pateiktų pasiūlymų arba dėl reklamos ir klientų paieškos išlaidų;
- b) sudarytos sutartys su numatytu lojalumo laikotarpiu reiškia didesnę atlygį tiems, kurių iniciatyva jos buvo sudarytos, palyginti su atlygiu sutarčių be lojalumo laikotarpio atveju, kai vienu ir kitu (t. y. sutarčių su lojalumo laikotarpiu ir sutarčių be lojalumo laikotarpio) atveju atlygis skaičiuojamas remiantis sudarytose sutartyse nustatytais mėnesinėmis įmokomis;
- c) nacionalinėje teisėje suma, dėl kurios išrašyta sąskaita faktūra, gali būti laikoma bauda?

2. Ar atsakymas į pirmąjį klausimą pasikeistų, jeigu galimai nesusiklostytų viena arba kelios iš šio klausimo punktuose nurodytų situacijų?“

21. Vykstant procesui Teisingumo Teisme MEO, Portugalijos Respublika, Airijos Respublika ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas ir, išskyrus Airijos Respubliką, dalyvavo 2018 m. balandžio 26 d. posėdyje.

#### V. Vertinimas

##### A. Priimtinumai ir prejudicinio klausimo aiškinimas

22. Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad *Tribunal Arbitral Tributário* (Mokestinių bylų arbitražo teismas) yra valstybės narės teismas, kaip tai suprantama pagal SESV 267 straipsnį, todėl turi teisę pateikti Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą<sup>5</sup>.

23. Negalima sutikti su Portugalijos Respublikos nuomone, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra nepriimtinas, nes jį pateikęs teismo argumentai spekuliatyvūs. Primintina, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytus teisinius pagrindus ir faktines aplinkybes, kurių tikslumo

<sup>5</sup> 2014 m. birželio 12 d. Sprendimas *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C-377/13, EU:C:2014:1754, 23–34 punktai).

Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija. Nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali atmesti, tik jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti Sąjungos teisę visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, būtini, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus<sup>6</sup>.

24. Visų šių paminėtų aplinkybių šiuo atveju nėra. Atvirkščiai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kaip tik siekia nustatyti, kaip reikėtų aiškinti ir taikyti PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, kai kalbama apie žalos atlyginimą, numatytą sutartyje. Šis klausimas yra neabejotinai priimtinas.

25. Vis dėlto itin ilgą prejudicinį klausimą reikėtų šiek tiek sukonkretinti. Iš esmės nacionalinis teismas siekia sužinoti, ar kliento (šiuo metu buvusio) bendrovei MEO kaip žalos atlyginimą sumokėtą sumą reikėtų laikyti atlygiu už paslaugą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

26. Neaiškumų kyla dėl to, kad iki tol pagal sutartį klientui teiktų paslaugų teikimas buvo nutrauktas, taigi MEO ateityje daugiau nebeteiks jokių paslaugų. Kita vertus, mokėtina žalos atlyginimo suma yra tokio paties dydžio kaip ir pasirašytoje sutartyje nurodyta įmokų už suteiktas paslaugas grynoji suma, taip siekiant atgrasyti klientus nuo sutarties vykdymo laikotarpio, kurio laikytis jie įsipareigojo, nesilaikymo.

27. Taigi reikia nustatyti, ar kliento sumokėtas žalos atlyginimas skirtas „tik“ kompensuoti MEO patirtai turtinei žalai, ar tai yra atlygis už MEO klientui suteiktas apmokestinamąsias paslaugas.

## **B. Teisinis vertinimas**

### *1. Atlygis už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas*

28. Remiantis PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalimi, PVM apmokestinami tik tam tikri išsamiai išvardyti sandoriai. Abu pagrindiniai apmokestinimo momentai yra apibrėžti PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose. Šiose nuostatose numatyta, kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, vykdomas apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, yra apmokestinamas PVM tik tokiu atveju, jeigu prekės tiekiamos ar paslaugos suteikiamos už atlygį. PVM, kaip bendroju vartojimo mokesčiu, siekiama apmokestinti vartotojo finansinį pajėgumą, kurio išraiška yra jo turto panaudojimas vartojamai naudai (prekei ar paslaugai) įgyti<sup>7</sup>.

29. Ir atvirkščiai, jau iš pačių PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose pateikiamų formuluočių matyti, kad vien sumokėta pinigų suma (t. y. atlygio sumokėjimas) dar nereiškia, kad jų gavėjui atsiranda prievolė sumokėti mokesį, nors jis ir yra mokesčių mokėtojas. Toks asmuo visų pirma turėtų patiekti prekes arba suteikti paslaugas, už kurias sumokama<sup>8</sup>.

6 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Cruz & Companhia* (C-341/13, EU:C:2014:2230, 32 punktas), 2014 m. balandžio 30 d. Sprendimas *Pfleger ir kt.* (C-390/12, EU:C:2014:281, 26 punktas), 2010 m. birželio 22 d. Sprendimas *Melki ir Abdeli* (C-188/10 ir C-189/10, EU:C:2010:363, 27 punktas) ir 2002 m. sausio 22 d. Sprendimas *Canal Satélite Digital* (C-390/99, EU:C:2002:34, 19 punktas).

7 Žr., pvz., 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 20 ir 23 punktai) ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimą *KÖGÁZ ir kt.* (C-283/06 ir C-312/06, EU:C:2007:598, 37 punktas: „jo dydis nustatomas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėtai sumai“).

8 Tai taip pat aiškiai konstatuota ir 1994 m. kovo 3 d. Sprendime *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 18 punktas).

30. Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tam galima pritarti, tik jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys, t. y. sumokėtos sumos yra realus atlygis už atskirą paslaugą, suteiktą egzistuojant teisiniam santykiui, kuris pasireiškia tarpusavyje teikiamomis paslaugomis<sup>9</sup>.

31. Mokėjimai, nepatenkantys į tokio teisinio santykio apibrėžimą (atsižvelgiant į bendrąjį PVM vartojimo mokesčio pobūdį, šis santykis gali būti suprantamas labai plačiai), nėra laikomi apmokestinamais sandoriais. Todėl, kai įmonė gauna mokėjimą, tačiau mokėtojas pinigų sumoka ne už vartojamąją naudą (t. y. ne už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą), bet dėl kitų priežasčių (pavyzdžiui, iš gailėsčio<sup>10</sup>), tai nėra paslaugų teikimas už atlygį.

32. Tas pats galioja ir tokiais atvejais, kai sumokėta suma yra padengiama įmonės finansinė žala, pavyzdžiui, delspinigių atveju (kompensuojami finansiniai nuostoliai, susiję su uždelstų mokėjimų refinansavimu<sup>11</sup>), arba nuostoliai, atsiradę dėl negauto pelno nutraukus sutartį<sup>12</sup>. Visais šiais atvejais, nors pinigai yra sumokami, tai yra ne mokėjimas už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, o finansinių pasekmių, atsiradusių dėl nepateiktų prekių ar nesuteiktų paslaugų, pašalinimas.

33. Taigi paprastai tokiais atvejais gautos lėšos yra panaudojamos finansinei žalai (turtinei žalai) atlyginti. Principas „pinigai už pinigų“ yra mokėjimo už nesuteiktą paslaugą<sup>13</sup> prototipas („pinigai nevalgomi“<sup>14</sup>). Tam galima prilyginti ir turtinės žalos atlyginimą (pavyzdžiui, negauto pelno arba žalos, patirtos dėl vėlavimo mokėti, atlyginimas), nes tokiu atveju taip pat įgyjama ne vartojamoji nauda, o tik adekvačiai atlyginama atimta galimybė užsidirbti pinigų.

34. Kita vertus, nėra svarbu, kaip žalos atlyginimas reglamentuojamas nacionalinės teisės aktuose. Kaip per posėdį pabrėžė Komisija ir Portugalija, PVM atžvilgiu visiškai nesvarbu, ar tai vertinama kaip deliktinė atsakomybė grindžiamas reikalavimas atlyginti žalą arba konvencinė bauda, ar tai apibrėžiama kaip žalos atlyginimas, kompensacija arba atlygis. Sprendžiant, ar atlygis sumokamas už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, reikia remtis Sąjungos teise, ir šis sprendimas turi būti priimamas nepriklausomai nuo įvertinimo pagal nacionalinę teisę<sup>15</sup>.

## 2. Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su panašiomis „kompensacijomis“

35. Taigi, norint nustatyti, ar tai yra prekių tiekimas, ar paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus, vadinamųjų kompensacijų arba žalos atlyginimo atvejais reikia pirmiausia išsiaiškinti, kodėl ir už ką tie pinigai buvo sumokėti.

9 Šiuo klausimu žr. 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, 19 punktą), 2006 m. kovo 23 d. Sprendimą *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, 34 punktas), 2002 m. kovo 21 d. Sprendimą *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 39 punktas) ir 1994 m. kovo 3 d. Sprendimą *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 punktas).

10 1994 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 17 punktas: „dėl asmeninių motyvų“).

11 1982 m. liepos 1 d. Sprendimas *BAZ Bausystem* (C-222/81, EU:C:1982:256, 8 punktas).

12 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440) 35 punktas.

13 PVM atžvilgiu pinigai yra tik priemonė įgyti vartojamąją naudą (vartojimo prekę), tačiau jie patys nėra prekės. Vienintelė išimtis galioja tik įsigyjant kolekcinės monetas, kai pirmenybė yra teikiama ne jų nominaliai, bet kolekcinėi vertei.

14 Šio posakio nesutrumpintas variantas yra kri indėnų patarlė, kuri skelbia: „Kai bus nukirstas paskutinis medis, užnuodyta paskutinė upė ir sugauta paskutinė žuvis, suprasite, kad pinigai nevalgomi“.

15 Dėl autonominio Sąjungos teisės aiškinimo žr. 2011 m. liepos 28 d. Sprendimą *Nordea Pankki Suomi* (C-350/10, EU:C:2011:532, 22 punktas), 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792, 26 punktas) ir 2006 m. gegužės 4 d. Sprendimą *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, 38 punktas).

36. Sprendime *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* Teisingumo Teismas nusprendė, kad sumokėti pinigai buvo kompensacija, turinti padengti dėl kliento iniciatyva nutrauktos sutarties viešbučių paslaugas teikiančios įmonės patirtą žalą (vadinamieji rankpinigiai). Tokia kompensacija nėra atlygis už suteiktas paslaugas ir nesudaro PVM apmokestinamosios vertės<sup>16</sup>. Kadangi, viena vertus, rankpinigių sumokėjimas nėra viešbučių paslaugas teikiančios įmonės realiai gaunamas atlygis už savo klientui suteiktą savarankišką ir atskirą paslaugą ir, kita vertus, šių rankpinigių pasilikimo klientui atsisakius rezervacijos tikslas yra ištaisyti sutarties neįvykdymo pasekmes, reikia manyti, kad nei rankpinigių mokėjimas, nei jų pasilikimas nepatenka į PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkto taikymo sritį<sup>17</sup>.

37. Sujungtose bylose *Air France-KLM ir Hop!Brit-Air*, priešingai, Teisingumo Teismas nusprendė, kad oro transporto bendrovė negali teigti, kad nepasirodžiusių keleivių sumokėta ir bendrovės pasilikta kaina yra sutartinis žalos atlyginimas, kuris dėl to, kad juo atlyginama bendrovės patirta žala, yra neapmokestinamas PVM<sup>18</sup>.

38. Teisingumo Teismas iš esmės rėmėsi tuo, kad, pirma, nepasirodžiusio keleivio sumokėta kaina atitiko visą mokėtiną kainą. Antra, vos tik keleivis sumoka kainą už bilietą ir oro transporto bendrovė patvirtina, jog jam rezervuota vieta, pardavimas yra baigtas ir galutinis. Be to, pažymėtina, kad oro transporto bendrovės pasilieka teisę perparduoti nepanaudotą paslaugą kitam keleiviui ir neprivalo gražinti sumokėtos sumos pirmajam keleiviui. Darytina išvada, kad žalos atlyginimo gavimas, nesant žalos, yra nepateisinamas<sup>19</sup>. Taigi konstatuotina, kad oro transporto bendrovių pasilikta suma nesiekia atlyginti žalos, kurią jos patyrė keleiviui nepasirodžius, bet tai yra atlygis net ir tuo atveju, kai keleivis nepasinaudojo transportu<sup>20</sup>.

39. Šios bylos aplinkybės – tai tarpinis abiejų sprendimų variantas. Viena vertus, aišku, kad MEO, išjungusi prieigos jungtis, daugiau nebeteiks jokių paslaugų išpareigojimų nevykdantiems klientams. Tai visų pirma pabrėžia MEO. Kita vertus, mokėtinos sumos dydis sutampa su sutartyje nurodyta įmokų už teikiamas paslaugas grynąja suma. Tai visų pirma pabrėžia Komisija, Airija ir Portugalija.

40. Vis dėlto, skirtingai nei abiejuose pirma minėtuose sprendimuose, nagrinėjamu atveju kalbama apie atitinkamų mokamų paslaugų teikimą klientui, kai dėl sutarties nutraukimo atsiranda papildomų sutartyje numatytų išlaidų. Todėl, priešingai, nei mano MEO, nesvarbu, kad sutartis šiuo metu yra nutraukta. Net ir nutraukus sutartį, sumokėtos sumos gali būti susijusios su ankstesnėmis pagal sutartį išpareigotomis teikti paslaugomis.

41. Be to, finansinės žalos dėl negauto pelno atlyginimo dydis paprastai visada turėtų būti mažesnis nei sutarta grynoji kaina, nes vargu ar gali egzistuoti tokia pelno marža, kuri yra lygi sutartam (grynajam) atlygiui, už kurį teikiama paslauga. Paprastai paslaugų teikimas susijęs su tam tikromis išlaidomis, kurių nėra, jeigu paslaugos neteikiamos. Taigi, šiuo atveju išpareigojimų nevykdančių klientų atžvilgiu nėra vykdoma, pavyzdžiui, jokių techninės priežiūros darbų ar patiriama kokių nors administracinių išlaidų. Todėl vargu ar galima kalbėti apie žalos atlyginimą, kompensuojant vienodą sumą, kaip per posėdį teigė MEO. Kaip per posėdį pareiškė Komisija ir Portugalija, kyla klausimas, ar gali būti taip, kad klientas, kuris naudojasi paslaugomis 24 mėnesius, ir klientas, kuris dėl nutrauktos sutarties gali jomis naudotis, pavyzdžiui, tik 18 mėnesių, išleidžia tą pačią sumą, bet PVM požiūriu yra traktuojami skirtingai.

16 2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, 32 punktas); šiuo klausimu, kiek tai susiję su palūkanomis už vėlavimą, žr. 1982 m. liepos 1 d. Sprendimą *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256, 8–11 punktai).

17 Tai aiškiai nurodyta 2007 m. liepos 18 d. Sprendime *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, 35 punktas).

18 2015 m. gruodžio 23 d. Sprendimas *Air France-KLM ir Hop!Brit Air* (C-250/14 ir C-289/14, EU:C:2015:841, 29 punktas).

19 2015 m. gruodžio 23 d. Sprendimas *Air France-KLM ir Hop!Brit Air* (C-250/14 ir C-289/14, EU:C:2015:841, 32 ir 33 punktai).

20 2015 m. gruodžio 23 d. Sprendimas *Air France-KLM ir Hop!Brit Air* (C-250/14 ir C-289/14, EU:C:2015:841, 34 punktas).

### 3. Galimi sprendimai šiuo konkrečiu atveju

42. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad galima svarstyti tik du tinkamus sprendimo variantus. Pirmas variantas – šis žalos atlyginimas turi būti siejamas su prarastu MEO pelnu ir kompensuoti jos patirtą turtinę žalą, išreikštą pinigais. Tuomet šio įvykio negalima laikyti apmokestinimo momentu.

43. Antras variantas – žalos atlyginimas ekonominiu požiūriu turi būti laikomas dalimi bendros kainos už konkrečias MEO teikiamas paslaugas, kurios apmokėjimas tik išskaidomas į mėnesines įmokas (kaip savotiškas mokėjimas dalimis), o jei nevykdomi prisiimti įsipareigojimai mokėti, pareikalaujama nedelsiant padengti likusią nesumokėtą šios kainos sumą.

44. Manau, pastarasis požiūris, kurį palaiko Komisija, Portugalija ir Airija, yra teisingas. Viena vertus, vis dar kyla abejonių, kokia žala bus kompensuojama, jei tariamai patirtos žalos dydis sutampa su paslaugos teikimo kaina. Kita vertus, sudarant tokią sutartį, nustatoma fiksuota suma, kurią MEO gaus per minimalų sutarties vykdymo laikotarpį, neatsižvelgiant į faktinę paslaugų teikimo trukmę. Tačiau, kaip per teismo posėdį teisingai pažymėjo Komisija, trūksta nuostolių, patirtų dėl pirmalaikio sutarties nutraukimo. MEO gauna tą pačią (grynąją) sumą pinigų, kokią gautų sutarčiai galiojant. Tačiau, kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, „žalos atlyginimo gavimas, nesant žalos, yra nepateisinamas“<sup>21</sup>.

45. Šią išvadą patvirtina ir ekonominis MEO sutarties sąrangos vertinimas. Pats Teisingumo Teismas pripažįsta ekonominės tikrovės svarbą, taikant PVM reglamentuojančius teisės aktus<sup>22</sup>.

46. Vertinant šią sutartį iš ekonominių pozicijų – kaip nurodė ir Komisija, Portugalija ir Airija – joje yra nustatyta tam tikra fiksuota kaina, išreikšta sutartyje numatyto minimalaus atlygio suma. Taigi, PVM mokėjimo atžvilgiu, nėra jokio skirtumo, ar klientas už interneto prieigą moka po 100 EUR per mėnesį visą 24 mėnesių minimalų sutarties vykdymo laikotarpį, ar jis ir toliau turės mokėti po 100 EUR, jeigu išsikraustys sutarčiai nepasibaigus (bendra suma: 2 400 EUR). Toks pats rezultatas būtų, jeigu jis iš karto sumokėtų 2 400 EUR, ir tol, kol neišsikrausto iš buto, turėtų teisę naudotis interneto prieiga ne trumpiau kaip 24 mėnesius. Abiem atvejais sutartyje nurodyta suma (2 400 EUR) yra mokama už interneto prieigos paslaugą, tik šios paslaugos trukmė neaiški. Tai yra būdinga ir visais kitais atvejais, kai taikoma fiksuoto dydžio bendra kaina.

47. Šiuo atveju yra neaiški tik naudojimosi paslaugomis trukmė, o ne atlygis už suteiktas paslaugas. Taigi, remiantis sudarytomis sutartimis, kuriose numatytas minimalus sutarties vykdymo laikotarpis, MEO visada gauna bent tą pačią sumą, neatsižvelgiant į laikotarpį, kuriuo tos paslaugos faktiškai buvo teikiamos.

48. Šiuo atžvilgiu „žalos atlyginimas“ ekonominiu požiūriu yra laikomas tik paskutine įmoka, kaip ir visos kitos iki tol sumokėtos mėnesinės įmokos. Juo, kaip ir ankstesnėmis įmokomis, atlyginama už iki tol suteiktas paslaugas.

49. Šis ekonominis vertinimas taip pat atitinka minėtos sutarties nuostatos esmę ir tikslą, kuriuo, kaip teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, siekiama atgrasyti klientus nuo sprendimo nutraukti savo mėnesinių „dalinių įmokų“ mokėjimą. Tai daroma, sutartyje įrašant reikalavimą nedelsiant sumokėti visą nesumokėtą fiksuoto dydžio bendros kainos „dalinių įmokų“ sumą. Todėl tai tam tikra prasme yra bauda dėl sutarties nesilaikymo, kuri išreiškiama ne kainos dydžiu, o reikalavimu sumokėti (likusią) kainą (atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos

21 2015 m. gruodžio 23 d. Sprendimas *Air France-KLM ir Hop!-Brit Air* (C-250/14 ir C-289/14, EU:C:2015:841, 34 punktas).

22 2013 m. birželio 20 d. Sprendimas *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 48 ir 49 punktai); taip pat žr. generalinio advokato N. Jääskinen išvadą byloje *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:430, 55 punktas).



2 straipsnio 1 dalies c punktą). Dėl to, kad nevykdė įsipareigojimų, klientas už jam iki tol teiktas paslaugas privalo sumokėti likusią sumą nedelsiant, o ne dalimis. Tačiau, kaip teisingai pabrėžė Portugalija, mokėjimo būdas (nedelsiant ar išdėstant mokėjimus kelių mėnesių laikotarpiu) negali pakeisti paslaugos pobūdžio.

50. Tas pats galioja ir kalbant apie skirtingą atlygį tiems tarpininkams, kurių iniciatyva buvo sudarytos sutartys. Vertinant PVM mokėjimo atžvilgiu, sutartiniai santykiai, siejantys klientą ir MEO, negali priklausyti nuo sutarties, įteisinančios santykius tarp MEO ir trečiųjų šalių, formos ir turinio. Didesni komisiniai parodo tik tai, kad sudarius sutartį, kurioje numatytas minimalus sutarties vykdymo laikotarpis, MEO gaus didesnę pelną, nes tokia sutartis garantuos tam tikrą minimalią kainą už teikiamas paslaugas, taip pat patvirtina pirma pateiktą ekonominį faktinių aplinkybių vertinimą.

51. Vadinas, tai yra paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

#### 4. Dėl PVM apskaičiavimo ir jo dydžio

52. Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, daugeliu atvejų nagrinėjamas žalos atlyginimas yra nesumokamas, o mokesčių administratorius PVM, matyt, priskaičiavo už nesumokėtą žalos atlyginimą, todėl manau, kad būtų tikslinga duoti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui du naudingus patarimus.

53. Pirma, mokėtinas PVM visada turi būti išskaičiuojamas iš sutartų ar gautų sumų (šiuo atveju iš žalos atlyginimo). Tai aiškiai nurodyta PVM direktyvos 73 straipsnyje ir 78 straipsnio a punkte. Vadovaujantis šiomis nuostatomis, apmokestinamoji vertė yra visa suma, kurią paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti, išskyrus patį PVM.

54. Antra, Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, kad apmokestinama įmonė veikia „tik“ kaip mokesčių rinkėja į valstybės išdą<sup>23</sup>, nes PVM yra netiesioginis vartojimo mokestis, kurį turi padengti galutinis vartotojas<sup>24</sup>. Atitinkamai Teisingumo Teismas taip pat jau kelis kartus nusprendė, kad „mokesčių administratoriaus taikomo mokesčio objekto apmokestinamoji vertė negali viršyti galutinio vartotojo faktiškai sumokėto atlygio, pagal kurį apskaičiuotas galiausiai jo mokamas PVM“<sup>25</sup>. Jei galutinis vartotojas įmonei nesumokėjo, materialinės teisės požiūriu, ji neturi prievolės mokėti PVM.

55. Taigi, remiantis PVM direktyvos 90 straipsniu, įmonės mokestinis įsiskolinimas turi būti būtinai<sup>26</sup> patikslintas, jeigu tik yra pakankamai aišku, kad kita sutarties šalis daugiau neatliks jokių mokėjimų. Kada galima daryti prielaidą, jog tai – pakankamai aišku, yra fakto klausimas, kurį turi įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į mokesčių mokėtojo pagrindines teises ir proporcingumo principą, taip pat į valstybės interesus, vykdant veiksmingą apmokestinimą.

23 1993 m. spalio 20 d. Sprendimas *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas) ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas), taip pat žr. mano išvadą byloje *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 21 punktas).

24 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas), 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulicã ir Plavoşin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas) ir 2011 m. gruodžio 9 d. Nutartis *Connoisseur Belgium* (C-69/11, nepaskelbta Rink., EU:C:2011:825, 21 punktas).

25 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas); panašiai konstatuota 2002 m. spalio 15 d. Sprendime *Komisija / Vokietija* (C-427/98, EU:C:2002:581, 30 punktas), 2003 m. sausio 16 d. Sprendime *Yorkshire Co-operatives* (C-398/99, EU:C:2003:20, 19 punktas) ir generalinio advokato P. Léger išvadoje byloje *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:283, 69 punktas).

26 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimas *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 20 ir paskesni punktai) ir mano išvada byloje *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 27 punktas).

## VI. Išvada

56. Atsižvelgdama į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Mokestinių bylų arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija) prašymą priimti prejudicinį sprendimą:

1. Direktyvos 2006/112/EB 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad prievolė mokėti PVM už sutarties nutraukimo atveju sumokėtą iš anksto nustatytą sumą atsiranda tik tuomet, jeigu ši suma laikoma atlygiu už jau suteiktas paslaugas ir neapsiriboja tik patirtos turtinės žalos atlyginimu.
2. Šiam aiškinimui neturi reikšmės tai, kad tarpininkas, kurio iniciatyva buvo sudarytos tokios sutartys su numatytu lojalumo laikotarpiu, gauna didesnę atlygį nei sudarant sutartis be lojalumo laikotarpio. Taip pat neturi reikšmės ir tai, kad ši suma pagal nacionalinę teisę yra laikoma bauda.