



## Judikatūras krājums

GENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES  
[JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,  
sniegti 2018. gada 7. jūnijā<sup>1</sup>

**Lieta C-295/17**

***MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA***  
**pret**  
***Autoridade Tributária e Aduaneira***

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

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

### I. Ievads

1. Šajā tiesvedībā Tiesai ir jālemj par PVN piemērošanas nošķiršanu attiecībā uz samaksu par pakalpojumu (kas ir apliekams ar nodokli un par ko ir jāmaksā nodoklis) un samaksu par finansiālu zaudējumu (un tādējādi darījumu, kas nav apliekams ar nodokli).
2. Lietas pamatā ir fakts, ka PVN tiesību normas neparedz piemērot nodokli ikvienam naudas maksājumam, kas veikts nodokļa maksātājam, bet gan tikai samaksai par piegādi vai pakalpojumu. Tomēr – kā no PVN tiesību normu viedokļa ir jāvērtē situācija, ja ir jāveic līgumā noteiktā samaksa, lai gan visi līdz šim sniegtie pakalpojumi ir apturēti, līdz ar to nekādi pakalpojumi vairs netiek sniegti? Uz ko šādā gadījumā attiecas samaksa? Vai tādā situācijā vēl var runāt par atlīdzību par piegādi vai pakalpojumu?
3. Tiesa par līdzīgiem jautājumiem jau ir lēmusi savā judikatūrā attiecībā uz tā sauktajiem kompensācijas maksājumiem pakalpojuma neizmantošanas gadījumā lietās *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*<sup>2</sup> un *Air France-KLM* un *Hop!-Brit Air*<sup>3</sup>. Attiecīgais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu sniedz Tiesai iespēju attīstīt šo judikatūru.

1 Oriģinālvaloda – vācu.

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

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

## II. Atbilstošās tiesību normas

### A. Savienības tiesības

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

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

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

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

6. 73. pants ir formulēts šādi:

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

### B. Portugāles tiesības

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

## III. Pamatlieta

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

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

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

4 OV 2006, L 347, 1. lpp.

11. Šajos līgumos ir iekļauti noteikumi, ka gadījumā, ja klienta vainas dēļ – it īpaši, ja klients neveic līgumā paredzētos ikmēneša maksājumus – pēc *MEO* ierosmes pakalpojumi tiek atslēgti pirms līgumā paredzētā abonenta piesaistes perioda beigām, klientam ir pienākums samaksāt summu, kura atbilst ikmēneša maksājumam, kas reizināts ar to mēnešu skaitu, kuri atlikuši līdz minētā perioda beigām (bez PVN) (turpmāk tekstā – “kompensācijas summa”).
12. Ja klients nepilda savas saistības, sākumā *MEO* viņu informē par nepieciešamību samaksāt nesamaksātās summas un brīdina, ka nemaksāšanas gadījumā tā izbeigs pakalpojumus, par kuriem ir ticis noslēgts līgums, un saskaņā ar līgumā paredzēto debitēs kompensāciju par abonenta piesaistes perioda neievērošanu.
13. Ja klients pēc šī paziņojuma saņemšanas nesamaksā parāda summas, *MEO* galīgi izbeidz nolīgto pakalpojumu sniegšanu. Beigās *MEO* debitē kompensācijas summu, kuru tā uzskata par nesamaksātu saskaņā ar līguma noteikumiem un kura atbilst “ikmēneša maksājumam, kas reizināts ar to mēnešu skaitu, kuri atlikuši līdz minētā perioda beigām”.
14. Kompensācijas debitēšanas riska dēļ *MEO* klienti parasti izpilda līgumā paredzētos nosacījumus, turpinot pildīt līgumsaistības minimālajā līguma darbības periodā. Ikmēneša maksājumus, kurus klients veica, kamēr tika pildīti līgumi, pieteicēja iekļāva PVN, ko tā pienācīgi samaksāja valstij.
15. Turpretim pakalpojuma izbeigšanas gadījumā *MEO* saviem klientiem – līgumsaistību nepildītājiem – izraksta rēķinus par kompensācijas summu, neiekasējot PVN, un tajos ir skaidra norāde “Neapliedzams ar PVN”. Līguma neizpildes gadījumos tiek samaksāta tikai neliela daļa no debitētajām summām.
16. *Unidade dos Grandes Contribuintes* (Lielo nodokļu maksātāju nodaļa) veica nodokļu pārbaudi pie *MEO*. Pārbaudes rezultātā tika konstatēts, ka *MEO* nebija samaksājusi PVN par kompensācijas maksājumiem, ko tā bija piedzinusi no klientiem 2012. gadā.
17. *MEO* pamatojumam īpaši norādīja, ka attiecīgie kompensācijas maksājumi neesot apliekami ar PVN. Šajā ziņā *MEO* īpaši atsaucas uz tās pasūtīto juridisko atzinumu, ko sniedzis Prof. Dr. *Englisch* (Minsteres universitāte, Vācija). Turklāt, ņemot vērā dažādos *CIVA* (PVN kodekss) 78. pantā paredzētos nodokļa iekasēšanas veidus, šāda PVN maksāšana esot bezjēdzīga un nodokļu iestādes veiktais nodokļa aprēķins turklāt esot nepareizs, jo PVN jau esot iekļauts piedzītājā summā.
18. Nodokļu iestāde nepiekrīta šim argumentam. Kompensāciju summas pakalpojuma saņēmējam esot bijušas jāmaksā, pildot savu pienākumu maksāt atlīdzību, nevis atlīdzinot pakalpojuma sniedzējam nodarīto zaudējumu. Tādēļ šie kompensācijas maksājumi ietilpstot negūtās peļņas jēdzienā un kā tādi esot apliekami ar PVN. Nodokļu iestāde noteica nodokļu summas apmēru un atbilstoši veica korekciju 1 812 195,35 EUR apmērā.
19. *MEO* par to iesniedza rakstveida iebildumu. Iebildums tika noraidīts, pieņemot attiecīgu lēmumu. Par šo lēmumu 2015. gada 23. decembrī pieteicēja iesniedza vēl vienu iebildumu, kas netika izskatīts likumā paredzētajā termiņā. Par to *MEO* 2016. gada 20. maijā vērsās *Tribunal Arbitral Tributário* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās, Portugāle).

#### IV. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

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

- “1) Vai Direktīvas 2006/112/EK 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, 64. panta 1. punkts, 66. panta a) punkts un 73. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka telekomunikāciju (televīzijas, interneta, mobilo sakaru tīkla un fiksētā tīkla) operatoram ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis par summu, kuru – gadījumā, ja līgums, kurā ir paredzēts pienākums pildīt saistības kādu noteiktu laikposmu (abonenta piesaistes periods), klienta vainas dēļ tiek izbeigts pirms šā laikposma beigām – šis operators piedzen no saviem klientiem un kuras apmērs ir iepriekš noteikts un atbilst līgumā paredzētajam ikmēneša maksājumam, kas reizināts ar to mēnešu skaitu, kuri atlikuši līdz abonenta piesaistes perioda beigām, ja brīdī, kad par minēto summu tiek izrakstīts rēķins, un neatkarīgi no tā, vai šī summa ir faktiski samaksāta, operators jau ir izbeidzis pakalpojumu sniegšanu, un ja:
- a) rēķinā norādītās summas mērķis atbilstoši līgumā noteiktajam ir atturēt klientu no tāda līgumā paredzētā abonenta piesaistes perioda neievērošanas, kuru viņš apņēmis ievērot, un atlīdzināt zaudējumus, kas abonenta piesaistes perioda neievērošanas rezultātā nodarīti operatoram un izriet konkrēti no zaudētas peļņas, kuru tas būtu guvis, ja līgums būtu palicis spēkā līdz šā perioda beigām, kā arī zemāku tarifu nolīgšanas, aprīkojuma nodrošināšanas un citiem piedāvājumiem bez maksas vai par zemāku cenu, kā arī reklāmas un klientu iegūšanas izmaksām;
  - b) par līgumiem, kuros ir paredzēts abonenta piesaistes periods, šo klientu ieguvēji saņem lielāku atlīdzību nekā par līgumiem, kuros abonenta piesaistes periods nav paredzēts, jo vienā un otrā (proti, gan šo abonenta piesaistes periodu paredzošo, gan neparedzošo līgumu) gadījumā atlīdzību aprēķina, pamatojoties uz noslēgtajos līgumos noteikto fiksēto ikmēneša maksājumu apmēru;
  - c) summa, par kuru izrakstīts rēķins, valsts tiesībās ir kvalificējama kā līgumsods?
- 2) Vai uz pirmo jautājumu kopumā būtu jāatbild atšķirīgi, ja kāds vai vairāki no tā punktos minētajiem apstākļiem neatbilstu patiesībai?”

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

#### V. Vērtējums

##### A. Prejudiciālā jautājuma pieņemamība un interpretācija

22. Kā Tiesa jau ir lēmusi, *Tribunal Arbitral Tributário* (Šķirējtiesa nodokļu lietās) ir jāuzskata par dalībvalsts tiesu LESD 267. panta izpratnē un tādēļ tai ir tiesības iesniegt Tiesai lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu<sup>5</sup>.

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

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

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

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

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

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

## **B. Juridiskais vērtējums**

### *1. Atlīdzības maksājums par piegādi vai pakalpojumu*

28. Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punktu PVN uzliek tikai noteiktiem, galīgi uzskaitītiem darījumiem. Abi galvenie nodokļa piemērošanas nosacījumi ir minēti PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā. Tajos ir paredzēts, ka preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, ko veic nodokļa maksātājs, kas rikojas kā tāds, uzliek PVN tad, ja tie tiek veikti par atlīdzību. PVN kā vispārējs patērīna nodoklis ir jāuzliek patērētāja finansiālajām iespējām, kas izpaužas viņa īpašuma izlietošanā, lai radītu patērējamu labumu (piegādi vai pakalpojumu)<sup>7</sup>.

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

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

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

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

30. No Tiesas judikatūras izriet, ka uz to var apstiprinoši atbildēt tikai tad, ja starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību ir tieša saistība, turklāt samaksātās summas ir faktiskais pretizpildījums par nosakāmu pakalpojumu, kas tiek sniegts tādu tiesisku attiecību ietvaros, kurās notiek savstarpēja apmaiņa ar pakalpojumiem<sup>9</sup>.

31. Maksājumi ārpus šādām tiesiskām attiecībām – kas, ņemot vērā PVN vispārējo patēriņa nodokļa raksturu, katrā ziņā ir jāinterpretē plaši – nav darījums, kas apliekams ar nodokli. Tādēļ, kaut arī uzņēmums saņem maksājumu, tomēr maksātājs šo naudu nemaksā par patērējamu labumu (t.i., piegādi vai pakalpojumu), bet gan citu iemeslu dēļ (piemēram, līdzjūtības dēļ<sup>10</sup>), tas nav pakalpojums par atlīdzību.

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

33. Rezultātā šajos gadījumos naudu izmanto, lai segtu finansiālos zaudējumus (finanšu aktīvu zaudējumus). Naudas izmantošana naudai ir maksājuma par ne-pakalpojumu prototips<sup>13</sup> (“nauda nav ēdama”<sup>14</sup>). Tas ir līdzvērtīgs finanšu aktīvu zaudējumu kompensācijai (piemēram, zaudētās peļņas vai kavējuma nodarīto zaudējumu kompensācija), jo arī šajā gadījumā netiek gūts patērējams labums, bet gan tiek adekvāti atlīdzināta liegtā naudas iegūšanas iespēja.

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

## 2. Tiesas judikatūra par līdzīgiem “kompensācijas maksājumiem”

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

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

<sup>10</sup> Spriedums, 1994. gada 3. marts, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 17. punkts) – “personisku motīvu dēļ”.

<sup>11</sup> Spriedums, 1982. gada 1. jūlijs, *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256, 8. punkts).

<sup>12</sup> Spriedums, 2007. gada 18. jūlijs, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, 35. punkts).

<sup>13</sup> No PVN tiesību viedokļa nauda ir tikai līdzeklis, lai iegūtu patērējamu labumu (preci), bet tā pati tāda nav. Iznēmums attiecas tikai uz kolekcionāriem paredzēto monētu iegādi, kur galvenais vairs nav to nominālvērtība, bet gan numismātiskā vērtība.

<sup>14</sup> Pilnā versijā to dēvē par krī cilts indiāņu pareģojumu, un tas ir šāds: “Tikai tad, kad būs nocirsts pēdējais koks, saindēta pēdējā upe, noķerta pēdējā zivs, jūs sapratisiet, ka nauda nav ēdama”.

<sup>15</sup> Par Savienības tiesību jēdzienu autonomu interpretāciju skat. tikai spriedumus, 2011. gada 28. jūlijs, *Nordea Pankki Suomi* (C-350/10, EU:C:2011:532, 22. punkts); 2006. gada 14. decembris, *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792, 26. punkts), un 2006. gada 4. maijs, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, 38. punkts).



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

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

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

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

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

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

16 Spriedums, 2007. gada 18. jūlijs, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, 32. punkts); šajā nozīmē, attiecībā uz nokavējuma procentiem skat. arī spriedumu, 1982. gada 1. jūlijs, *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256, 8.–11. punkts).

17 Tā skaidri norādīts spriedumā, 2007. gada 18. jūlijs, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, 35. punkts).

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

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

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

### 3. Risinājuma iespējas konkrētajā gadījumā

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

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

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

45. Šo secinājumu apstiprina arī *MEO* izstrādātā līguma struktūras vērtējums no ekonomiskā viedokļa. Tiesa pati atzīst ekonomiskās realitātes nozīmi PVN tiesību jomā<sup>22</sup>.

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

47. Izskatāmajā lietā nav skaidrs droši vien tikai tas, cik ilgi pakalpojumi tiks izmantoti, nevis atlīdzība par tiem. Rezultātā to līgumu gadījumā, kas noslēgti uz minimālo līguma darbības termiņu, *MEO* vismaz vienmēr saņem vienādu summu neatkarīgi no tā, cik ilgi pakalpojumi arī faktiski tiek sniegti.

48. Šajā ziņā “kompensācijas maksājums” no ekonomiskā viedokļa ir uzskatāms tikai par pēdējo maksājumu līdztekus līdzšinējiem ikmēneša maksājumiem. Tas – līdzīgi kā iepriekšējie maksājumi – arī tikai atlīdzina par līdz šim sniegtajiem pakalpojumiem.

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

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

22 Spriedums, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 48. un 49. punkts); skat. arī ģenerāladvokāta N. Jēskinena [N. Jääskinen] secinājumus lietā *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:430, 55. punkts).



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

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

#### 4. Par PVN apmēra aprēķināšanu

52. Tā kā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka vairumā gadījumu šeit vērtējamā kompensācija netiek samaksāta un nodokļu iestādes acīmredzami ir pierēķinājušas PVN nesamaksātajām kompensācijām, šķiet piemēroti iesniedzējtiesai dot vēl divas lietderīgas norādes.

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

54. Otrkārt, Tiesa vairākkārt ir lēmusi, ka uzņēmums, kas ir nodokļu maksātājs, darbojas “tikai” kā nodokļa iekasētājs valsts labā<sup>23</sup>, jo PVN ir netiešs patēriņa nodoklis, kas ir jāmaksā galapatērētājam<sup>24</sup>. Attiecīgi Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka “summa, kas paredzēta kā nodokļa aprēķina bāze nodokļu iestāžu iekasējamam PVN, nevar būt lielāka par atlīdzību, kuru faktiski ir samaksājis galapatērētājs un no kuras ir aprēķināts galapatērētāja galu galā maksājamais PVN<sup>25</sup>.” Tādēļ, ja galapatērētājs nesamaksā uzņēmumam, no materiālā viedokļa tam nav jāmaksā arī PVN.

55. Tādēļ uzņēmuma nodokļa parāds obligāti<sup>26</sup> ir jākorrigē atbilstoši PVN direktīvas 90. pantam, ja ir pietiekami droši konstatēti, ka darījuma partneris vairs neveiks maksājumus. Tas, kad šāda pietiekama drošība jāuzskata par esošu, ir jautājums par fakta konstatēšanu, kas jāvērtē valsts tiesai, ievērojot nodokļu maksātāja pamattiesības un samērīguma principu, no vienas puses, un valsts ieinteresētību efektīvā nodokļu piemērošanā, no otras puses.

23 Spriedumi, 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts), un 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts); skat. arī manus secinājumus lietā *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 21. punkts).

24 Spriedumi, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts), un 2013. gada 7. novembris, *Tulicā* un *Plavoštin* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts), kā arī rīkojums, 2011. gada 9. decembris, *Connoisseur Belgium* (C-69/11, nav publicēts, EU:C:2011:825, 21. punkts).

25 Spriedums, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts); līdzīgi arī spriedumi, 2002. gada 15. oktobris, Komisija/Vācija (C-427/98, EU:C:2002:581, 30. punkts), un 2003. gada 16. janvāris, *Yorkshire Co-operatives* (C-398/99, EU:C:2003:20, 19. punkts); tāpat ģenerāladvokāta F. Ležē [*P. Léger*] secinājumi lietā *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:283, 69. punkts).

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

## VI. Secinājumi

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

- 1) Direktīvas 2006/112/EK 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka sākotnēji noteiktas summas maksājums līguma pirmstermiņa izbeigšanas gadījumā ir apliekams ar PVN, ja tas ir uzskatāms par atlīdzību par jau sniegtiem pakalpojumiem un nekompensē nodarītu materiālu zaudējumu.
- 2) Šai interpretācijai nav būtiski, ka šādu līgumu ar abonenta piesaistes periodu starpnieki saņem lielāku atlīdzību, nekā tas ir tādu līgumu gadījumā, kuri neparedz abonenta piesaistes periodu. Līdzīgi nav nozīmes tam, ka saskaņā ar valsts tiesībām attiecīgā summa ir jāuzskata par līgumsodu.