



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 7 juni 2018¹

Mål C-295/17

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

(begäran om förhandsavgörande från Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Skiljedomstolen i skattetvister (Centrum för skiljenämnder i förvaltningsrättsliga mål), Portugal))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Tillämpningsområde – Skattepliktiga transaktioner – Tjänster som tillhandahålls mot ersättning – Avgränsning mellan icke-skattepliktigt skadestånd, å ena sidan, och skattepliktiga tjänster mot betalning av gottgörelse, å andra sidan”

I. Inledning

1. I detta mål ska domstolen pröva avgränsningen i mervärdesskatterättsligt hänseende mellan en betalning för en (beskattningsbar och skattepliktig) tjänst och en betalning för ekonomisk skada (således en icke skattepliktig händelse).

2. Behovet av att göra denna avgränsning uppkommer mot bakgrund av att mervärdesskatterätten inte föreskriver att skatt ska tas ut på varje betalning av pengar till en beskattningsbar person utan endast på betalning för en vara eller tjänst. Men hur ska ett fall där den avtalade betalningen ska ske trots att samtliga tjänster som tidigare tillhandahållits upphör och således inga fler tjänster längre kommer att tillhandahållas behandlas i mervärdesskatterättsligt hänseende? Vart ska betalningen hänföras i ett sådant fall? Kan man då fortfarande tala om ersättning för en leverans eller tjänst?

3. Domstolen har i sin praxis redan tagit upp en liknande frågeställning om så kallade ersättningsbetalningar när en tjänst inte utnyttjas i målen *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*² och *Air France-KLM och Hop!Brit-Air*.³ Förevarande begäran om förhandsavgörande ger nu domstolen tillfälle att vidareutveckla denna praxis.

¹ Originalspråk: tyska.

² Dom av den 18 juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440).

³ Dom av den 23 december 2015, *Air France-KLM och Hop!Brit-Air* (C-250/14 och C-289/14, EU:C:2015:841).

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

4. Den unionsrättsliga ramen i detta mål utgörs av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt⁴ (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

5. Artikel 2.1 c i direktivet föreskriver följande:

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt: ...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap. ...”

6. Artikel 73 har följande lydelse:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

B. Portugisisk rätt

7. Mervärdesskattedirektivets bestämmelser har införlivats med portugisisk rätt genom artiklarna 1.1 a och 16.1, i deras tillämpliga lydelse, i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (mervärdesskattelagen).

III. Tvisten vid den nationella domstolen

8. MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (nedan kallat MEO) är ett aktiebolag vars verksamhetsföremål består i att etablera, utforma, bygga, driva och utnyttja nätverk och infrastrukturer inom telekommunikation, samt att tillhandahålla telekommunikations- och transporttjänster och att sprida telekommunikationssignaler.

9. MEO:s tillhandahållande av (telekommunikations-, internet-, televisions- och multimedia-) tjänster sker med hjälp av en komplex infrastruktur vars etablering och underhåll medför betydande investeringar med avseende på personal och material. Med utgångspunkt i värdet på de investeringar som är nödvändiga för att tillhandahålla tjänsterna fastställer MEO ett (minsta) antal avtal som måste ingås för att handeln ska bli lönsam.

10. Inom ramen för sin affärsverksamhet ingår MEO ingår avtal om tillhandahållande av nämnda tjänster med sina kunder. I vissa avtal som MEO ingått med sina kunder har kunden åtagit sig att vara bunden av avtalet under en minsta tid. I samband med detta erbjuder kunderna vissa förmånliga villkor såsom huvudsakligen fastställande av lägre månadsavgifter.

⁴ EUT L 347, 2006, s. 1.

11. Dessa avtal innehåller villkor som förpliktar kunden att betala ett belopp som motsvarar månadsavgiften multiplicerad med antalet månader som är kvar i den aktuella lojalitetsperioden (utan mervärdesskatt) (nedan kallat gottgörelse), om MEO upphör att tillhandahålla tjänsterna innan den avtalade bindningstiden har löpt ut på grund av en omständighet som kan tillskrivas kunden, särskilt om kunden inte betalar in de avtalade månadsavgifterna.

12. För det fall kunden inte fullgör avtalet underrättas vederbörande i ett första skede av MEO om nödvändigheten av att betala de förfallna beloppen. Kunden förvarnas dessutom om att MEO kommer att upphöra med att tillhandahålla de avtalade tjänsterna för det fall nämnda betalning inte sker och debitera den gottgörelse som utgår när lojalitetsperioden inte har fullgjorts, i enlighet med vad som anges i avtalet.

13. Om kunden inte betalar de förfallna beloppen efter denna underrättelse upphör MEO definitivt med att tillhandahålla de avtalade tjänsterna. Därefter debiterar MEO den gottgörelse som ”motsvarar månadsavgiften multiplicerad med antalet månader som är kvar i den aktuella lojalitetsperioden” vilken utgår enligt bolagets avtalsvillkor.

14. De flesta av MEO:s kunder föredrar, inför risken att bli skyldiga att utge gottgörelsen, att uppfylla de villkor som det avtalats om, med bevarande av avtalsförhållandet under den minsta bindningstiden. Vad avser de månadsavgifter som betalats av kunden vid fullgörandet av avtalen har MEO i vederbörlig ordning betalat in mervärdesskatt till staten.

15. I fall då MEO upphör att tillhandahålla tjänsterna ställer bolaget ut fakturor avseende gottgörelse som ska betalas till de kunder som brutit mot sina avtalsförpliktelser utan att påföra mervärdesskatt, och anger uttryckligen i fakturorna att beloppen inte omfattas av mervärdesskatt. Vid fall av bristande fullgörelse sker betalning endast för en mindre del av de belopp som debiterats.

16. Unidade dos Grandes Contribuintes (storskalig revisionstjänst) har genomfört en skattekontroll av MEO. Vid kontrollen framkom att MEO inte har betalat in någon mervärdesskatt för de gottgörelser som kunderna har erlagt under 2012.

17. MEO motiverade detta särskilt med att de aktuella gottgörelserna inte är mervärdesskattepliktiga. Till stöd för detta har MEO främst åberopat ett rättsligt utlåtande av prof dr Englisch (universitetet i Münster). Dessutom skulle betalning av mervärdesskatt i dessa fall inte vara meningsfull med hänsyn till de olika slag av skatteuppbörd som föreskrivs i artikel 78 i CIVA (mervärdesskattelagen), och dessutom är skatteberäkningen som skatteförvaltningen har gjort felaktig, eftersom mervärdesskatten redan inkluderats i de belopp som erhållits.

18. Skatteförvaltningen bestred MEO:s argument. Betalningsskyldighet avseende gottgörelserna har uppstått på grundval av tjänstemottagarens betalningsskyldighet och inte som skadestånd för en skada som tjänestetillhandahållaren har lidit. Dessa gottgörelser ska således subsumeras under begreppet utebliven vinst och omfattas i denna egenskap av mervärdesskatt. Skatteförvaltningen fastställde skattens storlek och vidtog rättelse med ett belopp av 1 812 195,35 euro.

19. MEO begärde omprövning av detta beslut, men beslutet ändrades inte. MEO inkom med ett överklagande av detta beslut den 23 december 2015, ett överklagande som inte avgjorts inom den föreskrivna fristen. MEO väckte därför den 20 maj 2016 talan vid Tribunal Arbitral Tributário (Skiljedomstolen i skattetvister, Portugal).

IV. Begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid EU-domstolen

20. Genom beslut av den 8 januari 2017 som inkom den 22 maj 2017 har Tribunal Arbitral Tributário (Skiljedomstolen i skattetvister, Portugal) hänskjutit följande frågor för förhandsavgörande till EU-domstolen enligt artikel 267 FEUF:

1. Ska artiklarna 2.1 c, 64.1, 66 a och 73 i direktiv 2006/112 tolkas på så sätt att en teleoperatör (television, internet, mobilnät och fasta nät) är skyldig att betala mervärdesskatt för uttaget hos sina kunder – för det fall ett avtal på grund av kundens underlåtenhet bringas att upphöra före utgången av en bestämd period (lojalitetsperiod) som motsvarar den bindningstid kunden är skyldig att iakttä enligt avtalet – av ett förutbestämt belopp som motsvarar värdet av den månatliga grundavgift som kunden är skyldig enligt avtalet multiplicerad med det antal månadsinbetalningar som återstår för att fullgöra lojalitetsperioden, i ett sammanhang i vilket operatören, vid faktureringen av nämnda belopp, och oberoende av operatörens faktiska uttag, redan har upphört med att tillhandahålla tjänsterna, när
 - a) syftet med det fakturerade beloppet enligt avtalet är att avskräcka kunden från att inte fullgöra den lojalitetsperiod som kunden har förbundit sig att iakttä och att ersätta operatören för den skada som vederbörande vållats på grund av att lojalitetsperioden inte har iakttagits, närmare bestämt för att den vinst uteblivit som operatören skulle ha erhållit om avtalet hade gällt till periodens slut, för avtal om lägre avgifter, för tillhandahållande av utrustning och andra erbjudanden, gratis eller till nedsatt pris, eller för reklamkostnader och kostnader för att dra till sig kunder,
 - b) ingångna avtal med en lojalitetsperiod innebär en högre betalning, jämfört med avtal utan en lojalitetsperiod, för dem som dragit till sig dessa kunder, eftersom ersättningen i båda fallen (avtal med eller utan lojalitetsperiod) beräknas på grundval av den månadsavgift som fastställts i de ingångna avtalen, och
 - c) det fakturerade beloppet enligt nationell rätt kan kvalificeras som en vitesavgift?
2. Påverkas svaret på den första frågan för det fall någon eller några av de situationer som anges i dess olika underpunkter inte föreligger?

21. I förfarandet inför EU-domstolen har MEO, Republiken Portugal, Irland och Europeiska kommissionen avgett skriftliga yttranden och de har även – med undantag för Irland – varit närvarande vid den muntliga förhandlingen den 26 april 2018.

V. Bedömning

A. Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till prövning samt dess tolkning

22. Som domstolen redan har fastställt är Tribunal Arbitral Tributário (Skiljedomstolen i skattetvister, Portugal) att anse som en domstol i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 267 FEUF och således berättigad att begära förhandsavgörande från domstolen.⁵

23. Republiken Portugals argument kan inte godtas såvitt dessa avser att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till prövning eftersom den hänskjutande domstolens uppgifter är spekulativa. Det framgår av fast rättspraxis att nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten, vilka ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig

⁵ Dom av den 12 juni 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punkterna 23–34).

lagstiftning som den nationella domstolen har lämnat på eget ansvar, och vilka det inte ankommer på EU-domstolen att pröva riktigheten av, presumeras vara relevanta. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas av EU-domstolen då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte förfogar över de uppgifter om sakförhållandena eller de rättsliga förhållandena som är nödvändiga för att kunna besvara frågorna på ett ändamålsenligt sätt.⁶

24. Det finns ingenting som tyder på att några av dessa omständigheter skulle föreligga i det aktuella målet. Den hänskjutande domstolens fråga handlar i stället om tolkningen och tillämpningen av artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet i ett fall som avser avtalade gottgörelser. Denna fråga kan utan tvekan tas upp till prövning.

25. Det är emellertid lämpligt att precisera den mycket omfattande tolkningsfrågan något. Den hänskjutande domstolen vill i huvudsak få klarhet i huruvida betalningen av gottgörelsebeloppet till MEO av en (numera före detta) kund ska anses som ersättning för en tjänst i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.

26. Detta är inte uppenbart, eftersom de tidigare avtalsenligt tillhandahållna tjänsterna avaktiverats och MEO således upphörde att tillhandahålla några tjänster. Å andra sidan är emellertid det gottgörelsebelopp som ska betalas exakt lika stort som den ursprungligen avtalade nettoersättningen för de tillhandahållna tjänsterna för att ge kunden ett incitament till att respektera den avtalade bindningstiden.

27. Det ska således klargöras huruvida den gottgörelse som kunden erlägger ”endast” är hänförlig till en ekonomisk skada som MEO har lidit, eller till en beskattningsbar och skattepliktig tjänst som MEO tillhandahållit kunden.

B. Rättslig bedömning

1. Betalning av ersättning för en vara eller tjänst

28. Enligt artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet är endast de händelser som räknas upp föremål för mervärdesskatt. De båda huvudsakliga beskattningsgrundande händelserna anges i artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet. Enligt nämnda bestämmelse är leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som görs av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap föremål för mervärdesskatt om det sker mot ersättning. Mervärdesskatt är en allmän konsumtionsskatt och ska som sådan beskatta konsumentens ekonomiska kapacitet som kommer till uttryck i dennes användning av tillgångar för att uppnå fördelar (vara eller tjänst) som kan konsumeras.⁷

29. Motsatsvis följer det således i detta avseende redan av ordalydelsen av artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet att enbart en betalning i pengar (det vill säga betalning av en ersättning) inte i sig utlöser skattskyldighet hos betalningsmottagaren, även om denne är en beskattningsbar person. Mottagaren måste i stället ha levererat en vara eller tillhandahållit en tjänst som motsvaras av betalningen.⁸

6 Dom av den 17 september 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punkt 32), dom av den 30 april 2014, Pflieger m.fl. (C-390/12, EU:C:2014:281, punkt 26), dom av den 22 juni 2010, Melki och Abdeli (C-188/10 och C-189/10, EU:C:2010:363, punkt 27), och dom av den 22 januari 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punkt 19).

7 Se, exempelvis, dom av den 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punkterna 20 och 23), och dom av den 11 oktober 2007, KÖGÁZ m.fl. (C-283/06 och C-312/06, EU:C:2007:598, punkt 37 – "[mervärdesskatt] är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit för dessa varor och tjänster").

8 Se uttryckligen domen av den 3 mars 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 18).

30. Det följer av domstolens praxis att så endast kan vara fallet om det föreligger ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det erhållna vederlaget, varvid de erlagda beloppen utgör det faktiska vederlaget för en tjänst som kan individualiseras och som tillhandahålls inom ramen för ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer.⁹

31. Betalningar som sker utanför ett sådant rättsligt förhållande – vilket ska förstås i en vid bemärkelse med hänsyn till att mervärdesskatt är en allmän skatt på konsumtion – utgör inte skattepliktiga transaktioner. Det föreligger således inte ett tillhandahållande av en tjänst mot ersättning om företaget visserligen tar emot en betalning, men pengarna inte betalas i syfte att uppnå en fördel som kan konsumeras (det vill säga för en vara eller tjänst), utan av andra skäl (till exempel av medlidande¹⁰).

32. Samma tanke gör sig gällande om betalningen endast utgör ersättning för en ekonomisk skada som företaget lidit, vilket till exempel är fallet med dröjsmålsränta (förmögenhetsskada i form av en refinansieringskostnad på grund av försenad betalning¹¹) eller ersättning för utebliven vinst på grund av frånträde från avtalet.¹² I alla dessa fall sker visserligen en betalning av pengar, men inte för en vara eller tjänst från företaget, utan som gottgörelse för de ekonomiska följderna av att företaget inte levererar varan eller tjänsten.

33. I slutändan används pengarna i dessa fall för att täcka en ekonomisk skada (ren förmögenhetsskada). Betalning av pengar som ersättning för pengar utgör typfallet för en betalning för en icke-prestation¹³ ("pengar går inte att äta"¹⁴). Det är att likställa med ersättning för rena förmögenhetsskador (som till exempel ersättning för utebliven vinst eller förlust på grund av försenad betalning), eftersom det inte heller i dessa fall handlar om att uppnå en fördel som kan konsumeras, utan endast om att ge adekvat gottgörelse för en förlorad möjlighet att tjäna pengar.

34. Det saknar härvid betydelse hur gottgörelser behandlas i nationell rätt. Huruvida det anses vara ett utomobligatoriskt skadeståndsanspråk eller en vitesavgift, eller om det kallas för skadestånd, kompensation eller ersättning, är irrelevant i mervärdesskatterättsligt hänseende, vilket även kommissionen och Portugal har betonat vid den muntliga förhandlingen. Bedömningen huruvida betalning av ersättning för en vara eller tjänst sker är en unionsrättslig fråga som ska avgöras oberoende av bedömningen enligt nationell rätt.¹⁵

2. Domstolens praxis om liknande "gottgörelsebetalningar"

35. Vid så kallade gottgörelsebetalningar, kompensationer eller skadestånd är det mot bakgrund av det ovan anförda alltid nödvändigt att klargöra varför och i vilket syfte de aktuella beloppen betalas för att kunna bedöma om det är fråga om en vara eller tjänst som levereras mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet.

9 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punkt 19), dom av den 23 mars 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punkt 34), dom av den 21 mars 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punkt 39), och dom av den 3 mars 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 14).

10 Dom av den 3 mars 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 17) – "av personliga skäl".

11 Dom av den 1 juli 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, punkt 8).

12 Dom av den 18 juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punkt 35).

13 I ett mervärdesskatterättsligt perspektiv är pengar endast ett medel för anskaffning av en fördel som kan konsumeras (konsumtionsvara), men är inte i sig en sådan. Det enda undantaget i detta avseende gäller förvärv av samlarmynt för vilka tyngdpunkten inte längre ligger på det nominella värdet, utan på samlarvärdet.

14 I dess fullständiga form kallas den Cree-indianernas spådom och lyder: "Först när det sista trädet huggits ner, efter att den sista floden förgiftats, efter att den sista fisken fångats, först då kommer ni förstå att man inte kan äta pengar."

15 Se, angående en självständig tolkning av unionsrättsliga begrepp, domen av den 28 juli 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, punkt 22), dom av den 14 december 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, punkt 26), och dom av den 4 maj 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punkt 38).

36. I målet *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* prövade domstolen avtalsvite vid avbokning, som erläggs för den skada som uppkommer för hotellet när gästen uteblir (så kallad handpenning). En sådan ersättning utgör inte vederlag för en tjänst och ingår inte i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.¹⁶ Eftersom erläggandet av handpenningen inte utgör någon ersättning som ett företag som driver hotellverksamhet uppbär som ett verkligt vederlag för en till gästen tillhandahållen självständig tjänst som kan individualiseras, och eftersom behållandet av handpenningen efter det att gästen frånträtt avtalet syftar till att kompensera för följderna av att åtagandena enligt avtalet inte fullgörs, ska varken erläggandet av handpenning eller behållandet av denna omfattas av artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.¹⁷

37. I domen i målet *Air France-KLM och Hop!Brit-Air* har domstolen däremot fastställt att ett flygbolag inte kan göra gällande att det pris som betalats av en passagerare som inte infinner sig för ombordstigning och vilket belopp flygbolaget behåller utgör ett skadestånd enligt avtal som, på grund av att det avser att ersätta en skada som flygbolaget lidit, inte är mervärdesskattepliktigt (egentligen icke beskattningsbart).¹⁸

38. Domstolen grundade i allt väsentligt denna slutsats på att det pris som betalats av den passagerare som inte utnyttjar biljetten motsvaras av hela priset. Dessutom gäller att så snart passageraren har betalat biljettpriset och flygbolaget bekräftar att en plats reserverats är köpet bindande och slutgiltigt. Härtill kommer att flygbolagen förbehåller sig rätten att sälja en outnyttjad tjänst vidare till en annan passagerare, utan att behöva återbetala priset till den ursprungliga passageraren. Härav följer att det skulle vara omotiverat att bevilja skadestånd när det inte förekommit någon skada.¹⁹ Det belopp som flygbolagen behåller är således inte avsett att ersätta en skada som det lidit på grund av att en passagerare inte har infunnit sig för ombordstigning, utan utgör en ersättning, även om passageraren inte har utnyttjat transporten.²⁰

39. Förhållandena i det aktuella målet rör sig mellan dessa två avgöranden. Det står för det första klart att MEO genom att upphöra att tillhandahålla anslutningarna inte längre tillhandahåller några tjänster till de kunder som brutit mot avtalet. Framför allt MEO har framhållit detta. För det andra är dock det belopp som ska betalas lika högt som den ursprungligen avtalade nettoersättningen för tjänsterna. Detta betonas framför allt av kommissionen, Irland och Portugal.

40. Till skillnad från vad som var fallet i de två avgöranden som nämnts ovan, tillhandahåller dock företaget motsvarande tjänster mot ersättning till kunderna i det aktuella målet. Uppsägning av avtalet medför ytterligare kostnader i enlighet med avtalsvillkoren. I detta avseende är det dock – till skillnad från vad MEO gör gällande – irrelevant att avtalet nu har avslutats. Betalningar som görs efter att ett avtal har upphört att gälla kan fortfarande ha ett samband med tidigare avtalade förpliktelser avseende tillhandahållande av tjänster.

41. Dessutom måste ersättningen av en ekonomisk skada för utebliven vinst normalt alltid vara lägre än det avtalade nettopriset, eftersom vinstmarginalen knappast kan motsvara hela den avtalade (netto-)ersättningen. I regel föranleder tillhandahållandet av en tjänst vissa kostnader som uteblir om tjänsten inte tillhandahålls. I detta hänseende bortfaller till exempel alla underhålls- och förvaltningskostnader för de kunder som brutit mot sina avtal. Det kan således knappast vara fråga om en schablonmässig ersättning för skada vilket MEO gjorde gällande vid den muntliga förhandlingen. Det är ytterst tveksamt varför en kund som använder tjänsten i 24 månader, och en

16 Dom av den 18 juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, punkt 32); se, för ett liknande resonemang, avseende dröjsmålsräntor även dom av den 1 juli 1982, *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256 punkterna 8–11).

17 Se uttryckligen domen av den 18 juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, punkt 35).

18 Dom av den 23 december 2015, *Air France-KLM och Hop!Brit-Air* (C-250/14 och C-289/14, EU:C:2015:841, punkt 29).

19 Dom av den 23 december 2015, *Air France-KLM och Hop!Brit-Air* (C-250/14 och C-289/14, EU:C:2015:841, punkterna 32 och 33).

20 Dom av den 23 december 2015, *Air France-KLM och Hop!Brit-Air* (C-250/14 och C-289/14, EU:C:2015:841, punkt 34).

kund som på grund av att företaget upphör att tillhandhålla tjänsten endast använder tjänsten i exempelvis 18 månader men ändå betalar samma avgift, ändå skulle behandlas olika i mervärdesskattelhänseende, vilket kommissionen och Portugal också betonade vid den muntliga förhandlingen.

3. Möjliga lösningar i det konkreta fallet

42. Mot bakgrund av ovanstående finns det enligt min uppfattning endast två möjliga lösningar. Antingen hänför sig betalningen av gottgörelse till MEO:s uteblivna vinst och utgör ersättning för bolagets ekonomiska skada. Den är då att anse som en icke skattepliktig händelse.

43. Det andra alternativet är att gottgörelsen ekonomiskt betraktas som en del av ett sammanlagt pris för MEO:s tillhandahållande av särskilda tjänster, och att detta pris endast har lagts upp i månadsandelar enligt betalningsvillkoren (som ett slags delbetalningar). Om betalningsskyldigheten åsidosätts förfaller den obetalda delen av det sammanlagda priset omedelbart till betalning.

44. Jag anser i likhet med kommissionen, Portugal och Irland att den sistnämnda metoden är den riktiga. För det första kan man fråga sig vilken skada som ersätts schablonmässigt om den påstådda skadan är samma belopp som priset för tjänsten. För det andra innebär ingåendet av ett sådant avtal att beloppet som MEO erhåller under den kortaste avtalsperioden är oberoende av den faktiska tidsperiod under vilken tjänsten tillhandahålls. Det föreligger således inte – vilket kommissionen helt korrekt betonade vid den muntliga förhandlingen – någon skada på grund av att avtalet avslutats i förtid. MEO erhåller samma (netto)belopp som vid fullgörelse av avtalet. Som domstolen emellertid redan har fastställt ”skulle [det] vara omotiverat att bevilja skadestånd när det inte förekommit någon skada”.²¹

45. Ett ekonomiskt betraktelsesätt av MEO:s avtalskonstruktion talar också för denna slutsats. Domstolen har själv erkänt betydelsen av den ekonomiska verkligheten på mervärdesskatterättsens område.²²

46. Om man tillämpar den här typen av ekonomiskt synsätt är det här – i likhet med kommissionens, Portugals och Irlands uppfattning – fråga om ett slags fast pris i form av en avtalad minimiersättning. I detta avseende gör det ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv inte någon skillnad huruvida kunderna betalar 100 euro varje månad för en internetanslutning med en kortaste avtalsperiod på 24 månader och de fortfarande måste betala beloppet på 100 euro även om de frånträder avtalet innan avtalsperioden har löpt ut (sammanlagt 2 400 euro). Resultatet blev detsamma om kunderna skulle betala 2 400 euro omedelbart och därefter hade rätt att utnyttja internetanslutningen i upp till 24 månader så länge kunden i fråga inte flyttar till en annan adress. I båda fallen är avtalsbeloppet (2 400 euro) knutet till en viss tjänst (internetanslutning) där det enda som inte är säkert är tjänstens omfattning. Sistnämnda är i slutändan också alltid fallet för alla andra paketpriser.

47. I förevarande fall är det endast osäkert i vilken omfattning i tiden som tjänsten kommer att användas, medan den slutliga motprestationen för tjänsten däremot inte är osäker. I slutändan erhåller MEO inom ramen för ett avtal med en kortaste avtalsperiod alltid samma belopp, oavsett i vilken omfattning i tiden som tjänsterna faktiskt tillhandahålls.

48. I denna utsträckning är gottgörelsebetalningen, utifrån ett ekonomiskt synsätt, endast att anse som den sista avbetalningen av de tidigare månatliga delbetalningarna. Den är alltså endast ersättning för de tjänster som tillhandahållits fram till den tidpunkten, i likhet med de tidigare betalningarna.

²¹ Dom av den 23 december 2015, Air France-KLM och Hop!Brit-Air (C-250/14 och C-289/14, EU:C:2015:841, punkt 34).

²² Dom av den 20 juni 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkterna 48 och 49); se även förslag till avgörande av generaladvokaten Jääskinen i målet Sudaçoç (C-174/14, EU:C:2015:430, punkt 55).

49. Ett ekonomiskt synsätt stämmer också överens med ändamålet och syftet med den här typen av avtalsvillkor, vilket enligt den hänskjutande domstolen är att avhålla kunderna från att upphöra att betala sina månatliga ”delbetalningar”. Att alla resterande ”delbetalningar” av ett totalbelopp omedelbart förfaller till betalning har verkligen också denna effekt. I slutändan är det fråga om en typ av avtalsmässig vitesavgift som inte hänför sig till slutpriset, utan till tidpunkten då (resterande del) av priset (ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet) förfaller till betalning. Kunden måste vid avtalsbrott betala det återstående beloppet för den tidigare användningen av tjänsterna omedelbart, i stället för i delbetalningar. Som Portugal emellertid helt riktigt har påpekat, kan formerna för betalning (omedelbart eller utspritt på flera månader) inte ändra den aktuella tjänstens karaktär.

50. Detsamma gäller för olika kompensationsnivåer för de aktörer som förmedlar avtalen. Den mervärdesskatterättsliga bedömningen av transaktionsförhållandet mellan kunderna och MEO kan inte vara beroende av hur avtalsförbindelserna mellan MEO och tredje man har utformats. Den högre provisionen visar endast att kontrakt som har en minsta avtalsperiod ger MEO en högre vinst, eftersom det garanterar ett visst lägsta pris för de tjänster som ska tillhandahållas, vilket i detta avseende också bekräftar den ovanstående ekonomiska bedömningen av de faktiska omständigheterna i målet.

51. Följaktligen föreligger en tjänst mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.

4. Beräkning och mervärdesskattebelopp

52. Eftersom det framgår av begäran om förhandsavgörande att det gottgörelsebelopp som ska bedömas i de flesta fall inte blir betalt och skattemyndigheterna uppenbarligen har lagt på mervärdesskatten på det utestående gottgörelsebeloppet, förefaller det lämpligt att ge den hänskjutande domstolen ytterligare två användbara upplysningar.

53. För det första ska den mervärdesskatt som ska betalas alltid beräknas på de avtalade eller erhållna beloppen (här gottgörelsebeloppet). Detta följer av den otvetydiga ordalydelsen av artikel 73 och artikel 78 a i mervärdesskattedirektivet. Enligt nämnda bestämmelser är beskattningsunderlaget det sammanlagda belopp som tillhandahållaren av en tjänst erhåller eller ska erhålla, med undantag för själva mervärdesskatten.

54. För det andra har domstolen flera gånger konstaterat att skattskyldiga företag ”enbart” ombesörjer skatteuppbörd åt staten,²³ eftersom mervärdesskatten är en indirekt konsumtionsskatt som ska bäras av slutkonsumenten.²⁴ Därför har domstolen också vid upprepade tillfällen slagit fast att ”beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som skattemyndigheterna skall uppbära inte [kan] vara högre än det vederlag som den slutlige konsumenten faktiskt betalar, och på vilket den mervärdesskatt som slutligen belastar denne konsument har beräknats”.²⁵ Om företaget inte erhåller någon betalning från slutkonsumenten föreligger inte heller någon materiell betalningsskyldighet avseende mervärdesskatt för företaget.

23 Dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25), och dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21), se även mitt förslag till avgörande i målet Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 21).

24 Dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19), och dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34), liksom beslut av den 9 december 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ej publicerat, EU:C:2011:825, punkt 21).

25 Dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19), så även dom av den 15 oktober 2002, kommissionen/Tyskland (C-427/98, EU:C:2002:581, punkt 30), och dom av den 16 januari 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, punkt 19), och även förslag till avgörande av generaladvokaten Léger i målet MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punkt 69).

55. Företagets skatteskuld ska enligt artikel 90 i mervärdesskattedirektivet nödvändigtvis²⁶ korrigeras om det står tillräckligt klart att avtalsparten inte längre kommer att betala. Frågan när en sådan tillräcklig säkerhet kan anses föreligga, är en faktisk omständighet som det ankommer på den nationella domstolen att pröva med beaktande av beskattningsbara personers grundläggande rättigheter och av proportionalitetsprincipen, å ena sidan, och statens intresse av en effektiv beskattning, å andra sidan.

VI. Förslag till avgörande

56. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara begäran om förhandsavgörande från Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Skiljedomstolen i skattetvister (Centrum för skiljenämnder i förvaltningsrättsliga mål), Portugal) på följande sätt:

1. Artikel 2.1 c i direktiv 2006/112/EG ska tolkas på så sätt att betalning av ett i förväg fastställt belopp i fall då ett avtal avslutas i förtid utlöser mervärdesskatteplikt om betalningen är att anse som ersättning för de redan tillhandahållna tjänsterna och inte endast är gottgörelse för en uppkommen ekonomisk skada.
2. Det saknar för denna tolkning betydelse att en förmedlare av sådana avtal erhåller en högre kompensation för avtal med bindningstid än för avtal utan bindningstid. Det är även irrelevant att den aktuella betalningen är att anse som en avtalsmässig vitesavgift enligt nationell rätt.

²⁶ Dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 20 och följande punkter) och mitt förslag till avgörande i målet Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 27).