

Downloaded via the EU tax law app / web

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

22. listopadu 2018(*)

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Oblast působnosti – Zdanitelná plnění – Plnění za úplatu – Rozdíl mezi náhradou škody nepodléhající zdanění a službami podléhajícími zdanění poskytovanými proti platbě ‚náhrady‘ “

Ve věci C-295/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže), Portugalsko] ze dne 8. ledna 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 22. května 2017, v řízení

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda Soudního dvora vykonávající funkci předsedy pátého senátu, E. Levits (zpravodaj) a M. Berger, soudci,

generální advokátka J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: R. Šereš, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. dubna 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA V. Codeço, M. Machado de Almeida a R. M. Fernandes Ferreirou, advogados,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, M. Figueiredem a R. Campos Lairesem, jako zmocněnci,
- za irskou vládu M. Browne a J. Quaney, jakož i A. Joyce, jako zmocněnci, ve spolupráci s N. J. Traversem, SC, a A. Keirse, BL,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a A. Caeirosem, jako zmocněnci,

po vypořádaní stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 7. března 2018,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 64 odst. 1, čl. 66 prvního pododstavce písm. a) a článku 73 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (dále jen „MEO“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (daňový a celní úřad, Portugalsko) ve věci platebního výměru na daň z přidané hodnoty (DPH) a s ní související vyrovnávací úroky.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH stanoví, že předmětem DPH jsou „poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 V článku 64 odst. 1 této směrnice se stanoví:

„Dodání zboží [...] a poskytnutí služby, které vede k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám, se považuje za uskutečněné uplynutím období, ke kterým se tato vyúčtování nebo tyto platby vztahují“.

5 Článek 66 první pododstavec uvedené směrnice stanoví:

„Odchylně od článků 63, 64 a 65 mohou členské státy stanovit, že v případě určitých plnění nebo určitých kategorií osob povinných k dani vzniká daňová povinnost v jednom z těchto okamžiků:

a) nejpozději vystavením faktury;

[...]“

6 Článek 73 téže směrnice je následujícího znění:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člincích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

7 Článek 90 směrnice o DPH stanoví:

„1. Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.“

2. Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

Portugalské právo

8 Článek 1 odst. 1 písm. a) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákoník o dani z

přidané hodnoty) zní:

„Předmětem daně z přidané hodnoty je:

a) dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu uskutečňována v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

9 Článek 6 odst. 1 zákoníku o dani z přidané hodnoty zní takto:

„Aniž jsou dotčena ustanovení odstavců 2 a 10, odpovídá základ daně v případě zdanitelného dodání zboží a poskytnutí služby hodnotě protiplnění, které bylo získáno nebo má být získáno od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby.“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

10 Hlavní činností společnosti MEO usazené v Lisabonu (Portugalsko) je poskytování služeb v telekomunikační oblasti na portugalském území. Vykonává tedy hospodářskou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH, a tudíž podléhá DPH.

11 V rámci své činnosti uzavírá společnost MEO se svými zákazníky smlouvy o poskytování služeb v oblasti telekomunikací, přístupu k internetu, televizních a multimediálních služeb, z nichž některé stanovují minimální doby vázanosti a současně poskytují zákazníkům výhodné podmínky, zejména v podobě nižšího měsíčního předplatného.

12 Tyto smlouvy rovněž stanovují, že v případě deaktivace produktů a služeb uvedených v těchto smlouvách před uplynutím sjednané minimální doby vázanosti, na žádost zákazníka nebo z důvodu jim nepřítelného, má společnost MEO nárok na náhradu odpovídající částce sjednaného měsíčního předplatného vynásobené rozdílem mezi délkou minimální doby vázanosti stanovenou ve smlouvě a počtem měsíců, během kterých byla služba poskytována.

13 Podle předkládajícího soudu se částka, kterou dluží zákazník společnosti MEO při předčasném ukončení smlouvy o poskytování služeb, skládá tedy z částky předplatného odpovídající celkové minimální době vázanosti, i když daná služba není zákazníkovi poskytována až do konce této doby.

14 Z předkládacího rozhodnutí též vyplývá, že zákazník je povinen zaplatit uvedenou částku, pokud jsou služby deaktivovány před uplynutím minimální doby vázanosti, zejména v případě, že zákazník neplní povinnost platit sjednané měsíční předplatné.

15 Během kontroly společnosti MEO, jež byla provedena mezi 1. dubnem a 20. listopadem 2014, daňový a celní úřad konstatoval, že v daňovém období za rok 2012 společnost MEO neodvedla DPH z částek, které účtovala zákazníkům v důsledku předčasného ukončení smluv o poskytování služeb, a v důsledku toho vystavil platební výměry na DPH.

16 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že po předčasném vypovězení smlouvy o poskytování služeb ze strany zákazníka společnost MEO deaktivovala služby, jejichž poskytování bylo v této smlouvě sjednáno, a vystavila zákazníkovi fakturu, ve které byla uvedena smluvně předem určená částka náhrady ve prospěch společnosti MEO, jakož i zmínka „nepodléhá DPH“.

17 Společnost MEO byla názoru, že částka splatná z důvodu předčasného ukončení smluv o poskytování služeb představuje náhradu, která nepodléhá DPH, a to z důvodu, že není protihodnotou za žádné poskytnutí služeb, a proto podala proti uvedeným platebním výměrům na DPH odvolání v rámci autoremedury, které bylo zamítnuto.

18 Proti rozhodnutí zamítajícím uведенé odvolání podala společnost MEO dne 23. prosince 2015 opravný prostředek ve správním řízení, o němž nebylo v zákonné lhůtě rozhodnuto.

19 Dne 20. května 2016 podala společnost MEO k předkládajícím soudu, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže), Portugalsko], žalobu na určení protiprávnosti platebních výměrů na DPH.

20 Předkládající soud má za to, že částky, které zákazníci dluží společnosti MEO za nedodržení smluvně sjednané minimální doby vázanosti, představují pro účely DPH protiplnění za poskytnutí služeb, a tudíž představují odměnu.

21 Podle tohoto soudu mají tyto částky povahu odměny též z důvodu, že umožňují zaručit, že si společnost MEO zachová stejnou úroveň přijmů, jako kdyby nedošlo k přerušení poskytování služeb. Společnost MEO nepůjde o žádný zisk, neboť tyto částky jsou ujednány smluvně.

22 Za těchto podmínek se Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže)] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 64 odst. 1, čl. 66 [první pododstavec] písm. a) a čl. 73 směrnice [o DPH] vykládány v tom smyslu, že poskytovatel telekomunikačních služeb (televize, internet, mobilní telefonní síť a síť pevných telefonních linek) musí odvést [DPH] v případě, kdy svým zákazníkům v situaci, kdy z důvodu nepřítomnosti zákazníka dojde k předčasnému ukončení smlouvy obsahující povinnost zůstat vázán po určitou dobu (doba vázanosti) účtuje částku odpovídající hodnotě měsíční platby, kterou má podle smlouvy zákazník hradit, vynásobené počtem měsíců zbývajících do konce doby vázanosti, když v okamžiku, kdy je uvedena částka účtována, a bez ohledu na skutečné zaplacení této částky poskytovatel již ukončil poskytování služeb a pokud

a) smluvním úelem účtované částky je odradit zákazníky od nedodržení smluvní doby vázanosti a nahradit škodu způsobenou poskytovateli nedodržením smluvně sjednané doby vázanosti a spočívající zejména v ušlém zisku, kterého by poskytovatel dosáhl, kdyby smlouva byla plněna až do konce daného období, ve snížení smluvních cen, v poskytnutí vybavení nebo jiných nabídek zdarma nebo za nižší cenu, anebo v nákladech na reklamu a získávání zákazníků;

b) odměna pro obchodního zástupce stanovená za uzavření smlouvy s dobou vázanosti je vyšší než odměna za uzavření smlouvy bez doby vázanosti, přičemž v obou případech (tedy u smluv s dobou vázanosti i u smluv bez doby vázanosti) se odměna počítá na základě výše měsíčních plateb stanovené v uzavřených smlouvách;

c) účtovaná částka je podle vnitrostátního práva kvalifikována jako smluvní pokuta?

2) Může nesplnění některé z podmínek uvedených v jednotlivých písmenech první otázky zmítnit odpověď na první otázku?“

K žádosti o znovuotevření ústní části řízení

23 Po přednesení stanoviska generální advokátky požádala společnost MEO podáním došlým soudní kanceláři Soudního dvora dne 25. června 2018, aby v souladu s článkem 83 jednacího řádu Soudního dvora bylo nařízeno znovuotevření ústní části řízení.

24 Na podporu své žádosti společnost MEO v podstatě tvrdila, že stanovisko generální advokátky, konkrétně jeho body 41, 44, 46 a 47, spočívají na chybných poznátcích, zejména

pokud jde o částku úřetovanou společností MEO jejím zákazníkům při předčasném ukončení smlouvy o poskytování služeb.

25 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 252 druhého pododstavce SFEU generální advokát předkládá veřejně, zcela nestranně a nezávisle odvodná stanoviska ve věcech, které podle statutu Soudního dvora Evropské unie vyžadují jeho úřast. Soudní dvůr není tímto stanoviskem ani dŕvody, na základě kterých k němu generální advokát dospěl, vázán (rozsudek ze dne 22. června 2017, Federatie Nederlandse Vakvereniging a další, C-126/16, EU:C:2017:489, bod 31 a citovaná judikatura).

26 Je rovněž třeba připomenout, že statut Soudního dvora Evropské unie ani jeho jednací řád nedávají zůřastněm možnost podat vyjádření v reakci na stanovisko přednesené generálním advokátem (rozsudek ze dne 25. října 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, bod 23 a citovaná judikatura). Nesouhlas některého zůřastněného se stanoviskem generálního advokáta tedy nemůže sám o sobě představovat dŕvod ke znovuotevření úřstní řásti řízení, a to bez ohledu na otázky, kterými se ve stanovisku zabýval (rozsudky ze dne 25. října 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, bod 24, a ze dne 29. listopadu 2017, King, C-214/16, EU:C:2017:914, bod 27 a citovaná judikatura).

27 Prostřednictvím tvrzení týkajících se znaků charakterizujících částku úřetovanou při předčasném ukončení smlouvy o poskytování služeb ze strany zákazníka se společnost MEO snaží reagovat na stanovisko generální advokátky tím, že zpochybňuje popis uvedené řástky, jak vyplývá ze žádosti o rozhodnutí o předčasně otázce, ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, a z informací poskytnutých na jednání.

28 Je sice pravda, že podle řlánku 83 jednacího řádu může Soudní dvůr kdykoli po vyslechnutí generálního advokáta nařídít znovuotevření úřstní řásti řízení, zejména má-li za to, že věc není dostatečně objasněna, nebo předložil-li některý z úřastníků řízení po ukončení této řásti řízení novou skutečnost, která může mít rozhodující vliv na rozhodnutí Soudního dvora, anebo má-li být věc rozhodnuta na základě argumentu, který nebyl mezi úřastníky řízení nebo zůřastněnými uvedenými v řlánku 23 statutu Soudního dvora Evropské unie projednán.

29 Výpočet řástky úřetované společností MEO za předčasné vypovězení smlouvy o poskytování služeb však byl předkládajícím soudem popsán, jak vyplývá z bodu 12 tohoto rozsudku, což společnost MEO ostatně nepopřela ve svém vyjádření ani na jednání. Kromě toho je třeba zdŕaznit, že ke zjištění skutkového stavu má výlučnou pravomoc předkládající soud. Pokud jde o kvalifikaci této řástky provedenou společností MEO, Soudní dvůr není v rámci své odpovědi na žádost o rozhodnutí o předčasně otázce touto kvalifikací vázán.

30 V projednávané věci dospěl Soudní dvůr po vyslechnutí generální advokátky k závěru, že disponuje všemi poznatky nezbytnými pro zodpovězení otázek položených předkládajícím soudem, a má za to, že pro účely vydání rozhodnutí ve věci v předním řízení byly všechny argumenty, zejména argumenty týkající se kvalifikace uvedené řástky, projednány před Soudním dvorem.

31 Není tedy dŕvodné nařídít znovuotevření úřstní řásti řízení.

K předčasným otázkám

K přípustnosti

32 Portugalská republika vznáší námitku nepřípustnosti vůči žádosti o rozhodnutí o předčasně otázce, když se dovolává nejisté a spekulativní povahy otázek položených předkládajícím

soudem, který neurčil skutkové okolnosti zakládající spor v povodním řízení a nevymezil relevantní právní rámec.

33 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury přísluší v rámci spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy založené článkem 267 SFEU pouze vnitrostátnímu soudu, kterému byl spor předložen a který musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti věci posoudil jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání svého rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Týkají-li se položené otázky výkladu unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (rozsudek ze dne 6. března 2018, SEGRO a Horváth, C-52/16 a C-113/16, EU:C:2018:157, bod 42 a citovaná judikatura).

34 Kromě toho je odmítnutí žádosti podané vnitrostátním soudem možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v povodním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 6. března 2018, SEGRO a Horváth, C-52/16 a C-113/16, EU:C:2018:157, bod 43 a citovaná judikatura).

35 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce v projednávané věci vyplývá, že předkládající soud má pochybnosti o výkladu a použití čl. 2 odst. 1 písm. c) a článku 73 směrnice o DPH, pokud jde o kvalifikaci částek obdržených společnostmi MEO v důsledku ukončení smluv o poskytování služeb ze strany zákazníků této společnosti před uplynutím sjednané minimální doby vázanosti. Je rovněž třeba podotknout, že předkládající soud dostatečně a přesně popsal skutkové okolnosti zakládající spor v povodním řízení, jakož i právní rámec věci v povodním řízení, z čehož vyplývá, že položené otázky nejsou hypotetické.

36 Z toho vyplývá, že výklad unijního práva, který je v projednávané věci žádán, má nepochybný vztah k předmětu sporu v povodním řízení a že položené otázky nejsou hypotetické.

37 Z výše uvedeného vyplývá, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je přípustná.

K věci samé

K první otázce

38 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda předmětem stanovená částka obdržená hospodářským subjektem v případě předčasného ukončení smlouvy o poskytování služeb s minimální dobou vázanosti jeho zákazníkem nebo z důvodu přiznatelného tomuto zákazníkovi, přičemž tato částka odpovídá částce, kterou by daný hospodářský subjekt obdržel po zbytek uvedené doby, musí být považována za odměnu za poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH a jako taková podléhá této dani.

39 V tomto ohledu je třeba poukázat, že k poskytnutí služby „za úplatu“ ve smyslu výše uvedeného ustanovení dochází tehdy, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržena poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu za individualizovatelnou službu poskytnutou příjemci (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. července 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, C-277/05, EU:C:2007:440, bod 19 a citovaná judikatura, a ze dne 23. prosince 2015, *Air France-KLM a Hop!Brit-Air*, C-250/14 a C-289/14, EU:C:2015:841, bod 22). Tak tomu je, pokud existuje přímá souvislost mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 23. prosince 2015, *Air France-KLM a Hop!Brit-Air*, C-250/14 a C-289/14, EU:C:2015:841, bod 23 a citovaná judikatura).

40 Pokud jde o přímou souvislost mezi službou poskytnutou příjemci a skutečnou získanou protihodnotou, Soudní dvůr již v souvislosti s prodejem letenek, které cestující nevyužili a nemohli za ně získat náhradu, rozhodl, že protihodnotou ceny uhrazené při uzavření smlouvy o poskytnutí služby je právo – které z toho vyplývá pro cestujícího – mít prospěch ze splnění závazků vyplývajících ze smlouvy bez ohledu na to, zda zákazník tohoto práva využije. Poskytovatel služeb tedy poskytuje tuto službu tehdy, pokud zákazníkovi umožní, aby této službě využil, takže existence výše uvedené přímé souvislosti není dotčena tím, že zákazník uvedeného práva nevyužije (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 23. prosince 2015, *Air France-KLM a Hop!Brit-Air*, C-250/14 a C-289/14, EU:C:2015:841, bod 28).

41 Pokud jde o podmínku vycházející z přímé souvislosti mezi získanou protihodnotou a poskytnutou službou, je ostatně třeba určit, zda částka dlužná za nedodržení minimální doby vázanosti podle smlouvy dotčené ve sporu v původním řízení odpovídá odměně za službu, s ohledem na judikaturu citovanou v bodech 39 a 40 tohoto rozsudku.

42 V projednávané věci je přitom třeba připomenout, že podle výpočtové metody popsané předkládajícím soudem a zmíněné v bodě 12 tohoto rozsudku je částka dlužná na základě výše uvedených smluv za nedodržení minimální doby vázanosti tvořena částkou předplatného vynásobenou rozdílem mezi délkou minimální doby vázanosti a počtem měsíců, během kterých byla služba poskytována. Úhrada částky dlužné za nedodržení minimální doby vázanosti tedy společnosti MEO umožňuje získat v zásadě stejné příjmy, jako kdyby zákazník smlouvu předčasně neukončil.

43 Pokud jde o hodnotu smluvních ujednání v rámci kvalifikace plnění jako zdanitelného plnění, je třeba připomenout, že zohlednění hospodářské a obchodní reality je základním kritériem pro použití společného systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. června 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 42 a citovaná judikatura).

44 Vzhledem k tomu, že společnost MEO má na základě smluv dotčených v původním řízení v případě nedodržení minimální doby vázanosti nárok na úhradu stejné částky, jako je částka, kterou by obdržela jako odměnu za služby, jež by poskytla v případě, že by zákazník smlouvu neukončil – což musí případně ověřit předkládající soud – předčasné ukončení smlouvy zákazníkem nebo z důvodu jemu nepřítelného nemající hospodářskou realitu vztahu mezi společností MEO a jejím zákazníkem.

45 Za těchto podmínek je třeba dovodit, že protihodnotou částky, kterou zákazník zaplatí společnosti MEO, je právo zákazníka na plnění závazků plynoucích ze smlouvy o poskytování služeb ze strany tohoto hospodářského subjektu, i když si zákazník nepřeje nebo nemůže využít tohoto práva z důvodu jemu nepřítelstelného. V projednávané věci totiž společnost MEO umožňuje zákazníkovi využít této služby ve smyslu judikatury citované v bodu 40 tohoto rozsudku a ukončení uvedeného plnění není nepřítelstelné této společnosti.

46 V této souvislosti je třeba dodat, že pokud by uvedená částka byla kvalifikována jako náhrada škody vzniklé společnosti MEO, povaha protihodnoty zaplacené zákazníkem by se změnila podle toho, zda se zákazník rozhodne využít či nevyužít předem stanovenou ve smlouvě.

47 Se zákazníkem, který využil služeb po celou minimální dobu vázanosti sjednanou ve smlouvě, a zákazníkem, který ukončí smlouvu před uplynutím této doby, by tedy bylo z hlediska DPH zacházeno rozdílně.

48 Je proto třeba dovodit, že částka dlužená za nedodržení minimální doby vázanosti je odměnou za služby poskytnuté společností MEO bez ohledu na to, zda zákazník využije či nevyužije práva na poskytnutí uvedených služeb až do konce minimální doby vázanosti.

49 Pokud jde o požadavek, aby zaplacené částky představovaly skutečnou protihodnotu za individualizovatelnou službu, je třeba zdůraznit, že poskytovaná služba i částka útovaná zákazníkovi při ukončení smlouvy během minimální doby vázanosti jsou určeny již při uzavření smlouvy.

50 Částka dlužená za nedodržení minimální doby vázanosti musí tedy být považována za nedílnou součást celkové ceny zaplacené za poskytnutí služeb rozdělené na měsíční splátky, která je okamžitě splatná při nesplnění platební povinnosti.

51 Pokud jde o poslední zmíněnou okolnost, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v souladu s platnými ustanoveními vnitrostátního práva je daň související s uvedenou částkou splatná vystavením faktury, což je situace upravená v čl. 66 prvním pododstavci písm. a) směrnice o DPH, odchylně zejména od čl. 64 odst. 1 této směrnice, tj. ustanovení, na která předkládající soud výslovně odkazuje v rámci první otázky. S ohledem na výše uvedené, zejména na skutečnost, že předčasné ukončení smlouvy nemění hospodářskou realitu vztahu mezi společností MEO a jejím zákazníkem, je třeba dovodit, že předčasná splatnost DPH v případě ukončení smlouvy ani výše zmíněná ustanovení nemají vliv na výklad čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, který musí být podán v projednávané věci.

52 Částka dlužená za nedodržení minimální doby vázanosti tedy představuje protihodnotu za poskytnutí individualizovatelné služby.

53 Ze znění první otázky, která odkazuje též na odst. 73 směrnice o DPH, vyplývá, že předkládající soud má pochybnosti o případném vlivu absence útočného vymožení částky dlužené při předčasném ukončení smlouvy na splatnost DPH.

54 Podle uvedeného odstavce zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které poskytovatel služeb získal nebo má získat od zákazníka.

55 Kromě toho je třeba uvést, že jelikož má DPH zatěžovat pouze koncového spotřebitele, základ DPH, kterou mají daňové orgány vybrat, nemůže být vyšší než protihodnota skutečně zaplacená koncovým spotřebitelem, z níž byla vypočtena DPH, kterou je v konečném důsledku

zatížen tento spotřebitel (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19).

56 Pro všechny případy, a jak to uvedla generální advokátka v bodě 55 stanoviska, je tudíž třeba dodat, že příslušné vnitrostátní orgány případně musí v souladu s podmínkami stanovenými vnitrostátním právem provést případnou opravu DPH, jak je stanoveno v článku 90 směrnice o DPH, aby tak byla DPH odvozena z částky, kterou zákazník skutečně zaplatil poskytovateli služeb.

57 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že předem stanovená částka, kterou hospodářský subjekt obdrží v případě předčasného ukončení smlouvy o poskytování služeb s minimální dobou vázanosti ze strany jeho zákazníka nebo z důvodu tomuto zákazníkovi nepřítelného, přičemž tato částka odpovídá částce, kterou by daný hospodářský subjekt obdržel po zbytek uvedené doby v případě, že by k takovému ukončení nedošlo, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, musí být považována za odměnu za poskytnutí služby za úplatu a jako taková podléhá této dani.

K druhé otázce

58 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda jsou podmínky uvedené v písmenech a), b) a c) první otázky, a sice skutečnost, že úelem paušální částky je odradit zákazníky od nedodržení minimální doby vázanosti a nahradit škodu vzniklou hospodářskému subjektu v důsledku nedodržení této doby, skutečnost, že odměna obdržená obchodním zástupcem za uzavření smluv s minimální dobou vázanosti je vyšší než odměna určená v rámci smluv, které takovou dobu nestanovují, nebo skutečnost, že je útovaná částka kvalifikována ve vnitrostátním právu jako smluvní pokuta, rozhodující pro kvalifikaci částky předem stanovené ve smlouvě o poskytování služeb, kterou musí zákazník zaplatit při předčasném ukončení této smlouvy.

59 Zprv je předkládající soud se snaží zjistit, zda má úel paušální částky, kterým je odradit zákazníky od nedodržení minimální doby vázanosti a nahradit škodu vzniklou hospodářskému subjektu v případě předčasného ukončení smlouvy, dopad na kvalifikaci této částky jako odměny za poskytování služeb.

60 V této souvislosti je třeba podotknout, že pojem „poskytování služeb“ ve smyslu směrnice o DPH musí být vykládán nezávisle na úelu a výsledcích dotyčných plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. června 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 41).

61 Naproti tomu, jak již bylo judikováno v bodě 43 tohoto rozsudku, je zásadní zohlednit hospodářskou realitu dané transakce, která je základním kritériem pro použití společného systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. června 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, body 42, 48 a 49 a citovaná judikatura). Jak uvedla generální advokátka v bodě 46 stanoviska, v rámci hospodářského přístupu zaručuje částka dlužená za nedodržení minimální doby vázanosti pro společnost MEO fixní příjem ve formě smluvně stanovené minimální odměny.

62 Úel této částky, kterým je odradit zákazníky od nedodržení minimální doby vázanosti, není tedy rozhodující pro kvalifikaci uvedené částky, neboť podle hospodářské reality má tato částka zaručit společností MEO v zásadě stejné příjmy, jako jsou ty, jež by získala, kdyby smlouva nebyla ukončena před uplynutím minimální doby vázanosti z důvodu nepřítelného zákazníkovi.

63 Z druhé předkládající soud si klade otázku, zda skutečnost, že odměna obdržená obchodním zástupcem za uzavření smluv, v nichž je stanovena určitá minimální doba vázanosti, je vyšší, než je odměna určená pro smlouvy, které takovou dobu nestanovují, má vliv na

kvalifikaci částky dlužená za nedodržení minimální doby vázanosti.

64 Pro určení, zda uvedená částka představuje protihodnotu za poskytnutí služby podléhající DPH, se přihlédně – jak vyplývá z bodů 39 až 51 tohoto rozsudku – k písemnostem obsaženým ve spise předloženém Soudnímu dvoru, ze kterých vyplývá, že tatáž částka byla vypočtena na základě částky základního měsíčního předplatného jak pro období předcházející ukončení smlouvy o poskytování služeb, tak pro období od ukončení smlouvy do konce minimální doby vázanosti.

65 Vzhledem k tomu, že odpověď podaná Soudním dvorem na první otázku nijak nezávisí na skutečnosti, že se odměna obdržená obchodním zástupcem může lišit podle druhu smlouvy uzavřené se zákazníkem, stačí konstatovat, že srovnání smluv stanovujících minimální dobu vázanosti se smlouvami, které takovouto dobu nestanovují, není relevantní pro zjištění, zda částka dlužená za nedodržení minimální doby vázanosti představuje odměnu za poskytování služeb dotčené v povodním řízení.

66 Zatímco předkládající soud se rovněž zabývá otázkou, zda skutečnost, že částka útovaná za nedodržení minimální doby vázanosti je ve vnitrostátním právu kvalifikována jako smluvní pokuta, může mít vliv na kvalifikaci této částky jako odměny za poskytování služeb.

67 Podle ustálené judikatury Soudního dvora musí být znění ustanovení unijního práva, které výslovně neodkazuje na právo členských států, zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 38 a citovaná judikatura).

68 Jak uvedla generální advokátka v bodě 34 stanoviska, je tedy pro účely výkladu ustanovení směrnice o DPH nepodstatné, zda tato částka představuje ve vnitrostátním právu deliktní nárok na náhradu škody, nebo smluvní pokutu, nebo je označována jako náhrada škody, odškodné nebo úplata.

69 Posouzení, zda zaplacená odměna představuje protihodnotu za poskytnutí služeb, je otázkou unijního práva, kterou je třeba rozhodnout nezávisle na posouzení ve vnitrostátním právu.

70 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že pro kvalifikaci částky předem stanovené ve smlouvě o poskytování služeb, kterou dluží zákazník při předčasném ukončení této smlouvy, není rozhodující skutečnost, že úelem této paušální částky je odradit zákazníky od nedodržení minimální doby vázanosti a nahradit škodu vzniklou hospodářskému subjektu v případě nedodržení této doby, skutečnost, že odměna obdržená obchodním zástupcem za uzavření smluv stanovujících minimální dobu vázanosti je vyšší, než je odměna určená v rámci smluv, které takovouto dobu nestanovují, ani skutečnost, že uvedená částka je ve vnitrostátním právu kvalifikována jako smluvní pokuta.

K nákladům řízení

71 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

1) Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z prodané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že předem stanovená částka, kterou hospodářský subjekt obdrží v případě předčasného ukončení smlouvy o poskytování služeb s minimální dobou vázanosti ze strany jeho zákazníka nebo

z důvodu tomuto zákazníkovi nepřítelného, přičemž tato částka odpovídá částce, kterou by daný hospodářský subjekt obdržel po zbytek uvedené doby v případě, že by k takovému ukončení nedošlo, což přísluší ověřit předkládajícím soudu, musí být považována za odměnu za poskytnutí služby za úplatu a jako taková podléhá této dani.

2) Pro kvalifikaci částky předem stanovené ve smlouvě o poskytování služeb, kterou dluží zákazník při předčasném ukončení této smlouvy, není rozhodující skutečnost, že úelem této paušální částky je odradit zákazníky od nedodržení minimální doby vázanosti a nahradit škodu vzniklou hospodářskému subjektu v případě nedodržení této doby, skutečnost, že odměna obdržená obchodním zástupcem za uzavření smluv stanovujících minimální dobu vázanosti je vyšší, než je odměna určená v rámci smluv, které takovouto dobu nestanovují, ani skutečnost, že uvedená částka je ve vnitrostátním právu kvalifikována jako smluvní pokuta.

Podpisy.

*Jednací jazyk: portugalsština.