

Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNA?U (pi?ta izba)

z dnia 22 listopada 2018 r.(*)

Odes?anie prejudycjalne – Wspólny system podatku od warto?ci dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zakres stosowania – Transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu – Odp?atne ?wiadczenie – Rozró?nienie mi?dzy niepodlegaj?cymi opodatkowaniu odszkodowaniami a podlegaj?cymi opodatkowaniu us?ugami za zap?at? „rekompensaty”

W sprawie C?295/17

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [s?d arbitra?owy do spraw podatkowych (centrum arbitra?u administracyjnego), Portugalia] postanowieniem z dnia 8 stycznia 2017 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 22 maja 2017 r., w post?powaniu:

MEO – Servi?os de Comunica?ões e Multimédia SA

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TRYBUNA? (pi?ta izba),

w sk?adzie: K. Lenaerts, prezes Trybuna?u, pe?ni?cy obowi?zki prezesa pi?tej izby, E. Levits (sprawozdawca) i M. Berger, s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. ?ere?, administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 kwietnia 2018 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu MEO – Servi?os de Comunica?ões e Multimédia SA przez V. Code?o, M. Machado de Almeida? oraz R.M. Fernandes de Ferreir?, advogados,
- w imieniu rz?du portugalskiego przez L. Ineza Fernandes de M. Figueiredo? oraz R. Camposa Laires de M. Airesa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du irlandzkiego przez M. Browne, J. Quaney oraz A. Joyce’a, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników, wspieranych przez N.J. Traversa, S.C, oraz A. Keirse, BL,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz A. Caeirosa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 czerwca 2018 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. c), art. 64 ust. 1, art. 66 akapit pierwszy lit. a) oraz art. 73 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (zwaną dalej „MEO”) a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia) w przedmiocie ustalenia wysokości podatku od wartości dodanej (VAT) wraz z odsetkami wyrównawczymi.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „odpowiadające świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4 Artykuł 64 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„W przypadku transakcji związanych z wpłatą zaliczki lub płatności rat dostawy towarów [...] oraz świadczenie usług, uważa się za dokonane z upływem terminów, których te zaliczki lub płatności dotyczą”.

5 Artykuł 66 akapit pierwszy tej dyrektywy przewiduje:

„W drodze odstępstwa od art. 63, 64 i 65, państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w jednym z następujących terminów:

a) nie później niż z datą wystawienia faktury;

[...]”.

6 Artykuł 73 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

7 Artykuł 90 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„1. W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1”.

Prawo portugalskie

8 Zgodnie z art. 1 ust. 1 lit. a) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksu podatku od wartości dodanej):

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

a) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług wykonane na terytorium krajowym przez podatnika działającego w takim charakterze”.

9 Artykuł 16 ust. 1 kodeksu podatku od wartości dodanej ma następujące brzmienie:

„Bez uszczerbku dla ust. 2 i 10 podstawa opodatkowania dostaw towarów i świadczenia usług podlegających opodatkowaniu odpowiada wartości świadczenia wzajemnego otrzymanego lub należnego od nabywcy, odbiorcy lub osoby trzeciej”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

10 MEO, spółka z siedzibą w Lizbonie (Portugalia), prowadzi podstawową działalność w zakresie świadczenia usług z dziedziny telekomunikacji na terytorium portugalskim. Prowadzi ona zatem działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT i w związku z tym jest podatnikiem VAT.

11 W ramach swojej działalności MEO zawiera ze swoimi klientami umowy o świadczenie usług w dziedzinie telekomunikacji, dostępu do Internetu, telewizji i produktów multimedialnych, przy czym w niektórych z tych umów wprowadzono obowiązek, by klienci pozostawali związani umowami przez minimalny okres, wiążący się w takich przypadkach z pewnymi warunkami promocyjnymi, w szczególności w postaci niższych opłat miesięcznych.

12 Umowy te przewidują również, że w przypadku wyłączenia określonych w nich produktów i usług przed upływem uzgodnionego minimalnego okresu obowiązywania na życzenie klienta lub z przyczyn leżących po jego stronie MEO jest uprawniona do pobierania opłaty wyrównawczej odpowiadającej kwocie uzgodnionej miesięcznej opłaty abonamentowej pomniejszonej przez różnicę między uzgodnionym w umowie minimalnym okresem obowiązywania a liczbą miesięcy, przez które świadczone były usługi.

13 Zdaniem sądu odsyłaćcego kwota należna od klienta na rzecz MEO w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy o świadczenie usług stanowi zatem kwota opłaty abonamentowej odpowiadającej całemu minimalnemu okresowi obowiązywania, nawet jeżeli świadczenie usług na rzecz klienta nie zostało zakończone z upływem tego okresu.

14 Jak wynika również z postanowienia odsyłającego, klient jest zobowiązany uiścić rzeczony kwotę w przypadku, gdy usługa zostanie wyznaczona przed upływem minimalnego okresu obowiązywania, szczególnie w przypadku niewywiązania się przez klienta z obowiązku uiszczenia uzgodnionej miesięcznej opłaty abonamentowej.

15 Podczas kontroli przeprowadzonej u MEO od 1 kwietnia do 20 listopada 2014 r. organ podatkowy i celny ustalił, że w odniesieniu do roku podatkowego 2012 MEO nie zapłaciła VAT od kwoty, która została naliczona klientom w następstwie wcześniejszego rozwiązania umów o świadczenie usług, i w konsekwencji organ ten wydał decyzje określające wysokość zobowiązania z tytułu VAT.

16 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w następstwie przedterminowego rozwiązania przez klientów umowy o świadczenie usług MEO wyliczyła usługi przewidziane w tej umowie i wystawiła klientom faktury, na której widniała uzgodniona wcześniej w umowie opłata wyrównawcza należąca MEO wraz z adnotacją „nie podlega opodatkowaniu z tytułu VAT”.

17 Uważając, że kwota należąca z tytułu wcześniejszego rozwiązania umów dotyczących świadczenia usług stanowi opłatę wyrównawczą, która nie podlega opodatkowaniu z tytułu VAT, ponieważ nie ma ona na celu wynagrodzenia za świadczenie usługi, MEO wniosła odwołanie od powyższych decyzji określających wysokość zobowiązania z tytułu VAT. Odwołanie to zostało oddalone.

18 Od decyzji o oddaleniu odwołania skarżąca wniosła w dniu 23 grudnia 2015 r. kolejne odwołanie, które nie zostało rozpatrzone w przewidzianym ustawie terminie.

19 W dniu 20 maja 2016 r. MEO zwróciła się do sądu odsyłającego, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sądu arbitrażowego do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia], ze skargą mającą na celu stwierdzenie niezgodności z prawem decyzji określających wysokość zobowiązania z tytułu VAT.

20 Sąd odsyłający uważa, że kwota należna od klientów na rzecz MEO z tytułu niezachowania uzgodnionego w umowie minimalnego okresu obowiązywania do celów VAT stanowi kwota zapłaconą w zamian za świadczenie usługi, która stanowi zatem wynagrodzenie.

21 Zdaniem tego sądu rzeczona kwota ma charakter wynagrodzenia również ze względu na to, że pozwala ona zagwarantować MEO utrzymanie tego samego poziomu dochodów co w przypadku braku przerwania świadczenia usługi. MEO nie traci żadnych korzyści, ponieważ kwota ta została uzgodniona w umowie.

22 W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 ust. 1 lit. c), art. 64 ust. 1, art. 66 lit. a) i art. 73 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że dostawca usług telekomunikacyjnych (telewizji, Internetu, sieci telefonii komórkowej i stacjonarnej) jest zobowiązany do zapłaty [VAT] za pobranie od klientów z góry określonej kwoty odpowiadającej wartości miesięcznej raty podstawowej należnej od klienta zgodnie z umową, pomimo jednej przez liczbę rat brakujących do czasu zakończenia okresu lojalnościowego, w przypadku, w którym z przyczyn leżących po stronie klienta zostaje przedwczesnie rozwiązana umowa przewidująca obowiązek utrzymania jej przez dany okres (okres lojalnościowy), a ten dostawca w chwili naliczenia tej kwoty i niezależnie od jej rzeczywistego pobrania zaprzestaje świadczenia swoich usług, jeżeli:

a) wynikającym z umowy celem wystawienia rachunku na tę kwotę jest zniechęcenie klienta do niezachowania uzgodnionego okresu lojalnościowego i naprawienie szkód poniesionych przez dostawcę na skutek niezachowania okresu lojalnościowego, w szczególności za utracone korzyści, które osiągnąłby on, gdyby umowa obowiązywała do końca tego okresu, a także za ustalenie niższych stawek, za udostępnienie materiałów lub innych ofert po obniżonej cenie lub bezpłatnie lub za niewykorzystane koszty reklamy i pozyskania klientów;

b) doprowadzenie do zawarcia umów, w których przewidziano okres lojalnościowy, wiążące się z wyższym wynagrodzeniem [dla osób pośredniczących w ich zawarciu] niż wynagrodzenie za doprowadzenie do zawarcia umów bez okresu lojalnościowego, przy czym w jednym i w drugim przypadku (to znaczy w przypadku umów z okresem lojalnościowym i bez niego) wynagrodzenie dla pośredników jest obliczane na podstawie miesięcznych rat ustalonych w umowach, do których zawarcia pośrednik doprowadził;

c) kwota, na którą wystawiony został rachunek, może być zakwalifikowana w prawie krajowym jako kara umowna?

2) Czy ewentualny brak wystąpienia jednej lub kilku okoliczności wskazanych w powyższych akapitach pierwszego pytania prejudycjalnego może w całości zmienić odpowiedź na to pytanie?”.

W przedmiocie wniosku o otwarcie na nowo ustnego etapu postępowania

23 Po przedstawieniu opinii rzecznik generalnej spółka MEO, pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 25 czerwca 2018 r., wniosła o otwarcie na nowo ustnego etapu postępowania na podstawie art. 83 regulaminu postępowania przed Trybunałem.

24 Na poparcie swojego wniosku MEO podniosła w istocie, że opinia rzecznik generalnej, a w szczególności jej pkt 41, 44, 46 i 47, opiera się na brzydnych ustaleniach faktycznych, zważywszy w szczególności na kwotę, na którą wystawiony został przez MEO rachunek dla klientów w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy o świadczenie usług.

25 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 252 akapit drugi TFUE rzecznik generalny publicznie przedstawia, przy zachowaniu całkowitej bezstronności i niezależności, uzasadnione opinie w sprawach, które zgodnie ze statutem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wymagają jego zaangażowania. Trybunał nie jest związany ani tą opinią, ani jej uzasadnieniem (wyrok z dnia 22 czerwca 2017 r., Federatie Nederlandse Vakvereniging i in., C-126/16, EU:C:2017:489, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Należy również przypomnieć, że statut Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i regulamin postępowania przed nim nie przewidują możliwości przedstawiania przez strony lub sąd odsyłający uwag w odpowiedzi na opinię rzecznika generalnego (wyrok z dnia 25 października

2017 r., Polbud – Wykonawstwo, C?106/16, EU:C:2017:804, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo). W konsekwencji okoliczno??, ?e jedna ze stron nie zgadza si? z opini? rzecznika generalnego, bez wzgl?du na to, jakie kwestie poruszono w tej opinii, nie mo?e sama w sobie stanowi? uzasadnienia dla ponownego otwarcia ustnego etapu post?powania (wyroki: z dnia 25 pa?dziernika 2017 r., Polbud – Wykonawstwo, C?106/16, EU:C:2017:804, pkt 24; z dnia 29 listopada 2017 r., King, C?214/16, EU:C:2017:914, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Poprzez argumenty odnosz?ce si? do elementów charakteryzuj?cych kwot?, na któr? wystawiony zosta? rachunek w przypadku przedterminowego rozwi?zania przez klienta umowy o ?wiadczenie us?ug, MEO ma na celu ustosunkowanie si? do opinii rzecznik generalnej, podwa?aj?c opis tej kwoty wynikaj?cy z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z akt sprawy, którymi dysponuje Trybuna?, oraz z informacji przedstawionych na rozprawie.

28 Prawd? jest, ?e na podstawie art. 83 regulaminu post?powania Trybuna? mo?e, w ka?dej chwili, po zapoznaniu si? ze stanowiskiem rzecznika generalnego, postanowi? o otwarciu ustnego etapu post?powania na nowo, w szczeg?lno?ci je?li uzna, ?e okoliczno?ci zawis?ej przed nim sprawy nie s? wystarczaj?co wyja?nione, lub je?li po zamkni?ciu ustnego etapu post?powania strona przedstawi?a nowy fakt mog?cy mie? decyduj?ce znaczenie dla rozstrzygni?cia Trybuna?u, lub te? je?li sprawa ma zosta? rozstrzygni?ta na podstawie argumentu, który nie by? przedmiotem dyskusji mi?dzy stronami lub podmiotami okre?lonymi w art. 23 statutu Trybuna?u Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej.

29 Tymczasem – jak wynika z pkt 12 niniejszego wyroku – s?d odsy?aj?cy przedstawi? obliczenie kwoty, na któr? zosta? wystawiony przez MEO rachunek z tytu?u przedterminowego rozwi?zania umowy o ?wiadczenie us?ug, co zreszt? nie zosta?o zakwestionowane przez MEO ani w uwagach na pi?mie, ani na rozprawie. Ponadto nale?y podkre?li?, i? dokonanie ustale? faktycznych nale?y do wy??cznej kompetencji s?du odsy?aj?cego. W odniesieniu do zakwalifikowania tej kwoty przez MEO nie wi??e ono Trybuna?u w ramach odpowiedzi na wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

30 W niniejszym przypadku Trybuna?, po zapoznaniu si? ze stanowiskiem rzecznik generalnej, jest zdania, ?e dysponuje wszystkimi informacjami niezb?dnymi do udzielenia odpowiedzi na zadane mu przez s?d odsy?aj?cy pytania oraz ?e dla rozstrzygni?cia post?powania g?ównego wszystkie argumenty, w szczeg?lno?ci te odnosz?ce si? do kwalifikacji rzeczowej kwoty, by?y przedmiotem prowadzonej przed nim dyskusji.

31 Z powy?szego wynika, ?e nie zachodzi potrzeba otwarcia na nowo ustnego etapu post?powania.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalno?ci

32 Republika Portugalska podnosi zarzut niedopuszczalno?ci wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, powo?uj?c si? na niepewny i spekulacyjny charakter pyta? zadanych przez s?d odsy?aj?cy, który to nie ustali? okoliczno?ci faktycznych le??cych u podstaw sporu w post?powaniu g?ównym i nie okre?li? w?a?ciwych ram prawnych.

33 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, i? zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach wsp?pracy pomi?dzy Trybuna?em a s?dami krajowymi ustanowionej w art. 267 TFUE jedynie do s?du krajowego, przed którym zawis? sp?r i na którym spoczywa odpowiedzialno?? za przysz?y wyrok, nale?y, przy uwzgl?dnieniu okoliczno?ci konkretnej sprawy, zarówno ocena, czy dla wydania wyroku niezb?dne jest uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia

pyta?, z którymi ów s?d zwraca si? do Trybuna?u. W zwi?zku z tym, je?li postawione pytania dotycz? wyk?adni prawa Unii, Trybuna? jest w zasadzie zobowi?zany do wydania orzeczenia (wyrok z dnia 6 marca 2018 r., SEGRO i Horváth, C?52/16 i C?113/16, EU:C:2018:157, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Ponadto odmowa wydania przez Trybuna? orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wnioskowa? s?d krajowy, jest mo?liwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, ?e wyk?adnia prawa Unii, o któr? wnioskowano, nie ma ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu rozstrzyganego w post?powaniu g?ównym, gdy problem jest natury hipotetycznej b?d? gdy Trybuna? nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezb?dnymi do udzielenia przydatnej odpowiedzi na pytania, które zosta?y mu postawione (wyrok z dnia 6 marca 2018 r., SEGRO i Horváth, C?52/16 i C?113/16, EU:C:2018:157, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, ?e s?d odsy?aj?cy ma w?tpliwo?ci co do wyk?adni i stosowania art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 73 dyrektywy VAT w odniesieniu do zakwalifikowania kwot pobranych przez MEO w nast?pstwie rozwi?zania przez jej klientów umów na us?ugi przed up?ywem uzgodnionego minimalnego okresu obowi?zywania. Nale?y równie? zauwa?y?, ?e s?d odsy?aj?cy w sposób wystarczaj?cy pod wzgl?dem prawnym i dok?adny przedstawi? okoliczno?ci faktyczne le??ce u podstaw sporu w post?powaniu g?ównym, a tak?e ramy prawne sprawy w post?powaniu g?ównym, z których wynika, i? pytania prejudycjalne nie s? hipotetyczne.

36 Wynika st?d, po pierwsze, ?e wyk?adnia prawa Unii, o któr? wniesiono w niniejszej sprawie, wykazuje niew?tpliwy zwi?zek z przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym, a po drugie, i? przed?o?one pytania nie maj? charakteru hipotetycznego.

37 Z powy?szego wynika, ?e wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

Co do istoty

W przedmiocie pytania pierwszego

38 Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy okre?lon? z góry kwot? – otrzyman? przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwi?zania przez klienta lub z przyczyn le??cych po stronie tego ostatniego umowy o ?wiadczenie us?ug, w której wprowadzono minimalny okres obowi?zywania – odpowiadaj?c? kwocie, jak? podmiot ten uzyska?by przez pozosta?? cz?? tego okresu, nale?y uzna? za wynagrodzenie za odp?atne ?wiadczenie us?ug w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, podlegaj?ce jako takie opodatkowaniu VAT.

39 W tym wzgl?dzie ?wiadczenie us?ug nast?puje „odp?atnie” w rozumieniu powy?szego przepisu, wy??cznie je?eli pomi?dzy us?ugodawc? a us?ugobiorc? istnieje stosunek prawny, w ramach którego nast?puje wymiana ?wiadcze? wzajemnych, gdy? ?wiadczenie otrzymywane przez us?ugodawc? stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie warto?ci us?ugi ?wiadczonej us?ugobiorcy (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 lipca 2007 r., Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C?277/05, EU:C:2007:440, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 23 grudnia 2015 r., Air France-KLM i Hop !Brit-Air, C?250/14 i C?289/14, EU:C:2015:841, pkt 22). Jest tak w przypadku istnienia bezpo?redniego zwi?zku mi?dzy ?wiadczon? us?ug? a otrzymywanym ekwiwalentem ?wiadczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 23 grudnia 2015 r., Air France-KLM i Hop !Brit-Air, C?250/14 i C?289/14, EU:C:2015:841, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Co się tyczy bezpośredniego związku między usługodawcą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym, Trybunał orzekł już w odniesieniu do sprzedaży biletów lotniczych, których pasażerowie nie wykorzystali i nie mogli otrzymać za nie zwrotu, że na świadczenie wzajemne wobec ceny zapłaconej przy podpisywaniu umowy o świadczenie usługi składa się prawo klienta do skorzystania z wykonania obowiązków wynikających z umowy, niezależnie od faktu, czy klient zrealizuje to prawo. W związku z tym usługodawca wykonuje tę usługę wówczas, gdy umożliwia pasażerowi skorzystanie ze swoich usług tak, że istnienia wspomnianego powyżej bezpośredniego związku nie podważa okoliczności, że klient nie wykorzysta tego prawa (zob. podobnie wyrok z dnia 23 grudnia 2015 r., *Air France-KLM i Hop !Brit-Air*, C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, pkt 28).

41 Ponadto, w odniesieniu do przesłanki bezpośredniego związku pomiędzy świadczeniem usług a otrzymanym świadczeniem wzajemnym, należy ustalić, czy kwota należna z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania, zgodnie z warunkami umów rozpatrywanych w sporze w postępowaniu głównym, stanowi wynagrodzenie za usługę w świetle orzecznictwa przytoczonego w pkt 39 i 40 niniejszego wyroku.

42 Otóż w niniejszej sprawie należy przypomnieć, że zgodnie z metodą obliczania opisaną przez sąd odsyłający i przedstawioną w pkt 12 niniejszego wyroku na kwotę należną na podstawie rzeczonych umów z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania składa się kwota opłaty abonamentowej pomniejszonej przez różnicę między minimalnym okresem obowiązywania a liczbą miesięcy, przez które świadczona była usługa. Zapłacona kwota należy z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania umożliwia zatem MEO uzyskanie zasadniczo tych samych dochodów, jakie uzyskaby ona w przypadku, gdyby klient nie rozwiązał przedterminowo umowy.

43 W odniesieniu do wartości warunków umownych przy kwalifikacji danej transakcji jako transakcji podlegającej opodatkowaniu należy zauważyć, że uwzględnienie rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Otóż w zakresie, w jakim MEO jest uprawniona, na podstawie rozpatrywanych w postępowaniu głównym umów, do otrzymania takiej samej kwoty w przypadku niezachowania minimalnego okresu obowiązywania, co kwota, którą otrzymałaby ona z tytułu wynagrodzenia za usługi, jakie zobowiązała się świadczyć w przypadku, gdyby klient nie rozwiązał umowy – co powinien ustalić w stosownym przypadku sąd odsyłający – przedterminowe rozwiązanie umowy przez klienta lub z przyczyn leżących po jego stronie nie wpływa na rzeczywistość gospodarczą, która charakteryzuje relację między MEO a jej klientem.

45 W tych okolicznościach należy uznać, że na świadczenie wzajemne wobec ceny zapłaconej przez klienta na rzecz MEO składa się prawo klienta do skorzystania z wykonania przez tego dostawcę obowiązków wynikających z umowy o świadczenie usług, nawet jeżeli klient nie chce lub nie może zrealizować tego prawa z przyczyn leżących po jego stronie. W niniejszej sprawie bowiem MEO umożliwia klientowi skorzystanie z rzeczonych usług w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 40 niniejszego wyroku i nie ponosi ona odpowiedzialności za zaprzestanie jej świadczenia.

46 Należy dodać w tym względzie, że jeżeli wspomniana kwota została uznana za odszkodowanie mające na celu naprawienie szkody poniesionej przez MEO, charakter świadczenia wzajemnego uiszczanego przez klienta ulegałby zmianie w zależności od tego, czy klient postanowi skorzystać z rozpatrywanej usługi przez okres uzgodniony w umowie, czy też nie.

47 W związku z tym klient, który korzysta ze świadczenia usług przez cały uzgodniony w umowie okres minimalnego obowiązywania, byłby traktowany odmiennie z punktu widzenia VAT niż klient, który rozwiązał umowę przed upływem tego okresu.

48 W konsekwencji należy uznać, że kwota należna z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania stanowi wynagrodzenie za usługi świadczone przez MEO, niezależnie od tego, czy klient realizuje prawo do korzystania z rzeczonych usług a) do końca minimalnego okresu obowiązywania.

49 W odniesieniu do wymogu, aby zapłacone kwoty stanowiły rzeczywiste wynagrodzenie za wyodrębnioną usługę, należy podkreślić, że usługa, która ma być świadczona, oraz kwota, na którą ma być wystawiony klientowi rachunek w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy w trakcie minimalnego okresu obowiązywania, zostały określone już w momencie zawarcia umowy.

50 Kwota należna z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania należy zatem postrzegać jako czystą rynkową cenę za świadczenie usług, podzielonej na miesięczne części, która w przypadku naruszenia obowiązku zapłaty staje się natychmiast wymagalna.

51 Jeżeli chodzi o tę ostatnią okoliczność, z postanowienia odsyłającego wynika w istocie, że zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa krajowego VAT od wspomnianej kwoty jest należny w chwili wystawienia faktury, który to przypadek został przewidziany w art. 66 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, między innymi na mocy odstępstwa od art. 64 ust. 1 tej dyrektywy, do których wyrażenie odwołuje się sąd odsyłający w pierwszym pytaniu prejudycjalnym. Mając na względzie powyższe rozważania, w szczególności dotyczące faktu, że przedterminowe rozwiązanie umowy nie wpływa na rzeczywistą gospodarczą, która charakteryzuje relację między MEO a jej klientem, należy uznać, iż ani wcześniejsza wymagalność VAT w przypadku rozwiązania umowy, ani przywołane przepisy nie mają wpływu na wykazanie art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, która powinna zostać przyjęta w niniejszym przypadku.

52 W związku z tym kwota należna od klienta z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania stanowi kwotę zapłaconą w zamian za świadczenie wyodrębnionej usługi.

53 Z treści pytania pierwszego, które odnosi się również do art. 73 dyrektywy VAT, wynika, że sąd odsyłający ma wątpliwości co do ewentualnego wpływu braku rzeczywistego pobrania należnej kwoty w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy na wymagalność VAT.

54 Zgodnie z tym artykułem podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą usługodawca otrzyma w zamian za świadczenie usług od swojego klienta.

55 Ponadto, z uwagi na to, że VAT ma obciążać wyjątkowo konsumenta końcowego, kwota stanowiła podstawą opodatkowania VAT, który ma być pobrany przez organy podatkowe, nie może być wyższa niż świadczenie wzajemne rzeczywiście zapłacone przez konsumenta końcowego i na podstawie którego naliczony został faktycznie uiszczony przez niego VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 19).

56 Należy zatem dodać na wszelki wypadek, jak stwierdziła Rzecznik Generalna w pkt 55

opinii, że do wadliwych wad krajowych należy b) dzie, w stosownych przypadkach, przeprowadzenie, na warunkach określonych przez prawo krajowe, odpowiedniej korekty VAT w należyj wysokości, zgodnie z art. 90 dyrektywy VAT, w celu odliczenia VAT od kwoty, jak? rzeczywiście otrzyma? us?ugodawca od swojego klienta.

57 W ?wietle powy?szych rozwa?a? nale?y odpowiedzie? na pytanie pierwsze, że art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, i? określona z góry kwota – otrzymana przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwi?zania przez klienta lub z przyczyn le??cych po stronie tego ostatniego umowy o ?wiadczenie us?ug, w której wprowadzono minimalny okres obowi?zywania – odpowiadaj?ca kwocie, jak? podmiot ten uzyska?by w trakcie pozosta?ej cz??ci tego okresu w przypadku braku rozwi?zania tej umowy, co powinien zbada? s?d odsy?aj?cy, nale?y uzna? za wynagrodzenie za odp?atne ?wiadczenie us?ug, podlegaj?ce jako takie opodatkowaniu tym podatkiem.

W przedmiocie pytania drugiego

58 Poprzez pytanie drugie s?d odsy?aj?cy zmierza w istocie do ustalenia, czy warunki określone w lit. a), b) i c) pytania pierwszego, a mianowicie, odpowiednio, okoliczno??, że celem kwoty rycza?towej jest zniech?cenie klienta do niezachowania minimalnego okresu obowi?zywania i naprawienie szkód poniesionych przez podmiot gospodarczy na skutek niezachowania tego okresu, okoliczno??, że wynagrodzenie otrzymywane przez osoby po?rednicz?ce w przypadku zawarcia umowy okre?laj?cej minimalny okres obowi?zywania mo?e by? wy?sze od wynagrodzenia określonego w ramach umów, które nie przewiduj? takiego okresu, oraz okoliczno??, że kwota, na któr? wystawiony zosta? rachunek, mo?e by? zakwalifikowana w prawie krajowym jako kara umowna, maj? decyduj?ce znaczenie dla kwalifikacji wcze?niej ustalonej w umowie o ?wiadczenie us?ug kwoty, któr? klient jest zobowi?zany zap?aci? w przypadku wcze?niejszego rozwi?zania tej umowy.

59 Po pierwsze, s?d odsy?aj?cy zmierza do ustalenia, czy cel kwoty rycza?towej, która ma zniech?ca? klienta do niezachowania minimalnego okresu obowi?zywania oraz gwarantowa? naprawienie szkód poniesionych przez podmiot gospodarczy na skutek niezachowania tego okresu w przypadku przedterminowego rozwi?zania umowy, ma wp?yw na zakwalifikowanie tej kwoty jako wynagrodzenie za ?wiadczenie us?ug.

60 W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, że pojecie „?wiadczenia us?ug” w rozumieniu dyrektywy VAT powinno by? interpretowane niezale?nie od celów i wyników danych transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, pkt 41).

61 Natomiast, jak stwierdzono ju? w pkt 43 niniejszego wyroku, nale?y uwzgl?dni? rzeczywisto?? gospodarcz? danej transakcji, która stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, pkt 42, 48, 49 i przytoczone tam orzecznictwo). Jak stwierdzi?a rzeczniczka generalna w pkt 46 opinii, z ekonomicznego punktu widzenia kwota nale?na z tytu?u niezachowania minimalnego okresu obowi?zywania zapewnia MEO sta?y dochód w formie uzgodnionego umownie minimalnego wynagrodzenia.

62 W konsekwencji cel tej kwoty, a mianowicie zniech?cenie klienta do niezachowania minimalnego okresu obowi?zywania, nie ma decyduj?cego znaczenia dla kwalifikacji tej kwoty, poniewa? w zale?no?ci od rzeczywisto?ci gospodarczej kwota ta ma na celu zapewnienie MEO zasadniczo tych samych dochodów, jakie spó?ka ta uzyska?aby, gdyby umowa nie zosta?a rozwi?zana przed zako?czeniem minimalnego okresu obowi?zywania z przyczyny le??cej po stronie klienta.

63 Po drugie, sędziowie zastanawia się, czy okoliczności, że wynagrodzenie otrzymywane przez osobę pośredniczącą w przypadku zawarcia umowy określającej minimalny okres obowiązywania może być wyższe od wynagrodzenia określonego w ramach umów, w których nie wprowadzono takiego okresu, ma wpływ na kwalifikację kwoty należnej z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania.

64 Do celów ustalenia, czy wspomniana kwota stanowi świadczenie wzajemne za świadczenie usług podlegające opodatkowaniu VAT, uwzględnieniu podlegają, jak wynika z pkt 39–51 niniejszego wyroku, akta sprawy przedłożone Trybunałowi, z których wynika, że kwota ta została obliczona w odniesieniu do kwoty podstawowej opłaty abonamentowej zarówno za okres poprzedzający rozwiązanie umowy o świadczenie usług, jak i za okres od momentu rozwiązania umowy aż do końca minimalnego okresu obowiązywania.

65 W związku z tym, że dla udzielenia odpowiedzi przez Trybunał na pytanie pierwsze nie jest zatem w żaden sposób istotne, czy wynagrodzenie otrzymywane przez osobę pośredniczącą może różnić się w zależności od rodzaju zawartej z klientem umowy, wystarczy stwierdzić, że porównanie umów przewidujących minimalny okres obowiązywania oraz umów nieprzewidujących takiego okresu jest nieistotne przy ustalaniu, czy kwota należna z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania stanowi wynagrodzenie za świadczenie usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym.

66 Po trzecie, sędziowie zastanawia się również, czy okoliczności, że kwota, na którą została wystawiony rachunek z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania, zostanie zakwalifikowana w prawie krajowym jako kara umowna, może mieć wpływ na uznanie tej kwoty za wynagrodzenie za świadczenie usług.

67 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pojęcia zawarte w przepisie prawa Unii, który nie zawiera żadnego wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich, powinny zasadniczo być interpretowane w całej Unii Europejskiej w sposób autonomiczny i jednolity (zob. podobnie wyrok z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

68 W związku z tym, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 34 opinii, do celów wykładni przepisów dyrektywy VAT nie ma znaczenia, czy kwota ta w prawie krajowym stanowi roszczenie o odszkodowanie z tytułu deliktu czy karę umowną ani czy jest ona określana jako odszkodowanie, rekompensata czy wynagrodzenie.

69 Ocena, czy płatność dokonywana jest w zamian za dostawę lub świadczenie usług, jest kwestią z zakresu prawa Unii, którą należy rozstrzygnąć odrębnie od oceny dokonywanej na mocy prawa krajowego.

70 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że okoliczności, że kwota ryczałtowa ma na celu zniechęcenie klienta do niezachowania minimalnego okresu obowiązywania oraz naprawienie szkód poniesionych przez podmiot gospodarczy na skutek niezachowania tego okresu, okoliczności, że wynagrodzenie otrzymywane przez osobę pośredniczącą w przypadku zawarcia umowy określającej minimalny okres obowiązywania może być wyższe od wynagrodzenia uzgodnionego w umowie, w której nie przewidziano takiego okresu, oraz okoliczności, że kwota, na którą została wystawiony rachunek, została zakwalifikowana w prawie krajowym jako kara umowna, nie mają decydującego znaczenia dla kwalifikacji określonej z góry w umowie o świadczenie usług kwoty, którą klient jest zobowiązany zapłacić w przypadku wcześniejszego jej rozwiązania.

W przedmiocie kosztów

71 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pełna izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że określony z góry kwot – otrzymany przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwiązania przez klienta lub z przyczyn leżących po stronie tego ostatniego umowy o świadczenie usług, w której wprowadzono minimalny okres obowiązywania – odpowiadający kwocie, jaką podmiot ten uzyskałby przez pozostałą część tego okresu w przypadku braku rozwiązania tej umowy, co powinien zbadać sąd odsyłający, należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług, podlegające jako takie opodatkowaniu tym podatkiem.**
- 2) **Okoliczności, że kwota ryczałtowa ma na celu zniechęcenie klienta do niezachowania minimalnego okresu obowiązywania oraz naprawienie szkód poniesionych przez podmiot gospodarczy na skutek niezachowania tego okresu, okoliczności, że wynagrodzenie otrzymywane przez osobę pośredniczącą w przypadku zawarcia umowy określającej minimalny okres obowiązywania może być wyższe od wynagrodzenia uzgodnionego w umowie, w której nie przewidziano takiego okresu, oraz okoliczności, że kwota ta została zakwalifikowana w prawie krajowym jako kara umowna, nie mają decydującego znaczenia dla kwalifikacji określonej z góry w umowie o świadczenie usług kwoty, której klient jest zobowiązany zapłacić w przypadku wcześniejszego jej rozwiązania.**

Podpisy

* Język postępowania: portugalski.