

## Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziewięta izba)

z dnia 11 czerwca 2020 r. (\*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) – Zakres stosowania – Transakcje podlegające opodatkowaniu – Odpłatne świadczenie usług – Odszkodowanie wypłacone w przypadku nieprzestrzegania przez klientów minimalnego okresu związania umów – Kwalifikacja

W sprawie C-43/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] postanowieniem z dnia 2 stycznia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 stycznia 2019 r., w postępowaniu:

### **Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA**

przeciwko

### **Autoridade Tributária e Aduaneira,**

TRYBUNAŁ (dziewięta izba),

w składzie: S. Rodin, prezes izby, D. Šváby i K. Jürimäe (sprawozdawczynie), sędziowie,

rzecznik generalny: G. Pitruzzella,

sekretarz: M. Ferreira, główna administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 stycznia 2020 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA, – S. Fernandes de Almeida, J. Lobato Heitor oraz A. Costa, advogados,

– w imieniu rządu portugalskiego – L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires oraz P. Barros da Costa, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu irlandzkiego – J. Quaney oraz M. Browne, w charakterze pełnomocników, które wspiera N. Travers, SC,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa – Z. Lavery, w charakterze pełnomocnika, który wspiera E. Mitrophanous, barrister,

– w imieniu Komisji Europejskiej – początkowo L. Lozano Palacios i A. Caeiros, a następnie L. Lozano Palacios i I. Melo Sampaio, w charakterze pełnomocników,  
podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,  
wydaje następujący

## **Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. c) oraz art. 9, 24, 72 i 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 Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA (zwaną dalej „Vodafone”) a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia) w przedmiocie odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej (VAT) za listopad 2016 r.

## **Ramy prawne**

### ***Prawo Unii***

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

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

5 Artykuł 24 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„1. »Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów.

2. »Usługi telekomunikacyjne« oznaczają usługi dotyczące transmisji, emisji i odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym związane z nimi przeniesienie lub cesja praw do użytkowania środków dla zapewniania takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnodostępnych sieci informacyjnych”.

6 Artykuł 64 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„W przypadku transakcji zwi?zanych z wp?at? zaliczki lub p?atno?ci? rat dostawy towarów [...] oraz ?wiadczenie us?ug uwa?a si? za dokonane z up?ywem terminów, których te zaliczki lub p?atno?ci dotycz?”.

7 Artyku? 72 dyrektywy VAT ma nast?puj?c? tre??:

„Do celów niniejszej dyrektywy »warto?? wolnorynkowa« oznacza ca?kowit? kwot?, jak?, w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub us?ug, nabywca lub us?ugobiorca na takim samym etapie sprzeda?y jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug, musia?by, w warunkach uczciwej konkurencji, zap?aci? niezale?nemu dostawcy lub us?ugodawcy na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, w którym transakcja podlega opodatkowaniu.

W przypadku gdy nie mo?na zapewni? porównywalnej dostawy towarów lub us?ug, »warto?? wolnorynkowa« oznacza, co nast?puje:

- 1) w odniesieniu do towarów, kwot? nie mniej sz? ni? cena nabycia towarów lub towarów podobnych lub, w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, okre?lone w momencie dostawy;
- 2) w odniesieniu do us?ug, kwot? nie mniej sz? ni? ca?kowita kwota wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie tych us?ug”.

8 Artyku? 73 tej dyrektywy przewiduje:

„W odniesieniu do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug innych ni? te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zap?at? otrzyman? lub któr? dostawca lub us?ugodawca otrzyma w zamian za dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug, od nabywcy, us?ugobiorcy lub osoby trzeciej, w??cznie z subwencjami zwi?zanymi bezpo?rednio z cen? takiej dostawy lub ?wiadczenia”.

## ***Prawo portugalskie***

### *Kodeks VAT*

9 Zgodnie z art. 1 ust. 1 lit. a) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksu podatku od warto?ci dodanej, zwanego dalej „kodeksem VAT”) opodatkowaniu VAT podlega odp?atna dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug dokonywane na terytorium kraju przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze.

10 Artyku? 4 ust. 1 kodeksu VAT przewiduje, ?e za ?wiadczenie us?ug uznaje si? odp?atne transakcje, które nie stanowi? ani dostawy, ani wewn?trzewspólnotowego nabycia, ani importu towarów.

11 Artyku? 16 ust. 6 lit. a) kodeksu VAT przewiduje:

„Do podstawy opodatkowania wskazanej w poprzednim ust?pie nie wlicza si? nast?puj?cych elementów:

- a) odsetek naliczonych z tytu?u odroczonego uiszczenia zap?aty oraz kwot otrzymanych jako odszkodowanie, na mocy orzeczenia s?dowego, w zwi?zku z ca?kowitym lub cz??ciowym niewykonaniem zobowi?za?”.

## Ustawa o świadczeniach elektronicznych

12 Lei n.o 5/2004, das comunicações electrónicas (ustawa nr 5/2004 o świadczeniach elektronicznych) z dnia 10 lutego 2004 r. (*Diário da República* I, seria I-A, nr 34 z dnia 10 lutego 2004 r.), zmieniona lei n.o 15/2016 (ustawa nr 15/2016) z dnia 17 czerwca 2016 r. (*Diário da República*, seria 1, nr 115 z dnia 17 czerwca 2016 r.) (zwana dalej „ustawą o świadczeniach elektronicznych”), w art. 47 ust. 1 i art. 47 ust. 2 lit. c) przewiduje:

„1. Przedsiębiorstwa oferujące publiczne sieci świadczeniach elektronicznych są zobowiązane do podawania do publicznej wiadomości oraz do wiadomości podmiotu, który wyraża zamiar zawarcia umowy o świadczenie przez niego usług, odpowiednich, przejrzystych, porównywalnych i aktualnych informacji na temat standardowych warunków dostępu i korzystania z usług świadczonych przez niego użytkownikom końcowym i konsumentom, szczególnie określać swoje ceny i inne opłaty oraz, w stosownych przypadkach opłaty, które są związane z rozwiązaniem umów.

2. Do celów stosowania poprzedniego ustępu przedsiębiorstwa te muszą opublikować [...] następujące informacje, które muszą być również wcześniej dostarczone komukolwiek, kto zamierza zawrzeć z nimi umowę o świadczenie usług:

[...]

c) zwykłe ceny, określając kwoty należne za każde świadczenie usług i treść każdego elementu ceny, obejmujące w szczególności:

(i) opłaty związane z aktywacją usług oraz dostępem, użytkowaniem i utrzymaniem;

(ii) szczegółowe informacje na temat stosowanych normalnych zniżek, specjalnych lub szczególnych systemów taryfowych oraz ewentualnych dodatkowych opłat;

(iii) koszty związane z wynajętymi urządzeniami końcowymi lub tymi, których klient staje się właścicielem;

(iv) opłaty wynikające z rozwiązania umowy, w tym zwrot sprzętu lub kary za przedterminowe rozwiązanie umowy z inicjatywy abonentów”.

13 Artykuł 48 ustawy o świadczeniach elektronicznych przewiduje:

„1. Z zastrzeżeniem przepisów mających zastosowanie do ochrony konsumentów udostępnianie publicznych sieci świadczeniach elektronicznych lub świadczenie usług świadczeniach elektronicznych udostępnianych publicznie musi być przedmiotem umowy, w której muszą być zawarte następujące informacje w sposób wyraźny, wyczerpujący i łatwo dostępne:

...

g) okres obowiązywania umowy, a także warunki odnowienia, zawieszenia i przerwania świadczenia usług oraz warunki odnowienia, zawieszenia i rozwiązania umowy;

...

2. Informacje dotyczące okresu obowiązywania umów, w tym warunków ich odnawiania i rozwiązania, muszą być jasne, zrozumiałe, umieszczone na trwałym nośniku oraz zawierać następujące informacje dotyczące:

- a) ewentualnego okresu lojalności, którego istnienie zależy od przyznania jakiejkolwiek ustalonej i określonej w ilości korzyści konsumentowi związanej z dofinansowaniem urządzeń końcowych, instalacji i aktywacji usługi lub innymi warunkami promocyjnymi;
- b) wszelkich ewentualnych kosztów związanych z możliwością przeniesienia numerów i innych danych identyfikacyjnych;
- c) ewentualnych kosztów wynikających z wcześniejszego rozwiązania umowy w okresie lojalności z inicjatywy abonenta, w szczególności w celu uzyskania zwrotu kosztów związanych z dofinansowaniem urządzeń końcowych, instalacji i aktywacji usługi lub z innymi warunkami promocyjnymi.

...

4. Przedsiębiorstwa oferujące sieci lub usługi publicznie elektronicznej nie mogą sprzeciwiać się wypowiedzeniu umów z inicjatywy abonentów z powodu istnienia okresu lojalności, ani żądać zapłaty jakichkolwiek opłat za naruszenie okresu lojalności, jeżeli nie posiadają dowodu na oświadczenie woli konsumenta, o którym mowa w poprzednim ustępie.

[...]

11. W okresie lojalności koszty, które abonent będzie musiał ponieść w przypadku rozwiązania umowy z własnej inicjatywy, nie mogą przekroczyć kosztów, które usługodawca poniósł w związku z instalacją usługi; zabronione jest pobieranie zapłaty tytułem odszkodowania lub rekompensaty.

12. Koszty zafakturowane z tytułu wcześniejszego rozwiązania umowy w okresie lojalności z inicjatywy abonenta muszą być proporcjonalne do korzyści, która została mu przyznana, ustalona i określona ilościowo w umowie, oraz nie mogą automatycznie odpowiadać całkowitej wartości opłat miesięcznych pozostałych do zapłaty w dniu rozwiązania umowy.

13. Do celów przepisów zawartych w ustępie poprzedzającym, jeżeli urządzenia końcowe były dofinansowane, koszty określa się zgodnie z prawem mającym zastosowanie, a w pozostałych przypadkach wspomniane koszty nie mogą przekraczać wartości przyznanej korzyści, którą proporcjonalnie do uzgodnionego okresu obowiązywania umowy musi jeszcze odzyskać przedsiębiorstwo świadczące usługę w dniu, w którym wcześniejsze rozwiązanie staje się skuteczne”.

14. Artykuł 52-A ustawy o publicznie elektronicznej, zatytułowany „Zawieszenie i zakończenie usługi świadczonej na rzecz abonentów mających status konsumentów”, stanowi:

„1. Gdy usługi są świadczone abonentom, którzy mają status konsumentów, w przypadku nieopłacenia kwot wskazanych na fakturze, przedsiębiorstwa udostępniające publiczne sieci publicznie dostępne usługi publicznie elektronicznej muszą wysłać konsumentowi wezwanie do zapłaty, udzielając mu dodatkowego okresu 30 dni na dokonanie płatności, pod groźbą zawieszenia usługi i, w ostateczności, automatycznego rozwiązania umowy, zgodnie z przepisami, odpowiednio, ust. 3 i 7.

[...]

3. W ciągu 10 dni od upływu dodatkowego terminu, o którym mowa w ust. 1, przedsiębiorstwa udostępniające publiczne sieci telekomunikacyjne lub publicznie dostępne usługi telekomunikacyjne elektronicznej obowiązkowo muszą zawiesić usługę na okres 30 dni w przypadku, gdy po upływie wyżej wymienionego okresu konsument nie dokonał płatności lub nie zawarł na piśmie z przedsiębiorstwem porozumienia o uregulowaniu zadłużenia w celu zapłaty należnych kwot.

[...]

7. Po upływie okresu 30 dni zawieszenia, jeżeli konsument nie dokonał płatności wszystkich należnych kwot lub jeżeli nie zawarł on w pisemnej formie żadnego porozumienia w przedmiocie płatności, umowa uważa się za automatycznie rozwiązaną.

8. Rozwiązanie, o którym mowa w poprzednim ustępie, następuje bez uszczerbku dla uzyskania zapłaty jako odszkodowania lub rekompensaty z tytułu rozwiązania umowy w okresie jej obowiązywania, zgodnie z przepisami decreto-lei n.º 56/2010 [(dekretu z mocy ustawy nr 56/2010) z dnia 1 czerwca 2010 r. (*Diário da República*, seria 1, nr 106 z dnia 6 czerwca 2010 r.)] i z zastrzeżeniem określonych w nim granic.

9. Po zachowaniu wymogu zawiadomienia na piśmie konsumenta z wyprzedzeniem określonym w art. 52 ust. 5 nieopłacenie jakiegokolwiek z kwot uzgodnionych w porozumieniu o uregulowaniu zadłużenia obowiązkowo wiąże się z rozwiązaniem umowy, z zastosowaniem przepisów poprzedniego ustępu.

10. Nieprzestrzeganie przepisów niniejszego artykułu przez przedsiębiorstwo udostępniające publiczne sieci telekomunikacyjne lub publicznie dostępne usługi telekomunikacyjne, w szczególności poprzez dalsze świadczenie usługi z naruszeniem przepisów ust. 3 lub wystawienie faktury po chwili, w której usługa powinna być zawieszona, powoduje brak wymagalności wobec konsumenta zapłaty należnej za wykonaną usługę oraz obowiązek [przedsiębiorstwa] pokrycia kosztów sądowych poniesionych w celu uzyskania spełnienia wierzytelności.

11. Ustęp poprzedni nie ma zastosowania do wystawiania faktur po zawieszeniu świadczenia usługi, które dotyczą usługi faktycznie świadczonych przed zawieszeniem lub zapłatą przewidzianymi przez prawo w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy.

[...]”.

*Dekret z mocy ustawy nr 56/2010*

15 Zgodnie z art. 1 dekretu z mocy ustawy nr 56/2010:

„Niniejszy dekret ustala granice poboru kwot za świadczenie usługi odkodowania urzędowej przeznaczonych do dostępu do usługi telekomunikacyjnej oraz kwot z tytułu rozwiązania umowy w okresie lojalności, zapewniając użytkownikom prawa do telekomunikacyjnej i sprzyjając lepszej konkurencji w tym sektorze”.

16 Artykuł 2 ust. 2 i 3 wspomnianego dekretu z mocy ustawy stanowi, co następuje:

„2. W okresie lojalności zakazane jest pobieranie z tytułu rozwiązania umowy i odkodowania urzędowej jakiegokolwiek wynagrodzenia w kwocie przewyższającej:

- a) 100% wartości urządzenia w chwili jego nabycia lub objęcia go w posiadanie, bez jej obniżenia, zmniejszenia lub dotowania, w ciągu pierwszych sześciu miesięcy tego okresu, po odliczeniu kwoty już zapłaconej przez abonenta oraz ewentualnej wierzytelności konsumenta wobec operatora ruchomej;
- b) 80% wartości urządzenia w chwili jego nabycia lub objęcia go w posiadanie, bez jej obniżenia, zmniejszenia lub dotowania, po upływie pierwszych sześciu miesięcy tego okresu, po odliczeniu kwoty już zapłaconej przez abonenta oraz ewentualnej wierzytelności konsumenta wobec operatora ruchomej;
- c) 50% wartości urządzenia w chwili jego nabycia lub objęcia go w posiadanie, bez jej obniżenia, zmniejszenia lub dotowania, w ostatnim roku okresu lojalności, po odliczeniu kwoty już zapłaconej przez abonenta oraz ewentualnej wierzytelności konsumenta wobec operatora ruchomej.
3. Zakazane jest pobieranie jakiegokolwiek wynagrodzenia wyższego niż przewidziane w poprzednim ustępie tytułem odszkodowania lub rekompensaty za rozwiązanie umowy w okresie lojalności”.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

17 Vodafone, spółka z siedzibą w Lizbonie (Portugalia), za przedmiot działalności ma świadczenie usług w dziedzinie ruchomej i stacjonarnej telefonii bezprzewodowej dostępu do Internetu.

18 W ramach swojej działalności Vodafone zawiera ze swoimi klientami umowy o świadczenie usług, przy czym niektóre z nich przewidują specjalne klauzule promocyjne podlegające warunkowi lojalności tych klientów przez minimalny z góry określony okres (zwany dalej „okresem lojalności”). Na podstawie tych klauzul klient zobowiązuje się do pozostawania z Vodafone w stosunku umownym oraz do używania dostarczonych przez niego w tym okresie towarów i usług w zamian za korzystne warunki handlowe, w szczególności w zakresie ceny płaconej za subskrybowane usługi.

19 Okres lojalności może się różnić w zależności od tych usług. Ma on na celu umożliwienie Vodafone odzyskania części inwestycji związanej z wyposażeniem i infrastrukturą, a także innych kosztów, takich jak koszty aktywacji usługi i specjalnych korzyści przyznanych klientom. Nieprzestrzeganie przez klientów okresu lojalności z powodów leżących po stronie tych klientów pociąga za sobą zapłatę przez nich kwot przewidzianych w umowach. Kwoty te mają na celu zniechęcić tych klientów do naruszania okresu lojalności.

20 W następstwie zmiany wprowadzonej ustawą nr 15/2016 Vodafone od sierpnia 2016 r. określił na podstawie art. 48 ustawy o ruchomej i stacjonarnej telefonii kwotę do zapłaty w przypadku naruszenia przez klientów okresu lojalności, opierając się na obliczeniu korzyści przyznanych tym klientom zgodnie z zawartymi z nimi umowami, za które w chwili rozwiązania umowy Vodafone nie otrzymał jeszcze odszkodowania. Zgodnie bowiem z prawem krajowym kwota do zapłaty w przypadku naruszenia okresu lojalności jest obliczana proporcjonalnie do części okresu lojalności, który upłynął, na podstawie korzyści przyznanych klientowi na podstawie umowy, które zostały w niej wskazane i określone ilościowo. Kwota ta nie może być wyższa niż koszty poniesione przez Vodafone na instalację usługi.

21 Za listopad 2016 r. Vodafone dokonała odwrotnego obciążenia VAT na podstawie kwot otrzymanych z tytułu naruszenia okresu lojalności (zwanych dalej „kwotami spornymi w

postępowaniu gównym”). Następnie w dniu 13 października 2017 r. wniósł on odwołanie od decyzji w sprawie odwrotnego obciążenia tym podatkiem, ponieważ uważa, że kwoty sporne w postępowaniu gównym nie podlegają VAT.

22 Ponieważ odwołanie to zostało oddalone przez organ podatkowy i celny decyzją z dnia 8 stycznia 2018 r., Vodafone wniósł do sądu odsyłającego, to jest do Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sądu arbitrażowego do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia], skargę zmierzającą do stwierdzenia niezgodności z prawem odwrotnego obciążenia VAT dotyczącego spornych w postępowaniu gównym kwot za listopad 2016 r.

23 Postępowanie przed tym sądem zostało zawieszono do czasu wydania wyroku z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), i zostało podjęte w dniu 28 listopada 2018 r.

24 Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego)] wskazuje przede wszystkim, że przedterminowe rozwiązanie umów stanowi dla Vodafone szkodę gospodarczą, co jest oczywiste, gdy rozwiązanie umowy następuje na początku wykonania umowy i gdy operator ten przyzna klientowi korzyści promocyjne. Zdaniem sądu odsyłającego należy domniemywać istnienie szkody po stronie wspomnianego operatora. Ponadto z art. 48 ust. 2 lit. c) i art. 52-A ust. 8 ustawy o ochronie elektronicznej wynika, że rozwiązanie umowy w trakcie okresu lojalności uzasadnia świadczenie wzajemne tytułem rekompensaty w celu „odzyskania kosztów związanych z dofinansowaniem urządzeń, instalacji i aktywacji usługi lub innymi warunkami promocyjnymi”. Sąd ten zakłada zatem, że Vodafone ponosi te koszty i że sporne w postępowaniu gównym kwoty mają na celu ich odzyskanie.

25 Następnie sąd odsyłający uważa za udowodnione okoliczności, że okres lojalności, jako warunek dostępu klienta do usług na korzystnych warunkach handlowych, ma zasadnicze znaczenie dla umożliwienia Vodafone odzyskania części swojej inwestycji związanej z ogólną infrastrukturą (sieć, urządzenie i instalacja), poszukiwaniem klientów (kampanie handlowe i marketingowe, a także polecenie prowizji podmiotom partnerskim), aktywacji subskrybowanej usługi, korzyściami przyznanymi tytułem zniżek lub usług nieodpłatnych oraz kosztami koniecznymi dla instalacji i zakupu urządzeń.

26 Wreszcie, jeżeli chodzi o konieczność wystąpienia z odesłaniem prejudycjalnym z uwagi na wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), sąd odsyłający wskazuje, po pierwsze, że sporne w postępowaniu gównym kwoty oraz kwoty sporne w sprawie, w której zapadł ten wyrok, są obliczane w różny sposób.

27 Po drugie, wydaje się, że w wyroku z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), Trybunał przyznał znaczenie okoliczności, iż w tej sprawie istniała korelacja między kwotą zapłaconą za naruszenie okresu lojalności a kwotą, jaką dany operator otrzymałby w trakcie pozostałej części tego okresu w braku rozwiązania umowy. W związku z tym sąd odsyłający uznał za konieczne zwrócić się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w celu ustalenia, czy okoliczności, że sporne w postępowaniu gównym kwoty nie pokrywają się z kwotami, które zostałyby zapłacone w pozostałej części okresu lojalności w braku rozwiązania umowy, ma znaczenie dla ustalenia, czy sporne w postępowaniu gównym kwoty stanowią wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług podlegające VAT w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

28 W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego)] postanowił



zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 ust. 1 lit. c) oraz art. 9, 24, 72 i 73 [dyrektywy VAT] nale?y interpretowa? w ten sposób, i? stanowi ?wiadczenie us?ug podlegaj?ce VAT okoliczno??, ?e operator telekomunikacyjny obci??a swoich by?ych klientów (którym przyzna? korzy?ci promocyjne mog?ce obejmowa? nieodp?atno?? kosztów instalacji, aktywacji us?ug, mo?liwo?ci przeniesienia numeru lub kosztów urz?dze? lub stosowanie taryf specjalnych w zamian za zobowi?zanie do zachowania okresu obowi?zywania umowy [lojalno?ci], który nie zosta? zachowany z przyczyn le??cych po stronie klientów) kwot?, która z mocy prawa nie mo?e przekracza? kosztów poniesionych przez us?ugodawc? w celu instalacji us?ugi i która powinna by? proporcjonalna do korzy?ci przyznanej klientowi, ustalonej i okre?lonej ilo?ciowo w umowie, w zwi?zku z czym nie mo?e ona automatycznie odpowiada? ca?kowitej warto?ci kwot pozosta?ych do zap?aty w dniu rozwi?zania umowy?

2) Czy w ?wietle wy?ej wymienionych przepisów okoliczno??, ?e takie kwoty s? wymagane po rozwi?zaniu umowy, gdy operator nie ?wiadczy ju? us?ug klientowi, oraz ?e nie mia?o miejsca ?adne konkretne korzystanie z us?ug po rozwi?zaniu umowy, wyklucza uznanie wspomnianych kwot za zap?at? za ?wiadczenie us?ug?

3) Czy w ?wietle wy?ej wymienionych przepisów nale?y wykluczy?, ?e rzeczona kwota stanowi zap?at? za ?wiadczenie us?ug ze wzgl?du na okoliczno??, i? operator i jego byli klienci okre?lili z góry, z mocy prawa, w ramach uprzednio sformu?owanej umowy standardowej, wzór do obliczenia kwoty, jak? byli klienci b?d? musieli zap?aci? w przypadku niezachowania okresu lojalno?ci przewidzianego w umowie o ?wiadczenie us?ug?

4) Czy w ?wietle wy?ej wymienionych przepisów nale?y wykluczy?, ?e wspomniana kwota stanowi zap?at? za ?wiadczenie us?ug, je?eli sporna kwota nie odpowiada tej, któr? operator otrzyma?by w ci?gu pozosta?ego okresu lojalno?ci, gdyby umowa nie zosta?a rozwi?zana?”.

### **W przedmiocie pyta? prejudycjalnych**

29 Przez swoje pytania, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e kwoty pobrane przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwi?zania z przyczyn le??cych po stronie klienta umowy o ?wiadczenie us?ug przewiduj?cej przestrzeganie okresu lojalno?ci w zamian za przyznanie temu klientowi korzystnych warunków handlowych nale?y uzna? za wynagrodzenie za odp?atne ?wiadczenie us?ug w rozumieniu tego przepisu.

30 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, który okre?la zakres stosowania VAT, podatkowi temu podlega odp?atne ?wiadczenie us?ug wykonywane na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze.

31 W rozumieniu tego przepisu ?wiadczenie us?ugi nast?puje „odp?atnie” tylko wtedy, je?eli pomi?dzy us?ugodawc? a us?ugobiorc? istnieje stosunek prawny, w ramach którego nast?puje wymiana ?wiadcze? wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymywane przez us?ugodawc? stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie warto?ci wyodr?bnionej us?ugi ?wiadczonej us?ugobiorcy. Tak jest w przypadku, gdy istnieje bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy ?wiadczon? us?ug? a otrzymanym wynagrodzeniem (wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Je?eli chodzi o bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy us?ug? ?wiadczon? us?ugobiorcy a rzeczywist? warto?ci? otrzymanego ?wiadczenia, Trybuna? orzek?, ?e ?wiadczenie wzajemne w

zamian za cenę płaconą przy podpisywaniu umowy o świadczenie usługi składa się z wynikającego z umowy prawa klienta do korzystania z wykonywania zobowiązań wynikających z tej umowy, niezależnie od tego, czy klient wykonuje to prawo. Tym samym usługodawca wykonuje tę usługę, jeżeli umożliwia ona klientowi korzystanie z niej, w związku z czym na istnienie wspomnianego bezpośredniego związku nie ma wpływu okoliczności, że klient nie korzysta ze wspomnianego prawa (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W tym względzie Trybunał uznał, że ustalony z góry kwotę otrzymywaną przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwiązania przez jego klienta lub z przyczyn leżących po jego stronie umowy o świadczenie usług przewidującej minimalny okres związania umową, która to kwota odpowiada kwocie, jaką podmiot gospodarczy otrzymałby w pozostałej części tego okresu w braku takiego rozwiązania, należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług, które podlega jako takie VAT, nawet jeżeli rozwiązanie to pociąga za sobą dezaktywację produktów i usług przewidzianych przez tę umowę przed upływem minimalnego okresu związania umową (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 12, 45, 57; a także z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, pkt 70).

34 W niniejszej sprawie należy zauważyć, że zgodnie z informacjami przekazanymi przez sędziów odsyłający sporne w postępowaniu głównej kwoty są obliczane według określonego umownie wzoru z zachowaniem warunków przewidzianych w prawie krajowym. Z informacji tych wynika, że kwoty te nie mogą być wyższe od kosztów poniesionych przez usługodawcę w ramach świadczenia tych usług i muszą być proporcjonalne do korzyści przyznanej klientowi, która jako taka została wskazana i określona w umowie zawartej z tym usługodawcą. Kwoty te nie odpowiadają zatem automatycznie ani wartości świadczeń, które pozostały do wykonania w dniu rozwiązania umowy, ani kwotom, jakie usługodawca otrzymałby w trakcie pozostałej części okresu lojalności w braku takiego rozwiązania.

35 W pierwszej kolejności, należy stwierdzić, że w okolicznościach przedstawionych w poprzednim punkcie na świadczenie wzajemne w zamian za cenę płaconą przez klienta na rzecz Vodafone składa się prawo klienta do korzystania z wykonywania 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 (zob. analogicznie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 45).

36 W tych okolicznościach bowiem Vodafone umożliwia klientowi korzystanie z rzeczonych usług w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 32 niniejszego wyroku i nie ponosi on odpowiedzialności za zaprzestanie jej świadczenia.

37 Po pierwsze, Vodafone zobowiązuje się świadczyć swoim klientom usługi uzgodnione w zawartych z nimi umowach i na warunkach określonych w tych umowach. Po drugie, klienci ci zobowiązują się płacić miesięczne opłaty przewidziane we wspomnianych umowach, a także, w stosownym wypadku, należne kwoty w przypadku, gdy umowy te zostaną rozwiązane przed końcem okresu lojalności z przyczyn leżących po stronie klientów.

38 W tym kontekście, jak wyjaśnia sędziów odsyłający, kwoty te odpowiadają odzyskaniu części kosztów związanych ze świadczeniem usług, jakie operator ten świadczy na rzecz klientów, i do których zwrotu klienci zobowiązali się w przypadku takiego rozwiązania.

39 W związku z tym wspomniane kwoty należy uznać za stanowiące częściowe ceny za usługę,

którego usługodawca zobowiąza się? świadczyć klientom i która stanowi cztery miesięcznych opłat, w przypadku gdy klienci nie przestrzegają okresu lojalności. W tych okolicznościach cel tych kwot jest podobny do celu miesięcznych opłat, które co do zasady byłyby wymagalne, jeżeli klienci nie skorzystaliby z korzyści handlowych, uzależnionych od przestrzegania tego okresu lojalności.

40 Należy zatem uznać, że z punktu widzenia realiów gospodarczych, które stanowią podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT, kwota należna w związku z przedterminowym rozwiązaniem umowy ma na celu zapewnienie podmiotowi gospodarczemu minimalnego wynagrodzenia za wykonaną usługę (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 61).

41 W konsekwencji, jak podnosi w uwagach rzędy portugalski i irlandzki oraz Komisja Europejska, w sytuacji, gdy klienci ci nie dochowują wspomnianego okresu lojalności, należy uznać, że świadczenie usług jest realizowane, ponieważ klienci ci są w stanie korzystać z tych usług.

42 W tych okolicznościach sporne w postępowaniu głównym kwoty należy uznać za cztery wynagrodzenia otrzymanego przez tego przedsiębiorcę za wspomniane usługi. Nie ma w tym względzie znaczenia, że w odróżnieniu od kwot, których dotyczyła sprawa zakończona wyrokiem z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), kwoty sporne w postępowaniu głównym nie pozwalają Vodafone na uzyskanie takich samych dochodów, jakie zostałyby uzyskane, gdyby klient nie rozwiązał przedterminowo umowy.

43 W drugiej kolejności, jeżeli chodzi o warunek wynikający z orzecznictwa przypomnianego w pkt 31 niniejszego wyroku, zgodnie z którym zapłacone kwoty powinny stanowić rzeczywiste wynagrodzenie za dającą się wyodrębnić usługę, to należy wskazać, że zarówno usługa, która ma być świadczona, jak i wynagrodzenie za prawo do korzystania z tej usługi, są określone przy zawieraniu umowy między Vodafone a jego klientami. W szczególności z informacji przekazanych przez sąd odsyłający wynika, że wynagrodzenie za usługę określa się w oparciu o ustalone kryteria, które precyzują zarówno miesięczne opłaty, jak i sposób, w jaki należy obliczać kwotę z tytułu przedterminowego rozwiązania umowy.

44 Wynagrodzenie płacone przez klienta nie jest zatem ani sporne, ani przypadkowe (zob. podobnie wyrok z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma, C-16/93 C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 19), ani też trudne do obliczenia lub niepewne (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 35).

45 Wbrew temu, co twierdzi Vodafone, kwota ta nie jest równie tożsama z zapłatą przewidzianą ustawą w rozumieniu wyroku z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120), ani z kwotą mającą na celu zapłatę odszkodowania operatorowi w wyniku rozwiązania umowy przez klienta w rozumieniu wyroku z dnia 18 lipca 2007 r., Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440).

46 Po pierwsze bowiem, o ile obliczenie wspomnianej kwoty ograniczają przepisy ustawowe i wykonawcze, o tyle bezsporne jest, że zapłata tej kwoty następuje w ramach stosunku prawnego charakteryzującego się wymianą świadczeń wzajemnych pomiędzy usługodawcą a jego klientem i że w tym kontekście zapłata ta stanowi zobowiązanie umowne tego ostatniego.

47 Po drugie, jeżeli chodzi o argument Vodafone, zgodnie z którym kwota należna z tytułu naruszenia okresu lojalności jest zbliżona do odszkodowania mającego na celu naprawienie poniesionej przez niego szkody, to w pierwszym rzędzie należy zauważyć, że argument ten jest

sprzeczny z rzeczywistości?ci? prawa krajowego rozpatrywanego w postępowaniu g?ównym, poniewa? zgodnie z tym prawem, z zastrze?eniem weryfikacji przez s?d odsy?aj?cy w tym wzgl?dzie, operator nie jest w stanie obci??y? klienta kwotami z tytu?u odszkodowania lub rekompensaty w przypadku przedterminowego rozwi?zania umowy.

48 W drugim rz?dzie argument ten równie? nie mo?e zosta? uwzgl?dniony z uwagi na rzeczywisto?? gospodarcz? transakcji b?d?cych przedmiotem postępowania g?ównego.

49 W ramach podej?cia gospodarczego operator ustala bowiem cen? za us?ug? i miesi?czne op?aty, bior?c pod uwag? koszty tej us?ugi i minimalny okres zwi?zania umow?. Jak wskazano w pkt 39 niniejszego wyroku, kwot? nale?n? w przypadku przedterminowego rozwi?zania umowy nale?y uzna? za integraln? cz??? ceny, któr? klient zobowi?za? si? zap?aci? w zamian za wykonywanie przez us?ugodawc? swoich zobowi?za? umownych.

50 Z uwagi na ogó? powy?szych rozwa?a? na przedstawione pytania prejudycjalne trzeba odpowiedzie?, i? art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e kwoty otrzymane przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwi?zania z powodów le??cych po stronie klienta umowy o ?wiadczenie us?ug przewiduj?cej przestrzeganie okresu lojalno?ci [okresu zwi?zania umow?] w zamian za przyznanie temu klientowi korzystnych warunków handlowych nale?y uzna? za stanowi?ce wynagrodzenie za odp?atne ?wiadczenie us?ug w rozumieniu tego przepisu.

### **W przedmiocie kosztów**

51 Dla stron w postępowaniu g?ównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w postępowaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (dziewi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

**Artyku? 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e kwoty otrzymane przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwi?zania z powodów le??cych po stronie klienta umowy o ?wiadczenie us?ug przewiduj?cej przestrzeganie okresu lojalno?ci [okresu zwi?zania umow?] w zamian za przyznanie temu klientowi korzystnych warunków handlowych nale?y uzna? za stanowi?ce wynagrodzenie za odp?atne ?wiadczenie us?ug w rozumieniu tego przepisu.**

Podpisy

\* J?zyk postępowania: portugalski.