Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 7. června 2018 [1]

Věc C-295/17

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA
proti
Autoridade Tributária e Aduaneira

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa] [rozhodčí soud pro daňové věci (ústřední orgán pro správní rozhodčí řízení), Portugalsko])

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty – Oblast působnosti – Zdanitelná plnění – Plnění za úplatu – Vymezení náhrady škody nepodléhající zdanění a služeb podléhajících zdanění proti platbě ‚náhrady škody' "

I. Úvod

1. V tomto řízení se musí Soudní dvůr zabývat z hlediska daně z přidané hodnoty odlišením platby za službu (která je předmětem daně a je zdanitelná) od platby za finanční škodu (která není zdanitelnou transakcí).

2. Pozadím je skutečnost, že právo v oblasti daně z přidané hodnoty nezdaňuje každou peněžitou platbu daňovému subjektu, ale jen platbu za dodávku nebo službu. Je ale otázkou, jak posuzovat z hlediska daně z přidané hodnoty případ, kdy se má uskutečnit smluvně sjednaná platba, ačkoliv veškeré dosud poskytované služby byly zastaveny, v důsledku čehož nejsou nadále poskytovány žádné další služby. Čeho se v takovémto případě týká platba? Lze v tomto případě hovořit ještě o úplatu za dodání nebo za službu?

3. Obdobnou otázku Soudní dvůr projednal ve své judikatuře k tzv. náhradám při nevyužití služby ve věcech Société thermale d'Eugénie-les-Bains [2] a Air France-KLM a Hop!Brit-Air [3]. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce umožňuje Soudním dvoru tuto judikaturu dále rozvinout.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Rozsudek ze dne 18. července 2007 (C-277/05, EU:C:2007:440).

3 – Rozsudek ze dne 23. prosince 2016 (C-250/14 a C-289/14, EU:C:2015:841).

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Unijní právní rámec případu tvoří směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty[4] (dále jen „směrnice o DPH“).

5. Článek 2 odst. 1 písm. c) této směrnice uvádí:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění: […]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková; […]“

6. Článek 73 zní následovně:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 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.“

B. Portugalské právo:

7. V portugalském právu byly požadavky směrnice o DPH provedeny v Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákoník o dani z přidané hodnoty) na základě čl. 1 odst. 1 písm. a) a čl. 16 odst. 1 v použitelném znění.

III. Spor v původním řízení

8. Společnost MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (dále jen „MEO“) je akciová společnost, jejímž předmětem činnosti je zřizování, napojování, výstavba, řízení a provozování telekomunikačních sítí a telekomunikační infrastruktury, jakož i poskytování telekomunikačních služeb a služeb přenosu a šíření telekomunikačních signálů.

9. Poskytování služeb (telekomunikační služby, přístup k internetu, televizní a multimediální služby) ze strany společnosti MEO je podmíněno existencí komplexní infrastruktury, jejíž výstavba a údržba vyžaduje značné investice do lidských zdrojů i materiálu. Na základě hodnoty investic nezbytných k poskytování služeb stanovuje MEO (minimální) počet smluv, které je nutné uzavřít pro zajištění jejich návratnosti.

10. V rámci své činnosti uzavírá MEO se svými zákazníky smlouvy o poskytování uvedených služeb. V některých smlouvách, které MEO uzavírá se svými zákazníky, je stanovena povinnost zákazníka zůstat vázán smlouvou po určitou minimální dobu a za těchto okolností jsou mu nabídnuty určité zvýhodněné podmínky, jako například zejména nižší měsíční platby.

4 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

11. Tyto smlouvy obsahují ujednání, podle kterých má zákazník povinnost uhradit částku odpovídající měsíční platbě vynásobenou počtem měsíců zbývajících do konce dotčeného období (bez daně z přidané hodnoty) (dále jen „náhrada“), pokud z důvodu přičitatelného zákazníkovi, obzvláště z důvodu neplacení měsíčních plateb dle smlouvy, dojde z podnětu společnosti MEO k deaktivaci služeb dříve, než uplyne dohodnutá doba smluvní vázanosti.

12. Když zákazník poruší smlouvu, MEO jej nejprve informuje o nutnosti doplatit dlužné částky a upozorní, že pokud k doplacení nedojde, ukončí smluvené služby a v souladu s ustanoveními smlouvy vyúčtuje náhradu odpovídající nedodržení doby vázanosti.

13. Nedoplatí-li zákazník dlužné částky ani po tomto oznámení, ukončí MEO s konečnou platností poskytování smluvených služeb. Následně vyúčtuje MEO náhradu „odpovídající měsíční platbě vynásobenou počtem měsíců zbývajících do konce dotčeného období“, kterou následně dle smluvních ujednání považuje za dluh.

14. Většina zákazníků společnosti MEO raději plní smluvené podmínky a zůstávají smluvně zavázáni po celou minimální dobu platnosti smlouvy, než aby se vystavovali riziku vyúčtování náhrady. V případě měsíčních plateb plynoucích od zákazníků v průběhu plnění smluv žalobkyně vypočítávala daň z přidané hodnoty, kterou řádně odváděla státu.

15. V případě ukončení poskytování služeb vystavuje MEO svým zákazníkům, kteří porušili smlouvy, faktury na náhradu bez uplatnění daně z přidané hodnoty s výslovným uvedením „není předmětem DPH“. V případech porušení smlouvy bývá ve skutečnosti uhrazena jen malá část obnosů souvisejících s vyúčtovanými částkami.

16. Unidade dos Grandes Contribuintes (oddělení velkých daňových subjektů) provedlo u společnosti MEO daňovou kontrolu. Při ní vyšlo najevo, že MEO neodvedla daň z přidané hodnoty za náhrady vyúčtované svým zákazníkům v roce 2012.

17. Společnost MEO toto odůvodnila zejména tím, že sporné náhrady nepodléhají dani z přidané hodnoty. Společnost MEO se v tomto odvolává obzvláště na právní posudek od Prof. Dr. Englische (Univerzita Münster), který si nechala zpracovat. Nadto je takovéto vypočítání s ohledem na jednotlivé režimy vymáhání daně stanovené v článku 78 CIVA (zákoník daně z přidané hodnoty) zbytečné a kromě toho je ze strany finančního úřadu provedené vypočtení daně nesprávné, protože daň z přidané hodnoty je již obsažena ve vybrané částce.

18. Finanční úřad s touto argumentací nesouhlasil. Dluh na náhradách vznikl v rámci odpovědnosti za neuhrazení plateb, a nikoliv jako náhrada škody za škodu způsobenou poskytovateli. Z tohoto důvodu tyto náhrady spadají pod ušlý zisk a jako takové jsou předmětem daně z přidané hodnoty. Finanční úřad stanovil výši daně a učinil opravu na částku 1 812 195,35 eura.

19. Společnost MEO podala proti tomuto námitky. Námitky byly rozhodnutím zamítnuty. Proti tomuto zamítavému rozhodnutí podala žalobkyně dne 23. prosince 2015 odvolání, o němž nebylo v zákonné lhůtě rozhodnuto. Společnost MEO napadla tento postup dne 20. května 2016 u Tribunal Arbitral Tributário (rozhodčí soud pro daňové věci, Portugalsko).

IV. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

20. Rozhodnutím ze dne 8. ledna 2017, došlým dne 22. května 2017, předložil Tribunal Arbitral Tributário (rozhodčí soud pro daňové věci, Portugalsko) Soudnímu dvoru podle článku 267 SFEU následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 64 odst. 1, čl. 66 písm. a) a článek 73 směrnice 2006/112/ES vykládány v tom smyslu, že poskytovatel telekomunikačních služeb (televize, internet, mobilní telefonní síť a síť pevných telefonních linek) musí odvést daň z přidané hodnoty v případě, kdy svým zákazníkům v situaci, kdy z důvodu přičitatelného zákazníkovi 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 období vázanosti, když v okamžiku, kdy je uvedená částka fakturována, a bez ohledu na skutečné zaplacení této částky poskytovatel již ukončil poskytování služeb, a pokud:

   a) smluvním účelem fakturované částky je odradit zákazníka od nedodržení doby vázanosti, k jejímuž dodržení se zavázal, a nahradit škodu způsobenou poskytovateli nedodržením 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 zprostředkovatele 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) fakturovanou částku lze podle vnitrostátního práva kvalifikovat jako smluvní pokutu?

2) Může neexistence některé či některých z okolností uvedených v jednotlivých písmenech první otázky změnit odpověď na první otázku?“

21. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření MEO, Portugalská republika, Irská republika a Evropská komise a s výjimkou Irské republiky se zúčastnily ústního jednání konaného dne 26. dubna 2018.

V. Posouzení

A. Přípustnost a výklad předběžné otázky

22. Jak již Soudní dvůr rozhodl, je třeba Tribunal Arbitral Tributário (rozhodčí soud pro daňové věci, Portugalsko) považovat za soud členského státu ve smyslu článku 267 SFEU, a proto je oprávněn předložit Soudnímu dvoru předběžnou otázku [5].

23. Pokud má Portugalská republika za to, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je nepřípustná, protože úvahy předkládajícího soudu jsou spekulativní, nelze s touto argumentací souhlasit. Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance.

5 – Rozsudek ze dne 12. června 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, body 23 až 34).

Soudní dvůr může odmítnout rozhodnutí o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá zjevně žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také když Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny [6].

24. Žádné z těchto okolností však nejsou v tomto případě dány. Předkládajícímu soudu jde právě o otázku výkladu a použití čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH v případě smluvních náhrad. Tato otázka je bezpochyby přípustná.

25. Nabízí se však velmi dlouhou předběžnou otázku částečně upřesnit. V podstatě jde předkládajícímu soudu o objasnění, zda je třeba platbu náhrady (nyní bývalým) zákazníkem ve prospěch společnosti MEO považovat ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH za úplatu za službu.

26. Toto je sporné, protože bylo ukončeno poskytování dosud poskytovaných smluvních služeb, v důsledku čehož nejsou společností MEO nadále poskytovány žádné služby. Na druhou stranu je však náhrada, kterou je třeba zaplatit, ve stejné výši, jako původně sjednaná čistá úplata za poskytování služeb, aby byl zákazník odrazen od nedodržení smluvně sjednané doby trvání smlouvy.

27. V důsledku tohoto je třeba objasnit, zda se náhrada placená zákazníkem vztahuje „jen“ na náhradu finanční škody utrpěné společností MEO nebo zda se vztahuje na službu poskytovanou společností MEO, která podléhá zdanění a je předmětem daně.

B. Právní posouzení

1. Platba úplaty za dodání zboží nebo služby

28. Dle čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH podléhají dani z přidané hodnoty jen určité, taxativně uvedené transakce. Obě hlavní daňové skutkové podstaty se přitom nacházejí v čl. 2 odst. 1 písm. a) a písm. c) směrnice o DPH. Dle těchto ustanovení je předmětem daně z přidané hodnoty dodání zboží a služeb osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, v případě, že je poskytnuto za úplatu. Daň z přidané hodnoty má jako obecná daň ze spotřeby zdanit schopnost spotřebitele plnit, kterou dokládá vydání majetku vynaložené za účelem pořízení spotřební výhody (dodání zboží nebo služeb) [7].

29. Na druhou stranu vyplývá již ze znění čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice o DPH, že samo o sobě peněžité plnění (tj. placení úplaty) nezakládá daňovou povinnost příjemce, a to i kdyby tato osoba měla být daňovým subjektem. Příjemce musí dodat zboží nebo poskytnout službu, jejichž protikladem je peněžité plnění [8].

30. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že tomu tak je pouze tehdy, pokud existuje přímá souvislost mezi poskytnutou službou a přijatým protiplněním, přičemž zaplacené částky představují skutečnou protihodnotu za individualizovatelné plnění poskytnuté v rámci právního vztahu, v němž dojde ke vzájemné výměně plnění [9].

6 – Rozsudky ze dne 17. září 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, bod 32); ze dne 30. dubna 2014, Pfleger a další (C-390/12, EU:C:2014:281, bod 26); ze dne 22. června 2010, Melki a Abdeli (C-188/10 a C-189/10, EU:C:2010:363, bod 27), a ze dne 22. ledna 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, bod 19).

7 – Viz například rozsudky ze dne 18. prosince 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, body 20 a 23), a ze dne 11. října 2007, KÖGÁZ a další (C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 37 – „stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje“).

8 – Takto výslovně také rozsudek ze dne 3. března 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 18).

9 – Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 18. července 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 19); ze dne 23. března 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, bod 34); ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, bod 39), a ze dne 3. března 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14).

31. Platby mimo rámec takovéhoto právního vztahu, který je však třeba chápat vzhledem k obecnému charakteru daně z přidané hodnoty jako daně ze spotřeby široce, nemají za následek zdanitelné plnění. Z těchto důvodů nejde o službu za úplatu, pokud podnik sice obdrží platbu, avšak tyto peníze nejsou osobou provádějící platbu zaplaceny za účelem spotřební výhody (tj. nikoliv za dodání zboží nebo služby), ale jsou zaplaceny z jiných důvodů (například ze soucitu [10]).

32. Stejná myšlenka platí, pokud platba nahrazuje pouze finanční škodu podniku, jako například v případě úroků z prodlení (majetková škoda ve formě škody v případě refinancování z důvodu opožděné platby [11]) nebo náhrada ušlého zisku z důvodu odstoupení od smlouvy [12]. Ve všech těchto případech se sice uskutečňuje peněžní platba, ale nikoliv za dodání nebo službu podniku, nýbrž jako náhrada finančních následků neuskutečněného dodání nebo služby podniku.

33. V důsledku tohoto jsou ve všech těchto případech vynakládány peníze k úhradě finanční škody (peněžní škoda na majetku). Vynaložení peněz za peníze je typickým příkladem platby za neplnění [13] („peníze se nedají jíst“ [14]). Tutéž povahu má náhrada finančních majetkových škod (jako například náhrada ušlého zisku nebo škody v důsledku prodlení), protože rovněž v těchto případech není pořizována spotřební výhoda, ale je jen přiměřeně nahrazována zmařená možnost získání peněz.

34. Naproti tomu je irelevantní, jak vnitrostátní právo upravuje náhradu. Z hlediska daně z přidané hodnoty je nepodstatné, zda je náhrada považována za deliktní nárok na náhradu škody nebo smluvní pokutu nebo je označována jako náhrada škody, odškodné nebo úplata, jak Komise a Portugalsko rovněž zdůraznily při ústním jednání. Posouzení, zda se jedná o platbu úplaty za dodání nebo službu, je otázka unijního práva, kterou je nezbytné rozhodnout nezávisle na posouzení ve vnitrostátním právu [15].

2. Judikatura Soudního dvora k podobným „náhradám“

35. U tzv. náhrad, odškodného nebo náhrady škody je třeba vždy vyjasnit, proč a za co jsou peníze placeny, aby bylo možné posoudit, zda jde o dodání nebo službu za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice o DPH.

36. V rozhodnutí Société thermale d'Eugénie-les-Bains posuzoval Soudní dvůr paušální odškodnění k nahrazení škody vzniklé hoteliérovi v důsledku odstoupení od smlouvy hostem (tzv. nevratná záloha). Takové odškodnění nepředstavuje odměnu za plnění a netvoří součást základu daně z přidané hodnoty [16]. Vzhledem k tomu, že zaplacení nevratné zálohy nepředstavuje odměnu přijatou provozovatelem hotelového zařízení jako skutečné protiplnění za autonomní a individualizovatelnou službu poskytnutou jeho zákazníkovi na jedné straně a že na straně druhé ponechání si této nevratné zálohy následkem odstoupení zákazníka od smlouvy má za cíl nahradit následky nesplnění smlouvy, je třeba se domnívat, že ani na zaplacení nevratné zálohy, ani na ponechání si jí se nevztahuje čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH [17].

10 – Rozsudek ze dne 3. března 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 17) – „z osobních motivů“.

11 – Rozsudek ze dne 1. července 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, bod 8).

12 – Rozsudek ze dne 18. července 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 35).

13 – Z pohledu daně z přidané hodnoty jsou peníze jen prostředkem k pořízení si spotřební výhody (spotřebního zboží), peníze však tímto nejsou samy o sobě. Výjimku tvoří jen nabytí sběratelských mincí, u kterých není hlavní význam přikládán nominální hodnotě, nýbrž sběratelské hodnotě.

14 – V plném znění je takto označováno proroctví indiánů Cree, které zní: „Až bude poražen poslední strom, snězená poslední ryba a otráven poslední pramen, uvědomíte si, že peníze se nedají jíst“.

15 – K autonomnímu výkladu unijně právních pojmů viz rozsudky ze dne 28. července 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, bod 22); ze dne 14. prosince 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, bod 26), a ze dne 4. května 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, bod 38).

16 – Rozsudek ze dne 18. července 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 32), v tomto smyslu ohledně úroků z prodlení také rozsudek ze dne 1. července 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, body 8 až 11).

17 – Výslovně rozsudek ze dne 18. července 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 35).

37. V rozhodnutí Air France-KLM a Hop!Brit-Air Soudní dvůr naproti tomu rozhodl, že letecká společnost nemůže tvrdit, že cena uhrazená cestujícím, jenž se nedostavil k odletu, kterou si ponechala letecká společnost, je smluvní náhradou škody, jež nepodléhá dani z přidané hodnoty (myšleno bylo nezdanitelné plnění), jelikož jejím účelem je nahradit újmu, která vznikla společnosti [18].

38. Toto odůvodnil Soudní dvůr v zásadě tím, že cena uhrazená cestujícím, jenž se nedostavil k odletu, odpovídá celkové ceně, kterou je třeba uhradit. Kromě toho platí, že jakmile cestující uhradil cenu letenky a letecká společnost potvrdila, že je pro něj rezervováno místo, je prodej závazný a definitivní. Je třeba navíc poznamenat, že letecké společnosti si vyhrazují právo znovu prodat nevyužitou službu jinému cestujícímu, aniž by byly povinny vrátit cenu původnímu cestujícímu. Z toho vyplývá, že poskytnutí náhrady škody by bylo neodůvodněné, jelikož neexistuje škoda [19]. Je tedy třeba konstatovat, že částka, kterou si letecké společnosti ponechávají, nemá nahradit škodu, která jim vznikla z důvodu, že se cestující nedostavil k odletu, nýbrž je odměnou, a to i tehdy, pokud cestující nevyužil přepravy [20].

39. Projednávaná věc se nachází uprostřed mezi oběma rozhodnutími. Na jednu stranu je zřejmé, že v důsledku ukončení připojení nebyly společností MEO nadále zákazníkům, kteří porušili smlouvu, poskytovány žádné služby. To zdůrazňuje především MEO. Na druhou stranu je ale peněžení částka, kterou je třeba zaplatit, ve stejné výši jako původně smluvně sjednaná čistá odměna za služby. Toto zdůrazňují obzvláště Komise, Irsko a Portugalsko.

40. Na rozdíl od obou výše uvedených rozhodnutí byly v projednávaném případě poskytnuty zákazníkům odpovídající služby za úplatu, přičemž výpověď smlouvy má za následek další náklady stanovené ve smlouvě. V tomto ohledu je však, na rozdíl od názoru MEO, nerozhodné, že je nyní smlouva ukončena. Rovněž platby po ukončení smlouvy mohou mít souvislost s předchozími službami, které měly být podle smlouvy poskytnuty.

41. Kromě toho by náhrada finanční škody ve výši ušlého zisku musela být za běžných podmínek vždy nižší než sjednaná čistá cena, protože zisková přirážka ve výši sjednaného (čistého) protiplnění by mohla sotva existovat. Poskytování služby má zpravidla za následek určité náklady, které při neposkytnutí služby odpadají. V tomto ohledu zde odpadají například jakékoliv náklady na opravu nebo správu ve vztahu k zákazníkům, kteří porušili smlouvu. V tomto případě lze stěží hovořit o paušalizaci náhrady škody, a to na rozdíl od názoru společností MEO na ústním jednání. Z jakého důvodu zákazník, který užíval službu po dobu 24 měsíců a zákazník, který z důvodu ukončení poskytování služeb tyto služby mohl užívat jen po dobu například 18 měsíců, mají vynaložit stejné náklady, ale z hlediska daně z přidané hodnoty mají být posouzeni odlišně, není – jak Komise a Portugalsko uvedly na ústním jednání – skutečně jasné.

3. Možnosti řešení v konkrétním případě

42. Z tohoto důvodu připadají v úvahu dle mého názoru dvě možná řešení. Buď se náhrada vztahuje přece jen na ušlý zisk společnosti MEO a nahrazuje v penězích existující majetkovou škodu této společnosti. Pak je toto nezbytné považovat za nezdanitelnou transakci.

43. Nebo je možné náhradu z ekonomického hlediska považovat za část celkové ceny za dodávky zvláštních služeb ze strany společnosti MEO, tato část celkové ceny byla jen z hlediska způsobu provádění plateb rozložena do měsíčních splátek (jako forma platby ve splátkách) a při porušení platebních povinností se dosud nesplatná část stává okamžitě splatnou.

18 – 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 29).

19 – Rozsudek ze dne 23. prosince 2015, Air France-KLM a Hop!-Brit Air (C-250/14 a C-289/14, EU:C:2015:841, body 32 a 33).

20 – 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 34).

44. Posledně uvedený přístup považuji shodně jako Komise, Portugalsko a Irsko za správný. Na jednu stranu zůstává sporné, jaká škoda je v paušalizované formě nahrazována, když domnělá škoda je v téže výši jako cena při poskytování služby. Na druhou stranu je uzavřením takovéto smlouvy pevně stanovena částka, kterou MEO během minimální doby trvání smlouvy obdrží, a to nezávisle na skutečné době poskytování služby. Tím ale chybí, jak Komise správně během ústního jednání zdůraznila, škoda z důvodu předčasného ukončení. Společnost MEO obdrží stejnou (čistou) částku jako při splnění smlouvy. Jak ale již rozhodl Soudní dvůr, „poskytnutí náhrady by bylo neodůvodněné, jelikož neexistuje škoda“ [21].

45. Pro tento závěr hovoří rovněž hospodářské posouzení smluvní konstrukce společnosti MEO. Soudní dvůr sám uznává význam hospodářské reality v oblasti práva daně z přidané hodnoty [22].

46. V případě takového hospodářského posouzení jde, shodně s názorem Komise, Portugalska a Irska, o druh fixní ceny ve formě smluvně stanovené minimální odměny. Vzhledem k tomuto je z hlediska daně z přidané hodnoty nerozhodné, zda zákazník za internetové připojení po minimální dobu v trvání 24 měsíců platí každý měsíc 100 eur nebo musí pokračovat v placení 100 eur i v případě, kdy před vypršením doby trvání smlouvy smlouvu ukončí (celková suma 2 400 eur). Stejný závěr by platil i v případě, pokud by zákazník ihned zaplatil 2 400 eur a měl by právo užívat internetové připojení po celkovou dobu 24 měsíců, pokud by nezměnil byt. V obou případech se vztahuje smluvní částka (2 400 eur) na určitou službu (internetové připojení), jejíž rozsah jen není jistý. Posledně uvedené platí ve svém důsledku i u každé jiné paušální ceny.

47. V projednávaném případě je nejistý pouze rozsah časového užívání, nikoliv ale protiplnění za služby. V důsledku toho obdrží MEO v rámci smluv s minimální dobou platnosti vždy nejméně tutéž částku, bez ohledu na to, v jakém časovém rozsahu byly služby skutečně poskytovány.

48. V tomto ohledu je třeba „náhradu“ z ekonomického hlediska považovat za poslední platbu dosavadních měsíčních plateb. Náhrada jen jako předchozí platby nahrazuje služby, které byly dosud poskytnuty.

49. Toto ekonomické posouzení odpovídá rovněž smyslu a účelu ujednání, které dle předkládajícího soudu spočívá v odrazení zákazníků od zastavení plateb jejich měsíčních „splátek“. Okamžitá splatnost všech dosud nesplacených „splátek“ paušální ceny má v každém případě tento účinek. Ve výsledku jde o smluvní pokutu, která se nevztahuje na výši, nýbrž na splatnost (zbývající) ceny (úplata ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH). Z důvodu „porušení smlouvy“ musí zákazník neuhrazenou částku za dosavadní užívání služeb zaplatit ihned, a to na místo splátek. Jak ale Portugalsko správně zdůraznilo, nemůže druh platby (okamžitá nebo rozložená do více měsíců) změnit povahu služby.

50. To stejné platí pro rozdílné odměňování zprostředkovatelů smluv. Posouzení vztahu mezi zákazníky a společností MEO z hlediska daně z přidané hodnoty nemůže záviset na smluvním nastavení poměrů mezi společností MEO a třetími osobami. Vyšší provize jen ukazuje, že u smluv s minimální dobou platnosti zřejmě připadá na MEO vyšší zisk, protože je tímto garantována určitá minimální cena za poskytované služby a potvrzuje v tomto ohledu výše uvedené ekonomické posouzení skutkového stavu.

51. Z těchto důvodů jde o službu za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

21 – Rozsudek ze dne 23. prosince 2015, Air France-KLM und Hop!-Brit Air (C-250/14 a C-289/14, EU:C:2015:841, bod 34).

22 – Rozsudek ze dne 20. června 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, body 48 a 49); viz rovněž stanovisko generálního advokáta N. Jääskinena ve věci Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, bod 55).

4. Výpočet a výše daně z přidané hodnoty

52. Vzhledem k tomu, že z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že ve většině případů posuzovaná náhrada není zaplacena a finanční úřady zřejmě připočetly daň z přidané hodnoty k dlužné náhradě, jeví se vhodné poskytnout předkládajícímu soudu dva užitečné poznatky.

53. Zaprvé dlužnou daň z přidané hodnoty je vždy nezbytné vypočíst ze sjednaných nebo obdržených částek (zde náhrady). Toto plyne z jasného znění článku 73 a čl. 78 písm. a) směrnice o DPH. Základem pro výpočet daně je dle těchto ustanovení celková částka, kterou poskytovatel služby obdrží nebo má obdržet, s výjimkou DPH samotné.

54. Zadruhé Soudní dvůr vícekrát rozhodl, že podnik povinný k dani přitom jedná „pouze" jako výběrčí daně na účet státu [23], protože daň z přidané hodnoty je nepřímou daní ze spotřeby, kterou nese konečný spotřebitel [24]. Soudní dvůr v souladu s tím několikrát výslovně rozhodl, že „částka, která slouží jako základ daně z přidané hodnoty, kterou mají daňové orgány vybrat, [nemůže] být vyšší než protiplnění, které konečný spotřebitel skutečně poskytl a na jehož základě byla vypočtena daň z přidané hodnoty, kterou v konečném důsledku nesl" [25]. Není-li podniku konečným spotřebitelem zaplaceno, věcně tedy také žádnou daň z přidané hodnoty nedluží.

55. Z těchto důvodů je nezbytné daňový dluh podniku dle článku 90 směrnice o DPH povinně [26] upravit, když je s dostatečnou jistotou zřejmé, že od smluvního partnera již neproběhne žádná platba. Kdy je nezbytné přijmout závěr o takovéto dostatečné jistotě, je otázkou skutkového stavu, kterou musí posoudit vnitrostátní soud při zohlednění základních práv osoby povinné k dani a zásady proporcionality na jedné straně a zájmu státu na účinném zdanění na straně druhé.

VI. Závěry

56. Na základě shora uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podanou Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (rozhodčí soud pro daňové věci [ústřední orgán pro správní rozhodčí řízení], Portugalsko) takto:

„1) Čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES musí být vykládán v tom smyslu, že platba předem určené částky v případě předčasného ukončení smlouvy zakládá povinnost zaplatit daň z přidané hodnoty, pokud je nezbytné tuto platbu považovat za platbu za již poskytnuté služby a tato platba se neomezuje na náhradu utrpěné majetkové škody.

2) Pro tento výklad je nepodstatné, že zprostředkovatel takovýchto smluv s dobou vázanosti obdrží vyšší odměnu než v případě smluv bez doby vázanosti. Rovněž je nepodstatné, že částku je třeba dle vnitrostátního práva považovat za smluvní pokutu."

23 – Rozsudky ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25), a ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), viz mé stanovisko ve věci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, bod 21).

24 – Rozsudky ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), a ze dne 7. listopadu 2013, Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), jakož i usnesení ze dne 9. prosince 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nezveřejněné, EU:C:2011:825, bod 21).

25 – Rozsudek ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), obdobně rovněž rozsudky 15. října 2002, Komise v. Německo (C-427/98, EU:C:2002:581, bod 30) a ze dne 16. ledna 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, bod 19), jakož i stanovisko generálního advokáta P. Légera ve věci MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, bod 69).

26 – Rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 20 a následující) a mé stanovisko ve věci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, bod 27).