



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 7. lipnja 2018.¹

Predmet C-295/17

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu)), Portugal)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Područje primjene – Oporezive transakcije – Usluga obavljena uz naknadu – Razgraničenje neoporezive naknade štete od oporezivih usluga obavljenih uz plaćanje „odštete”“

I. Uvod

1. U ovom postupku Sud se mora ponovno baviti razgraničenjem na temelju propisa o porezu na dodanu vrijednost (PDV), i to između plaćanja za (oporezivu i oporezovanu) uslugu i plaćanja za financijsku štetu (i time neoporezive transakcije).

2. Pozadina tog spora temelji se na činjenici da propisima o PDV-u nije oporezovano svako plaćanje novca poreznom obvezniku, već samo plaćanje za isporuku ili uslugu. No, postavlja se pitanje na koji način valja s aspekta propisa o PDV-u postupiti u slučaju u kojem treba izvršiti ugovoreno plaćanje, iako su sve do sada pružene usluge obustavljene i daljnje se usluge više ne pružaju? Na što se plaćanje odnosi u takvom slučaju? Može li tada i dalje biti riječi o naknadi za isporuku ili uslugu?

3. Slično postavljeno pitanje Sud je već razmotrio u svojoj sudskoj praksi u vezi s takozvanim odštetama u slučaju nekorištenja uslugom u predmetima *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*² i *Air France-KLM* i *Hop!Brit-Air*³. Ovaj mu zahtjev za prethodnu odluku daje priliku da tu sudsku praksu dalje razvije.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Okvir prava Unije za ovaj slučaj čini Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost⁴ (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

¹ Izvorni jezik: njemački

² Presuda od 18. srpnja 2007., *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440)

³ Presuda od 23. prosinca 2015., *Air France-KLM* i *Hop!-Brit Air* (C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841)

⁴ SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

5. Člankom 2. stavkom 1. točkom (c) te direktive određeno je:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u: [...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav; [...]”

6. Članak 73. glasi kako slijedi:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

B. Portugalsko pravo

7. Zahtjevi Direktive o PDV-u preneseni su u portugalsko pravo na temelju članka 1. stavka 1. točke (a) i članka 16. stavka 1. Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Zakonika o PDV-u), u njihovoj primjenjivoj verziji.

III. Glavni postupak

8. MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (u daljnjem tekstu: društvo MEO) dioničko je društvo čiji se predmet poslovanja sastoji od izgradnje, priključenja, nadogradnje, vođenja i upravljanja telekomunikacijskim mrežama i infrastrukturom kao i od pružanja telekomunikacijskih usluga i usluga za prijenos i odašiljanja telekomunikacijskih signala.

9. Pružanje usluga (i to telekomunikacijskih usluga, usluga pristupa internetu te televizijskih i multimedijjskih usluga) društva MEO odvija se putem složene infrastrukture čija izgradnja i održavanje zahtijevaju znatna ulaganja u obliku ljudskih i materijalnih resursa. Na temelju investicijske vrijednosti potrebne za pružanje usluga društvo MEO određuje (minimalni) broj ugovora koji se mora sklopiti radi ostvarenja njegova poslovnog cilja.

10. U okviru svoje djelatnosti društvo MEO sklapa sa svojim korisnicima ugovore o pružanju navedenih usluga. U nekima od ugovora koje je društvo MEO sklopilo sa svojim korisnicima ugovorena je njihova vezanost ugovorom tijekom minimalnog razdoblja, pri čemu se u tim slučajevima nude određeni povoljni uvjeti, osobito u obliku utvrđivanja nižih mjesečnih naknada.

11. Ti ugovori sadržavaju odredbe kojima je predviđena obveza korisnika na plaćanje iznosa u visini mjesečne naknade pomnožene s brojem mjeseci koji preostaju do isteka dotičnog razdoblja (bez PDV-a) (u daljnjem tekstu: iznos odštete), ako na inicijativu društva MEO usluge budu isključene prije isteka ugovorenog razdoblja vjernosti, i to iz razloga koji se može pripisati korisniku, osobito ako ne plati mjesečne naknade koje duguje na temelju ugovora.

12. Ako korisnik ne ispuni svoje obveze, tada ga društvo MEO prvo obavještava o nužnosti plaćanja nepodmirenih iznosa te mu za slučaj neplaćanja prijeti isključenjem ugovorenih usluga i naplatom iznosa odštete zbog nepoštovanja razdoblja vjernosti, a kao što je to utvrđeno u ugovoru.

13. Ako nakon te obavijesti korisnik ne plati nepodmirene iznose, društvo MEO konačno isključuje ugovorene usluge. Potom naplaćuje iznos odštete za koji smatra da se duguje na temelju ugovornih odredaba i koji odgovara „visini mjesečne naknade pomnožene s brojem mjeseci koji preostaju do isteka dotičnog razdoblja”.

14. Zbog prijetnje iznosom odštete korisnici društva MEO u pravilu ispunjavaju ugovorene uvjete i održavaju ugovorni odnos tijekom minimalnog razdoblja vjernosti. Za mjesečne naknade koje korisnici plate tijekom razdoblja ispunjavanja ugovora tužitelj je naplaćivao PDV, koji je redovno prosljeđivao državi.

15. S druge strane, u slučajevima isključenja društvo MEO svojim korisnicima koji krše ugovor izdaje račune za iznos odštete u kojem PDV nije iskazan, uz izričitu naznaku „ne podliježe PDV-u”. U stvarnosti se ispuni samo malen dio iznosa koji se duguju zbog neispunjenja.

16. Unidade dos Grandes Contribuintes (Ured za velike porezne obveznike) proveo je porezni nadzor u društvu MEO. Iz toga je proizišlo da društvo MEO nije obračunalo PDV na odštete koje je naplatilo od svojih stranaka u 2012.

17. Društvo MEO obrazložilo je to osobito time da predmetne odštete ne podliježu PDV-u. S tim u vezi društvo MEO osobito se poziva na pravno mišljenje prof. dr. Englischa (Sveučilište u Münsteru) koje je naručilo. Osim toga, takvo je plaćanje PDV-a besmisleno s obzirom na različite načine naplate poreza predviđene u članku 78. CIVA-e (Zakonik o PDV-u) te je osim toga oporezivanje koje je izvršilo porezno tijelo bespredmetno jer je PDV već sadržan u naplaćenom iznosu.

18. Porezno tijelo nije se složilo s tom argumentacijom. Odštete su se dugovale u okviru odgovornosti primatelja usluga za plaćanje naknade, a ne kao odšteta za štetu uzrokovanu pružatelju. Stoga se te odštete trebaju podvesti pod pojam izmakle dobiti i kao takve podliježu PDV-u. Porezno tijelo utvrdilo je iznos poreza i s obzirom na to izvršilo ispravak u visini od 1 812 195,35 eura.

19. Društvo MEO protiv toga je podnijelo prigovor. Prigovor je odbijen rješenjem. Protiv rješenja o odbijanju tužitelj je 23. prosinca 2015. podnio novi prigovor, o kojem nije odlučeno unutar zakonskog roka. Društvo MEO to je osporilo 20. svibnja 2016. pred Tribunalom Arbitral Tributário (Arbitražni porezni sud, Portugal).

IV. Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

20. Odlukom od 8. siječnja 2017., koja je zaprimljena 22. svibnja 2017., Tribunal Arbitral Tributário (Arbitražni porezni sud, Portugal) uputio je Sudu u skladu s člankom 267. UFEU-a sljedeća prethodna pitanja:

1. Treba li članak 2. stavak 1. točku (c), članak 64. stavak 1., članak 66. točku (a) i članak 73. Direktive 2006/112/EZ tumačiti na način da telekomunikacijski operator (televizija, internet, mobilna i fiksna mreža) duguje PDV jer u slučaju prijevremenog prestanka ugovora s obvezom trajanja tijekom određenog razdoblja (razdoblje vjernosti) iz razloga pripisivih korisniku potonjem naplaćuje unaprijed određen iznos, koji je jednak vrijednosti osnovne mjesečne naknade koju korisnik duguje u skladu s ugovorom pomnožene s brojem mjesečnih naknada koje preostaju do isteka razdoblja vjernosti, ako je operator pri izdavanju računa za taj iznos i neovisno o njegovu stvarnom plaćanju već prestao pružati usluge, pri čemu:

- (a) ugovorne svrhe zaračunatog iznosa su odvratanje korisnika od zanemarivanja razdoblja vjernosti na čije se poštovanje obvezao i naknada štete koju je operator pretrpio zbog nepoštovanja razdoblja vjernosti, osobito zbog izmakle dobiti koju bi bio ostvario da je ugovor ostao na snazi do isteka tog razdoblja, zbog ugovaranja nižih tarifa, zbog stavljanja na raspolaganje opreme ili drugih ponuda besplatno ili po nižoj cijeni ili zbog troškova oglašavanja i privlačenja korisnika;

- (b) sklopljeni ugovori s razdobljem vjernosti za osobe koje su osigurale njihovo sklapanje podrazumijevaju višu naknadu od one iz sklopljenih ugovora bez razdoblja vjernosti, pri čemu se naknada u obama slučajevima (to jest kod ugovora s razdobljem vjernosti i bez njega) izračunava na temelju iznosa mjesečnih naknada određenog u sklopljenim ugovorima;
- (c) zaračunati iznos može se prema nacionalnom pravu kvalificirati kao ugovorna kazna?
2. Može li nepostojanje jedne ili više okolnosti navedenih u različitim točkama prvog pitanja izmijeniti odgovor na njega?

21. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijeli su društvo MEO, Portugalska Republika, Republika Irska i Europska komisija te su iste stranke, uz iznimku Republike Irske, sudjelovale na raspravi održanoj 26. travnja 2018.

V. Ocjena

A. Dopusštenost i tumačenje prethodnog pitanja

22. Kao što je to Sud već presudio, Tribunal Arbitral Tributário (Arbitražni porezni sud) treba se smatrati nacionalnim sudom u smislu članka 267. UFEU-a te je stoga ovlašten uputiti Sudu zahtjev za prethodnu odluku⁵.

23. Ne može se prihvatiti mišljenje Portugalske Republike da je zahtjev za prethodnu odluku nedopušten jer su navodi suda koji je uputio zahtjev špekulativni. Treba podsjetiti na to da, prema ustaljenoj praksi Suda, pitanja o tumačenju prava Unije koja uputi nacionalni sudac unutar pravnog i činjeničnog okvira koji sam definira – i čiju točnost Sud nije dužan provjeravati – uživaju presumpciju relevantnosti. Sud može odbiti odlučivati o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud samo ako je posve očito da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili glavnim postupkom, u slučaju kada je problem hipotetski ili kada Sud ne raspolaze činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja⁶.

24. Navedeni uvjeti u ovom slučaju nisu ni djelomično ispunjeni. Pitanje suda koji je uputio zahtjev odnosi se ponajprije na tumačenje i primjenu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u u slučaju ugovorne odštete. Ovo je pitanje nedvojbeno dopušteno.

25. No, svrsishodno je donekle precizirati ovo vrlo dugo prethodno pitanje. Zapravo je sudu koji je uputio zahtjev bitno razjasniti treba li plaćanje odštete (sada bivšeg) korisnika društvu MEO smatrati naknadom za isporuku usluge u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u.

26. To je upitno jer su usluge koje su do sada pružene na temelju ugovora isključene, zbog čega društvo MEO više ne pruža usluge. No, s druge strane, odšteta koju treba platiti glasi na isti iznos kao i izvorno ugovorena neto naknada za pružanje usluga, a kako bi se korisnika odvratilo od nepridržavanja ugovorenog trajanja ugovora.

27. Stoga valja razjasniti odnosi li se odšteta koju korisnik plati „samo” na odštetu za pretrpljenu financijsku štetu društva MEO ili pak na oporezivu i oporezovanu uslugu koju mu je društvo MEO pružilo.

⁵ Presuda od 12. lipnja 2014., Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, t. 23. do 34.)

⁶ Presude od 17. rujna 2014., Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, t. 32.), od 30. travnja 2014., Pflieger i dr. (C-390/12, EU:C:2014:281, t. 26.), od 22. lipnja 2010., Melki i Abdeli (C-188/10 i C-189/10, EU:C:2010:363, t. 27.) i od 22. siječnja 2002., Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, t. 19.)

B. Pravna ocjena

1. Plaćanje naknade za isporuku ili uslugu

28. Prema članku 2. stavku 1. Direktive o PDV-u, tom porezu podliježu samo određene, taksativno nabrojene transakcije. Pri tome se oba glavna oporeziva događaja nalaze u članku 2. stavku 1. točkama (a) i (c) Direktive o PDV-u. U skladu s njima, PDV-u podliježu isporuka robe i usluge kada ih uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav. PDV-om kao općim porezom na potrošnju treba se oporezivati sposobnost plaćanja potrošača, koja je razvidna iz njegove potrošnje imovine radi stjecanja potrošne koristi (isporuke ili usluge)⁷.

29. U tom pogledu obrnuti zaključak proizlazi već iz teksta članka 2. stavka 1. točaka (a) i (c) Direktive o PDV-u, i to da sama isplata novca (to jest isplata naknade) ne dovodi još do porezne obveze primatelja, čak i ako bi on trebao biti porezni obveznik. Naime, on mora obaviti isporuku ili pružiti usluge za koju se plaća novac⁸.

30. Iz sudske prakse Suda proizlazi da se na to može potvrdno odgovoriti samo ako između pružene usluge i primljene protuvrijednosti postoji izravna veza, pri čemu su isplaćeni iznosi stvarna naknada za određivu činidbu koja je izvršena u okviru pravnog odnosa u kojem se razmjenjuju uzajamne činidbe⁹.

31. Plaćanja izvan takvog pravnog odnosa – koji, doduše, treba široko shvatiti s obzirom na opći karakter PDV-a kao poreza na potrošnju – ne dovode do oporezive transakcije. Stoga usluga nije obavljena uz naknadu ako poduzetnik primi isplatu, ali platitelj taj novac ne isplati za potrošnu korist (to jest, ne za isporuku ili uslugu), već iz drugih razloga (kao, primjerice, iz samilosti¹⁰).

32. Isto vrijedi ako se isplatom samo nadoknađuje financijska šteta poduzetnika, primjerice u slučaju zateznih kamata (imovinska šteta u obliku štete u vidu refinanciranja zbog zakašnjelog plaćanja¹¹), ili odšteta za izmaklu dobit zbog odustanka od ugovora¹². U svim tim slučajevima dolazi do isplate novca, ali ne za isporuku ili uslugu poduzetnika, već kao odštete za financijske posljedice neobavljene isporuke ili usluge poduzetnika.

33. U tim je slučajevima novac u konačnici namijenjen namirenju financijske štete (novčane imovinske štete). Korištenje novca za novac tipično je za plaćanje za neobavlenu uslugu¹³ („novac se ne može jesti“¹⁴). S tim je izjednačena naknada novčane imovinske štete (kao što je, primjerice, naknada izmakle dobiti ili štete zbog kašnjenja u plaćanju) jer se ni ovdje ne stječe potrošna korist, već se samo na odgovarajući način kompenzira izgubljena prilika za zaradu.

7 Vidjeti, primjerice, presude od 18. prosinca 1997., *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, t. 20. i 23.) i od 11. listopada 2007., *KÖGÁZ i dr.* (C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, t. 37. – „Određivanje iznosa proporcionalno cijeni koju porezni obveznik dobiva kao naknadu za predmete i usluge“).

8 Tako je izričito navedeno u presudi od 3. ožujka 1994., *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, t. 18.).

9 Vidjeti u tom smislu presude od 18. srpnja 2007., *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, t. 19.), od 23. ožujka 2006., *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, t. 34.), od 21. ožujka 2002., *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, t. 39.) i od 3. ožujka 1994., *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, t. 14.).

10 Presuda od 3. ožujka 1994., *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, t. 17.) – „iz osobnih razloga“

11 Presuda od 1. srpnja 1982., *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256, t. 8.)

12 Presuda od 18. srpnja 2007., *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, t. 35.)

13 Promatrano s aspekta propisa o PDV-u, novac je samo sredstvo za pribavljanje potrošne koristi (potrošne robe), ali on sam to nije. Iznimka vrijedi samo za stjecanje numizmatičkog kovanog novca, kod kojeg naglasak više nije na nominalnoj, već na numizmatičkoj vrijednosti.

14 U neskrćenom izričaju to se označava kao proročanstvo Indijanaca iz plemena Cree te glasi: „Tek kada se posiječe zadnje drvo, zadnja rijeka zatruje, zadnja riba ulovi, tek ćete tada primijetiti da se novac ne može jesti“.

34. Nasuprot tomu, nebitno je kako se odšteta kvalificira na temelju nacionalnog prava. S aspekta propisa o PDV-u irelevantno je radi li se u njezinu slučaju o odštetnom zahtjevu po osnovi deliktne odgovornosti ili o ugovornoj kazni ili je, kao što su to također Komisija i Portugal naglasili na raspravi, treba označiti kao naknadu štete, odštetu ili naknadu. Ocjena je li isplata naknade izvršena za isporuku ili uslugu pitanje je prava Unije o kojem treba odlučiti odvojeno od ocjene na temelju nacionalnog prava¹⁵.

2. Sudska praksa Suda u vezi sa sličnim „odštetama”

35. U slučaju takozvanih odšteta ili naknade štete stoga treba uvijek razjasniti zbog čega se i za što taj novac plaća, a kako bi se moglo ocijeniti radi li se o isporuci ili usluzi obavljenoj uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točaka (a) i (c) Direktive o PDV-u.

36. U presudi *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* Sud je ocijenio paušalnu odštetu za štetu koja je hotelijeru nastala zbog odustanka gosta od ugovora (takozvani polog). Takva odšteta nije naknada za uslugu i nije sastavni dio porezne osnovice za PDV¹⁶. Budući da, s jedne strane, davanje pologa nije naknada koju upravitelj hotela primi kao stvarnu naknadu za samostalnu, odredivu uslugu koju je pružio gostu te da, s druge strane, zadržavanje tog pologa nakon što taj gost stornira ima za svrhu popraviti posljedice neispunjena ugovora, ni isplata ni zadržavanje pologa ne potpada pod članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive o PDV-u¹⁷.

37. U presudi *Air France-KLM i Hop!Brit-Air* Sud je, s druge strane, odlučio da se zrakoplovna kompanija ne može osnovano pozivati na to da iznos koji je platio putnik koji se nije pojavio na ukrcaju i koji je kompanija zadržala predstavlja ugovornu odštetu koja, s obzirom na to da je njezin cilj jedino naknada štete koju je ta kompanija pretrpjela, ne podliježe PDV-u (mislilo se na to da je neoporeziv)¹⁸.

38. Sud je to u bitnome obrazložio time da je, s jedne strane, cijena koju plati putnik koji se ne pojavi na ukrcaju odgovarala cjelokupnoj cijeni koju je potrebno platiti. S druge strane, u trenutku kada putnik plati cijenu karte i zrakoplovna kompanija potvrdi da mu je rezervirano mjesto, prodaja je konačna. Osim toga, treba napomenuti da zrakoplovne kompanije pridržavaju pravo preprodati neiskorištenu uslugu drugom putniku, pri čemu nisu dužne naknaditi njezinu cijenu prvotnom putniku. Iz toga slijedi da bi dodjeljivanje odštete u slučaju nepostojanja štete bilo neopravdano¹⁹. Tako treba utvrditi da iznos koji zadržavaju zrakoplovne kompanije ne nadoknađuje štetu koju su one pretrpjele zbog nepojavljivanja putnika, nego predstavlja naknadu, čak i ako putnik nije iskoristio uslugu prijevoza²⁰.

39. Postojeće se okolnosti nalaze između tih dviju presuda. S jedne je strane nesporno da se, nakon što društvo MEO deaktivira priključke, usluge više ne pružaju korisniku koji krši ugovor. To prije svega naglašava društvo MEO. No, s druge strane, novčani iznos koji treba platiti jednak je izvorno ugovorenoj neto naknadi za usluge. To prije svega naglašavaju Komisija, Irska i Portugal.

15 U vezi s autonomnim tumačenjem pojmova prava Unije vidjeti samo presude od 28. srpnja 2011., *Nordea Pankki Suomi* (C-350/10, EU:C:2011:532, t. 22.), od 14. prosinca 2006., *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792, t. 26.) i od 4. svibnja 2006., *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, t. 38.).

16 Presuda od 18. srpnja 2007., *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, t. 32.); u vezi sa zateznim kamatama vidjeti u tom smislu također presudu od 1. srpnja 1982., *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256, t. 8. do 11.).

17 Tako je izričito navedeno u presudi od 18. srpnja 2007., *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, t. 35.).

18 Presuda od 23. prosinca 2015., *Air France-KLM i Hop!-Brit Air* (C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, t. 29.)

19 Presuda od 23. prosinca 2015., *Air France-KLM i Hop!-Brit Air* (C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, t. 32. i 33.)

20 Presuda od 23. prosinca 2015., *Air France-KLM i Hop!-Brit Air* (C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, t. 34.)

40. Međutim, za razliku od obiju prethodno navedenih presuda, u ovom su slučaju odgovarajuće naplatne usluge pružene korisniku, pri čemu su kao posljedica raskida ugovora nastali daljnji troškovi predviđeni ugovorom. U tom je pogledu, za razliku od onoga što društvo MEO smatra, ipak irelevantno to što je ugovor sada prestao. I isplate nakon prestanka ugovora mogu i dalje biti u vezi s prethodnim uslugama koje treba izvršiti na temelju ugovora.

41. Osim toga, odšteta za financijsku štetu u visini izmakle dobiti u pravilu bi uvijek morala iznositi manje od ugovorene neto cijene jer je profitnu maržu u visini ugovorene (neto) naknade gotovo nemoguće ostvariti. Pružanje usluge u pravilu uzrokuje određene troškove, koji ne nastaju u slučaju nepružanja usluge. S obzirom na to, ovdje ne postoji, primjerice, nikakav trošak održavanja i upravljanja u pogledu korisnika „koji krše ugovor”. O paušaliziranju naknade štete, kao što je to društvo MEO iznijelo na raspravi, ne može biti riječi. Stoga, a kao što su to Komisija i Portugal tvrdili na raspravi, u cijelosti je upitno zašto se s korisnikom koji je uslugu koristio 24 mjeseca i korisnikom koji je zbog isključenja istu mogao koristiti samo, primjerice, tijekom 18 mjeseci treba različito postupati s aspekta propisa o PDV-u.

3. *Moguća rješenja u konkretnom slučaju*

42. S obzirom na to, smatram da u obzir dolaze samo dva moguća rješenja. Jedna je mogućnost da se odšteta ipak odnosi na izmaklu dobit društva MEO te je namijenjena naknadi njegove novčane imovinske štete. Tada to treba smatrati neoporezivom transakcijom.

43. Druga je mogućnost da se odšteta s gospodarskog aspekta treba smatrati dijelom ukupne cijene društva MEO za pružanje posebnih usluga, koja je samo radi načina plaćanja podijeljena u mjesečne dijelove (kao vrsta plaćanja u obrocima) i čiji nepodmireni iznos odmah dospijeva u slučaju kršenja obveze plaćanja.

44. Kao i Komisija, Portugal i Irska, potonji pristup smatram pravilnim. S jedne strane, ostaje upitno koja se šteta paušalno nadoknađuje ako je iznos navodne štete jednak cijeni u slučaju pružanja usluga. S druge strane, sklapanjem takvog ugovora utvrđen je iznos koji društvo MEO prima tijekom minimalnog trajanja ugovora, neovisno o stvarnom trajanju pružanja usluga. No, zato ne postoji šteta na temelju prijevremenog prestanka ugovora, kao što je to Komisija pravilno istaknula na raspravi. Društvo MEO prima (neto) iznos kao i u slučaju ispunjavanja ugovora. No, kako je to Sud već presudio, „dodjeljivanje odštete u slučaju nepostojanja štete bilo [bi] neopravdano”²¹.

45. Do takvog se zaključka dolazi i ako se ugovorna konstrukcija društva MEO razmotri s gospodarskog aspekta. Sam Sud priznaje važnost gospodarske stvarnosti u propisima o PDV-u²².

46. Kao što to Komisija, Portugal i Irska smatraju, u slučaju takvog gospodarskog načina razmatranja postoji jedna vrsta fiksne cijene u obliku ugovorom predviđene minimalne naknade. Zato se s aspekta propisa o PDV-u ne razlikuje to što korisnik tijekom minimalnog trajanja ugovora od 24 mjeseca plaća za internetski priključak svaki mjesec 100 eura i to što on mora dodatno platiti 100 eura ako odustane od ugovora prije isteka trajanja istog (ukupan iznos: 2400 eura). Do istog bi se zaključka došlo da on odmah plati 2400 eura i ima se pravo koristiti internetskim priključkom još 24 mjeseca, ako ne promijeni boravište. U obama se slučajevima ugovorni iznos (2400 eura) odnosi na određenu uslugu (internetski priključak), čiji opseg samo nije siguran. Potonje u konačnici vrijedi i u slučaju svake druge paušalne cijene.

21 Presuda od 23. prosinca 2015., Air France-KLM i Hop!-Brit Air (C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, t. 34.)

22 Presuda od 20. lipnja 2013., Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, t. 48. i 49.); vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, t. 55.).

47. U ovom je slučaju nesigurno jedino trajanje korištenja, ali ne i naknada za usluge. Društvo MEO u konačnici dobiva u okviru ugovora s minimalnim trajanjem barem uvijek isti iznos, neovisno o tome u kojem su trajanju usluge stvarno pružene.

48. Tako „odštetu” treba s gospodarskog aspekta smatrati samo kao zadnju isplatu, povrh dosadašnjih mjesečnih isplata. Njome se, kao i prethodnim isplatama, samo podmiruju dosad pružene usluge.

49. Ovaj gospodarski pristup odgovara smislu i svrsi ugovorne odredbe, koji se, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, sastoje od odvratanja korisnika da prestanu plaćati svoje mjesečne „obroke”. Upravo takav učinak ima trenutačna dospelost svih još nepodmirenih „obroka” paušalne cijene. U konačnici, radi se o svojevrsnoj ugovornoj kazni, koja se ne odnosi na visinu, već na dospijeće (preostale) cijene (naknade u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u). Zbog „kršenja ugovora” korisnik mora za dosadašnje korištenje uslugama odmah platiti još nepodmiren iznos, umjesto u obrocima. No, kao što je to Portugal s pravom istaknuo, način plaćanja (odmah ili tijekom više mjeseci) ne može promijeniti narav usluge.

50. Isto vrijedi za različitu naknadu posrednika u sklapanju ugovora. Način na koji će se pružanje usluga između korisnika i društva MEO ocijeniti s aspekta propisa o PDV-u ne može ovisiti o tome kako su ugovorom oblikovani odnosi društva MEO s trećim osobama. Iz veće provizije razvidno je samo to da u slučaju ugovora s minimalnim trajanjem društvo MEO ima veću dobit jer se time jamči određena minimalna cijena za usluge koje treba pružiti i u tom se pogledu potvrđuje gore zauzet gospodarski pristup prilikom razmatranja činjeničnog stanja.

51. S obzirom na to, postoji isporuka usluge uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u.

4. *Obračun i iznos PDV-a*

52. Budući da iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da u većini slučajeva odšteta koju ovdje treba ocijeniti nije plaćena i da su porezna tijela PDV očito obračunala na nepodmirenu odštetu, čini se primjerenim sudu koji je uputio zahtjev dati još dvije korisne napomene.

53. S jedne strane, PDV koji se mora platiti uvijek treba izračunati iz ugovorenog ili dobivenog iznosa (ovdje odštete). To proizlazi iz jasnog teksta članka 73. i članka 78. točke (a) Direktive o PDV-u. U skladu s tim odredbama, oporezivi iznos je cjelokupan iznos koji je dobavljač dobio ili će dobiti, isključujući sam PDV.

54. S druge strane, Sud je više puta presudio da poduzetnik koji je porezni obveznik djeluje „samo” kao osoba koja ubire porez za račun države²³ jer je PDV neizravan porez na potrošnju koji mora snositi krajnji potrošač²⁴. U skladu s tim, Sud je također više puta presudio da „iznos koji služi kao porezna osnovica za PDV koji se plaća poreznim tijelima ne [može] biti viši od naknade koju je krajnji potrošač doista platio i na čijoj je osnovi obračunan PDV koji je u konačnici platio”²⁵. Ako poduzetnik ne primi plaćanje od krajnjeg potrošača, on zbog toga, materijalno gledajući, ne duguje PDV.

23 Presude od 20. listopada 1993., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 25.) i od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 21.); vidjeti također moje mišljenje u predmetu Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, t. 21.).

24 Presude od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19.) i od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34.) kao i rješenje od 9. prosinca 2011., Connoisseur Belgium (C-69/11, neobjavljeno, EU:C:2011:825, t. 21.)

25 Presuda od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19.); slično je navedeno u presudama od 15. listopada 2002., Komisija/Njemačka (C-427/98, EU:C:2002:581, t. 30.) i od 16. siječnja 2003., Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, t. 19.); vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Légera u predmetu MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, t. 69.).

55. Stoga PDV koji poduzetnik mora platiti treba nužno ispraviti u skladu s člankom 90. Direktive o PDV-u²⁶ ako se s dostatnom sigurnošću utvrdi da druga ugovorna strana više neće plaćati. Kada se može smatrati da takva dostatna sigurnost postoji činjenično je pitanje na koje nacionalni sud mora odgovoriti poštujući temeljna prava poreznog obveznika i načelo proporcionalnosti, s jedne strane, te interes države za učinkovitim oporezivanjem, s druge strane.

VI. Zaključak

56. S obzirom na prethodno navedena izlaganja, predlažem Sudu da na zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu)) odgovori na sljedeći način:

1. Članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive 2006/112/EZ treba tumačiti na način da obveza plaćanja PDV-a nastaje na temelju isplate unaprijed utvrđenog iznosa u slučaju prijevremenog prestanka ugovora, ako je treba smatrati naknadom za već pružene usluge i ako nije ograničena na odštetu za pretrpljenu imovinsku štetu.
2. Za ovo je tumačenje irelevantno to što u slučaju razdoblja vjernosti posrednik u sklapanju takvih ugovora prima veću naknadu nego u slučaju ugovora bez razdoblja vjernosti. Također je irelevantno to što se prema nacionalnom pravu taj iznos treba smatrati ugovornom kaznom.

²⁶ Presuda od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 20. i slj.) i moje mišljenje u predmetu Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, t. 27.)