



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

22. studenoga 2018.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Područje primjene – Oporezive transakcije – Isporuka uz naknadu – Razlika između neoporezive štete i kamata i oporezive isporuke usluga koje se pružaju plaćanjem „novčane naknade”

U predmetu C-295/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal), odlukom od 8. siječnja 2017., koju je Sud zaprimio 22. svibnja 2017., u postupku

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, SA

protiv

Autoridade Tributária e Aduaneira

SUD (peto vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu predsjednika petog vijeća, E. Levits (izvjestitelj) i M. Berger, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: R. Šereš, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 26. travnja 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA, V. Codeço, M. Machado de Almeida i R. M. Fernandes Ferreira, *advogados*,
- za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, M. Figueiredo i R. Campos Laires, u svojstvu agenata,
- za irsku vladu, M. Browne, J. Quaney i A. Joyce, u svojstvu agenata, uz asistenciju N. J. Traversa, SC, i A. Keirse, *BL*,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i A. Caeiros, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 7. lipnja 2018.,

* Jezik postupka: portugalski

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (c), članka 64. stavka 1., članka 66. prve alineje točke (a) i članka 73. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (u daljnjem tekstu: MEO) i Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava, Portugal) o utvrđivanju poreza na dodanu vrijednost (PDV), kao i pripadajućih kompenzacijskih kamata.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive o PDV-u predviđa da PDV-u podliježe „isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.
- 4 Članak 64. stavak 1. te direktive određuje:

„Kada uzrokuje niz izvoda iz računa ili niz plaćanja, isporuka robe [...] ili isporuka usluga, smatraju se završenim prilikom isteka razdoblja na koja se takvi izvodi iz računa ili plaćanja odnose.”
- 5 Članak 66. prvi stavak navedene direktive predviđa:

„Odstupajući od odredaba članaka 63., 64. i 65., države članice mogu odrediti da obveza obračuna PDV-a nastaje, vezano uz određene transakcije ili određene kategorije poreznih obveznika, u jednom od sljedećih momenata:

(a) ne kasnije od vremena izdavanja računa;

[...]”
- 6 Članak 73. iste direktive 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.”
- 7 Članak 90. Direktive o PDV-u određuje:

„1. U slučaju otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja, ili smanjenja cijene nakon isporuke, oporezivi iznos smanjuje se za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.

2. U slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja, države članice mogu odstupiti od stavka 1.”

Portugalsko pravo

- 8 U skladu s člankom 1. stavkom 1. točkom (a) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost):

„Porezu na dodanu vrijednost podliježu sljedeće transakcije:

(a) isporuka robe ili usluga uz naknadu na državnom području koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav [...].”

- 9 Članak 16. stavak 1. Zakonika o porezu na dodanu vrijednost glasi kako slijedi:

„Ne dovodeći u pitanje odredbe stavaka 2. i 10., oporezivi iznos isporuka robe ili usluga koje se oporezuje odgovara vrijednosti naknade koju je primio ili će primiti kupac, primatelj ili treća osoba.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 10 Glavna djelatnost društva MEO, sa sjedištem u Lisabonu (Portugal), je pružanje telekomunikacijskih usluga na portugalskom području. Ono tako obavlja gospodarsku aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u te je, na temelju te činjenice, porezni obveznik PDV-a.
- 11 U okviru svoje djelatnosti društvo MEO sa svojim korisnicima sklapa ugovore o pružanju usluga u području telekomunikacija, pristupa internetu, televizije i multimedijalnih sadržaja, od kojih neki predviđaju minimalno ugovorno razdoblje, uz davanje povoljnih uvjeta korisnicima, osobito u obliku niže mjesečne pretplate.
- 12 Tim se ugovorima također određuje da, u slučaju deaktivacije proizvoda i usluga koji su njima predviđeni prije isteka dogovorenog minimalnog ugovornog razdoblja, na zahtjev korisnika ili iz razloga koji im se može pripisati, društvo MEO ima pravo na novčanu naknadu koja odgovara iznosu naknade ugovorene mjesečne pretplate pomnožene s razlikom između trajanja minimalnog ugovornog razdoblja predviđenog ugovorom i broja mjeseci tijekom kojih se usluga pružala.
- 13 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, iznos koji korisnik duguje društvu MEO u slučaju prijevremenog raskida ugovora o pružanju usluga sastoji se dakle od iznosa naknade pretplate koji odgovara ukupnom minimalnom ugovornom razdoblju, čak i ako se usluga korisniku ne pruža sve do isteka tog razdoblja.
- 14 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje također proizlazi da korisnik duguje navedeni iznos ako se usluge deaktiviraju prije isteka minimalnog ugovornog razdoblja, osobito ako korisnik ne ispuni svoju obvezu plaćanja naknade ugovorene mjesečne pretplate.
- 15 Tijekom nadzora provedenog u društvu MEO u razdoblju od 1. travnja do 20. studenoga 2014., Porezna i carinska uprava utvrdila je da za porezno razdoblje koje se odnosi na 2012. godinu društvo MEO nije platilo PDV na iznos koji je naplatilo korisnicima zbog prijevremenog raskida ugovora o pružanju usluga te je zato izdala rješenja o obračunu PDV-a.
- 16 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da, nakon što korisnik prijevremeno raskine ugovor o pružanju usluga, društvo MEO deaktivira usluge predviđene tim ugovorom i korisniku šalje račun na kojemu se nalazi iznos unaprijed ugovorene novčane naknade koju duguje društvu MEO, kao i izraz „ne podliježe oporezivanju PDV-om”.

- 17 Budući da je društvo MEO smatralo da iznos koji se duguje zbog prijevremenog raskida ugovora čini novčanu naknadu koja ne podliježe oporezivanju PDV-om, jer se njome ne plaća nikakvo pružanje usluga, podnijelo je žalbu protiv navedenih akata o obračunu PDV-a, koja je odbijena.
- 18 Protiv odluke o odbijanju njegove žalbe društvo MEO podnijelo je 23. prosinca 2015. novu žalbu, o kojoj nije odlučeno u zakonskom roku.
- 19 Društvo MEO 20. svibnja 2016. podnijelo je tužbu za utvrđenje ništavosti akata o obračunu PDV-a pred Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal), sudom koji je uputio zahtjev.
- 20 Sud koji je uputio zahtjev smatra da su, za potrebe PDV-a, iznosi koje društvo MEO duguje korisnicima zbog nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja protučinidba za pružanje usluga i stoga čine naknadu.
- 21 Prema mišljenju tog suda, ti iznosi čine naknadu također zbog toga što društvu MEO omogućuju da jamči održavanje iste razine prihoda, kao u slučaju da usluga nije prekinuta. Društvo MEO neće pretrpjeti nikakav gubitak dobiti jer su ti iznosi dogovoreni ugovorom.
- 22 U tim je okolnostima Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu)) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Treba li članak 2. stavak 1. točku (c), članak 64. stavak 1., članak 66. [prvu alineju] točku (a) i članak 73. Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da telekomunikacijski operator (televizija, internet, mobilna i fiksna mreža) duguje [PDV] za unaprijed utvrđen iznos koji naplaćuje korisnicima u slučaju prijevremenog raskida ugovora s obvezom trajanja tijekom određenog razdoblja (razdoblje vjernosti) iz razloga koji im se može pripisati, a koji je jednak iznosu osnovne mjesečne naknade koju korisnik duguje na temelju navedenog ugovora, pomnožen s brojem mjesečnih naknada koje preostaju do isteka razdoblja vjernosti, ako je korisniku već izdan račun i operator je, neovisno o tomu je li ga stvarno platio, već prestao pružati usluge, pri čemu je:
- ugovorna svrha zaračunatog iznosa odvratanje korisnika od nepoštovanja razdoblja vjernosti te naknada štete koju je operator pretrpio zbog nepoštovanja razdoblja vjernosti, odnosno zbog gubitka dobiti koju bi ostvario da je ugovor ostao na snazi do isteka tog razdoblja, zbog ugovaranja nižih tarifa, stavljanja na raspolaganje opreme ili drugih ponuda besplatno ili po nižoj cijeni i zbog troškova oglašavanja i privlačenja korisnika;
 - naknada [koju prima trgovački zastupnik] viša u slučaju sklapanja ugovora koji predviđaju razdoblje vjernosti od naknade u ugovorima bez vjernosti, pri čemu se ta naknada, kako za ugovore s razdobljem vjernosti, tako i za one bez njega, izračunava na temelju iznosa mjesečnih naknada određenog ugovorom;
 - zaračunati iznos u nacionalnom pravu kvalificiran kao ugovorna kazna.
2. Može li nepostojanje jedne ili više okolnosti navedenih u jednoj ili u više točaka prvog pitanja izmijeniti odgovor na njega?”

Zahtjev za ponovno otvaranje usmenog dijela postupka

- 23 Nakon iznošenja mišljenja nezavisne odvjetnice društvo MEO je dopisom podnesenim tajništvu Suda 25. lipnja 2018. zatražilo ponovno otvaranje usmenog dijela postupka, primjenom članka 83. Poslovnika Suda.

- 24 U prilog svojem zahtjevu društvo MEO u bitnome ističe da se mišljenje nezavisne odvjetnice, a posebno njegove točke 41., 44., 46. i 47., temelje na pogrešnim činjenicama, osobito s obzirom na iznos koji je društvo MEO zaračunalo svojim korisnicima u slučaju prijevremenog raskida ugovora o pružanju usluga.
- 25 U tom pogledu, valja podsjetiti da je, na temelju članka 252. drugog stavka UFEU-a, dužnost nezavisnog odvjetnika da, djelujući posve nepristrano i neovisno, javno iznosi obrazložena mišljenja o predmetima u kojima se u skladu sa Statutom Suda Europske unije zahtijeva njegovo sudjelovanje. Sud nije vezan ni mišljenjem ni obrazloženjem nezavisnog odvjetnika (presuda od 22. lipnja 2017., *Federatie Nederlandse Vakvereniging i dr.*, C-126/16, EU:C:2017:489, t. 31. i navedena sudska praksa).
- 26 U tom pogledu također valja podsjetiti da Statut Suda Europske unije i Poslovnik ne propisuju mogućnost da odnosne stranke iznesu svoja očitovanja kao odgovor na mišljenje nezavisnog odvjetnika (presuda od 25. listopada 2017., *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, t. 23. i navedena sudska praksa). Stoga neslaganje jedne od stranaka s mišljenjem nezavisnog odvjetnika, bez obzira na pitanja koja je ondje razmatrao, ne može samo za sebe biti opravdan razlog za ponovno otvaranje usmenog dijela postupka (presude od 25. listopada 2017., *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, t. 24., i od 29. studenoga 2017., *King*, C-214/16, EU:C:2017:914, t. 27. i navedena sudska praksa).
- 27 Svojim argumentima koji se odnose na elemente koji karakteriziraju iznos koji se zaračunava u slučaju da korisnik prijevremeno raskine ugovor o pružanju usluga društvo MEO želi odgovoriti na mišljenje nezavisne odvjetnice tako što dovodi u pitanje opis navedenog iznosa, kako proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku, spisa kojim Sud raspolaže, kao i iz informacija iznesenih na raspravi.
- 28 Doduše, na temelju članka 83. Poslovnika, Sud može u svakom trenutku, nakon što sasluša nezavisnog odvjetnika, odrediti ponovno otvaranje usmenog dijela postupka, osobito ako smatra da stvar nije dovoljno razjašnjena ili ako stranka po zatvaranju tog dijela postupka iznese novu činjenicu koja je takve prirode da ima odlučujući utjecaj na odluku Suda ili pak ako je u predmetu potrebno odlučiti na temelju argumenta o kojem se nije raspravljalo među strankama ili zainteresiranim osobama iz članka 23. Statuta Suda Europske unije.
- 29 Međutim, izračun iznosa koji je društvo MEO zaračunalo za prijevremeni raskid ugovora o pružanju usluga opisao je sud koji je uputio zahtjev, kao što i proizlazi iz točke 12. ove presude, što društvo MEO osim toga nije osporavalo ni u svojim očitovanjima ni na raspravi. Usto, valja istaknuti da je utvrđenje činjenica u isključivoj nadležnosti suda koji je uputio zahtjev. Kad je riječ o tom iznosu kako ga je kvalificiralo društvo MEO, ta kvalifikacija ne veže Sud u okviru njegova odgovora na zahtjev za prethodnu odluku.
- 30 U ovom slučaju, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, Sud smatra da raspolaže svim elementima koji su potrebni za davanje odgovora na pitanja suda koji je uputio zahtjev te smatra da su se, u svrhu odlučivanja u glavnom postupku, svi argumenti, a osobito oni koji se odnose na kvalifikaciju navedenog iznosa, raspravili pred Sudom.
- 31 Iz toga slijedi da ne treba odrediti ponovno otvaranje usmenog dijela postupka.

Prethodna pitanja

Dopuštenost

- 32 Portugalska Republika ističe nedopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku pozivajući se na nesigurnost i spekulativnost pitanja suda koji je uputio zahtjev, koji nije utvrdio činjenične okolnosti iz kojih proizlazi spor u glavnom postupku i nije utvrdio relevantni pravni okvir.
- 33 U tom pogledu valja podsjetiti da je prema ustaljenoj sudskoj praksi u okviru postupka suradnje između nacionalnih sudova i Suda, koji je uspostavljen člankom 267. UFEU-a, samo na nacionalnom sudu pred kojim se vodi postupak i koji treba preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će uslijediti da procijeni u odnosu na posebnosti predmeta kako potrebu za prethodnom odlukom, kako bi mogao donijeti svoju odluku, tako i relevantnost pitanja koja postavlja Sudu. Posljedično, ako se postavljena pitanja odnose na tumačenje prava Unije, Sud u načelu mora donijeti odluku (presuda od 6. ožujka 2018., SEGRO i Horváth, C-52/16 i C-113/16, EU:C:2018:157, t. 42. i navedena sudska praksa).
- 34 Osim toga, odbijanje odlučivanja o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud moguće je samo ako je očito da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja (presuda od 6. ožujka 2018., SEGRO i Horváth, C-52/16 i C-113/16, EU:C:2018:157, t. 43. i navedena sudska praksa).
- 35 U ovom slučaju, iz zahtjeva za prethodnu odluku slijedi da sud koji je uputio zahtjev ima dvojbe u pogledu tumačenja i primjene članka 2. stavka 1. točke (c) i članka 73. Direktive o PDV-u što se tiče kvalifikacije iznosa koje je društvo MEO naplatilo nakon što su njegovi korisnici raskinuli ugovore o pružanju usluga prije okončanja minimalnog ugovornog razdoblja. Također treba istaknuti da je sud koji je uputio zahtjev u dovoljnoj mjeri i jasno iznio činjenične okolnosti iz kojih proizlazi spor u glavnom postupku, kao i pravni okvir glavnog predmeta, iz čega proizlazi da postavljena pitanja nisu hipotetska.
- 36 Iz toga slijedi da je, s jedne strane, tumačenje prava Unije koje se u ovom slučaju zahtijeva u stvarnoj vezi s predmetom glavnog postupka i, s druge strane, da postavljena pitanja nisu hipotetska.
- 37 Iz prethodno navedenog slijedi da je zahtjev za prethodnu odluku dopušten.

Meritum

Prvo pitanje

- 38 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome želi znati treba li prethodno utvrđeni iznos koji gospodarski subjekt prima u slučaju da njegov korisnik prijevremeno raskine ugovor o pružanju usluga kojim se predviđa minimalno ugovorno razdoblje ili ako se ugovor raskine iz razloga koji se može pripisati korisniku, a koji odgovara iznosu koji bi taj operator primao tijekom ostatka navedenog razdoblja, smatrati isporukom usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u koja kao takva podliježe tom porezu.
- 39 U tom pogledu, valja istaknuti da se usluge pružaju „uz naknadu” u smislu navedene odredbe samo ako između pružatelja i korisnika usluga postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju je primio pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (vidjeti, u tom smislu, presude od 18. srpnja 2007., Société thermale d’Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, t. 19. i navedenu sudsku praksu, i od 23. prosinca 2015., Air France-KLM i

Hop!-Brit-Air, C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, t. 22.). O takvom je slučaju riječ ako postoji izravna veza između obavljene usluge i primljene protuvrijednosti (vidjeti, u tom smislu, presudu od 23. prosinca 2015., Air France-KLM i Hop!-Brit-Air, C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, t. 23. i navedenu sudsku praksu).

- 40 Što se tiče izravne veze između usluge koja se pruža korisniku i stvarne protuvrijednosti koja se prima, Sud je već presudio da, kad je riječ o prodaji zrakoplovnih karata koje putnici nisu iskoristili i za koje nisu mogli dobiti povrat, protuvrijednost cijene plaćene prilikom sklapanja ugovora o pružanju usluge sastoji se od prava korisnika na ispunjenje obveza koje proizlaze iz ugovora o prijevozu, neovisno o tomu hoće li korisnik ostvariti to pravo. Tako pružatelj usluge isporučuje tu uslugu u trenutku kad korisniku omogući korištenje tim uslugama, neovisno o pitanju hoće li korisnik ostvariti to pravo (vidjeti, u tom smislu, presudu od 23. prosinca 2015., Air France-KLM i Hop!-Brit-Air, C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, t. 28.).
- 41 Nadalje, što se tiče uvjeta u vezi s izravnom vezom između primljene protučinidbe i pružene usluge, valja utvrditi odgovara li iznos koji se duguje zbog nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja, u skladu s ugovorima o kojima je riječ u glavnom postupku, naknadi za uslugu s obzirom na sudsku praksu navedenu u točkama 39. i 40. ove presude.
- 42 Međutim, u ovom slučaju, valja podsjetiti da, u skladu s načinom izračuna koji je opisao sud koji je uputio zahtjev i koji se navodi u točki 12. ove presude, iznos koji se duguje na temelju navedenih ugovora zbog nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja čini iznos naknade pretplate pomnožene razlikom između trajanja minimalnog ugovornog razdoblja i broja mjeseci tijekom kojih se usluga pružala. Stoga plaćanje iznosa koji se duguje zbog nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja društvu MEO omogućuje da načelno ostvari jednaku dobit koju bi ostvarilo i da korisnik nije prijevremeno raskinuo ugovor.
- 43 Kad je riječ o vrijednosti ugovornih odredbi u okviru kvalifikacije oporezive transakcije, valja istaknuti da uzimanje u obzir gospodarske i poslovne stvarnosti čini temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a (vidjeti, u tom smislu, presudu od 20. lipnja 2013., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 42. i navedenu sudsku praksu).
- 44 Međutim, budući da društvo MEO, na temelju ugovora o kojima je riječ u glavnom postupku, u slučaju nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja, ima pravo na naplatu iznosa istovjetnog onomu koji bi primilo na osnovi naknade za pružanje usluga koje se obvezalo pružiti pod pretpostavkom da korisnik ne raskine ugovor, što po potrebi mora provjeriti sud koji je uputio zahtjev, korisnikov prijevremeni raskid ugovora ili raskid ugovora zbog razloga koji se može pripisati korisniku ne mijenja gospodarsku stvarnost odnosa između društva MEO i njegova korisnika.
- 45 U tim okolnostima valja smatrati da protuvrijednost iznosa koji je korisnik platio društvu MEO čini pravo korisnika da se koristi obvezama iz ugovora o pružanju usluga koje taj operator izvršava, čak i ako korisnik ne želi ili ne može ostvariti to pravo iz razloga koji mu se može pripisati. Naime, u ovom slučaju društvo MEO omogućuje korisnicima da se koriste tom uslugom u smislu sudske prakse navedene u točki 40. ove presude i prestanak navedene usluge ne može mu se pripisati.
- 46 U tom pogledu valja dodati da bi se, kad bi se navedeni iznos kvalificirao kao novčana naknada kojom se nadoknađuje šteta koju je pretrpjelo društvo MEO, priroda naknade koju plaća korisnik mijenjala ovisno o tomu odluči li taj korisnik da će koristiti predmetnu uslugu tijekom razdoblja predviđenog ugovorom ili ne.
- 47 Tako bi se korisnika koji je uživao pružanje usluge tijekom cijelog minimalnog ugovornog razdoblja navedenog u ugovoru i onog korisnika koji okonča ugovor prije završetka tog razdoblja različito tretiralo s obzirom na PDV.

- 48 Posljedično, valja smatrati da se iznosom koji se duguje zbog nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja plaća naknada za usluge koje pruža društvo MEO, neovisno o tomu ostvaruje li korisnik svoje pravo korištenja navedenim uslugama do okončanja minimalnog ugovornog razdoblja.
- 49 Kad je riječ o zahtjevu da plaćeni iznosi čine stvarnu naknadu za odredivu uslugu, valja istaknuti da su usluga koju treba pružiti, kao i iznos koji se naplaćuje korisniku u slučaju raskida ugovora tijekom minimalnog ugovornog razdoblja već određeni prilikom sklapanja ugovora.
- 50 Tako, iznos koji se duguje zbog nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja treba smatrati sastavnim dijelom ukupne cijene plaćene za isporuku usluga, podijeljene na mjesečne naknade, koja odmah dopijeva u slučaju povrede obveze plaćanja.
- 51 Naime, kad je riječ o potonjoj okolnosti, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da se, u skladu s primjenjivim odredbama nacionalnog prava, porez na navedeni iznos duguje u trenutku izdavanja računa, što je propisano člankom 66. prvom alinejom točkom (a) Direktive o PDV-u odstupajući, među ostalim, od članka 64. stavka 1. te direktive, odredbama na koje sud koji je uputio zahtjev izričito upućuje u okviru svojeg prvog pitanja. S obzirom na prethodno navedeno, osobito u pogledu činjenice da prijevremeni raskid ugovora ne mijenja gospodarsku stvarnost odnosa između društva MEO i njegova korisnika, valja smatrati da ni prijevremeno dospijeće PDV-a u slučaju raskida ugovora ni prethodno navedene odredbe ne utječu na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u, koje vrijedi u ovom slučaju.
- 52 Posljedično, iznos koji se duguje zbog nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja čini naknadu za odredivu isporuku usluga.
- 53 Iz teksta prvog pitanja, koje također upućuje na članak 73. Direktive o PDV-u, proizlazi da sud koji je uputio zahtjev ima dvojbe o eventualnom utjecaju izostanka stvarnog plaćanja dugovanog iznosa na obračun poreza u slučaju prijevremenog raskida ugovora.
- 54 U skladu s tim člankom, oporezivi iznos podrazumijeva sve ono što čini naknadu koju je pružatelj usluge primio ili će primiti od svojeg korisnika.
- 55 Osim toga, budući da je svrha PDV-a da tereti samo krajnjeg korisnika, oporezivi iznos PDV-a koji trebaju primiti porezna tijela ne može biti veći od naknade koju je stvarno platio krajnji korisnik i na temelju koje je izračunat PDV koji konačno tereti tog korisnika (vidjeti, u tom smislu, presudu od 24. listopada 1996., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19.).
- 56 Stoga valja dodati da, ako je to korisno i, kao što je to nezavisna odvjetnica navela u točki 55. svojeg mišljenja, ako se za to ukaže potreba, nadležna nacionalna tijela moraju, u uvjetima određenima nacionalnim pravom, ispraviti PDV za odgovarajući iznos, kao što je predviđeno člankom 90. Direktive o PDV-u, kako bi se PDV odbio od iznosa koji je pružatelj usluge stvarno primio od svojeg korisnika.
- 57 S obzirom na prethodno navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da prethodno utvrđeni iznos koji gospodarski subjekt prima u slučaju da njegov korisnik prijevremeno raskine ugovor o pružanju usluga kojim se predviđa minimalno ugovorno razdoblje ili ako se taj ugovor raskine iz razloga koji se potonjem može pripisati, a koji odgovara iznosu koji bi taj subjekt primao tijekom ostatka navedenog razdoblja da do takvog raskida nije došlo, što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, treba smatrati naknadom za isporuku usluga koja se obavlja uz naknadu i koja kao takva podliježe tom porezu.

Drugo pitanje

- 58 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita jesu li pretpostavke navedene u točkama (a), (b) i (c) prvog pitanja, odnosno činjenica da je svrha paušalnog iznosa odvratiti korisnike od nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja i nadoknaditi štetu koju je operator pretrpio u slučaju nepoštovanja tog razdoblja, činjenica da je naknada koju je primio trgovački zastupnik za sklapanje ugovora kojima se određuje minimalno ugovorno razdoblje veća od naknade predviđene u ugovorima kojima to razdoblje nije određeno ili činjenica da je zaračunati iznos u nacionalnom pravu kvalificiran kao ugovorna kazna, odlučujuće za kvalifikaciju prethodno utvrđenog iznosa u ugovoru o pružanju usluga koji korisnik duguje u slučaju prijevremenog raskida tog ugovora.
- 59 Kao prvo, sud koji je uputio zahtjev želi znati utječe li svrha paušalnog iznosa, koja se sastoji od toga da se korisnike odvraća od nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja i od toga da se nadoknadi šteta koju je operator pretrpio u slučaju prijevremenog raskida ugovora, na kvalifikaciju tog iznosa kao naknade za pružanje usluge.
- 60 U tom pogledu valja istaknuti da pojam „isporuka usluga” u smislu Direktive o PDV-u treba tumačiti neovisno o ciljevima i rezultatima predmetnih transakcija (vidjeti, u tom smislu, presudu od 20. lipnja 2013., *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 41.).
- 61 Nasuprot tomu, kao što je već utvrđeno u točki 43. ove presude, bitno je uzeti u obzir gospodarsku stvarnost predmetne transakcije, koja je temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a (vidjeti, u tom smislu, presudu od 20. lipnja 2013., *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 42., 48. i 49. i navedenu sudsku praksu). Kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica u točki 46. svojeg mišljenja, u okviru ekonomskog pristupa, iznos koji se duguje zbog nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja društvu MEO osigurava fiksni iznos prihoda u obliku minimalne ugovorne naknade.
- 62 Posljedično, svrha određivanja tog iznosa, koja se sastoji od toga da se korisnike odvraća od nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja, nije odlučujuća za kvalifikaciju navedenog iznosa s obzirom na to da je, u skladu s gospodarskom stvarnošću, svrha tog istog iznosa društvu MEO načelno jamčiti prihod istovjetan onomu koji bi ostvarilo da ugovor nije raskinut prije okončanja minimalnog ugovornog razdoblja iz razloga koji se može pripisati korisniku.
- 63 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev pita utječe li činjenica da je naknada koju je trgovački zastupnik primio za sklapanje ugovora u kojima se određuje minimalno ugovorno razdoblje viša od naknade predviđene za ugovore u kojima se ne određuje takvo razdoblje na kvalifikaciju iznosa koji se duguje zbog nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja.
- 64 U svrhu utvrđivanja toga čini li navedeni iznos protučinidbu za isporuku usluge koja podliježe PDV-u uzimaju se u obzir, kao što proizlazi iz točaka 39. do 51. ove presude, elementi iz spisa podnesenog Sudu, iz kojih proizlazi da je taj isti iznos izračunat u odnosu na iznos naknade osnovne pretplate kako za razdoblje koje prethodi raskidu ugovora o pružanju usluga tako i za razdoblje koje traje od raskida ugovora do okončanja minimalnog ugovornog razdoblja.
- 65 Budući da odgovor koji je Sud dao na prvo pitanje dakle ni na koji način ne ovisi o činjenici da se naknada koju je primio trgovački zastupnik može razlikovati ovisno o vrsti ugovora sklopljenog s korisnikom, dovoljno je utvrditi da usporedba između ugovora kojima se predviđa minimalno ugovorno razdoblje i ugovora kojima se ono ne predviđa nije relevantna u odnosu na pitanje čini li iznos koji se duguje zbog nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja naknadu za isporuku usluga o kojoj je riječ u glavnom postupku.
- 66 Kao treće, sud koji je uputio zahtjev također pita može li činjenica da je iznos koji se naplaćuje u slučaju nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja u nacionalnom pravu kvalificiran kao ugovorna kazna utjecati na kvalifikaciju tog iznosa kao naknade za isporuku usluga.

- 67 Prema ustaljenoj praksi Suda, pojmovi iz odredbe prava Unije koja ne sadržava nikakvo izričito upućivanje na pravo država članica trebaju u cijeloj Uniji imati autonomno i ujednačeno tumačenje, koje treba dati uzimajući u obzir kontekst odredbe i cilj predmetnog propisa (vidjeti, u tom smislu, presudu od 16. studenoga 2017., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, t. 38. i navedenu sudsku praksu).
- 68 Stoga, kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica u točki 34. svojeg mišljenja, činjenica da u nacionalnom pravu taj iznos čini odštetni zahtjev na osnovi deliktne odgovornosti ili ugovornu kaznu ili pak naknadu štete, odštetu ili naknadu, nije relevantna za tumačenje odredbi prava Unije.
- 69 Ocjena toga je li isplata naknade izvršena kao naknada za isporuku usluga pitanje je prava Unije o kojem treba odlučiti odvojeno od ocjene na temelju nacionalnog prava.
- 70 Uzimajući u obzir prethodno navedeno, na drugo pitanje valja odgovoriti na način da činjenica da je svrha paušalnog iznosa odvratiti korisnike od nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja i nadoknaditi štetu nanесenu operatoru u slučaju nepoštovanja tog razdoblja, činjenica da je naknada koju je primio trgovački zastupnik za sklapanje ugovora kojima se određuje minimalno ugovorno razdoblje veća od naknade predviđene u ugovorima kojima to razdoblje nije određeno i činjenica da je navedeni iznos u nacionalnom pravu kvalificiran kao ugovorna kazna nisu odlučujuće za kvalifikaciju prethodno utvrđenog iznosa u ugovoru o pružanju usluga koji korisnik duguje u slučaju prijevremenog raskida ugovora.

Troškovi

- 71 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (peto vijeće) odlučuje:

- 1. Članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da prethodno utvrđeni iznos, koji gospodarski subjekt prima u slučaju da njegov korisnik prijevremeno raskine ugovor o pružanju usluga kojim se predviđa minimalno ugovorno razdoblje ili ako se taj ugovor raskine iz razloga koji se potonjem može pripisati, a koji odgovara iznosu koji bi taj subjekt primao tijekom ostatka navedenog razdoblja da do takvog raskida nije došlo, što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, treba smatrati naknadom za isporuku usluga koja se obavlja uz naknadu i koja kao takva podliježe tom porezu.**
- 2. Činjenica da je svrha paušalnog iznosa odvratiti korisnike od nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja i nadoknaditi štetu nanесenu operatoru u slučaju nepoštovanja tog razdoblja, činjenica da je naknada koju je primio trgovački zastupnik za sklapanje ugovora kojima se određuje minimalno ugovorno razdoblje veća od naknade predviđene u ugovorima kojima to razdoblje nije određeno i činjenica da je navedeni iznos u nacionalnom pravu kvalificiran kao ugovorna kazna nisu odlučujuće za kvalifikaciju prethodno utvrđenog iznosa u ugovoru o pružanju usluga koji korisnik duguje u slučaju prijevremenog raskida ugovora.**

Potpisi