



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 7 czerwca 2018 r.¹

Sprawa C-295/17

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

{wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa] (sąd arbitrażowy w sprawach podatkowych [centralny urząd arbitrażu administracyjnego], Portugalia)}

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zakres zastosowania – Transakcje podlegające opodatkowaniu – Odpłatne świadczenie – Rozróżnienie między niepodlegającymi opodatkowaniu odszkodowaniami a podlegającymi opodatkowaniu usługami za zapłatą „rekompensaty”

I. Wprowadzenie

1. W ramach niniejszego postępowania przed Trybunałem stoi zadanie dokonania rozróżnienia z punktu widzenia VAT między płatnością za (podlegającą opodatkowaniu i objętą obowiązkiem podatkowym) usługę a płatnością za szkodę finansową (to jest czynnością niepodlegającą opodatkowaniu).
2. Tło stanowi fakt, iż przepisy dotyczące VAT nie opodatkowują każdej płatności kwoty pieniężnej na rzecz podatnika, lecz jedynie płatność za dostawę lub za usługę. Jak jednak potraktować, zgodnie z przepisami dotyczącymi VAT, sytuację, w której uzgodniona umownie płatność powinna zostać dokonana, mimo że wszystkie dotychczas świadczone usługi zostały wstrzymane, a zatem żadne dalsze usługi nie będą więcej świadczone? Czego w takim przypadku dotyczy płatność? Czy mamy wtedy wciąż jeszcze do czynienia z odpłatną dostawą lub odpłatnym świadczeniem usług?
3. Trybunał Sprawiedliwości poruszył już podobne zagadnienie w swoim orzecznictwie dotyczącym tak zwanych odszkodowań ryczałtowych przy nieskorzystaniu ze świadczenia w sprawach *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*² i *Air France-KLM i Hop!Brit-Air*³. Ten wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym stanowi okazję do dalszego rozwinięcia tego orzecznictwa.

¹ Język oryginału: niemiecki.

² Wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. (C-277/05, EU:C:2007:440).

³ Wyrok z dnia 23 grudnia 2015 r. (C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841).

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Unijne ramy prawne w tej sprawie tworzy dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴ (zwana dalej „dyrektywą VAT”).

5. Artykuł 2 ust. 1 lit. c) wskazanej dyrektywy stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

6. Artykuł 73 ma następujące brzmienie:

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

B. Prawo portugalskie

7. W prawie portugalskim wytyczne dyrektywy VAT zostały przetransponowane w Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksie podatku od wartości dodanej, zwanym dalej „CIVA”) przez art. 1 ust. 1 lit. a) i art. 16 ust. 1 w ich obowiązującym brzmieniu.

III. Spór w postępowaniu głównym

8. MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, S.A. (zwana dalej „MEO”) jest spółką akcyjną, której przedmiotem działalności jest zakładanie, przyłączanie i budowa sieci i infrastruktury telekomunikacyjnej, zarządzanie nią i jej eksploatacja, a także świadczenie usług telekomunikacyjnych oraz usług w zakresie transmisji i rozpowszechniania sygnałów telekomunikacyjnych.

9. Świadczenie usług (telekomunikacyjnych, dostępu do Internetu, dostarczania telewizji i multimediiów) przez MEO realizowane jest w oparciu o złożoną infrastrukturę, której budowa i utrzymanie wymaga znacznych nakładów personalnych i materialnych. Na podstawie wartości inwestycji koniecznej do świadczenia usług MEO określa (minimalną) liczbę umów, przy których zawarciu osiągnie ono swój cel biznesowy.

10. W ramach prowadzonej działalności MEO zawiera z klientami umowy o świadczenie wyżej wymienionych usług. W niektórych umowach zawartych przez MEO z klientami wprowadzono obowiązek, by klient pozostał związany umową przez minimalny okres, przy czym w takich przypadkach zaproponowano mu pewne warunki promocyjne, w szczególności w postaci niższych opłat miesięcznych.

⁴ Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

11. Umowy te zawierają klauzule zobowiązujące klienta do zapłaty kwoty równej kwocie opłaty miesięcznej (bez VAT) (zwanej dalej „opłatą wyrównawczą”) pomnożonej przez liczbę miesięcy brakujących do upływu danego okresu, jeżeli usługa zostanie wyłączona przed upływem uzgodnionego terminu umownego z inicjatywy MEO, ale z przyczyn leżących po stronie klienta – w szczególności z powodu nieuiszczenia należnych z tytułu umowy opłat miesięcznych.

12. Jeżeli klient nie wywiąże się ze swoich zobowiązań, MEO powiadamia go w pierwszej kolejności o konieczności zapłaty zaległych kwot i ostrzega go, że w przypadku gdy kwoty te nie zostaną uregulowane, MEO zakończy świadczenie tych usług i pobierze opłatę wyrównawczą z tytułu niezachowania okresu lojalnościowego, zgodnie z tym, co zostało przewidziane w tej umowie.

13. Jeżeli klient nie ureguluje należnych kwot w następstwie tego powiadomienia, MEO dokonuje ostatecznego zakończenia świadczenia uzgodnionych usług. Następnie MEO pobiera opłatę wyrównawczą „w wysokości opłaty miesięcznej pomnożonej przez liczbę miesięcy brakujących do upływu danego okresu”, którą uważa za należną zgodnie z warunkami umowy.

14. Większość klientów MEO, wobec ryzyka, że zostanie od nich pobrana opłata wyrównawcza, woli spełnić uzgodnione warunki i podtrzymać stosunek umowy przez minimalny okres obowiązywania umowy. Od miesięcznych płatności dokonywanych przez klientów w trakcie wykonywania umowy skarżąca naliczyła VAT, który należycie uiszczała na rzecz państwa.

15. W przypadku zakończenia świadczenia usług MEO wystawia jednak swoim klientom naruszającym umowy rachunki na kwotę opłaty wyrównawczej bez wykazania VAT i z wyraźnym wskazaniem: „[kwota] nieobjęta VAT”. Jedynie niewielka część kwot należnych z tytułu niewykonania zobowiązania zostaje faktycznie uiszczona.

16. Unidade dos Grandes Contribuintes (audyt dużych przedsiębiorstw) przeprowadził kontrolę podatkową u MEO. Podczas tej kontroli wyszło na jaw, że MEO nie zapłaciło VAT od opłat wyrównawczych pobranych od klientów w 2012 r.

17. MEO uzasadniło to w szczególności tym, że przedmiotowe opłaty wyrównawcze nie są objęte VAT. MEO powołuje się w tym zakresie w szczególności na zleconą przez siebie opinię prawną profesor dr Englisch (z uniwersytetu w Münster, Niemcy). Co więcej, taka zapłata VAT jest zdaniem MEO bezcelowa z uwagi na różne rodzaje poboru podatku przewidziane w art. 78 CIVA, a ponadto obliczenie kwoty podatku dokonane przez organ podatkowy jest niewłaściwe, ponieważ VAT jest już zawarty w pobranej opłacie.

18. Organ podatkowy zakwestionował tę argumentację. Kwoty opłat wyrównawczych były należne w ramach odpowiedzialności usługobiorcy za płatność wynagrodzenia, a nie jako odszkodowanie za szkody wyrządzone usługodawcy. W związku z tym takie opłaty wyrównawcze należy potraktować jako wypłaty utraconego zysku i jako takie podlegają one opodatkowaniu VAT. Organ podatkowy ustalił kwotę podatku i dokonał odpowiedniej korekty w wysokości 1 812 195,35 EUR.

19. MEO wniosło odwołanie [od tej decyzji]. Odwołanie to zostało odrzucone decyzją. Od decyzji o odrzuceniu odwołania skarżąca wniosła w dniu 23 grudnia 2015 r. kolejne odwołanie, które nie zostało rozpatrzone w przewidzianym ustawą terminie. MEO wniosło przeciwko temu w dniu 20 maja 2016 r. skargę do Tribunal Arbitral Tributário (sądu arbitrażowego w sprawach podatkowych, Portugalia).

IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

20. Postanowieniem z dnia 8 stycznia 2017 r., otrzymanym w dniu 22 maja 2017 r., Tribunal Arbitral Tributário (sąd arbitrażowy w sprawach podatkowych, Portugalia) na podstawie art. 267 TFUE zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 ust. 1 lit. c), art. 64 ust. 1, art. 66 lit. a) i art. 73 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że dostawca usług telekomunikacyjnych (telewizji, Internetu, sieci telefonii komórkowej i stacjonarnej) jest zobowiązany do zapłaty [VAT] za pobranie od klientów z góry określonej kwoty odpowiadającej wartości miesięcznej raty podstawowej należnej od klienta zgodnie z umową, pomnożonej przez liczbę rat brakujących do czasu zakończenia okresu lojalnościowego, w przypadku, w którym z przyczyn leżących po stronie klienta zostaje przedwcześnie rozwiązana umowa przewidująca obowiązek utrzymania jej przez dany okres (okres lojalnościowy), a ten dostawca w chwili naliczenia tej kwoty i niezależnie od jej rzeczywistego pobrania zaprzestał już świadczenia swoich usług, jeżeli:

- a) wynikającym z umowy celem wystawienia rachunku na tą kwotę jest zniechęcenie klienta do niezachowania uzgodnionego okresu lojalnościowego i naprawienie szkód poniesionych przez dostawcę na skutek niezachowania okresu lojalnościowego, w szczególności za utracone korzyści, które osiągnąłby on, gdyby umowa obowiązywała do końca tego okresu, a także za ustalenie niższych stawek, za udostępnienie materiałów lub innych ofert po obniżonej cenie lub bezpłatnie lub za niewykorzystane koszty reklamy i pozyskania klientów;
- b) doprowadzenie do zawarcia umów, w których przewidziano okres lojalnościowy, wiąże się z wyższym wynagrodzeniem dla osób pośredniczących w ich zawarciu, niż wynagrodzenie za doprowadzenie do zawarcia umów bez okresu lojalnościowego, przy czym w jednym i w drugim przypadku (to znaczy w przypadku umów z okresem lojalnościowym i bez niego) wynagrodzenie dla pośredników jest obliczane na podstawie miesięcznych rat ustalonych w umowach, do których zawarcia pośrednik doprowadził;
- c) kwota, na którą wystawiony został rachunek, może być zakwalifikowana w prawie krajowym jako kara umowna?

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

21. W postępowaniu przed Trybunałem MEO, Republika Portugalska, Republika Irlandii i Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie i – z wyjątkiem Republiki Irlandii – uczestniczyły w rozprawie w dniu 26 kwietnia 2018 r.

V. Ocena

A. Dopuszczalność i wykładnia pytania prejudycjalnego

22. Jak orzekł już Trybunał, Tribunal Arbitral Tributário (sąd arbitrażowy w sprawach podatkowych) jest sądem państwa członkowskiego w rozumieniu art. 267 TFUE i w związku z tym ma prawo zwrócić się z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału⁵.

⁵ Wyrok z dnia 12 czerwca 2014 r., Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, pkt 23–34).

23. Nie można zgodzić się z twierdzeniem Republiki Portugalskiej, wedle którego wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny z tego względu, że wyjaśnienia sądu odsyłającego mają charakter spekulacyjny. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwrócił się sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, przy czym prawidłowość tych ustaleń nie podlega ocenie przez Trybunał, korzystając z domniemania, iż mają znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wnioskował sąd krajowy, jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wnioskowano, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu rozstrzyganego w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia przydatnej odpowiedzi na pytania, które zostały mu postawione⁶.

24. Przesłanki te nie są w najmniejszym stopniu spełnione w tym wypadku. Sąd odsyłający pyta bowiem o kwestię wykładni i stosowania art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT w przypadku uzgodnionej umownie opłaty wyrównawczej. To pytanie jest niewątpliwie dopuszczalne.

25. Jednakże zasadne jest bliższe wyjaśnienie tego bardzo długiego pytania prejudycjalnego. W istocie sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy uiszczenie kwoty opłaty wyrównawczej na rzecz MEO przez (w danym wypadku byłego) klienta stanowi odpłatność za usługę w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

26. Jest to wątpliwe, ponieważ usługi poprzednio świadczone na podstawie umowy zostały wyłączone, co oznacza, że MEO nie świadczy już żadnych usług. Jednakże kwota opłaty wyrównawczej do uiszczenia jest taka sama jak pierwotnie uzgodniona opłata netto za świadczenie usług, aby zniechęcić klienta do niezachowania uzgodnionego okresu umownego.

27. Należy zatem wyjaśnić, czy opłata wyrównawcza uiszczana przez klienta odnosi się „jedynie” do zrekompensowania szkody finansowej poniesionej przez MEO, czy też jednak do podlegającej opodatkowaniu i objętej obowiązkiem podatkowym usługi świadczonej na jego rzecz przez MEO.

B. Ocena prawna

1. Odpłatność dostawy lub świadczenia usług

28. Zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlegają tylko niektóre, wyczerpująco wymienione czynności. Dwa główne podlegające opodatkowaniu stany faktyczne zostały opisane w art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy VAT. Zgodnie z tym przepisem dostawa towarów i świadczenie usług przez podatnika działającego w takim charakterze podlegają opodatkowaniu VAT wtedy, gdy są dokonywane odpłatnie. VAT, jako ogólny podatek konsumpcyjny, ma na celu opodatkowanie zdolności finansowej konsumenta, która przejawia się w przeznaczaniu majątku na uzyskiwanie korzyści podlegających konsumpcji (na dostawę lub usługi)⁷.

⁶ Wyroki: z dnia 17 września 2014 r., Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, pkt 32); z dnia 30 kwietnia 2014 r., Pflieger i in. (C-390/12, EU:C:2014:281, pkt 26); z dnia 22 czerwca 2010 r., Melki i Abdeli (C-188/10 i C-189/10, EU:C:2010:363, pkt 27); z dnia 22 stycznia 2002 r., Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, pkt 19).

⁷ Porównaj na przykład wyroki: z dnia 18 grudnia 1997 r., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, pkt 20, 23); z dnia 11 października 2007 r., KÖGÁZ i in. (C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, pkt 37 – „ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi”).

29. A contrario już z brzmienia art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy VAT wynika zatem, że sama płatność w pieniądzu (to jest płatność wynagrodzenia) nie powoduje jeszcze powstania zobowiązania podatkowego po stronie odbiorcy, nawet jeżeli jest on podatnikiem. Musi raczej chodzić o dostawę lub świadczenie usługi, w zamian za którą płatność w pieniądzu jest dokonywana⁸.

30. W świetle orzecznictwa Trybunału wzajemność dokonywanej płatności istnieje jedynie wtedy, gdy występuje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym, w ten sposób, że zapłacone kwoty stanowią rzeczywiste wynagrodzenie za wyodrębnioną usługę świadczoną w ramach stosunku prawnego, w którym dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych⁹.

31. Płatności poza takim stosunkiem prawnym, który jednak powinien być rozumiany szeroko ze względu na ogólny charakter konsumpcyjny VAT, nie prowadzą do powstania obrotu podlegającego opodatkowaniu. W związku z tym odpłatna usługa nie występuje, jeżeli przedsiębiorstwo wprawdzie otrzymuje płatność, ale dokonujący zapłaty nie płaci tych pieniędzy za korzyść konsumpcyjną (to jest za dostawę lub usługę), lecz z innych powodów (takich jak na przykład współczucie¹⁰).

32. To samo dotyczy sytuacji, w której płatność rekompensuje jedynie szkodę finansową przedsiębiorstwa, jak na przykład odsetki za opóźnienie (szkoda w majątku na skutek poniesienia kosztów refinansowania z powodu opóźnienia w płatnościach¹¹) lub rekompensata utraconego zysku z powodu odstąpienia od umowy¹². We wszystkich tych przypadkach dokonywana jest co prawda płatność w pieniądzu, ale nie za dostawę czy usługę świadczoną przez przedsiębiorstwo, lecz w celu zrekompensowania konsekwencji finansowych wynikających z braku dostawy lub z braku świadczenia usługi przez przedsiębiorstwo.

33. W związku z tym w tych przypadkach pieniądze są wydatkowane na pokrycie szkody finansowej (szkody w aktywach finansowych). Wydatkowanie pieniędzy za pieniądze jest prototypem płatności za niewykonanie¹³. („Pieniądzy nie można zjeść”¹⁴). Równoważne z tym jest odszkodowanie za szkody w aktywach finansowych (takie jak odszkodowanie za utracony zysk lub za szkodę spowodowaną zwłoką), ponieważ również i w tym przypadku nie jest dostarczana żadna korzyść konsumpcyjna, a jedynie odpowiednio rekompensuje się utraconą możliwość uzyskania pieniędzy.

34. Nie ma jednak znaczenia, w jaki sposób prawo krajowe traktuje opłatę wyrównawczą. Jak podkreśliły również Komisja i Portugalia podczas rozprawy, z punktu widzenia przepisów o VAT nie ma znaczenia, czy jest to roszczenie o odszkodowanie z tytułu deliktu czy kara umowna, ani czy jest to określane jako odszkodowanie, rekompensata czy wynagrodzenie. Ocena, czy płatność jest dokonywana w zamian za dostawę lub usługę, jest kwestią z zakresu prawa Unii, która musi być rozstrzygana odrębnie od oceny dokonywanej na mocy prawa krajowego¹⁵.

8 Tak wyraźnie wskazano także w wyroku z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 18).

9 Porównaj podobnie wyroki: z dnia 18 lipca 2007 r., Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, pkt 19); z dnia 23 marca 2006 r., FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, pkt 34); z dnia 21 marca 2002 r., Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, pkt 39); z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 14).

10 Wyrok z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 17) – „z powodów osobistych”.

11 Wyrok z dnia 1 lipca 1982 r., BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, pkt 8).

12 Wyrok z dnia 18 lipca 2007 r., Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, pkt 35).

13 Pod względem VAT pieniądź jest jedynie środkiem do uzyskania korzyści konsumpcyjnej (dobra konsumpcyjnego), ale sam nią nie jest. Wyjątek dotyczy jedynie nabycia monet kolekcjonerskich, w przypadku których nie chodzi już o wartość nominalną, lecz przede wszystkim o wartość kolekcjonerską.

14 W dłuższej formie jest to znane jako przysłowie Indian Cree i brzmi następująco: „Dopiero po ścięciu ostatniego drzewa, zatruciu ostatniej rzeki i złowieniu ostatniej ryby odkryjcie, że pieniędzy nie można zjeść”.

15 W przedmiocie autonomicznej wykładni pojęć prawa unijnego zob. wyroki: z dnia 28 lipca 2011 r., Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, pkt 22); z dnia 14 grudnia 2006 r., VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, pkt 26); z dnia 4 maja 2006 r., Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, pkt 38).

2. Orzecznictwo Trybunału w sprawie podobnych „opłat wyrównawczych”

35. W przypadku tak zwanych opłat wyrównawczych, rekompensat lub odszkodowań należy zatem zawsze wyjaśnić, dlaczego i w jakim celu pieniądze te są wypłacane, aby móc ocenić, czy dostawa lub usługa są odpłatne w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy VAT.

36. W wyroku *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* Trybunał orzekł o ryczałtowanym odszkodowaniu płaconym w celu naprawienia hotelarzowi szkody spowodowanej odstąpieniem od umowy przez gościa (tak zwany zadatek). Takie odszkodowanie nie stanowi wynagrodzenia za świadczenie i nie stanowi części podstawy opodatkowania VAT¹⁶. Ponieważ z jednej strony zadatek nie stanowi wynagrodzenia pobieranego przez przedsiębiorstwo hotelarskie tytułem rzeczywistego świadczenia wzajemnego za niezależną i możliwą do wyodrębnienia usługę świadczoną na rzecz klienta, a z drugiej strony zatrzymanie zadatku w następstwie odwołania pobytu przez klienta ma na celu naprawienie skutków niewykonania umowy, należy stwierdzić, że ani zapłata, ani zatrzymanie zadatku nie należą do zakresu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT¹⁷.

37. W wyroku *Air France-KLM i Hop!Brit-Air* Trybunał orzekł jednak, że przewoźnik lotniczy nie może podnosić, iż cena zapłacona przez pasażera, który się nie stawił, i zatrzymana przez przewoźnika stanowi odszkodowanie umowne, które – mając jedynie na celu naprawienie szkody poniesionej przez przewoźnika – nie jest objęte VAT (to znaczy nie podlega opodatkowaniu)¹⁸.

38. Trybunał uzasadnił to przede wszystkim tym, że z jednej strony cena zapłacona przez pasażera, który się nie stawił, odpowiadała całości ceny do zapłaty. Z drugiej strony, w sytuacji gdy pasażer zapłacił cenę biletu, a przewoźnik potwierdził, że dla pasażera tego zarezerwowane jest miejsce, sprzedaż jest wiążąca i ostateczna. Ponadto należy zauważyć, że przewoźnicy lotniczy zastrzegają sobie prawo do odsprzedania niewykorzystanej usługi innemu pasażerowi, nie będąc zobowiązanymi do zwrotu ceny pierwotnemu pasażerowi. Wynika z tego, że przyznanie odszkodowania w braku zaistnienia szkody byłoby pozbawione uzasadnienia¹⁹. Należy zatem stwierdzić, że kwota zatrzymana przez przewoźników lotniczych nie ma na celu naprawienia szkody, jaką przewoźnicy ci mieliby ponieść ze względu na niestawienie się pasażera, lecz stanowi wynagrodzenie, i to nawet wtedy, gdy pasażer nie skorzystał z przewozu²⁰.

39. Przedmiotowy stan faktyczny znajduje się pośrodku stanów opisanych w obu orzeczeniach. Z jednej strony jest oczywiste, że wyłączenie połączeń przez MEO oznacza, że klientom, którzy naruszają umowę, nie będą już świadczone żadne usługi. Podkreśla to przede wszystkim MEO. Z drugiej strony kwota do zapłaty jest taka sama jak pierwotnie ustalone w umowie wynagrodzenie netto za usługi. Podkreślają to w szczególności Komisja, Irlandia i Portugalia.

40. W przeciwieństwie jednak do dwóch wyżej wymienionych orzeczeń, w tym przypadku klientowi świadczono odpowiednie odpłatne usługi, przy czym wypowiedzenie umowy pociąga za sobą dalsze – przewidziane w umowie – koszty. W tym względzie – wbrew opinii MEO – nie ma jednak znaczenia fakt, że umowa została obecnie rozwiązana. Nawet płatności po rozwiązaniu umowy mogą być nadal związane z wcześniejszymi świadczeniami należnymi na mocy umowy.

16 Wyrok z dnia 18 lipca 2007 r., *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, pkt 32); zob. podobnie, w odniesieniu do odsetek za opóźnienie, także wyrok z dnia 1 lipca 1982 r., *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256, pkt 8–11).

17 Tak wyraźnie w wyroku z dnia 18 lipca 2007 r., *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, pkt 35).

18 Wyrok z dnia 23 grudnia 2015 r., *Air France-KLM i Hop!-Brit Air* (C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, pkt 29).

19 Wyrok z dnia 23 grudnia 2015 r., *Air France-KLM i Hop!-Brit Air* (C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, pkt 32, 33).

20 Wyrok z dnia 23 grudnia 2015 r., *Air France-KLM i Hop!-Brit Air* (C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, pkt 34).

41. Ponadto rekompensata szkody finansowej w wysokości utraconego zysku byłaby zwykle zawsze niższa od uzgodnionej ceny netto, ponieważ marża zysku w wysokości uzgodnionego świadczenia wzajemnego (netto) powinna być znikoma. Co do zasady świadczenie usługi pociąga za sobą pewne koszty, które nie są ponoszone w przypadku jej niewykonania. W związku z tym odpadają na przykład wszelkie koszty utrzymania i administracji w odniesieniu do „naruszających umowy” klientów. Trudno jest więc mówić tu o zryczałtowanej kwocie odszkodowania – jakiego to określenia użyło MEO na rozprawie. Jak podniosły Komisja i Portugalia na rozprawie, jest z tego względu zdecydowanie niezrozumiałe, dlaczego klient, który korzystał z usługi przez 24 miesiące, i klient, który mógł z niej korzystać jedynie na przykład przez 18 miesięcy z powodu dezaktywacji, wydając tę samą kwotę, mieliby być traktowani w różnicowany sposób na gruncie przepisów o VAT.

3. *Możliwości rozwiązania w konkretnym przypadku*

42. W tym kontekście istnieją moim zdaniem tylko dwa możliwe rozwiązania. W ramach pierwszego z nich opłata wyrównawcza odnosi się jednak do utraconego przez MEO zysku i rekompensuje poniesioną przez MEO szkodę majątkową wyrażoną w pieniądzu. Wtedy należy ją potraktować jako czynność niepodlegającą opodatkowaniu.

43. W ramach drugiego rozwiązania opłatę wyrównawczą należy postrzegać z ekonomicznego punktu widzenia jako część łącznej ceny za świadczenie przez MEO szczególnych usług, która to cena jedynie pod względem sposobu płatności została podzielona na miesięczne części (jako rodzaj płatności ratalnej) i w przypadku naruszenia obowiązku zapłaty staje się natychmiast wymagalna w kwocie pozostającej jeszcze do zapłaty.

44. Uważam, że to drugie podejście, zgodne ze stanowiskiem Komisji, Portugalii i Irlandii, jest słuszne. Z jednej strony pozostaje wątpliwe, jaka szkoda zostanie naprawiona w formie ryczałtu, jeżeli domniemana szkoda jest równa cenie, za którą świadczona jest usługa. Z drugiej strony przy zawarciu takiej umowy zostaje ustalona kwota, którą MEO otrzyma w minimalnym okresie obowiązywania umowy, niezależnie od rzeczywistego okresu świadczenia usługi. W związku z tym, jak słusznie zauważyła Komisja podczas rozprawy, nie powstaje żadna szkoda z powodu przedwczesnego zakończenia [umowy]. MEO otrzymuje taką samą kwotę (netto) jak w przypadku realizacji umowy. Jednakże, jak rozstrzygnął już Trybunał, „przyznanie odszkodowania w braku zaistnienia szkody byłoby pozbawione uzasadnienia”²¹.

45. Za wnioskiem tym przemawia także rozpatrzenie konstrukcji umownej MEO z ekonomicznego punktu widzenia. Sam Trybunał uznaje znaczenie rzeczywistych zdarzeń gospodarczych w przepisach dotyczących VAT²².

46. Z ekonomicznego punktu widzenia, zgodnie ze stanowiskiem Komisji, Portugalii i Irlandii, mamy do czynienia ze swego rodzaju stałą ceną w formie uzgodnionego umownie minimalnego wynagrodzenia. Pod tym względem z punktu widzenia przepisów o VAT nie ma różnicy, czy klient płaci 100 EUR za połączenie internetowe każdego miesiąca przez minimalny okres 24 miesięcy i czy musi nadal płacić te 100 EUR, jeśli zrezygnuje przed końcem okresu obowiązywania umowy (całkowita kwota: 2400 EUR). Taki sam rezultat zostałby osiągnięty, gdyby klient natychmiast zapłacił 2400 EUR i miał prawo do korzystania z łącza internetowego przez okres do 24 miesięcy, pod warunkiem że nie zmieni mieszkania. W obu przypadkach kwota określona w umowie (2400 EUR) odnosi się do określonej usługi (połączenie z Internetem), a jedynie jej zakres jest niepewny. To ostatnie [stwierdzenie] odnosi się w rezultacie również do każdej ceny ryczałtowej.

21 Wyrok z dnia 23 grudnia 2015 r., Air France-KLM i Hop!-Brit Air (C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, pkt 34).

22 Wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 48, 49); zob. także opinia rzecznika generalnego N. Jääskinen w sprawie Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, pkt 55).

47. W niniejszym przypadku nie ma jedynie pewności co do zakresu czasowego korzystania [z usługi], w przeciwieństwie do świadczenia wzajemnego za usługi. W rezultacie MEO w ramach umów z minimalnym okresem obowiązywania otrzymuje zawsze co najmniej taką samą kwotę, bez względu na to, jak długo usługi są potem faktycznie świadczone.

48. Pod tym względem „opłatę wyrównawczą” należy z ekonomicznego punktu widzenia postrzegać jedynie jako ostatnią płatność w stosunku do dotychczasowych płatności miesięcznych. Podobnie jak w przypadku poprzednich płatności, stanowi ona jedynie wynagrodzenie za usługi świadczone dotychczas.

49. To podejście ekonomiczne odpowiada również celowi klauzuli, który zdaniem sądu odsyłającego polega na zniechęcaniu klientów do wstrzymania płatności comiesięcznych „rat”. Natychmiastowy termin wymagalności wszystkich pozostałych jeszcze do zapłaty „rat” zryczałtowanej ceny z pewnością ma taki skutek. W rezultacie mamy do czynienia ze swego rodzaju karą umowną, która odnosi się nie do kwoty, lecz do terminu wymagalności (pozostałej) ceny [odpłatności w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT]. Z powodu „naruszenia umowy” klient jest zobowiązany do natychmiastowego, a nie ratalnego uregulowania kwoty pozostałej jeszcze do zapłaty za dotychczasowe korzystanie z usług. Jednakże, jak słusznie zauważyła Portugalia, sposób płatności (natychmiastowy lub rozłożony w ciągu kilku miesięcy) nie może zmienić charakteru świadczenia.

50. To samo dotyczy zróżnicowanego wynagrodzenia pośredników. Dokonywana z punktu widzenia przepisów o VAT ocena stosunku prawnego między klientem a MEO, w ramach którego to stosunku świadczone są usługi, nie może zależeć od struktury stosunków umownych między MEO a osobami trzecimi. Wyższa prowizja wskazuje jedynie na prawdopodobnie wyższy zysk dla MEO w przypadku umów z minimalnym okresem obowiązywania, ponieważ gwarantowana jest w ten sposób określona cena minimalna za usługi, które mają być świadczone, co tym samym potwierdza wspomnianą wyżej ocenę faktów z ekonomicznego punktu widzenia.

51. W konsekwencji usługa jest świadczona odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

4. W przedmiocie obliczenia i wysokości VAT

52. Ponieważ z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że w większości przypadków kwota opłaty wyrównawczej, która podlega ocenie w niniejszej sprawie, nie zostaje zapłacona, a organy podatkowe najwidoczniej doliczyły VAT do należnej kwoty opłaty wyrównawczej, wydaje się właściwe przedstawienie sądowi odsyłającemu dwóch użytecznych wskazówek.

53. Z jednej strony należny VAT musi być zawsze obliczony od uzgodnionych lub otrzymanych kwot (w tym przypadku od kwoty opłaty wyrównawczej). Wynika to z jasnego brzmienia art. 73 i art. 78 lit. a) dyrektywy VAT. Podstawę opodatkowania stanowi łączna kwota, którą usługodawca otrzymuje lub otrzyma, z wyjątkiem samego VAT.

54. Z drugiej strony Trybunał wielokrotnie orzekał, że przedsiębiorstwo podlegające opodatkowaniu funkcjonuje „tylko” jako inkasent na rachunek państwa²³, ponieważ VAT jest pośrednim podatkiem konsumpcyjnym, który powinien być płacony przez końcowego konsumenta²⁴. To dlatego, konsekwentnie, Trybunał orzekał też wielokrotnie, że „kwota stanowiąca podstawę opodatkowania

23 Wyroki: z dnia 20 października 1993 r., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 25); z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21); zob. także moja opinia w sprawie Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, pkt 21).

24 Wyroki: z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 19); z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34); a także postanowienie z dnia 9 grudnia 2011 r., Connoisseur Belgium (C-69/11, niepublikowane, EU:C:2011:825, pkt 21).

VAT, który ma zostać pobrany przez organy podatkowe, nie może być wyższa niż świadczenie wzajemne rzeczywiście zapłacone przez konsumenta końcowego i na podstawie którego naliczony został faktycznie uiszczony przez niego VAT²⁵. Jeżeli przedsiębiorstwo nie jest opłacane przez konsumenta końcowego, nie jest ono zatem materialnie zobowiązane do zapłacenia VAT.

55. Dług podatkowy przedsiębiorstwa należy zatem zgodnie z art. 90 dyrektywy VAT obowiązkowo²⁶ skorygować, jeżeli istnieje wystarczająca pewność, że nie zostanie już dokonana płatność przez kontrahenta. Kwestia, kiedy przyjąć, iż istnieje taka wystarczająca pewność, jest kwestią oceny stanu faktycznego, której powinien dokonać sąd krajowy, biorąc pod uwagę z jednej strony podstawowe prawa podatnika i zasadę proporcjonalności, a z drugiej interes państwa w skutecznym opodatkowaniu.

VI. Wnioski

56. Wobec powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby na pytania prejudycjalne Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa] (sądu arbitrażowego w sprawach podatkowych [centralnego urzędu arbitrażu administracyjnego]) udzielił następujących odpowiedzi:

- 1) Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że zapłata kwoty ustalonej z góry w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy powoduje powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od wartości dodanej, jeżeli należy ją uznać za wynagrodzenie za już wykonane usługi i nie ogranicza się do naprawienia poniesionej szkody majątkowej.
- 2) Dla takiej interpretacji nie ma znaczenia, czy przy zawarciu umów z okresem lojalnościowym pośrednik otrzymuje wyższe wynagrodzenie niż w przypadku umów bez takiego okresu lojalnościowego. Nie ma również znaczenia, że kwota ta w świetle prawa krajowego jest traktowana jako kara umowna.

²⁵ Wyrok z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 19); podobnie także wyroki: z dnia 15 października 2002 r., Komisja/Niemcy (C-427/98, EU:C:2002:581, pkt 30); z dnia 16 stycznia 2003 r., Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, pkt 19); podobnie jak opinia rzecznika generalnego P. Léger w sprawie MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, pkt 69).

²⁶ Wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 20 i nast.); moja opinia w sprawie Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, pkt 27).