



## Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY  
JULIANE KOKOT  
prednesené 7. júna 2018<sup>1</sup>

Vec C-295/17

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

<návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa] [Daňový arbitrážny tribunál (centrum správnej arbitráže), Portugalsko]>

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Pôsobnosť – Zdaniteľné transakcie – Poskytovanie služieb za protihodnotu – Odlíšenie nezdaniteľnej náhrady škody od zdaniteľných služieb poskytnutých za protihodnotu v podobe „odškodnenia““

### I. Úvod

1. V tomto konaní sa musí Súdny dvor zaoberať odlíšením platby za (zdaniteľnú a dani podliehajúcu) službu od úhrady peňažnej škody (t. j. nezdaniteľného úkonu) z hľadiska dane z pridanej hodnoty.

2. Pozadie sporu tvorí skutočnosť, že právo dane z pridanej hodnoty nezdaňuje každú odplatu poskytnutú zdaniteľnej osobe, ale len odplatu za dodanie alebo službu. Ako sa však má z hľadiska dane z pridanej hodnoty posudzovať prípad, keď sa má poskytnúť zmluvne dohodnutá odplata aj napriek tomu, že došlo k pozastaveniu všetkých doposiaľ poskytovaných služieb, t. j. ak už nebudú poskytnuté ďalšie služby? Za aké plnenie sa v takomto prípade poskytuje odplata? Možno v takomto prípade ešte hovoriť o protihodnote za dodanie alebo službu?

3. Na podobné otázky už Súdny dvor odpovedal vo svojej judikatúre týkajúcej sa takzvaných náhrad v prípade nevyužitia plnenia vo veciach *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*<sup>2</sup> a *Air France-KLM a Hop!-Brit Air*<sup>3</sup>. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania mu poskytuje možnosť rozvinúť túto judikatúru.

### II. Právny rámec

#### A. Právo Únie

4. Právny rámec Únie v prejednávanej veci tvorí smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty<sup>4</sup> (ďalej len „smernica o DPH“).

<sup>1</sup> Jazyk prednesu: nemčina.

<sup>2</sup> Rozsudok z 18. júla 2007 (C-277/05, EU:C:2007:440).

<sup>3</sup> Rozsudok z 23. decembra 2015 (C-250/14 a C-289/14, EU:C:2015:841).

<sup>4</sup> Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

5. Článok 2 ods. 1 písm. c) tejto smernice stanovuje:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:...

c. poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;...“

6. Článok 73 obsahuje toto znenie:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

### **B. Portugalské právo**

7. V portugalskom práve boli ustanovenia smernice o DPH prebraté do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o DPH) na základe článku 1 ods. 1 písm. a) a článku 16 ods. 1 v ich uplatniteľnom znení.

### **III. Spor v konaní vo veci samej**

8. MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (ďalej len „MEO“) je akciová spoločnosť, ktorej predmet činnosti spočíva v zriaďovaní, navrhovaní, budovaní, správe a prevádzkovaní telekomunikačných sietí a zariadení, ako aj v poskytovaní telekomunikačných služieb a služieb týkajúcich sa prenosu a šírenia telekomunikačného signálu.

9. Poskytovanie služieb (telekomunikačných služieb, prístupu na internet, televíznych a multimediálnych služieb) spoločnosťou MEO sa uskutočňuje prostredníctvom zložitej infraštruktúry, ktorej montáž a údržba si vyžaduje vysoké investície z hľadiska ľudských a hmotných zdrojov. Spoločnosť MEO určí na základe minimálnej hodnoty investície, ktorá sa vyžaduje na poskytovanie služieb, (minimálny) počet zmlúv, ktoré sa musia uzatvoriť na to, aby dosiahla svoje obchodné ciele.

10. V rámci svojej činnosti uzatvára spoločnosť MEO so svojimi zákazníkmi zmluvy o poskytovaní uvedených služieb. Niektoré zmluvy, ktoré spoločnosť MEO uzatvorila so svojimi zákazníkmi, upravujú zmluvnú viazanosť zákazníkov počas určitej minimálnej doby, pričom v týchto prípadoch sa zákazníkom ponúkajú určité zvýhodnené podmienky, najmä v podobe stanovenia nižších mesačných poplatkov.

11. Tieto zmluvy obsahujú ustanovenia, ktoré upravujú povinnosť zákazníka platiť určitú odplatu vo výške mesačného poplatku násobeného počtom mesiacov, ktoré chýbajú do naplnenia predmetného obdobia (bez DPH) (ďalej len „náhrada“) v prípade, ak dôjde pred uplynutím dohodnutej doby zmluvnej viazanosti na podnet MEO k deaktivovaniu služieb z dôvodu, za ktorý zodpovedá zákazník, najmä v prípade, ak nezaplatí splatný mesačný poplatok podľa zmluvy.

12. Ak si zákazník nesplní svoje povinnosti, spoločnosť MEO mu najskôr oznámi, že je potrebné zaplatiť dlžné sumy, a upozorní ho, že v prípade, ak tieto sumy nezaplatí, deaktivuje dohodnuté služby a uplatní si nárok na náhradu pre nedodržanie doby viazanosti v súlade s ustanoveniami zmluvy.

13. Ak zákazník po tomto oznámení nezaplatí dlžné sumy, pristúpi spoločnosť MEO k definitívnej deaktivácii dohodnutých služieb. Následne si spoločnosť MEO uplatní nárok na náhradu „vo výške mesačného poplatku vynásobeného počtom mesiacov, ktoré zostávajú do skončenia príslušného obdobia“, ktorá sa podľa jej názoru stane splatnou v súlade s ustanoveniami zmluvy.

14. Zákazníci spoločnosti MEO spravidla vzhľadom na hrozbu vyúčtovania náhrady splnia dohodnuté podmienky a zachovávajú zmluvný vzťah počas minimálnej doby viazanosti. Žalobkyňa z mesačných poplatkov odvádzaných zákazníkmi počas obdobia zmluvného plnenia priznala DPH, ktorú potom riadne odviedla štátu.

15. V prípadoch deaktivácie služieb však spoločnosť MEO vystavila svojim zákazníkom, ktorí si nespĺnili svoje zmluvné povinnosti, faktúry na náhradu bez uvedenia sumy DPH s výslovným údajom „nepodlieha DPH“. V prípadoch porušenia zmluvy sa uhradí len malá časť vyúčtovaných súm.

16. Unidade dos Grandes Contribuintes (Oddelenie pre veľké daňové subjekty, Portugalsko) vykonalo v spoločnosti MEO daňovú kontrolu. Z tejto kontroly vyplynulo, že spoločnosť MEO neodviedla nijakú DPH z náhrad, ktoré v roku 2012 získala od svojich zákazníkov.

17. Spoločnosť MEO túto skutočnosť odôvodnila najmä tým, že sporné náhrady nepodliehajú DPH. V tejto súvislosti sa spoločnosť MEO odvoláva predovšetkým na vyžiadaný právny posudok pána prof. Dr. Englischa (Univerzita v Münsteri, Nemecko). Odvedenie takejto DPH je okrem toho zbytočné vzhľadom na jednotlivé režimy výberu dane upravené v článku 78 des CIVA (zákon o DPH) a navyše daňový orgán nesprávne určil výšku splatnej dane, pretože DPH je už zahrnutá v prijatom poplatku.

18. Daňový úrad s týmto tvrdením nesúhlasí. Náhrady sa stali splatnými na základe povinnosti príjemcu služieb zaplatiť odmenu a nie z titulu náhrady škody spôsobenej poskytovateľovi. Tieto náhrady teda treba podradiť pod pojem ušlý zisk a z tohto dôvodu podliehajú ako také DPH. Daňový orgán určil výšku dane a vykonal príslušnú opravu vo výške 1 812 195,35 eura.

19. Spoločnosť MEO podala proti tomuto rozhodnutiu sťažnosť. Sťažnosť bola zamietnutá rozhodnutím. Proti tomuto zamietavému rozhodnutiu podala žalobkyňa 23. decembra 2015 ďalšiu námietku, o ktorej sa nerozhodlo v zákonnej lehote. Proti tomuto postupu sa spoločnosť MEO obrátila 20. mája 2016 na Tribunal Arbitral Tributário (Rozhodcovský súd konajúci v daňových veciach, Portugalsko).

#### **IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie pred Súdny dvorom**

20. Rozsudkom z 8. januára 2017 doručeným 22. mája 2017 predložil Tribunal Arbitral Tributário (Daňový arbitrážny tribunál) Súdnemu dvoru v súlade s článkom 267 ZFEÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Majú sa článok 2 ods. 1 písm. c), článok 64 ods. 1, článok 66 písm. a) a článok 73 smernice 2006/112/ES vykladať v tom zmysle, že poskytovateľ telekomunikačných služieb (televízia, internet, mobilná a pevná telefónna sieť) je povinný zaplatiť daň z pridanej hodnoty z vopred stanovenej sumy, ktorú vyúčtuje svojim klientom – v prípade, keď z dôvodu, za ktorý zodpovedá klient, dôjde k ukončeniu zmluvy so záväzne dohodnutou dobou platnosti (doba viazanosti) pred uplynutím tejto doby – a ktorá sa rovná výške základného mesačného poplatku, ktorý je klient povinný platiť podľa

zmluvy, vynásobenej počtom mesiacov, ktoré zostávajú do skončenia doby viazanosti, za okolností, keď v čase vyúčtovania uvedenej sumy – bez ohľadu na to, či bola v skutočnosti zaplatená, – poskytovateľ už prestal poskytovať služby, v prípade, ak:

- a) zmluvným účelom vyúčtovanej sumy je odradiť klienta od nedodržania doby viazanosti, ktorú sa zaviazal dodržať, a nahradiť škodu, ktorá vznikne poskytovateľovi z dôvodu nedodržania doby viazanosti, a to najmä ušlý zisk, ktorý by poskytovateľ dosiahol, ak by zmluva bola platná až do konca uvedeného obdobia, zníženie poplatkov, poskytnutie zaradení alebo iné ponuky, a to bezplatne alebo za nižšiu cenu, alebo výdavky na reklamu a získavanie klientov;
- b) zo sprostredkovaných zmlúv s dobou viazanosti, ktoré boli uzatvorené, vyplýva pre osoby, ktoré sprostredkovali ich uzatvorenie, väčšia odmena než v prípade zmlúv bez doby viazanosti, ktoré uzatvorili, pokiaľ sa odmena v jednom aj druhom prípade (teda pri zmluvách s dobou viazanosti aj bez nej) počíta na základe sumy mesačných poplatkov stanovenej v uzatvorených zmluvách;
- c) vyúčtovanú sumu možno podľa vnútroštátneho práva považovať za zmluvnú pokutu?

2. Mohla by byť odpoveď na prvú otázku iná, ak by niektorá alebo niektoré zo situácií uvedených v jednotlivých písmenách uvedenej otázky prípadne nenastali?

21. V konaní pred Súdny dvorom predložili svoje písomné pripomienky spoločnosť MEO, Portugalská republika, Írska republika a Európska komisia a okrem Írskej republiky sa tieto subjekty zúčastnili aj na pojednávaní 26. apríla 2018.

## V. Posúdenie

### A. Prípustnosť výkladu prejudiciálnej otázky

22. Súdny dvor už rozhodol, že Tribunal Arbitral Tributário (Daňový arbitrážny tribunál) sa má považovať za súd členského štátu v zmysle článku 267 ZFEÚ, a preto je oprávnený predložiť Súdny dvor návrh na začatie prejudiciálneho konania.<sup>5</sup>

23. V rozsahu, v akom sa Portugalská republika domnieva, že návrh na začatie prejudiciálneho konania nie je prípustný, pretože úvahy vnútroštátneho súdu majú špekulatívnu povahu, s ňou nemožno súhlasiť. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na vlastnú zodpovednosť, platí prezumpcia relevantnosti a Súdny dvor neprináleží preverovať ich správnosť. Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o prejudiciálnej otázke vnútroštátneho súdu iba vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené.<sup>6</sup>

24. V prejednávanej veci nejde o žiadnu z týchto okolností. Naopak, vnútroštátny súd sa snaží získať odpoveď týkajúcu sa výkladu a uplatnenia článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH v prípade, ak dôjde k vyplateniu zmluvne dohodnutej náhrady. Táto otázka je nepochybne prípustná.

<sup>5</sup> Rozsudok z 12. júna 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, body 23 až 34).

<sup>6</sup> Rozsudky zo 17. septembra 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, bod 32); z 30. apríla 2014, Pflieger a i. (C-390/12, EU:C:2014:281, bod 26); z 22. júna 2010, Melki a Abdeli (C-188/10 a C-189/10, EU:C:2010:363, bod 27), a z 22. januára 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, bod 19).

25. Veľmi dlhú prejudiciálnu otázku je však potrebné spresniť. V zásade žiada vnútroštátny súd o objasnenie, či zaplatenie náhrady spoločnosti MEO (v súčasnosti už bývalým) zákazníkom treba považovať za protihodnotu služby v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

26. Uvedené vyvoláva pochybnosti, pretože doposiaľ poskytované služby na základe zmluvy boli deaktivované, a teda spoločnosť MEO už ďalej neposkytuje nijaké služby. Na druhej strane sa výška náhrady zhoduje s pôvodne dohodnutou netto protihodnotou za poskytnuté služby, ktorej cieľom je odradiť zákazníka od nedodržania dohodnutej doby platnosti zmluvy.

27. Treba teda objasniť, či je predmetom náhrady zaplatenej zákazníkom „iba“ náhrada spôsobenej peňažnej škody spoločnosti MEO alebo sa táto náhrada predsa len vzťahuje na zdaniteľnú a dani podliehajúcu službu, ktorú tomuto zákazníkovi poskytla spoločnosť MEO.

## **B. Právne posúdenie**

### *1. Zaplatenie protihodnoty za dodanie alebo službu*

28. Podľa článku 2 ods. 1 smernice o DPH podliehajú DPH iba určité transakcie vymenované v ďalšom texte. Obidve hlavné zdaniteľné skutkové podstaty sa pritom uvádzajú v článku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice o DPH. V zmysle tohto ustanovenia podliehajú dodania tovaru a poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, DPH iba vtedy, ak sa poskytujú za protihodnotu. Účelom DPH ako všeobecnej spotrebiteľskej dane je zdanenie spotrebiteľskej kúpnej sily, ktorá sa prejavuje vynaložením majetku s cieľom dosiahnuť spotrebný úžitok (dodanie alebo služba).<sup>7</sup>

29. Naopak, v tomto ohľade už zo samotného znenia článku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice o DPH vyplýva, že samotná peňažná odplata (t. j. zaplatenie protihodnoty) nezakladá daňovú povinnosť príjemcu ani vtedy, ak by bol tento príjemca zdaniteľnou osobou. Zdaniteľná osoba by naopak musela vykonať dodanie alebo poskytnúť službu, za ktorú sa poskytuje peňažná protihodnota.<sup>8</sup>

30. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že takýto záver možno prijať iba v prípade, ak medzi poskytnutou službou a získanou protihodnotou existuje priama súvislosť, pričom zaplatené sumy predstavujú skutočnú protihodnotu identifikovateľnej služby poskytnutej v rámci právneho vzťahu v ktorom dochádza k výmene vzájomných plnení.<sup>9</sup>

31. Platby mimo rámca takéhoto právneho vzťahu, ktorý však treba s ohľadom na povahu DPH ako všeobecnej spotrebiteľskej dane vykladať široko, sa nespájajú so zdaniteľnou transakciou. Nedochádza teda k poskytnutiu služby za protihodnotu, ak podnik síce získa odplatu, ale platca tieto peňažné prostriedky nezaplatí za spotrebnú výhodu (t. j. nezaplatí za dodanie alebo službu) ale z iných dôvodov (napr. zo súcitu)<sup>10</sup>.

<sup>7</sup> Pozri napríklad rozsudky z 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, body 20 a 23), a z 11. októbra 2007, KÖGÁZ a i. (C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 37 – „stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú platiteľ dane vybral ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby“).

<sup>8</sup> V tomto zmysle pozri výslovne rozsudok z 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 18).

<sup>9</sup> Pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. júla 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 19); z 23. marca 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, bod 34); z 21. marca 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, bod 39), a z 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14).

<sup>10</sup> Rozsudok z 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 17 – „z osobných dôvodov“).

32. Rovnaký záver sa uplatní v prípade, ak odplata nahrádza iba peňažnú škodu podniku, ako napríklad v prípade úrokov z omeškania (majetková škoda v podobe refinančnej škody z dôvodu oneskorenej platby<sup>11</sup>) alebo náhrada ušlého zisku z dôvodu odstúpenia od zmluvy.<sup>12</sup> Vo všetkých týchto prípadoch síce dochádza k poskytnutiu odplaty, tá sa však neposkytuje za dodanie alebo službu poskytnutú podnikom, ale nahrádza finančné následky vyplývajúce z nedodania alebo neposkytnutia služby podnikom.

33. V týchto prípadoch sa v konečnom dôsledku vynakladajú peňažné prostriedky na účely vyrovnanja peňažnej škody (peňažnej majetkovej ujmy). Vynaloženie peňazí na peniaze je obvyklým prípadom platby za neuskutočnené plnenia<sup>13</sup> („peniaze sa nedajú jesť“<sup>14</sup>). O podobnú situáciu ide v prípade náhrady peňažnej majetkovej ujmy (ako napr. náhrada ušlého zisku alebo ujmy vyplývajúcej z omeškania), keďže nedochádza k získaniu spotrebnej výhody, ale primerane sa nahrádza zmarená možnosť zarobiť peňažné prostriedky.

34. Na rozdiel od toho nie je relevantný spôsob, akým vnútroštátne právo upravuje vyplatenie náhrady. Z hľadiska DPH nie je podstatné, či takáto náhrada predstavuje zmluvnú pokutu, náhradu škody, odškodnenie alebo protihodnotu, ako zdôraznili Komisia a Portugalsko počas pojednávania. Posúdenie, či dôjde k zaplateniu protihodnoty za dodanie alebo za poskytnutie služby je otázkou práva Únie, o ktorej je potrebné rozhodnúť bez ohľadu na posúdenie z hľadiska vnútroštátnych právnych predpisov.<sup>15</sup>

## 2. *Judikatúra Súdneho dvora k podobným „náhradám“*

35. V prípade takzvaných náhrad, odškodnení alebo náhrad škody je teda vždy potrebné objasniť, z akého dôvodu a za čo sa tieto peňažné prostriedky platia, aby bolo možné posúdiť, či dochádza k dodaniu alebo poskytnutiu služby za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice o DPH.

36. V rozsudku vo veci *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* posúdil Súdny dvor paušálne odškodnenie ako náhradu škody prevádzkovateľovi hotelového zariadenia (takzvaná záloha), ktorá mu vznikla v dôsledku odstúpenia zákazníka od zmluvy. Takéto odškodnenie nepredstavuje odmenu za plnenie a nie je súčasťou daňového základu DPH.<sup>16</sup> Keďže na jednej strane zaplatenie zálohy nepredstavuje odmenu prijímanú prevádzkovateľom hotelového zariadenia ako skutočnú protihodnotu samostatnej a identifikovateľnej služby poskytnutej jeho zákazníkovi a keďže na druhej strane predmetom ponechania si zálohy v nadväznosti na odstúpenie tohto zákazníka od zmluvy je práve náprava dôsledkov nevykonania zmluvy, článok 2 bod 1 písm. c) smernice o DPH sa nevzťahuje ani na zaplatenie, ani na ponechanie si zálohy.<sup>17</sup>

11 Rozsudok z 1. júla 1982, *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256, bod 8).

12 Rozsudok z 18. júla 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 35).

13 Z hľadiska DPH sa peniaze považujú iba za prostriedok nadobudnutia spotrebnej výhody (konzumného statku), ako také sa však za spotrebnú výhodu nepovažujú. Výnimka platí iba v prípade nadobúdania zberateľských mincí, v prípade ktorých sa v prvom rade prihliada na ich zberateľskú a nie nominálnu hodnotu.

14 V dlhej forme sa táto formulácia označuje ako proroctvo indiánov z kmeňa Cree a znie: „až keď zotneme posledný strom, otrávime poslednú riekku, chytíme poslednú rybu, zistíme, že z peňazí sa nenajeme“.

15 V súvislosti s autonómnym výkladom pojmov práva Únie pozri len rozsudok z 28. júla 2011, *Nordea Pankki Suomi* (C-350/10, EU:C:2011:532, bod 22); zo 14. decembra 2006, *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792, bod 26), a rozsudok zo 4. mája 2006, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, bod 38).

16 Rozsudok z 18. júla 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 32), v tomto zmysle v súvislosti s úrokmi z omeškania pozri tiež rozsudok z 1. júla 1982, *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256 body 8 až 11).

17 V tomto zmysle výslovne rozsudok z 18. júla 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 35).

37. V rozsudku vo veci Air France-KLM a Hop!-Brit Air Súdny dvor naopak konštatoval, že letecká spoločnosť nemôže tvrdiť, že cena zaplatená cestujúcim, ktorý sa nedostavil na odlet, ktorú si ponechala spoločnosť, je zmluvnou náhradou škody, ktorá nepodlieha DPH (nezdaniteľná), keďže jej jediným účelom je nahradiť škodu, ktorá vznikla spoločnosti.<sup>18</sup>

38. Toto konštatovanie odôvodnil Súdny dvor tým, že cena zaplatená cestujúcim, ktorý sa nedostavil na odlet, zodpovedá na jednej strane celej cene, ktorá má byť zaplatená. Na druhej strane je predaj záväzný a definitívny, hneď ako cestujúci zaplatil cenu letenky a letecká spoločnosť potvrdila, že je pre neho rezervované miesto. Letecké spoločnosti si navyše vyhradzuje právo znovu predaj nevyužitú službu inému cestujúcemu, pričom nie sú povinné vrátiť cenu pôvodnému cestujúcemu. Z toho vyplýva, že poskytnutie náhrady by bolo neodôvodnené, pretože neexistuje škoda.<sup>19</sup> Treba tak konštatovať, že suma, ktorú si letecké spoločnosti ponechávajú, nemá nahradiť škodu, ktorá im vznikla z dôvodu, že sa cestujúci nedostavil na odlet, ale je odmenou, a to aj vtedy, pokiaľ cestujúci vôbec prepravu nevyužil.<sup>20</sup>

39. Skutkové okolnosti v prejednávanej veci sa nachádzajú v strede medzi oboma rozsudkami. Na jednej strane je zrejmé, že s ohľadom na deaktiváciu pripojení spoločnosťou MEO viac nedochádzalo k poskytovaniu služieb zákazníkom, ktorí porušili svoje zmluvné povinnosti. Na druhej strane sa však výška odplaty zhoduje s výškou pôvodne zmluvne dohodnutej netto protihodnoty za poskytnutú službu. Uvedené zdôrazňuje predovšetkým Komisia, Írsko a Portugalsko.

40. Na rozdiel od oboch vyššie uvedených rozsudkov však boli zákazníci v prejednávanej veci poskytované príslušné služby za protihodnotu, pričom vypovedanie zmluvy zakladá povinnosť platiť zmluvne dohodnuté poplatky. V tomto ohľade je však na rozdiel od názoru spoločnosti MEO nepodstatné, že v súčasnosti je už zmluva skončená. Aj platby vykonané po skončení zmluvy môžu súvisieť so službami poskytovanými v minulosti na základe zmluvy.

41. Okrem toho by náhrada peňažnej škody zodpovedajúcej ušlému zisku mala byť v zásade vždy nižšia ako dohodnutá netto protihodnota, keďže predpokladaný zisk vo výške dohodnutej (netto) protihodnoty môže len ťažko obstať. Spravidla sa s poskytovaním služby spájajú určité náklady, ktoré odpadajú v prípade, ak sa služba neposkytne. V tomto ohľade napr. v súvislosti so zákazníkom „porušujúcim zmluvu“ nevznikajú nijaké náklady na údržbu a správu. Nemožno hovoriť ani o paušalizovanej náhrade škody, ako na pojednávaní tvrdila spoločnosť MEO. Je preto sporné, prečo by sa malo z hľadiska DPH zaobchádzať rozdielne so zákazníkom, ktorý využíval službu počas 24 mesiacov, a zákazníkom, ktorý z dôvodu jej deaktivácie mohol túto službu využívať iba 18 mesiacov.

### *3. Možnosti riešenia v konkrétnom prípade*

42. Z tohto hľadiska prichádzajú podľa môjho názoru do úvahy len dve možné riešenia. Buď sa zaplatená náhrada predsa týka ušlého zisku spoločnosti MEO a nahrádza majetkovú peňažnú škodu tejto spoločnosti. V takomto prípade nejde o zdaniteľnú transakciu.

43. Alebo sa náhrada z ekonomického hľadiska považuje za časť celkovej ceny za sprostredkovanie osobitnej služby spoločnosťou, ktorej platba sa iba rozdelila na mesačné časti (ako forma splátkového kalendára) a v prípade porušenia povinnosti poskytnúť odplatu sa stala splatnou vo zvyšnej časti.

18 Rozsudok z 23. decembra 2015, Air France-KLM a Hop!-Brit Air (C-250/14 a C-289/14, EU:C:2015:841, bod 29).

19 Rozsudok z 23. decembra 2015, Air France-KLM a Hop!-Brit Air (C-250/14 a C-289/14, EU:C:2015:841, body 32 a 33).

20 Rozsudok z 23. decembra 2015, Air France-KLM a Hop!-Brit Air (C-250/14 a C-289/14, EU:C:2015:841, bod 34).

44. Posledný uvedený výklad považujem rovnako ako Komisia, Portugalsko a Írsko za správny. Na jednej strane je aj naďalej sporné, aká škoda sa paušálne nahrádza, ak sa údajná škoda uplatňuje v rovnakej výške, ako je cena za poskytovanie služieb. Na druhej strane je v okamihu uzatvorenia takejto zmluvy známa suma, ktorú spoločnosť MEO získa počas minimálnej doby platnosti zmluvy bez ohľadu na skutočnú dobu poskytovania služieb. V súlade s tvrdením, ktoré Komisia uviedla na pojednávaní, teda v dôsledku predčasného skončenia zmluvy, nedochádza k vzniku škody. Spoločnosť MEO získa rovnakú odplatu (netto) ako v prípade splnenia zmluvy. Ako však už rozhodol Súdny dvor, „poskytnutie náhrady by bolo neodôvodnené, pretože neexistuje škoda“<sup>21</sup>.

45. Toto konštatovanie podporuje aj ekonomické posúdenie zmluvnej štruktúry spoločnosti MEO. Aj samotný Súdny dvor uznáva význam hospodárskej reality v oblasti práva dane z pridanej hodnoty.<sup>22</sup>

46. Z hľadiska takéhoto ekonomického posúdenia ide v súlade s názorom Komisie, Portugalska a Írska o istý druh pevnej ceny v podobe zmluvne stanovenej minimálnej odplaty. V tejto súvislosti sa z hľadiska DPH nerozlišuje medzi tým, či zákazník platí za internetové pripojenie počas minimálnej doby platnosti 24 mesiacov každý mesiac 100 eur a je povinný platiť 100 eur aj naďalej, ak odstúpi od zmluvy pred uplynutím doby platnosti uzatvorenej zmluvy (celková suma 2 400 eur). K rovnakému výsledku by bolo možné dospieť aj vtedy, ak by zákazník na začiatku zaplatil sumu 2 400 eur a mal právo využívať internetové pripojenie počas 24 mesiacov, ak nezmení svoje bydlisko. V oboch prípadoch sa hodnota zmluvy (2 400 eur) vzťahuje na určitú službu (internetové pripojenie), ktorej rozsah len nie je istý. Posledný uvedený záver napokon platí aj v prípade každej inej paušálnej ceny.

47. V prejednávanej veci je neistý len rozsah doby používania, nie však peňažná odplata za poskytnuté služby. Spoločnosť MEO napokon prijme v rámci zmlúv s minimálnou dobou platnosti prinajmenšom vždy rovnakú odplatu bez ohľadu na to, počas akej doby sa služby aj skutočne poskytli.

48. V tomto ohľade treba „náhradu“ z ekonomického hľadiska považovať iba za poslednú platbu z doterajších mesačných platieb. Táto náhrada je rovnako, ako predchádzajúce platby iba odplatou za doposiaľ poskytnuté služby.

49. Takéto ekonomické posúdenie zodpovedá aj zmyslu a účelu zmluvného ustanovenia, ktoré podľa vnútroštátneho súdu spočívajú v odradení zákazníkov od toho, aby prestali splácať svoje mesačné „splátky“. Okamžitá splatnosť všetkých zvyšných „splátok“ paušálnej ceny má nepochybne takýto účinok. V konečnom dôsledku ide o formu zmluvnej pokuty, ktorá sa neviaže na výšku, ale na splatnosť (zostatku) ceny [protihodnota v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH]. Z dôvodu „porušenia zmluvy“ vznikne zákazníkovi povinnosť bezodkladne uhradiť zvyšnú sumu namiesto splátok za doterajšie využívanie služieb. Ako však správne poznamenalo Portugalsko, spôsob zaplatenia (bezodkladne alebo postupne počas viacerých mesiacov) nemôže zmeniť povahu služby.

50. Rovnaký záver platí v prípade rozdielnej odmeny pre sprostredkovateľov zmluvy. Posúdenie záväzkového vzťahu medzi zákazníkom a spoločnosťou MEO nemôže závisieť od zmluvnej úpravy vzťahu medzi spoločnosťou MEO a tretími osobami. Z vyššej provízie vyplýva iba to, že v prípade zmlúv s minimálnou dobou platnosti dosiahne spoločnosť MEO vyšší zisk, pretože si týmto spôsobom zabezpečí určitú minimálnu výšku ceny za v budúcnosti poskytované služby, pričom predmetná provízia z tohto hľadiska len potvrdzuje vyššie uvedené ekonomické posúdenie skutkových okolností.

51. Dochádza teda k poskytnutiu služby za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

21 Rozsudok z 23. decembra 2015, Air France-KLM a Hop!-Brit Air (C-250/14 a C-289/14, EU:C:2015:841, bod 34).

22 Rozsudok z 20. júna 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, body 48 a 49); pozri aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jääskinen vo veci Soudaço (C-174/14, EU:C:2015:430, bod 55).



#### 4. O stanovení výšky DPH

52. Keďže z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že vo väčšine prípadov sa náhrada, ktorá je predmetom posúdenia v tejto veci, nezaplatí a finančné orgány zjavne pripočítali DPH k nezaplatenej sume náhrady, javí sa ako potrebné poskytnúť vnútroštátnemu súdu ešte dve užitočné odporúčania.

53. Na jednej strane sa dlžná DPH vypočítava vždy z dohodnutých alebo získaných súm (v tejto veci suma náhrady). Uvedené vyplýva z jednoznačného znenia článku 73 a článku 78 písm. a) smernice o DPH. Základ dane teda tvorí celková odplata, ktorú poskytovateľ služby získal alebo má získať, okrem DPH ako takej.

54. Na druhej strane Súdny dvor opakovane rozhodol, že zdaniteľný podnik koná „len“ ako príjemca daní na účet štátu,<sup>23</sup> pretože DPH je nepriamou spotrebiteľskou daňou, ktorá má zaťažiť konečného spotrebiteľa.<sup>24</sup> Súdny dvor vyvodil z uvedeného opakovane záver, že „základ dane slúžiaci ako základ pre DPH, ktorú majú vybrať daňové orgány, nemôže prevýšiť protihodnotu skutočne zaplatenú konečným spotrebiteľom, ktorá slúžila ako základ pre stanovenie výšky DPH, ktorú tento spotrebiteľ napokon zaplatil“<sup>25</sup>. Ak konečný spotrebiteľ podniku nezaplatí, z hmotnoprávneho hľadiska tomuto podniku nevznikne ani povinnosť zaplatiť DPH.

55. Splatná daň podniku sa v súlade s článkom 90 smernice o DPH musí nevyhnutne<sup>26</sup> opraviť, ak sa s dostatočnou istotou zistí, že zmluvný partner ani v budúcnosti nezaplatí. Kedy sa možno domnievať, že ide o takúto dostatočnú istotu, je skutkovou otázkou, ktorú musí posúdiť vnútroštátny súd jednak s ohľadom na základné práva zdaniteľnej osoby a zásadu primeranosti a jednak s ohľadom na záujem štátu na účinnom zdanení.

#### VI. Návrh

56. S ohľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý predložil Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Daňový arbitrážny tribunál (centrum správnej arbitráže), Portugalsko] takto:

1. Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že zaplatenie vopred stanovenej sumy pre prípad predčasného skončenia zmluvy zakladá povinnosť platiť DPH, ak sa táto platba má považovať za protihodnotu za už poskytnuté služby a neobmedzuje sa len na náhradu spôsobenej majetkovej škody.
2. Z hľadiska takéhoto výkladu nie je podstatné, že osoba, ktorá sprostredkovala uzatvorenie takýchto zmlúv s dobou viazanosti, získa vyššiu odmenu, ako by získala v prípade zmlúv bez doby viazanosti. Rovnako nie je podstatné, že sa táto suma podľa vnútroštátnych právnych predpisov považuje za zmluvnú pokutu.

23 Rozsudky z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25), a z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), pozri tiež moje návrhy vo veci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, bod 21).

24 Rozsudky z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), a zo 7. novembra 2013, Tulicá a Plavošin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), ako aj uznesenie z 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, neuvverejnené, EU:C:2011:825, bod 21).

25 Rozsudok z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), v tomto zmysle aj rozsudky z 15. októbra 2002, Komisia/Nemecko (C-427/98, EU:C:2002:581, bod 30), a zo 16. januára 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, bod 19), ako aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, bod 69).

26 Rozsudok z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 20 a nasl.), a moje návrhy vo veci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, bod 27).