



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE  
JULIANE KOKOTT,  
predstavljeni 7. junija 2018<sup>1</sup>

**Zadeva C-295/17**

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

Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (arbitražno sodišče za davčne zadeve (center za upravno arbitražo), Portugalska)

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Področje uporabe – Obdavčljive transakcije – Storitve, opravljena za plačilo – Razmejitev neobdavčljive odškodnine od obdavčljivih storitev proti plačilu ,odškodnine“

### I. Uvod

1. Sodišče se bo v tem postopku ukvarjalo z razmejitvijo plačila za (obdavčljivo) storitev od plačila za premoženjsko škodo (kot neobdavčljivo transakcijo) z vidika prava o DDV.
2. Ozadje tega spora je dejstvo, da ni vsak denarni znesek, ki ga prejme davčni zavezanec, predmet obdavčitve, temveč samo plačilo za opravljeno dobavo ali storitev. Postavlja se vprašanje, kako se z vidika prava o DDV presojuje primeri, v katerih se mora izvesti pogodbeno dogovorjeno plačilo, čeprav se prekine izvajanje vseh doslej opravljenih storitev in se ne opravljajo nobene nadaljnje storitve? Na kaj se nanaša plačilo v takšnem primeru? Ali je v takšnem primeru še mogoče govoriti o plačilu za dobavo ali storitev?
3. S podobnimi vprašanji se je Sodišče že ukvarjalo v okviru svoje sodne prakse glede tako imenovanih odškodev v primeru neuporabe storitve v zadevah *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*<sup>2</sup> ter *Air France-KLM* in *Hop!Brit-Air*.<sup>3</sup> Obravnavani predlog za sprejetje predhodne odločbe Sodišču omogoča nadaljnji razvoj njegove sodne prakse.

<sup>1</sup> Jezik izvirnika: nemščina.

<sup>2</sup> Sodba z dne 18. julija 2007 (C-277/05, EU:C:2007:440).

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

## II. Pravni okvir

### A. Pravo Unije

4. Pravni okvir prava Unije v obravnavanim primeru tvori Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost<sup>4</sup> (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

5. Člen 2(1)(c) te direktive določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije: [...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo; [...]“

6. Člen 73 določa naslednje:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

### B. Portugalsko pravo

7. Direktiva o DDV je bila v portugalsko pravo prenesena s Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zakonik o DDV), in sicer s členom 1(1)(a) in členom 16(1) v njuni veljavni različici.

## III. Spor o glavni stvari

8. MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (v nadaljevanju: MEO) je delniška družba, katere dejavnost je uvedba, zasnova, gradnja, vodenje in upravljanje omrežij telekomunikacijskih infrastruktur ter opravljanje telekomunikacijskih storitev ter storitev prenosa in oddajanja telekomunikacijskih signalov.

9. Opravljanje telekomunikacijskih storitev, storitev dostopa do interneta in televizije ter multimedijских storitev s strani MEO zahteva zapleteno infrastrukturo, katere postavitve in vzdrževanje vključuje velike naložbe v obliki človeških virov in materialnih sredstev. MEO pri tem, da izhaja iz naložbene vrednosti, ki je potrebna za opravljanje storitev, določi (minimalno) število pogodb, ki jih je treba skleniti za to, da je mogoče doseči poslovni cilj.

10. MEO v okviru svoje dejavnosti s svojimi uporabniki sklepa pogodbe o navedenih storitvah. V nekaterih pogodbah, ki jih MEO sklene s svojimi uporabniki, je določena obveznost, da uporabnik ostane s pogodbo vezan za minimalno obdobje, pri čemer se mu v teh okoliščinah ponudijo določeni promocijski pogoji, kot je na primer določitev nižjih mesečnih plačil.

11. Te pogodbe vsebujejo klavzule, ki določajo obveznost uporabnika, da plača znesek, ki ustreza enemu mesečnemu plačilu, pomnoženemu s številom mesecev, ki preostanejo do konca navedenega obdobja (brez DDV) (v nadaljevanju: odškodnina), pri čemer se v tem primeru na pobudo MEO prekinijo storitve iz razlogov, ki jih je mogoče pripisati uporabniku – zlasti zaradi neporavnave mesečnih plačil, dolgovanih v skladu s pogodbo – preden se konča pogodbeno dogovorjeno obdobje vezave.

<sup>4</sup> UL 2006, L 347, str. 1.

12. V primeru neizpolnitve pogodbenih obveznosti s strani uporabnika ga MEO najprej obvesti o tem, da mora poravnati dolgovane zneske, in ga opozori, da bo v primeru neporavnave prekinila pogodbeno dogovorjene storitve in ga v skladu s pogodbenim določilom bremenila za ustrezno odškodnino zaradi neupoštevanja obdobja zvestobe.

13. Če uporabnik po tem obvestilu ne poravna dolgovanih zneskov, MEO izvede dokončno prenehanje opravljanja pogodbeno dogovorjenih storitev. Nato MEO uporabnika bremeni za odškodnino, za katero meni, da je dolgovana v skladu s pogodbenimi določbami, in ki ustreza „mesečnemu plačilu, pomnoženemu s številom mesecev, ki preostanejo do konca [...] obdobja“.

14. Večina uporabnikov MEO pod grožnjo bremenitve z odškodnino raje izpolni pogodbene pogoje, s čimer ohranijo pogodbeno razmerje za minimalno pogodbeno obdobje vezave. Tožeča stranka je v mesečnih plačilih, ki jih je plačal uporabnik med izpolnjevanjem pogodb, obračunala DDV, ki je bil pravilno plačan državi.

15. V primerih prekinitve pa MEO svojim uporabnikom izstavi račune, ki ustrezajo odškodnini brez obračuna DDV in z izrecno omembo „Ni predmet DDV“. V primerih neizpolnitve obveznosti se dejansko plača samo majhen del zneskov v zvezi z dolgovanimi zneski.

16. Unidade dos Grandes Contribuintes (enota za velike davkoplačevalce) je pri MEO opravila postopek davčnega inšpekcijskega nadzora. Pri tem je ugotovila, da MEO ni obračunala DDV na odškodnine, ki jih je uporabnikom zaračunala leta 2012.

17. MEO je to utemeljila zlasti s tem, da ni zavezanka za plačilo DDV za sporne odškodnine. MEO se je v zvezi s tem oprla zlasti na pravno mnenje prof. dr. Englišcha (z Univerze v Münstru, Nemčija), ki ga je pridobila sama. Poleg tega se ta obračun ne uporabi zaradi različnih ureditev vračila davka, določenih v členu 78 zakonika o DDV in poleg tega je odmera davka, ki jo je opravil davčni organ, neustrezna, ker naj bi bil DDV že vključen v izterjani davek.

18. Davčni organ se s temi ugotovitvami ne strinja. Odškodnine so dolgovane na podlagi odgovornosti za plačilo, ki jo ima naročnik storitev, in ne kot povrnitev škode, povzročene ponudniku storitev. Zato so ta nadomestila vključena v izgubljeni dobiček in so kot taka predmet obdavčitve z DDV. Enako trdi glede odmere obračunanega davka in zato vztraja pri popravku v višini 1.812.195,35 EUR.

19. MEO je zoper to odločitev vložila ugovor. Ugovor je bil zavržen z odločbo. Tožeča stranka je zoper to zavrnilno odločbo 23. decembra 2015 vložila pritožbo, o kateri ni bilo odločeno v zakonsko določenem roku. MEO je zoper navedeno odločitev 20. maja 2016 vložila ugovor pri Tribunal Arbitral Tributário (arbitražno sodišče v davčnih zadevah, Portugalska).

#### **IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem**

20. S sodbo z dne 8. januarja 2017, ki je v sodno tajništvo prispela 22. maja 2017, je Tribunal Arbitral Tributário (arbitražno sodišče za davčne zadeve) Sodišču na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo naslednja vprašanja:

1. Ali je treba člene 2(1)(c), 64(1), 66(a) in 73 Direktive 2006/112/ES razlagati tako, da davek na dodano vrednost dolguje operater telekomunikacijskih storitev (televizija, internet, mobilno in fiksno omrežje), ki svojim uporabnikom – če iz razloga, ki ga je mogoče pripisati uporabniku, pogodba z obveznostjo vezanosti za določeno obdobje (obdobje zvestobe) preneha veljati pred potekom takega obdobja – zaračuna vnaprej določen znesek, ki ustreza vrednosti osnovnega

mesečnega plačila, ki ga uporabnik dolguje v skladu s pogodbo, pomnožen s številom mesečnih plačil, ki preostanejo do konca obdobja zvestobe, pri čemer operater ob izdaji računa za zadevni znesek in neodvisno od dejanskega pobiranja že preneha opravljati storitve, če:

- a) je pogodbeni cilj zaračunanega zneska uporabnika odvrniti od neupoštevanja obdobja zvestobe, h kateremu se je zavezal, in povrnitev škode, ki jo je operater utrpel zaradi neupoštevanja obdobja zvestobe – v bistvu zaradi izgube dobička, ki bi ga dosegel, če bi pogodba ostala veljavna do konca obdobja, zaradi nižjih pogodbeno dogovorjenih cen, zaradi nujenja opreme ali drugih ponudb, brezplačno ali po nižjih cenah, ali zaradi stroškov oglaševanja in pridobivanja uporabnikov;
- b) sklenjene pogodbe z obdobjem zvestobe za oglaševalce vsebujejo višje nadomestilo kot pogodbe brez obdobja zvestobe, pri čemer se nadomestilo v obeh primerih (to je v pogodbah z obdobjem zvestobe in brez njega) izračuna na podlagi zneska mesečnih plačil, določenega v sklenjenih pogodbah;
- c) se zaračunani znesek lahko v nacionalnem pravu opredeli kot določilo o pogodbeni kazni?

2. Ali lahko odgovor na prvo vprašanje spremeni morebiten neobstoj kakršnega koli ali kakršnih koli položajev, navedenih v različnih točkah tega predloga?

21. V postopku pred Sodiščem so MEO, Portugalska republika, Republika Irska in Evropska komisija podale pisna stališča in se – z izjemo Republike Irske – udeležila ustne obravnave z dne 26. aprila 2018.

## V. Presoja

### A. Dopustnost in razlaga vprašanja za predhodno odločanje

22. Sodišče je že odločilo, da je treba Tribunal Arbitral Tributário (arbitražno sodišče za davčne zadeve) šteti za sodišče države članice v smislu člena 267 PDEU, zaradi česar je upravičeno do predložitve Sodišču.<sup>5</sup>

23. Stališču Republike Portugalske, da predlog za sprejetje predhodne odločbe ni dopusten, ker so izvajanja predložitvenega sodišča špekulativna, ni mogoče slediti. Zadostuje spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalna sodišča zastavijo v pravnem in dejanskem okviru, ki so ga pristojna opredeliti sama in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, velja domneva upoštevnosti. Predlog nacionalnega sodišča je mogoče zavreči samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore.<sup>6</sup>

24. Navedeni pogoji v obravnavanem primeru niso izpolnjeni. Vprašanje predložitvenega sodišča se namreč nanaša predvsem na razlago in uporabo člena 2(1)(c) Direktive o DDV v primeru pogodbene odškodnine. To vprašanje je nedvomno dopustno.

<sup>5</sup> Sodba z dne 12. junija 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, točke od 23 do 34).

<sup>6</sup> Sodbe z dne 17. septembra 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, točka 32); z dne 30. aprila 2014, Pflieger in drugi (C-390/12, EU:C:2014:281, točka 26); z dne 22. junija 2010, Melki in Abdeli (C-188/10 in C-189/10, EU:C:2010:363, točka 27), ter z dne 22. januarja 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, točka 19).

25. Vendar je treba zelo dolgo vprašanje za predhodno odločanje nekoliko pojasniti. Predložitveno sodišče v bistvu naproša za razjasnitev, ali se plačilo odškodnine družbi MEO s strani (sedaj že bivšega) uporabnika šteje za plačilo za storitev v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV.

26. To je vprašljivo, ker so se pogodbeno dogovorjene storitve prekinile, zaradi česar MEO ne opravlja nobenih storitev več. Po drugi strani pa je višina odškodnine z namenom uporabnika odvrniti od nespoštovanja obdobja zvestobe enaka prvotno dogovorjenim neto plačilom za opravljene storitve.

27. Zato je treba pojasniti, ali se odškodnina, ki jo mora plačati uporabnik, nanaša „samo“ na povrnitev premoženjske škode, ki jo je utrpela MEO, ali morda na obdavčljivo storitev, ki jo je MEO opravila za uporabnika.

## **B. Pravno stanje**

### *1. Plačilo za opravljeno dobavo ali storitev*

28. Na podlagi člena 2(1) Direktive o DDV so predmet DDV samo določene, izrecno našteje transakcije. Oba glavna obdavčljiva dogodka sta določena v členu 2(1)(a) in (c) Direktive o DDV. V skladu z navedenima določbama so dobave blaga in storitve, ki jih opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak, za plačilo, predmet DDV. Z DDV naj se kot splošno trošarino obdavči zmožnost potrošnika, da del premoženja nameni pridobitvi potrošne koristi (dobava ali storitev).<sup>7</sup>

29. Nasprotno že iz člena 2(1)(a) in (c) Direktive o DDV izhaja, da zgolj zaradi plačila (dolgovanega zneska) še ne nastopi davčna obveznost prejemnika, čeprav je morda davčni zavezanec. Ta mora namreč opraviti dobavo ali storitev, za katero se izvede plačilo.<sup>8</sup>

30. Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je na to mogoče odgovoriti pritrdilno le, če obstaja neposredna zveza med opravljeno storitvijo in prejeto protivrednostjo, pri čemer plačani zneski pomenijo ustrezno nadomestilo za individualno storitev, opravljeno v okviru pravnega razmerja, v katerem se storitve opravljajo vzajemno.<sup>9</sup>

31. Plačila, opravljena zunaj takšnega pravnega razmerja – ki ga je sicer zaradi značaja DDV kot splošne trošarine treba razumeti široko – ne pomenijo obdavčljive transakcije. Zato ne gre za storitev, opravljeno za plačilo, če podjetje sicer prejme plačilo, vendar plačnik tega zneska ne plača zaradi pridobitve potrošne koristi (torej za dobavo ali storitev), temveč iz drugih razlogov (npr. iz usmiljenja<sup>10</sup>).

32. Enako velja, če je plačilo namenjeno povrnitvi premoženjske škode podjetja, kot v primeru zamudnih obresti (premoženjska škoda v obliki škode zaradi refinanciranja kot posledica plačila z zamudo<sup>11</sup>) ali povrnitve izgubljenega dobička zaradi odstopa od pogodbe.<sup>12</sup> V vseh teh primerih se plačilo sicer opravi, vendar ne zaradi dobave blaga ali opravljene storitve podjetja, temveč zaradi poravnave premoženjskih posledic, ki nastopijo zaradi neopravljene dobave ali storitve s strani podjetja.

<sup>7</sup> Glej primeroma sodbi z dne 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, točki 20 in 23), ter z dne 11. oktobra 2007, KÖGÁZ in drugi (C-283/06 in C-312/06, EU:C:2007:598, točka 37 – „znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna v zameno za dobavljeno blago in opravljene storitve“).

<sup>8</sup> Tako izrecno tudi sodba z dne 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točka 18).

<sup>9</sup> Glej v tem smislu sodbe z dne 18. julija 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, točka 19); z dne 23. marca 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, točka 34); z dne 21. marca 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, točka 39), in z dne 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točka 14).

<sup>10</sup> Sodba z dne 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točka 17 – „iz osebnih razlogov“).

<sup>11</sup> Sodba z dne 1. julija 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, točka 8).

<sup>12</sup> Sodba z dne 18. julija 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, točka 35).

33. V teh primerih je plačilo v bistvu namenjeno poplačilu finančne škode (premoženjske škode). Uporaba denarja za denar je tipičen primer plačila za neopravljeno storitev<sup>13</sup> („denarja ni moč jesti“<sup>14</sup>). To je mogoče enačiti s povrnitvijo premoženjske škode (kot na primer povrnitev izgubljenega dobička ali škode zaradi zamude), ker tudi tukaj ne gre za pridobitev potrošne koristi, temveč se zgolj izravnava preprečitev povečanja premoženja.

34. Nasprotno pa ni upoštevno, kako se odškodnina presoja na podlagi nacionalnega prava. Ali gre za deliktni odškodninski zahtevek, pogodbeno kazen, za povrnitev škode ali za plačilo – kot sta poudarili tudi Komisija in Portugalska na ustni obravnavi – z vidika prava o DDV ni pomembno. Presoja, ali se plačilo nanaša na opravljeno dobavo ali storitev, je vprašanje prava Unije, na katerega je treba odgovoriti ne glede na nacionalno pravo.<sup>15</sup>

## 2. Sodna praksa Sodišča glede podobnih „nadomestil“

35. Pri tako imenovanih nadomestilih, povrnitvi škode oziroma odškodninah je zato treba vselej pojasniti, zakaj in čemu so bila ta plačila izvedena, da bi se lahko presodilo, ali gre za dobavo ali storitev, opravljeno za plačilo v smislu člena 2(1)(a) in (c) Direktive o DDV.

36. Sodišče se je v sodbi *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* ukvarjalo s pavšalno odškodnino za povrnitev škode, ki jo je hotelir utrpel zaradi odstopa stranke od pogodbe (tako imenovana ara). Taka odškodnina ne pomeni plačila storitve in ni del davčne osnove za DDV.<sup>16</sup> Ker plačilo are, prvič, ne pomeni plačila, ki ga prejme lastnik hotela kot ustrezno nadomestilo za samostojno in individualno storitev, ki jo je opravil za stranko, in drugič, ker je namen ohranitve te are, zaradi odstopa stranke od pogodbe, odprava posledic neizvršitve pogodbe, je treba ugotoviti, da niti plačilo are niti njena ohranitev ne sodita na področje člena 2(1)(c) Direktive o DDV.<sup>17</sup>

37. V sodbi *Air France-KLM in Hop!Brit-Air* je Sodišče nasprotno odločilo, da se letalska družba ne more sklicevati na to, da je znesek, ki ga plača potnik, ki na let ne pride, in ki ga družba zadrži, pogodbeni odškodnina – ker je namenjena zgolj povračilu škode, nastale družbi – ki ni predmet DDV (torej je neobdavčljiva).<sup>18</sup>

38. To je Sodišče v bistvu utemeljilo s tem, da na eni strani cena, ki jo plača potnik, ki na let ne pride, ustreza celotni ceni, ki jo je treba plačati. Na drugi strani, ko potnik plača ceno vozovnice in ko letalska družba potrdi, da mu je rezervirala sedež, je prodaja končana in dokončna. Poleg tega je treba ugotoviti, da si letalske družbe pridržujejo pravico ponovne prodaje neuporabljene storitve drugemu potniku, pri čemer prvotnemu potniku niso dolžne povrniti cene vozovnice. Iz tega je razvidno, da bi bilo priznanje odškodnine ob neobstoju škode neupravičeno.<sup>19</sup> Ugotoviti je torej treba, da namen zneska, ki ga zadržijo letalske družbe, ni povračilo škode zaradi izostanka potnika, ampak plačilo, in to tudi, če potnik prevoza ni koristil.<sup>20</sup>

13 Z vidika prava o DDV je denar samo sredstvo za pridobitev potrošne koristi (potrošne dobrine), kar sam ni. Izjema velja samo za zbirateljske kovance, pri katerih ni več v ospredju nominalna, temveč zbirateljska vrednost.

14 Povedano širše gre za prerokbo Indijancev Cree, ki se glasi: „Šele ko bo posekano poslednje drevo, šele ko bo zastrupljena poslednja reka, šele ko bo ujeta poslednja riba, šele potem boste ugotovili, da denarja ni moč jesti.“

15 Glede avtonomne razlage pojmov prava Unije glej sodbe z dne 28. julija 2011, *Nordea Pankki Suomi* (C-350/10, EU:C:2011:532, točka 22); z dne 14. decembra 2006, *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792, točka 26), in z dne 4. maja 2006, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, točka 38).

16 Sodba z dne 18. julija 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, točka 32), glej v tem smislu v zvezi z zamudnimi obrestmi tudi sodbo z dne 1. julija 1982, *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256, točke od 8 do 11).

17 Tako izrecno sodba z dne 18. julija 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, točka 35).

18 Sodba z dne 23. decembra 2015, *Air France-KLM in Hop!-Brit Air* (C-250/14 in C-289/14, EU:C:2015:841, točka 29).

19 Sodba z dne 23. decembra 2015, *Air France-KLM in Hop!-Brit Air* (C-250/14 in C-289/14, EU:C:2015:841, točki 32 in 33).

20 Sodba z dne 23. decembra 2015, *Air France-KLM in Hop!-Brit Air* (C-250/14 in C-289/14, EU:C:2015:841, točka 34).

39. Obravnavani primer se giblje med tema sodbama. Po eni strani zaradi prekinitve pogodbe MEO ne opravlja nobenih storitev več za uporabnika, ki ni izpolnil obveznosti. To poudarja zlasti MEO. Po drugi strani pa je višina dolgovanega zneska enaka prvotno dogovorjenemu pogodbenemu neto plačilu za storitve. To poudarjajo zlasti Komisija, Irska in Portugalska.

40. Za razliko od omenjenih sodb pa so bile v obravnavanem primeru za uporabnika opravljene ustrezne storitve za plačilo, pri čemer so zaradi odpovedi pogodbe nastopili nadaljnji – pogodbeno določeni – stroški. V zvezi s tem – drugače kot meni MEO – ni pomembno, da je pogodba prenehala. Tudi plačila po prenehanju veljavnosti pogodbe se lahko nanašajo na storitve, ki so bile predhodno dogovorjene s pogodbo.

41. Poleg tega bo premoženjska škoda v obliki izgubljenega dobička praviloma vedno nižja od dogovorjenega neto plačila, ker dobička v višini dogovorjenega (neto) plačila praviloma ni mogoče doseči. Opravljanje storitev je praviloma povezano z določenimi stroški, ki v primeru neuporabe storitev odpadejo. Glede na navedeno tukaj na primer odpadejo stroški vzdrževanja in upravljanja za uporabnike, „ki niso izpolnili obveznosti“. O pavšalni odškodnini – kot je navedla MEO na ustni obravnavi – ni mogoče govoriti. Zato se vsekakor – kot sta navedli Komisija in Portugalska na ustni obravnavi – postavlja vprašanje, zakaj morata uporabnik, ki je storitev uporabljal 24 mesecev, in uporabnik, ki je zaradi prekinitve pogodbe to uporabljal samo npr. 18 mesecev, plačati enak znesek, z vidika DDV pa se obravnavata različno.

### *3. Možne rešitve v obravnavanem primeru*

42. Glede na navedeno po mojem mnenju prideta v poštev samo dve možni rešitvi. Odškodnina se bodisi nanaša na izgubljeni dobiček MEO in je namenjena povrnitvi s tem povezane premoženjske škode. V tem primeru gre za neobdavčljivo transakcijo.

43. Če pa se odškodnina z gospodarskega vidika šteje za del skupne cene posebnih storitev, ki jih opravlja MEO, ki je bila zgolj zaradi načina plačila razdeljena na mesečne obroke (kot neke vrste obročno plačilo) in v primeru kršitve obveznosti plačila takoj zapade v plačilo v višini še neporavnane zneska.

44. Zadnje navedeno stališče je po mojem mnenju in mnenju Komisije, Portugalske in Irske pravilno. Po eni strani se postavlja vprašanje, katera škoda se povrne pavšalno, če je višina domnevne škode enaka ceni, ki jo je treba plačati za opravljeno storitev. Po drugi strani se ob sklenitvi takšne pogodbe določi znesek, ki ga je treba plačati MEO za neko minimalno obdobje, ne glede na dejansko izvajanje storitev. Zato pa – kot je pravilno poudarila Komisija na ustni obravnavi – zaradi predčasnega prenehanja pogodbe škoda ne nastane. MEO prejme enak (neto) znesek kot v primeru izpolnitve pogodbe. Vendar, kot se je Sodišče že izreklo, bi bilo „priznanje odškodnine ob neobstoju škode neupravičeno“.<sup>21</sup>

45. Navedeno potrjuje tudi gospodarski namen pogodbenega razmerja s strani MEO. Sodišče samo priznava pomen gospodarske stvarnosti v pravu o DDV.<sup>22</sup>

46. Ob upoštevanju takšne gospodarske stvarnosti – v skladu s stališčem Komisije, Portugalske in Irske – obstaja neke vrste fiksna cena v obliki pogodbeno dogovorjenega minimalnega plačila. Zato z vidika prava o DDV ni razlike, ali uporabnik za internetni priključek v minimalnem obdobju vezave 24 mesecev plača vsak mesec 100 EUR, ki jih mora plačevati še naprej, če pred iztekom pogodbenega

<sup>21</sup> Sodba z dne 23. decembra 2015, Air France-KLM in Hop!-Brit Air (C-250/14 in C-289/14, EU:C:2015:841, točka 34).

<sup>22</sup> Sodba z dne 20. junija 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, točki 48 in 49); glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Jääskinen v zadevi Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, točka 55).

razmerja od pogodbe odstopi (skupni znesek: 2400 EUR). Do enakega rezultata pridemo, če plača takoj 2400 EUR, s čemer dobi pravico do uporabe internetnega priključka do 24 mesecev, če ne zamenja stanovanja. V obeh primerih se pogodbeni znesek (2400 EUR) nanaša na določeno storitev (internetni priključek), katere obseg ni gotov. To je podano v primeru vseh drugih pavšalno določenih cen.

47. V obravnavanem primeru je negotovo samo časovno obdobje uporabe, ne pa plačilo za storitve. MEO v okviru pogodb z minimalnim obdobjem vezave prejme najmanj vedno enak znesek, ne glede na obdobje dejanskega izvajanja storitev.

48. Zato je treba „odškodnino“ z gospodarskega vidika šteti samo za zadnje plačilo dosedanjih mesečnih plačil. Tako kot predhodna plačila je namenjena zgolj plačilu za doslej opravljene storitve.

49. Ta gospodarski vidik je tudi v skladu s smislom in namenom pogodbene klavzule, ki je po mnenju predložitvenega sodišča v tem, da se uporabnike odvrne od prenehanja plačevanja njihovih mesečnih „obrokov“. Takojšnja zapadlost vseh še neporavnanih „obrokov“ pavšalnega plačila ima vsekakor takšen učinek. V bistvu gre za neke vrste pogodbeno kazen, ki se ne nanaša na višino, temveč na zapadlost (preostalega) zneska (plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV). Zaradi „neizpolnitve obveznosti“ mora uporabnik dolgovani znesek plačati takoj namesto v obrokih za dosedanjo uporabo storitev. Vendar – kot pravilno poudarja Portugalska – vrsta plačila (takojšnje ali razdeljeno na več mesecev) ne spreminja narave storitve.

50. Enako velja za nadomestilo, ki ga plačujejo oglaševalci. Presoja razmerja med uporabniki in MEO z vidika prava o DDV ni odvisna od pogodbene ureditve razmerja MEO s tretjimi osebami. Višja provizija kaže zgolj na to, da MEO pri pogodbah z minimalnim obdobjem vezave dosega višji dobiček, ker ima na ta način zagotovljeno določeno minimalno plačilo za opravljene storitve, kar potrjuje zgoraj predstavljeno gospodarsko presojo dejanskega stanja.

51. Posledično gre za storitev za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV.

#### 4. *Obračun in višina DDV*

52. Ker iz predloga za sprejetje predhodne odločbe izhaja, da se v večini primerov sporna odškodnina ne plača in da so davčni organi od dolgovane odškodnine DDV očitno obračunali, se zdi primerno predložitvenemu sodišču podati še dva koristna napotka.

53. Po eni strani se dolgovani DDV vedno izračuna na podlagi dogovorjenih ali prejetih zneskov (tukaj odškodnine). To izrecno izhaja iz določb členov 73 in 78(a) Direktive o DDV. V skladu z navedenima določbama davčna osnova zajema celotni znesek, ki ga je prejel ali ga bo prejel izvajalec, razen DDV.

54. Po drugi strani je Sodišče večkrat odločilo, da podjetje kot davčni zavezanec deluje „le“ v vlogi pobiralca davka za državo,<sup>23</sup> ker je DDV posredna trošarina, ki jo mora nositi končni potrošnik.<sup>24</sup> Glede na navedeno se je Sodišče večkrat tudi izreklo, da „davčna osnova za davek na dodano vrednost, ki ga morajo pobrati davčni organi, ne more biti višja od plačila, ki ga dejansko plača končni porabnik in na podlagi česar je obračunan DDV, ki ga mora plačati“.<sup>25</sup> Če podjetje ne prejme plačila od končnega potrošnika, DDV ni dolžan plačati.

23 Sodbi z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25), in z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21), glej tudi moje sklepne predloge v zadevi Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, točka 21).

24 Sodbi z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točka 19), in z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 34), ter sklep z dne 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, neobjavljen, EU:C:2011:825, točka 21).

25 Sodba z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točka 19), podobno tudi sodbi z dne 15. oktobra 2002, Komisija/Nemčija (C-427/98, EU:C:2002:581, točka 30), in z dne 16. januarja 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, točka 19), ter sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, točka 69).



55. Zato je treba davčni dolg podjetja na podlagi člena 90 Direktive o DDV nujno<sup>26</sup> popraviti, če se z zadostno verjetnostjo ugotovi, da njegov pogodbenik ne bo izvedel nobenega plačila več. Kdaj je mogoče izhajati iz takšne zadostne verjetnosti, je dejansko vprašanje, na katerega mora odgovoriti nacionalno sodišče ob upoštevanju temeljnih pravic davčnih zavezancev in načela sorazmernosti na eni strani in interesa države po učinkoviti obdavčitvi na drugi strani.

## VI. Predlog

56. Ob upoštevanju navedenih preudarkov Sodišču predlagam, naj na predlog Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (arbitražno sodišče za davčne zadeve (center za upravno arbitražo), Portugalska) za sprejetje predhodne odločbe odgovori:

1. Člen 2(1)(c) Direktive 2006/112/ES je treba razlagati tako, da plačilo vnaprej določenega zneska v primeru predčasnega prenehanja pogodbe povzroči nastanek obveznosti plačila DDV, če se šteje za plačilo za opravljene storitve in se ne omejuje na povrnitev utrpele premoženjske škode.
2. Pri tej razlagi ni pomembno, da oglaševalec takšnih pogodb z obdobjem zvestobe prejme višje nadomestilo od pogodb brez obdobja zvestobe. Prav tako ni pomembno, da se ta znesek na podlagi nacionalnega prava šteje za pogodbeno kazen.

<sup>26</sup> Sodba z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 20 in naslednje) ter moji sklepní predlogi v zadevi Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, točka 27).