



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 22. novembra 2018*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Področje uporabe – Obdavčljive transakcije – Storitve, opravljena za plačilo – Razlika med neobdavčljivo odškodnino in obdavčljivimi storitvami, opravljenimi za plačilo „odškodnine““

V zadevi C-295/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (razsodišče v davčnih sporih (center za upravno arbitražo), Portugalska) z odločbo z dne 8. januarja 2017, ki je na Sodišče prispela 22. maja 2017, v postopku

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik Sodišča v funkciji predsednika petega senata, E. Levits (poročevalec), sodnik, in M. Berger, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: R. Šereš, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 26. aprila 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA V. Codeço, M. Machado de Almeida in R. M. Fernandes Ferreira, advogados,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, M. Figueiredo in R. Campos Laires, agenti,
- za irsko vlado M. Browne, J. Quaney in A. Joyce, agenti, skupaj z N. J. Traversom, SC, in A. Keirse, BL,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in A. Caeiros, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 7. junija 2018

* Jezik postopka: portugalsčina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2(1)(c), člena 64(1), člena 66, prvi odstavek, točka (a), in člena 73 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (v nadaljevanju: MEO) in Autoridade Tributária e Aduaneira (davčni in carinski organ, Portugalska) glede odmere davka na dodano vrednost (DDV) in kompenzacijskih obresti v zvezi s tem.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 2(1)(c) Direktive o DDV določa, da so predmet DDV „storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.“
- 4 Člen 64(1) te direktive določa:

„Če se izdajajo zaporedni računi ali izvršijo zaporedna plačila, se dobava blaga [...] ali opravljanje storitev šteje za zaključeno v trenutku, ko poteče obdobje, na katerega se taki računi ali plačila nanašajo.“
- 5 Člen 66, prvi odstavek, navedene direktive določa:

„Z odstopanjem od členov 63, 64 in 65 lahko države članice določijo, da obveznost obračuna DDV za določene transakcije ali za določene kategorije davčnih zavezancev nastane v enem od naslednjih trenutkov:

 - (a) najkasneje ob izdaji računa;

[...]“
- 6 Člen 73 te iste direktive določa:

„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.“
- 7 Člen 90 Direktive o DDV določa:

„1. Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

2. Države članice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega neplačila.“

Portugalsko pravo

- 8 Člen 1(1)(a) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zakonik o davku na dodano vrednost) določa:

„Predmet davka na dodano vrednost so:

- a) dobave blaga in storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na nacionalnem ozemlju za plačilo“.

- 9 Člen 16(1) zakonika o davku na dodano vrednost določa:

„Brez poseganja v določbe odstavkov 2 in 10 je osnova za obdavčitev obdavčljivih dobav blaga in opravljanja storitev enaka vrednosti plačila, ki se prejme ali bi se moralo prejeti od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 10 Glavna dejavnost MEO, družbe s sedežem v Lizboni (Portugalska), je opravljanje telekomunikacijskih storitev na portugalskem ozemlju. S tem opravlja ekonomsko dejavnost v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV in je zato zavezanka za DDV.
- 11 Družba MEO v okviru svoje dejavnosti s svojimi strankami sklepa pogodbe za opravljanje storitev na področju telekomunikacij, dostopa do interneta, televizije in multimedijev, izmed katerih nekatere določajo najkrajše trajanje naročniškega razmerja, pri tem pa strankam ponuja ugodnejše pogoje, zlasti v obliki nižjih mesečnih naročnin.
- 12 Te pogodbe prav tako določajo, da je v primeru deaktivacije proizvodov in storitev, ki so predmet teh pogodb, pred potekom dogovorjenega najkrajšega trajanja naročniškega razmerja na zahtevo strank ali iz razloga, ki je od njih neodvisen, družba MEO upravičena do odškodnine, ki ustreza znesku dogovorjene mesečne naročnine, ki se pomnoži z razliko med dolžino najkrajšega trajanja naročniškega razmerja, ki je določeno v pogodbi, in številom mesecev, v katerih je bilo zagotovljeno opravljanje storitev.
- 13 Po mnenju predložitvenega sodišča bi znesek, ki ga stranka dolguje družbi MEO v primeru predčasnega odstopa od pogodbe o opravljanju storitev, torej pomenil znesek naročnine, ki ustreza celotnemu najkrajšemu trajanju naročniškega razmerja, tudi če opravljanje storitev stranki ne bi bilo zagotovljeno do konca tega obdobja.
- 14 Iz predložitvene odločbe prav tako izhaja, da je stranka ta znesek dolžna plačati, če se storitve deaktivirajo pred koncem najkrajšega trajanja naročniškega razmerja, zlasti če kupec ne izpolni obveznosti plačila dogovorjenih mesečnih naročnin.
- 15 Davčni in carinski organ je v okviru nadzora, opravljenega pri družbi MEO med 1. aprilom in 20. novembrom 2014, ugotovil, da za davčno leto 2012 družba MEO ni plačala DDV od zneska, ki je bil zaračunan strankam po predčasnem odstopu od pogodb o opravljanju storitev, in je zato izdal odločbe o odmeri DDV.
- 16 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da kadar stranka predčasno prekine pogodbo o opravljanju storitev, družba MEO deaktivira pogodbeno dogovorjene storitve in na kupca naslovi račun, na katerem je naveden znesek nadomestila, ki je pogodbeno vnaprej določen in dolgovan družbi MEO, ter navedba „ni predmet DDV“.

- 17 Ker je družba MEO menila, da znesek, dolgovan na podlagi predčasne prekinitve pogodbe o opravljanju storitev, pomeni nadomestilo, ki ni predmet DDV, ker se ne nanaša na plačilo nobenega opravljanja storitev, je zoper navedene odločbe o odmeri DDV vložila ugovor, ki je bil zavržen.
- 18 Družba MEO je zoper odločbo o zavrnitvi njenega ugovora 23. decembra 2015 vložila pritožbo, o kateri ni bilo odločeno v zakonsko določenem roku.
- 19 Družba MEO je 20. maja 2016 na predložitveno sodišče Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (razsodišče v davčnih sporih (center za upravno arbitražo), Portugalska) vložila tožbo, katere predmet je ugotovitev nezakonitosti odločb o odmeri DDV.
- 20 Predložitveno sodišče meni, da zneski, ki jih stranke zaradi nespoštovanja najkrajšega trajanja naročniškega razmerja dolgujejo družbi MEO, za namene DDV pomenijo plačilo za opravljanje storitev in se zato štejejo za nadomestilo.
- 21 Po mnenju tega sodišča imajo ti zneski znake nadomestila tudi zato, ker družbi MEO omogočajo, da zagotavlja enako raven prihodkov, kot bi jo imela brez prekinitve opravljanja storitev. Družba MEO naj ne bi utrpela izgube prihodkov, ker naj bi bili ti zneski pogodbeno dogovorjeni.
- 22 V teh okoliščinah je Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (arbitražno sodišče za davčne zadeve (center za upravno arbitražo)) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 2(1)(c), člen 64(1), člen 66[, prvi odstavek,] točka (a), in člen 73 Direktive [o DDV] razlagati tako, da [DDV] 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 določeni 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 zagotavljanja 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?“

Predlog za ponovno odprtje ustnega dela postopka

- 23 Tožeče stranke v postopku v glavni stvari so po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke z vlogo, ki je bila v sodnem tajništvu Sodišča vložena 25. junija 2018, predlagale ponovno odprtje ustnega dela postopka na podlagi člena 83 Poslovnika Sodišča.

- 24 V utemeljitev svojega predloga je družba MEO v bistvu trdila, da sklepni predlogi generalne pravobranilke, zlasti točke 41, 44, 46 in 47 teh sklepnih predlogov, temeljijo na napačnih dejstvih, zlasti glede zneska, ki ga je družba MEO zaračunala svojim strankam v primeru predčasnega odstopa od pogodbe o opravljanju storitev.
- 25 V zvezi s tem je treba spomniti, da je v skladu s členom 252, drugi odstavek, PDEU dolžnost generalnega pravobranilca, da popolnoma nepristransko in neodvisno javno predstavi obrazložene sklepne predloge o zadevah, pri katerih se v skladu s Statutom Sodišča Evropske unije zahteva njegovo sodelovanje. Sodišča ne zavezujejo niti ti predlogi niti obrazložitev, ki generalnega pravobranilca pripelje do njih (sodba z dne 22. junija 2017, Federatie Nederlandse Vakvereniging in drugi, C-126/16, EU:C:2017:489, točka 31 in navedena sodna praksa).
- 26 Spomniti je treba tudi, da Statut Sodišča Evropske unije in Poslovnik zainteresiranim strankam ne dajeta možnosti, da predložijo stališča v odgovor na sklepne predloge generalnega pravobranilca (sodba z dne 25. oktobra 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, točka 23 in navedena sodna praksa). Zato nestrinjanje zainteresirane stranke s sklepnimi predlogi generalnega pravobranilca ne glede na vprašanja, ki jih ta preizkusi v njih, samo po sebi ne more biti razlog, ki bi upravičeval ponovno odprtje ustnega postopka (sodbi z dne 25. oktobra 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, točka 24, in z dne 29. novembra 2017, King, C-214/16, EU:C:2017:914, točka 27 in navedena sodna praksa).
- 27 S trditvami, ki se nanašajo na elemente, ki opredeljujejo znesek, ki se zaračuna, če stranka predčasno odstopi od pogodbe o opravljanju storitev, želi družba MEO odgovoriti na sklepne predloge generalne pravobranilke, tako da izpodbija opis navedenega zneska, kot izhaja iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, iz spisa, ki ga ima Sodišče na voljo, in iz informacij, podanih na obravnavi.
- 28 Sodišče lahko na podlagi člena 83 svojega Poslovnika po opredelitvi generalnega pravobranilca kadar koli odredi ponovno odprtje ustnega dela postopka, zlasti če meni, da zadeva ni dovolj razjasnjena, ali če stranka po koncu ustnega dela postopka navede novo dejstvo, ki je odločilno za odločitev Sodišča, ali če je v zadevi treba odločiti na podlagi trditve, o kateri stranke ali zainteresirani subjekti iz člena 23 Statuta Sodišča Evropske unije niso razpravljali.
- 29 Izračun zneska, ki ga je zaračunala družba MEO zaradi predčasne prekinitve pogodbe o opravljanju storitev, pa je opisalo predložitveno sodišče, tako kot izhaja iz točke 12 te sodbe, česar družba MEO poleg tega ni izpodbijala niti v pisnem stališču niti med obravnavo. Poleg tega je treba poudariti, da je ugotovitev dejstev v izključni pristojnosti predložitvenega sodišča. Opredelitev tega zneska, ki ga je družba MEO navedla, za Sodišče v okviru odgovora na predlog za sprejetje predhodne odločbe ni zavezujoča.
- 30 V obravnavani zadevi Sodišče po opredelitvi generalne pravobranilke šteje, da ima na voljo vse potrebne podatke, da lahko odgovori na vprašanje predložitvenega sodišča, in meni, da se je za rešitev zadeve v postopku v glavni stvari o vseh trditvah, zlasti tistih, ki se nanašajo na opredelitev navedenega zneska, razpravljalo pred Sodiščem.
- 31 Iz tega sledi, da ni treba odrediti ponovnega odprtja ustnega dela postopka.

Vprašanja za predhodno odločanje

Dopustnost

- 32 Portugalska republika se sklicuje na nedopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe, tako da se sklicuje na negotovost in špekulativnost vprašanj, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, ki naj ne bi ugotovilo dejanskih okoliščin, ki so podlaga spora v postopku v glavni stvari, in naj ne bi ugotovilo upoštevnega pravnega okvira.
- 33 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, ki ga določa člen 267 PDEU, le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, ob upoštevanju posebnosti zadeve pristojno, da presodi potrebo po sprejetju predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, in tudi ustreznost vprašanj, ki jih predloži Sodišču. Zato je Sodišče, kadar se predložena vprašanja nanašajo na razlago prava Unije, načeloma dolžno odločati (sodba z dne 6. marca 2018, SEGRO in Horváth, C-52/16 in C-113/16, EU:C:2018:157, točka 42 in navedena sodna praksa).
- 34 Poleg tega je predlog nacionalnega sodišča mogoče zavreči le, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije ni v nikakršni zvezi 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 (sodba z dne 6. marca 2018, SEGRO in Horváth, C-52/16 in C-113/16, EU:C:2018:157, točka 43 in navedena sodna praksa).
- 35 V obravnavanem primeru je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da predložitveno sodišče dvomi o razlagi in uporabi člena 2(1)(c) in člena 73 Direktive o DDV glede opredelitve zneskov, ki jih je prejela družba MEO, potem ko so njene stranke pred koncem dogovorjenega najkrajšega trajanja naročniškega razmerja odstopile od pogodbe o opravljanju storitev. Treba je tudi navesti, da je predložitveno sodišče zadostno in natančno navedlo dejanske okoliščine, ki izhajajo iz spora v postopku v glavni stvari, in tudi pravni okvir zadeve v glavni stvari, iz katerega izhaja, da postavljeni vprašanja nista hipotetični.
- 36 Iz tega na eni strani izhaja, da razlaga prava Unije, za katero je zaproseno v obravnavanem primeru, pomeni gotov odnos s predmetom spora v postopku v glavni stvari, in na drugi strani, da postavljeni vprašanja nista hipotetični.
- 37 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten.

Vsebinska obravnava

Prvo vprašanje

- 38 S prvim vprašanjem želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, ali je treba vnaprej določeni znesek, ki ga gospodarski subjekt prejme, če pride do predčasnega prenehanja pogodbe o opravljanju storitev, ki določa najkrajše trajanje naročniškega razmerja, ker njegova stranka od nje odstopi ali iz razloga, ki se lahko pripiše tej stranki, in katerega višina ustreza znesku, ki bi ga ta subjekt prejel med preostankom navedenega obdobja, šteti za plačilo za storitve, opravljene za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV, ki so kot take predmet tega davka.
- 39 Glede tega je treba navesti, da je v smislu te določbe storitev opravljena „za plačilo“ le, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec storitve, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (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 in navedena sodna praksa, in z dne 23. decembra 2015, Air France-KLM in Hop!-Brit-Air, C-250/14 in C-289/14, EU:C:2015:841, točka 22). Za tak primer gre, če obstaja neposredna povezava med opravljeno storitvijo in prejeto protivrednostjo (glej v tem smislu sodbo z dne 23. decembra 2015, Air France-KLM in Hop!-Brit-Air, C-250/14 in C-289/14, EU:C:2015:841, točka 23 in navedena sodna praksa).

- 40 Kar zadeva neposredno povezavo med storitvijo, opravljeno za prejemnika, in prejeto dejansko protivrednostjo, je Sodišče v zvezi s prodajo letalskih vozovnic, ki jih potniki niso uporabili in za katere ti niso mogli pridobiti povračila, že razsodilo, da je protivrednost cene, plačane ob podpisu pogodbe o zagotavljanju storitev, pravica stranke do izvedbe obveznosti, ki izhajajo iz pogodbe, neodvisno od tega, ali stranka to pravico koristi. Tako ponudnik storitev to storitev opravi, ko stranki omogoči, da ima od nje korist, tako da na obstoj prej omenjene neposredne povezave ne vpliva dejstvo, da stranka navedene pravice ne izkoristi (glej v tem smislu sodbo z dne 23. decembra 2015, Air France-KLM in Hop!-Brit-Air, C-250/14 in C-289/14, EU:C:2015:841, točka 28).
- 41 Poleg tega je treba glede pogoja, da med prejetim plačilom in opravljeno storitvijo obstaja neposredna povezava, ugotoviti, ali znesek, dolgovan zaradi nespoštovanja najkrajšega trajanja naročniškega razmerja v skladu s pogoji iz pogodb v sporu o glavni stvari, ustreza plačilu za opravljeno storitev, ob upoštevanju sodne prakse, ki je navedena v točkah 39 in 40 te sodbe.
- 42 V obravnavanem primeru pa je treba opozoriti, da glede na metodo izračuna, ki jo je opisalo predložitveno sodišče in ki je navedena v točki 12 te sodbe, znesek, ki ga je treba plačati na podlagi navedenih pogodb zaradi nespoštovanja najkrajšega trajanja naročniškega razmerja, sestoji iz zneska naročnine, ki je pomnožen z razliko med najkrajšim trajanjem naročniškega razmerja in številom mesecev, v katerih je bilo opravljanje storitev zagotovljeno. Tako izplačilo dolgovanega zneska zaradi nespoštovanja najkrajšega trajanja naročniškega razmerja družbi MEO omogoča, da načeloma ustvari isti dohodek, kot če stranka ne bi predčasno odstopila od pogodbe.
- 43 Glede pomembnosti pogodbenih določil pri opredelitvi neke transakcije za obdavčljivo transakcijo je treba navesti, da upoštevanje ekonomske in poslovne stvarnosti pomeni temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 20. junija 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, točka 42 in navedena sodna praksa).
- 44 Ker pa ima družba MEO na podlagi pogodb iz postopka v glavni stvari v primeru nespoštovanja najkrajšega trajanja naročniškega razmerja pravico do plačila istega zneska, kot je ta, ki bi ga prejela kot plačilo za storitve, ki se jih je zavezala opraviti, če stranka ne bi odstopila od pogodbe, kar mora po potrebi preveriti predložitveno sodišče, to, da pride do predčasnega prenehanja pogodbe, ker stranka od nje odstopi ali iz razloga, ki se lahko pripiše tej stranki, ne spremeni ekonomske stvarnosti odnosa med družbo MEO in njeno stranko.
- 45 V teh okoliščinah je treba šteti, da protivrednost zneska, ki ga je stranka plačala družbi MEO, pomeni pravico stranke do tega, da ta gospodarski subjekt izpolni obveznosti iz pogodbe o opravljanju storitev, tudi če stranka ne želi ali ne more izvajati te pravice iz razloga, ki se ji lahko pripiše. Namreč, v obravnavanem primeru družba MEO stranki omogoči, da ima korist od tega opravljanja storitev v smislu sodne prakse, navedene v točki 40 te sodbe, in ji ni mogoče pripisati prenehanja opravljanja navedene storitve.
- 46 V zvezi s tem je treba dodati, da čeprav je bil navedeni znesek opredeljen kot nadomestilo za povračilo škode, ki jo je utrpela družba MEO, bi se narava protivrednosti, ki jo plača stranka, spremenila glede na to, ali se ta stranka odloči zadevno storitev uporabljati med obdobjem, ki je določeno v pogodbi.
- 47 Tako bi bili stranka, ki je imela korist od opravljanja storitev v celotnem obdobju najkrajšega trajanja naročniškega razmerja, dogovorjenega s pogodbo, in stranka, ki odstopi od pogodbe pred koncem tega obdobja, obravnavani drugače z vidika DDV.

- 48 Zato je treba šteti, da znesek, ki je dolgovan zaradi nespoštovanja najkrajšega trajanja naročniškega razmerja, krije storitve, ki jih zagotavlja družba MEO, ne glede na to, ali stranka izvaja pravico do teh storitev do izteka najkrajšega trajanja naročniškega razmerja.
- 49 V zvezi z zahtevo, da plačani zneski pomenijo protivrednost za storitev, ki jo je mogoče individualizirati, je treba poudariti, da sta storitev, ki jo je treba zagotoviti, in znesek, zaračunan stranki v primeru prenehanja pogodbe med najkrajšim trajanjem naročniškega razmerja, že določena ob sklenitvi pogodbe.
- 50 Tako je treba znesek, dolgovan zaradi nespoštovanja najkrajšega trajanja naročniškega razmerja, šteti za sestavni del celotne cene, ki se plača za opravljanje storitev, ki je razdeljena na mesečne obroke in ki v primeru neizpolnitve obveznosti plačila takoj zapade v plačilo.
- 51 Glede zadnje okoliščine namreč iz predložitvene odločbe izhaja, da je v skladu z upoštevnimi določbami nacionalnega prava davek, ki se plača na navedeni znesek, dolgovan v trenutku izdaje računa, kar je primer, na katerega se nanaša člen 66, prvi odstavek, točka (a), Direktive o DDV, z odstopanjem zlasti od člena 64(1) te direktive, ki sta določbi, na kateri se predložitveno sodišče neposredno sklicuje v okviru prvega vprašanja. Glede na zgoraj navedeno, zlasti glede na dejstvo, da predčasno prenehanje pogodbe ne spremeni ekonomske stvarnosti razmerja med družbo MEO in njeno stranko, je treba šteti, da niti obveznost vnaprejšnjega obračuna DDV v primeru prenehanja pogodbe niti zgoraj navedene določbe ne vplivajo na razlago člena 2(1)(c) Direktive o DDV, ki jo je v obravnavanem primeru treba sprejeti.
- 52 Zato znesek, ki je dolgovan zaradi nespoštovanja najkrajšega trajanja naročniškega razmerja, pomeni nadomestilo za opravljanje storitev, ki ga je mogoče individualizirati.
- 53 Iz besedila prvega vprašanja, ki se prav tako sklicuje na člen 73 Direktive o DDV, izhaja, da predložitveno sodišče dvomi glede morebitnega vpliva neobstoja učinkovite izterjave dolgovanega zneska v primeru predčasnega prenehanja pogodbe na obračunavanje DDV.
- 54 V skladu s tem členom davčna osnova zajema vse, kar zajema protiplačilo, ki ga je prejel ali ga mora prejeti ponudnik storitev od svoje stranke.
- 55 Poleg tega, ob upoštevanju, da je namen DDV obremeniti le končnega potrošnika, davčna osnova za DDV, ki ga morajo pobrati davčni organi, ne more biti višja od plačila, ki ga dejansko plača končni porabnik in na podlagi katerega je obračunan DDV, ki nazadnje bremeni tega porabnika (glej v tem smislu sodbo z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, točka 19).
- 56 Zato je treba za vsak slučaj in kot je generalna pravobranilka navedla v točki 55 sklepnih predlogov, dodati, da morajo pristojni nacionalni organi po potrebi in ob pogojih, ki so določeni v nacionalnem pravu, ustrezno popraviti DDV, kot je določeno v členu 90 Direktive o DDV, zato da se DDV odbije od zneska, ki ga ponudnik storitev dejansko prejme od svoje stranke.
- 57 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 2(1)(c) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba vnaprej določeni znesek, ki ga gospodarski subjekt prejme, če pride do predčasnega prenehanja pogodbe o opravljanju storitev, ki določa najkrajše trajanje naročniškega razmerja, ker njegova stranka od nje odstopi ali iz razloga, ki se lahko pripiše tej stranki, in katerega višina ustreza znesku, ki bi ga ta subjekt prejel med preostankom navedenega obdobja, če do tega prenehanja ne bi prišlo, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče, šteti za plačilo za storitve, opravljene za plačilo, ki so kot take predmet tega davka.

Drugo vprašanje

- 58 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali so pogoji iz točk (a), (b) in (c) prvega vprašanja, in sicer to, da je namen pavšalnega zneska stranke odvrniti od nespoštovanja najkrajšega trajanja naročniškega razmerja in povrniti škodo, ki gospodarskemu subjektu nastane v primeru nespoštovanja tega obdobja, to, da je nadomestilo, ki ga trgovski zastopnik prejme za sklenitev pogodb, ki določajo najkrajše trajanje naročniškega razmerja, višje od nadomestila, ki je določeno v okviru pogodb, ki takšnega obdobja ne določajo, in to, da je zaračunani znesek po nacionalnem pravu opredeljen kot pogodbeni kazni, odločilni za opredelitev zneska, ki je vnaprej določen v pogodbi o opravljanju storitev in ki ga je stranka dolžna plačati v primeru predčasnega prenehanja pogodbe.
- 59 Prvič, predložitveno sodišče sprašuje, ali cilj pavšalnega zneska, katerega namen je odvrniti stranke od tega, da ne bi spoštovale najkrajšega trajanja naročniškega razmerja, in povrniti škodo, ki gospodarskemu subjektu nastane v primeru predčasnega prenehanja pogodbe, vpliva na opredelitev tega zneska kot plačila za opravljanje storitev.
- 60 V zvezi s tem je treba navesti, da je pojem „opravljanje storitev“ v smislu Direktive o DDV treba razlagati neodvisno od namenov in rezultatov zadevnih transakcij (glej v tem smislu sodbo z dne 20. junija 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, točka 41).
- 61 Vendar kot je že bilo razsojeno v točki 43 te sodbe, je treba upoštevati ekonomsko stvarnost zadevne transakcije, ki pomeni temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 20. junija 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, točke 42, 48 in 49 ter navedena sodna praksa). Kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 46 sklepnih predlogov, v okviru ekonomskega pristopa znesek, ki je zaradi nespoštovanja najkrajšega trajanja naročniškega razmerja dolgovan družbi MEO, zagotavlja fiksni dohodek v obliki najmanjšega pogodbenega plačila.
- 62 Zato cilj tega zneska, ki je to, da uporabnike odvrne od nespoštovanja najkrajšega trajanja naročniškega razmerja, ni odločilen za opredelitev navedenega zneska, kadar je glede na ekonomsko stvarnost namen tega zneska, da se družbi MEO načeloma zagotovijo isti dohodki, kot so dohodki, ki bi jih prejela, če pogodba ne bi prenehala pred koncem najkrajšega trajanja naročniškega razmerja iz razloga, ki se lahko pripiše uporabniku.
- 63 Drugič, predložitveno sodišče se sprašuje, ali to, da je nadomestilo, ki ga trgovski zastopnik prejme za sklenitev pogodb, ki določajo najkrajše trajanje naročniškega razmerja, višje od nadomestila, ki je določeno v okviru pogodb, ki takšnega obdobja ne določajo, vpliva na opredelitev zneska, dolgovanega zaradi nespoštovanja najkrajšega trajanja naročniškega razmerja.
- 64 Zato da se ugotovi, ali navedeni znesek pomeni protivrednost za opravljanje storitev, od katerih se plača DDV, se upoštevajo, tako kot izhaja iz točk od 39 do 51 te sodbe, elementi iz spisa, predloženega Sodišču, iz katerih izhaja, da je bil isti znesek izračunan glede na znesek osnovne naročnine tako za obdobje pred prenehanjem pogodbe o opravljanju storitev kot za obdobje od prenehanja pogodbe do konca najkrajšega trajanja naročniškega razmerja.
- 65 Ker odgovor, ki ga je Sodišče podalo na prvo vprašanje, torej nikakor ni odvisen od tega, da se lahko nadomestilo, ki ga prejme trgovski zastopnik, razlikuje glede na vrsto pogodbe, sklenjene s stranko, zadostuje ugotoviti, da primerjava med pogodbami, ki določajo najkrajše trajanje naročniškega razmerja, in pogodbami, ki tega trajanja ne določajo, ni upoštevna za vprašanje, ali dolgovani znesek, ki ga je treba plačati zaradi nespoštovanja najkrajšega trajanja naročniškega razmerja, pomeni plačilo za opravljanje storitev iz postopka v glavni stvari.

- 66 Tretjič, predložitveno sodišče se sprašuje tudi, ali to, da je znesek, zaračunan zaradi nespoštovanja najkrajšega trajanja naročniškega razmerja, v nacionalnem pravu opredeljen kot pogodbeni kazen, lahko vpliva na opredelitev tega zneska kot plačilo za opravljene storitve.
- 67 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba izraze iz neke določbe prava Unije, ki ne napotujejo posebej na pravo držav članic, navadno razlagati avtonomno in enotno (glej v tem smislu sodbo z dne 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, točka 38 in navedena sodna praksa).
- 68 Zato, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 34 sklepnih predlogov, za razlago določb Direktive o DDV ni pomembno, da ta znesek po nacionalnem pravu pomeni pravico do povrnitve škode ali pogodbeno kazen oziroma da je opredeljen kot odškodnina, nadomestilo ali plačilo.
- 69 Presoja, ali se izplačilo plačila nanaša na opravljanje storitev, je vprašanje prava Unije, na katero je treba odgovoriti ne glede na nacionalno pravo.
- 70 Ob upoštevanju navedenega je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da za opredelitev zneska, ki je vnaprej določen v pogodbi o opravljanju storitev in ki ga je stranka dolžna plačati v primeru predčasnega prenehanja te pogodbe, ni odločilno to, da je cilj tega pavšalnega zneska stranke odvrniti od nespoštovanja najkrajšega trajanja naročniškega razmerja in povrniti škodo, ki gospodarskemu subjektu nastane v primeru nespoštovanja tega obdobja, to, da je nadomestilo, ki ga trgovski zastopnik prejme za sklenitev pogodb, ki določajo najkrajše trajanje naročniškega razmerja, višje od nadomestila, ki je določeno v okviru pogodb, ki takšnega obdobja ne določajo, in to, da je navedeni znesek po nacionalnem pravu opredeljen kot pogodbeni kazen.

Stroški

- 71 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

1. Člen 2(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je treba vnaprej določeni znesek, ki ga gospodarski subjekt prejme, če pride do predčasnega prenehanja pogodbe o opravljanju storitev, ki določa najkrajše trajanje naročniškega razmerja, ker njegova stranka od nje odstopi ali iz razloga, ki se lahko pripiše tej stranki, in katerega višina ustreza znesku, ki bi ga ta subjekt prejel med preostankom navedenega obdobja, če do tega prenehanja ne bi prišlo, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče, šteti za plačilo za storitve, opravljene za plačilo, ki so kot take predmet tega davka.
2. Za opredelitev zneska, ki je vnaprej določen v pogodbi o opravljanju storitev in ki ga je stranka dolžna plačati v primeru predčasnega prenehanja te pogodbe, ni odločilno to, da je cilj tega pavšalnega zneska stranke odvrniti od nespoštovanja najkrajšega trajanja naročniškega razmerja in povrniti škodo, ki gospodarskemu subjektu nastane v primeru nespoštovanja tega obdobja, to, da je nadomestilo, ki ga trgovski zastopnik prejme za sklenitev pogodb, ki določajo najkrajše trajanje naročniškega razmerja, višje od nadomestila, ki je določeno v okviru pogodb, ki takšnega obdobja ne določajo, in to, da je navedeni znesek po nacionalnem pravu opredeljen kot pogodbeni kazen.

Podpisi