

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deveto vije?e)

11. lipnja 2020.(\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – ?lanak 2. stavak 1. to?ka (c) – Podru?je primjene – Oporezive transakcije – Isporuka usluga uz naknadu – Naknada koja se pla?a u slu?aju klijentova nepoštovanja minimalnog razdoblja ugovorne obveze – Kvalifikacija”

U predmetu C-43/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju ?lanka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal), odlukom od 2. sije?nja 2019., koju je Sud zaprimio 24. sije?nja 2019., u postupku

**Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA**

protiv

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

SUD (deveto vije?e),

u sastavu: S. Rodin, predsjednik vije?a, D. Šváby i K. Jürimäe (izvjestiteljica), suci,

nezavisni odvjetnik: G. Pitruzzella,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimaju?i u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 30. sije?nja 2020.,

uzimaju?i u obzir o?itovanja koja su podnijeli:

- za Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA, S. Fernandes de Almeida, J. Lobato Heitor i A. Costa, *advogados*,
  - za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires i P. Barros da Costa, u svojstvu agenata,
  - za irsku vladu, J. Quaney i M. Browne, u svojstvu agenata, uz asistenciju N. Traversa, SC,
  - za vladu Ujedinjene Kraljevine, Z. Lavery, u svojstvu agenta, uz asistenciju E. Mitrophanous, *barrister*,
  - za Europsku komisiju, u po?etku L. Lozano Palacios i A. Caeiros, a zatim L. Lozano Palacios i I. Melo Sampaio, u svojstvu agenata,
- odlu?ivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlu?i bez mišljenja,

donosi sljede?u

## Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tuma?enje ?lanaka 2. stavka 1. to?ke (c) kao i ?lanaka 9., 24., 72. i 73. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u dalnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upu?en u okviru spora izme?u društva Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA (u dalnjem tekstu: Vodafone) i Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava, Portugal) u pogledu prijenosa porezne obveze poreza na dodanu vrijednost (PDV) za studeni 2016.

## Pravni okvir

### Pravo Unije

3 ?lanak 2. stavak 1. to?ka (c) Direktive o PDV-u predvi?a da PDV-u podliježe „isporuka usluga uz naknadu na teritoriju odre?ene države ?lanice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

4 ?lanak 9. stavak 1. te direktive propisuje:

„Porezni obveznik' zna?i svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvo?a?a, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uklju?uju?i rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ,gospodarskom aktivno?u'. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivno?u.”

5 ?lanak 24. te direktive propisuje:

„1. „Isporuka usluga' zna?i svaka transakcija koja ne ?ini isporuku robe.

2. „Telekomunikacijske usluge' zna?i usluge koje se odnose na prijenos, odašiljanje ili primanje signala, rije?i, slika i zvukova ili informacija bilo koje prirode putem žice, radijskih, opti?kih ili ostalih elektromagnetskih sustava, uklju?uju?i povezani prijenos ili ustupanje prava na korištenje kapaciteta za takav prijenos, odašiljanje ili prijem, uz uklju?enje pružanja pristupa svjetskim informacijskim mrežama.”

6 ?lanak 64. stavak 1. te direktive propisuje:

„Kada uzrokuje niz izvoda iz ra?una ili niz pla?anja, isporuka robe [...] ili isporuka usluga, smatraju se završenim prilikom isteka razdoblja na koja se takvi izvodi iz ra?una ili pla?anja odnose.”

7 ?lanak 72. te direktive propisuje:

„Za potrebe ove Direktive, „tržišna vrijednost' zna?i puni iznos koji bi, kako bi dobio predmetnu robu ili usluge na vrijeme, kupac u istoj prodajnoj fazi u kojoj se odvija isporuka robe ili usluga morao platiti, pod uvjetima lojalne konkurenциje, neovisnom dobavlja?u na teritoriju države ?lanice u kojoj isporuka podliježe pla?anju poreza.

U slu?aju kad se ne može utvrditi sli?na isporuka robe ili usluga, tržišna vrijednost zna?i sljede?e:

(1) u pogledu robe, iznos koji nije manji od kupovne cijene robe ili sli?ne robe ili, u odsustvu kupovne cijene, cijene troška, koja se utvr?uje u vrijeme isporuke;

(2) u pogledu usluga, iznos koji nije manji od punog troška pružanja usluge za poreznog obveznika."

8 ?lanak 73. te direktive propisuje:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz ?lanaka od 74. do 77., oporezivi iznos uklju?uje sve što ?ini naknadu koju je dobio ili ?e dobiti dobavlja? u zamjenu za isporuku od kupca ili neke tre?e strane, uklju?uju?i potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

### ***Portugalsko pravo***

#### ***Zakonik o PDV-u***

9 U skladu s ?lankom 1. stavkom 1. to?kom (a) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost; u dalnjem tekstu: Zakonik o PDV-u), PDV-u podliježu isporuke robe i usluga koje uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na državnom podru?ju.

10 ?lanak 4. stavak 1. Zakonika o PDV-u propisuje da se isporukom usluga smatraju transakcije obavljene uz naknadu koje ne predstavljaju ni isporuke robe ni stjecanja robe unutar Zajednice ni uvoz robe.

11 ?lanak 16. stavak 6. to?ka (a) Zakonika o PDV-u propisuje:

„Iz porezne osnovice navedene u prethodnom stavku isklju?ene su:

(a) kamate koje se duguju za obro?no pla?anje protu?inidbe i iznosi koji se na temelju sudske odluke napla?uju kao naknada štete zbog potpunog ili djelomi?nog neispunjerenja obveza.”

#### ***Zakon o elektroni?kim komunikacijama***

12 Lei n.o 5/2004, das Comunicações electrónicas (Zakon br. 5/2004 o elektroni?kim komunikacijama) od 10. velja?e 2004. (*Diário da República I*, serija I-A, br. 34, od 10. velja?e 2004.), kako je izmijenjen s Lei n.o 15/2016 (Zakon br. 15/2016) od 17. lipnja 2016. (*Diário da República*, 1. serija, br. 115, od 17. lipnja 2016.) (u dalnjem tekstu: Zakon o elektroni?kim komunikacijama), u ?lanku 47. stavcima 1. i 2. to?ki (c) propisuje:

„1. Poduze?a koja nude javne komunikacijske mreže ili usluge elektroni?kih komunikacija dostupne javnosti dužna su dati javnosti na raspolaganje, kao i onomu tko izrazi namjeru sklapanja ugovora o pružanju usluga koje ona pružaju, prikladne, transparentne, usporedive i ažurirane informacije o uobi?ajenim uvjetima u podru?ju pristupa i upotrebe usluga koje pružaju krajnjim korisnicima i potroša?ima, detaljno navode?i njihove cijene i druge troškove kao i, prema potrebi, one u vezi s raskidom ugovora.

2. U svrhu primjene prethodnog stavka ta poduze?a moraju objaviti [...] sljede?e informacije, koje se tako?er moraju unaprijed dati svakomu tko s njima namjerava sklopiti ugovor o pružanju usluga:

[...]

(c) uobi?ajene cijene, uz preciziranje iznosa koji se duguje za svaku pruženu uslugu i sadržaja svakog elementa cijene, a osobito:

- i. troškove u vezi s aktivacijom usluge i s pristupom, upotrebom i održavanjem;
- ii. detaljne informacije o uobi?ajenim popustima i posebnim tarifama i o eventualnim dodatnim troškovima;
- iii. troškove u vezi s terminalnom opremom koju je klijent unajmio ili je postao njezin vlasnik;
- iv. troškove raskida ugovora, uklju?uju?i vra?anje opreme i ugovorne kazne zbog pretplatnikova prijevremenog raskida."

13 ?lanak 48. Zakona o elektroni?kim komunikacijama propisuje:

„1. Podložno propisima koji se primjenjuju na zaštitu potroša?a, davanje na korištenje javnih komunikacijskih mreža ili pružanje javnih elektroni?kih komunikacijskih usluga mora biti predmetom ugovora u kojem se obvezno na jasan, sveobuhvatan i lako dostupan na?in navode sljede?e informacije:

...

(g) trajanje ugovora te uvjeti obnove, privremenog prekida i prestanka usluga i ugovora;

...

2. Informacija o trajanju ugovora, uklju?uju?i uvjete njegove obnove i prestanka, mora biti jasna, razumljiva, nalaziti se na fizi?kom mediju i sadržavati sljede?e elemente:

- (a) svako eventualno razdoblje vjernosti koje ovisi o odobravanju neke vrste pogodnosti potroša?u koja je utvr?ena i kvantificirana u vezi s kupnjom ure?aja po povoljnijoj cijeni, instalacijom i aktivacijom usluge i drugim promocijama;
- (b) eventualne neizravne troškove prijenosa brojeva i drugih identifikatora;
- (c) eventualne neizravne troškove prijevremenog raskida ugovora na zahtjev pretplatnika tijekom razdoblja vjernosti, osobito troškove radi povrata izdataka povezanih s kupnjom ure?aja po povoljnijoj cijeni, instalacijom i aktivacijom usluge i drugim promocijama.

...

4. Poduze?a koja nude mreže i/ili usluge elektroni?kih komunikacija ne mogu se usprotiviti pretplatnikovu raskidu ugovora zbog toga što postoji razdoblje vjernosti niti zahtijevati isplatu bilo kakvih troškova zbog povrede razdoblja vjernosti ako nemaju dokaz o iskazu potroša?eve volje iz prethodnog stavka.

[...]

11. Troškovi koje tijekom razdoblja vjernosti pretplatnik mora snositi u slu?aju raskida ugovora na vlastiti zahtjev ne mogu prelaziti izdatke koje je pružatelj usluga snosio za instalaciju usluge; zabranjeno je napla?ivati protu?inidbu s osnove naknade štete ili prijeboja.

12. Troškovi koji proizlaze iz prijevremenog raskida na zahtjev pretplatnika ugovora koji podliježe razdoblju vjernosti moraju biti proporcionalni pogodnosti koja mu je odobrena, utvrđena i kvantificirana u ugovoru te ne mogu automatski biti jednaki ukupnoj vrijednosti dospjelih neplaćenih iznosa na datum raskida.

13. U svrhe prethodnog stavka, ako su uređaji kupljeni po povoljnijoj cijeni, troškovi se moraju utvrditi u skladu s primjenjivim zakonodavstvom, dok u drugim slučajevima navedeni troškovi ne mogu prelaziti vrijednost odobrene pogodnosti koju proporcionalno ugovorenom razdoblju trajanja ugovora poduzetnik koji pruža uslugu tek mora naplatiti na datum nastanka posljedica prijevremenog raskida."

14. ?lanak 52-A Zakona o elektroničkim komunikacijama, naslovjen „Privremeni prekid i prestanak usluge koja se pruža potrošačima preplatnicima”, propisuje:

„1. Ako se usluge pružaju preplatnicima koje se smatra potrošačima, poduzetnici koji daju na korištenje javne komunikacijske mreže odnosno pružaju javne elektroničke komunikacijske usluge moraju u slučaju neplaćanja iznosa iskazanih na računu potrošaču uputiti zahtjev za plaćanje odobravajući mu dodatan rok od 30 dana za izvršenje plaćanja pod prijetnjom privremenog prekida usluge i, eventualno, automatskog raskida ugovora, u skladu s onime što je utvrđeno, redom, u stavcima 3. i 7.

[...]

3. U roku od 10 dana nakon isteka dodatnog roka predviđenog u stavku 1., poduzetnici koji daju na korištenje javne komunikacijske mreže odnosno pružaju javne elektroničke komunikacijske usluge obvezno moraju privremeno prekinuti uslugu na razdoblje od 30 dana u slučaju da istekom prethodno navedenog roka potrošač nije izvršio plaćanje odnosno nije pisanim putem s poduzetnikom dogovorio sporazum o plaćanju radi otplate dugovanih iznosa.

[...]

7. Ugovor se automatski raskida istekom razdoblja od 30 dana privremenog prekida ako potrošač nije izvršio plaćanje cijelokupnog dugovanog iznosa odnosno nije sklopio pisani sporazum o plaćanju.

8. Raskid iz prethodnog stavka ne utječe na naplatu protu-inidbe s osnove naknade štete ili prijeboja zbog raskida ugovora tijekom razdoblja vjernosti, u skladu s ograničenjima utvrđenima s Decreto-lei n.º 56/2010 [(Uredba sa zakonskom snagom br. 56/2010) od 1. lipnja 2010. (*Diário da República*, 1. serija, br. 106, od 1. lipnja 2010.).

9. Pisanom opomenom uz najavu predviđenu u ?lanku 52. stavku 5., koja je upućena potrošaču u slučaju neplaćanja bilo kojeg iznosa dogovorenog sporazumom o plaćanju, obvezno dolazi do raskida ugovora primjenom odredbe iz prethodnog stavka.

10. U slučaju da poduzetnik koji daje na korištenje javne komunikacijske mreže odnosno pruža javne elektroničke komunikacijske usluge ne poštuje odredbe iz ovog ?lanka, konkretno nastavljajući pružati uslugu ne ispunivši ono što je propisano u stavku 3. odnosno izdajući račun nakon trenutka u kojem se moralno privremeno prekinuti uslugu, protiv korisnika se ne može zahtijevati dugovana protu-inidba za pruženu uslugu, a poduzetnik je dužan snositi postupovne troškove naplate duga.

11. Odredba iz prethodnog stavka ne primjenjuje se na izdavanje računa nakon što je privremeno prekinuta usluga ako se ti računi odnose na stvarno pružene usluge prije privremenog

prekida odnosno na protu?inidbe koje su zakonito predvi?ene u slu?aju prijevremenog raskida ugovora.

[...]"

#### *Uredba sa zakonskom snagom br. 56/2010*

15 U skladu s ?lankom 1. Uredbe sa zakonskom snagom br. 56/2010:

„Ova uredba utvr?uje granice iznosa za pružanje usluge deblokiranja opreme namijenjene pristupu uslugama elektroni?kih komunikacija i za raskid ugovora tijekom razdoblja vjernosti, uz jam?enje prava korisnika elektroni?kih komunikacija i pove?anje konkurentnosti u tom sektoru.”

16 ?lanak 2. stavci 2. i 3. te uredbe predvi?a:

„2. Tijekom razdoblja vjernosti zabranjeno je naplatiti, na ime raskida ugovora ili deblokiranja opreme, naknadu u iznosu ve?em od:

(a) 100 % vrijednosti opreme na datum njezine kupnje ili stavljanja na raspolaganje, bez popusta, rabata ili subvencije, tijekom prvih šest mjeseci tog razdoblja, nakon odbitka iznosa koji je pretplatnik ve? platio i odbitka eventualnog potraživanja koje potroša? ima prema operatoru mobilnih komunikacija;

(b) 80 % vrijednosti opreme na datum njezine kupnje ili stavljanja na raspolaganje, bez popusta, rabata ili subvencije, nakon prvih šest mjeseci tog razdoblja, nakon odbitka iznosa koji je pretplatnik ve? platio i odbitka eventualnog potraživanja koje potroša? ima prema operatoru mobilnih komunikacija;

(c) 50 % vrijednosti opreme na datum njezine kupnje ili stavljanja na raspolaganje, bez popusta, rabata ili subvencije, tijekom posljednje godine razdoblja vjernosti, nakon odbitka iznosa koji je pretplatnik ve? platio i odbitka eventualnog potraživanja koje potroša? ima prema operatoru mobilnih komunikacija.

3. Zabranjeno je naplatiti bilo kakvu naknadu ve?u od onih navedenih u prethodnom stavku na ime naknade štete ili kompenzacije zbog raskida ugovora tijekom razdoblja vjernosti.”

#### **Glavni postupak i prethodna pitanja**

17 Vodafone, društvo sa sjedištem u Lisabonu (Portugal), bavi se pružanjem usluga u podru?ju elektroni?kih komunikacija, fiksne telefonije i beži?nog pristupa internetu.

18 U okviru svoje djelatnosti Vodafone sa svojim klijentima sklapa ugovore o pružanju usluga od kojih neki predvi?aju posebne promidžbene klauzule pod uvjetom vjernosti tih klijenata za unaprijed odre?eno minimalno razdoblje (u dalnjem tekstu: razdoblje vjernosti). Na temelju tih klauzula, klijenti se obvezuju održati ugovorni odnos s Vodafoneom kao i upotrebljavati robu i usluge koje on pruža u tom razdoblju, u zamjenu za povoljnije poslovne uvjete, me?u ostalim, u pogledu cijene koju treba platiti za preuzete usluge.

19 Razdoblje vjernosti može se razlikovati ovisno o tim uslugama. Njegov je cilj omogu?iti Vodafoneu da vrati dio svojeg ulaganja u opremu i infrastrukturu i druge troškove, poput onih povezanih s aktivacijom usluge i posebnim pogodnostima dodijeljenima klijentima. Ako klijenti ne poštuju razdoblje vjernosti zbog razloga koji su pripisivi njima, oni pla?aju iznose koji su predvi?eni ugovorima. Ti iznosi imaju za cilj obeshrabriti njihovo nepoštovanje razdoblja vjernosti.

20 Nakon izmjene provedene Zakonom br. 15/2016, Vodafone je od kolovoza 2016. na temelju ?lanka 48. Zakona o elektroni?kim komunikacijama iznos koji klijenti trebaju platiti u slu?aju nepoštovanja razdoblja vjernosti odre?ivao na temelju izra?una pogodnosti dodijeljenih tim klijentima u skladu s ugovorima koji su s njima sklopljeni i koje na dan raskida tih ugovora Vodafone još nisu bile namirene. Naime, u skladu s nacionalnim pravom, iznos koji treba platiti u slu?aju nepoštovanja razdoblja vjernosti izra?unava se razmjerno dijelu razdoblja vjernosti koje je proteklo, na temelju pogodnosti dodijeljenih klijentu na temelju ugovora, a koje su u njemu utvr?ene i kvantificirane. Taj iznos ne može biti viši od troškova koje je Vodafone snosio za uklju?enje usluge.

21 Vodafone je za studeni 2016. izvršio prijenos porezne obveze PDV-a na temelju iznosa primljenih na ime nepoštovanja razdoblja vjernosti (u dalnjem tekstu: iznosi o kojima je rije? u glavnom postupku). Zatim je 13. listopada 2017. podnio remonstrativni pravni lijek protiv akta o prijenosu porezne obveze jer je smatrao da iznosi o kojima je rije? u glavnom postupku ne podliježu PDV-u.

22 Budu?i da je Porezna i carinska uprava odlukom od 8. sije?nja 2018. odbila tu pritužbu, Vodafone se obratio sudu koji je uputio zahtjev, tj. Tribunalu Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal) sa zahtjevom za utvr?enje nezakonitosti prijenosa porezne obveze PDV-a koji se odnosi na iznose o kojima je rije? u glavnom postupku za studeni 2016.

23 Postupak pred tim sudom prekinut je do okon?anja postupka u kojem je donesena presuda od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, (C-295/17, EU:C:2018:942) i nastavljen 28. studenoga 2018.

24 Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu)) najprije navodi da prijevremeni raskid ugovorâ predstavlja ekonomsku štetu za Vodafone, što je o?ito kada do tog raskida do?e na po?etku izvršenja ugovora i kad je taj operater klijentu dao promidžbene pogodnosti. Prema mišljenju tog suda, valja pretpostaviti da postoji šteta za navedenog operatera. Osim toga, iz ?lanka 48. stavka 2. to?ke (c) i ?lanka 52-A stavka 8. Zakona o elektroni?kim komunikacijama proizlazi da raskid ugovora tijekom razdoblja vjernosti opravdava naknadu u svrhu „vra?anja troškova povezanih sa subvencioniranjem terminala, instalacijom i aktivacijom usluge ili drugim promotivnim uvjetima“. Stoga taj sud pretpostavlja da Vodafone snosi te troškove i da su iznosi o kojima je rije? u glavnom postupku namijenjeni njihovu vra?anju.

25 Nadalje, sud koji je uputio zahtjev smatra utvr?enim ?injenicu da je razdoblje vjernosti, kao uvjet pristupa klijenta povoljnim poslovnim uvjetima, klju?no kako bi se Vodafone omogu?ilo da vrati dio svojeg ulaganja u vezi s globalnom infrastrukturom (mreža, oprema i instalacije), s privla?enjem klijenata (komercijalne i marketinške kampanje kao i pla?anje provizija partnerima), s aktivacijom preuzete usluge, s pogodnostima koje se dodjeljuju na ime popusta ili besplatnih usluga i s troškovima potrebnima za instalaciju i kupnju opreme.

26 Naposljetu, što se ti?e potrebe upu?ivanja zahtjeva za prethodnu odluku, uzimaju?i u obzir presudu od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), sud koji je uputio zahtjev navodi, s jedne strane, da se iznosi o kojima je rije? u glavnom postupku i oni o kojima je rije? u predmetu u kojem je donesena ta presuda ra?unaju druk?ije.

27 S druge strane, ?ini se da je u presudi od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942) Sud pridao važnost ?injenici da je u tom

predmetu postojalo podudaranje između iznosa plaćenog zbog nepoštovanja razdoblja vrijnosti i iznosa koji bi došlo?ni operater primio tijekom ostatka tog razdoblja da nije bilo raskida ugovora. Stoga je sud koji je uputio zahtjev smatrao potrebnim uputiti Sudu taj zahtjev kako bi utvrdio predstavlja li okolnost da se iznosi o kojima je riječ u glavnem postupku ne podudaraju s iznosima koji bi bili plaćeni tijekom ostatka razdoblja vrijnosti da nije bilo raskida ugovora relevantna kako bi se utvrdilo predstavljaju li iznosi o kojima je riječ u glavnem postupku naknadu za isporuku usluga koja podliježe PDV-u u smislu ?lanka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u.

28 U tim je okolnostima Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu)) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li ?lanak 2. stavak 1. točku (c) i ?lanke 9., 24., 72. i 73. [Direktive o PDV-u] tumačiti na način da se radi o isporuci usluga koja je oporeziva PDV-om kada operator elektroničkih komunikacija svojim nekadašnjim korisnicima (kojima je odobrio promocijske pogodnosti koje mogu obuhvatiti besplatne troškove instalacije, besplatnu aktivaciju usluge, besplatnu prenosivost ili besplatne uređaje odnosno primjenu posebnih tarifa, za što se zauzvrat ti korisnici obvezuju na poštovanje razdoblja vrijnosti, a koje oni nisu poštivali zbog razloga za koje su sami odgovorni) naplaćuje iznos koji zakonski ne može prelaziti izdatke koje je pružatelj usluga snosio za instalaciju usluge i mora biti proporcionalan pogodnosti odobrenoj korisniku, koja je kao takva utvrđena i kvantificirana u sklopljenom ugovoru, zbog čega taj iznos ne može biti automatski jednak ukupnoj vrijednosti dospjelih neplaćenih obroka na datum raskida?

2. Protivi li se na temelju prethodno navedenih propisa ?injenica što se ti iznosi zahtijevaju nakon raskida ugovora kada operator više ne pruža usluge i što se nakon raskida ugovora ne ostvaruje konkretna potrošnja tomu da se takvi iznosi smatraju protu?inidbom za isporuku usluga?

3. Treba li se na temelju prethodno navedenih propisa isključiti to da je navedeni iznos protu?inidba za isporuku usluga zbog ?injenice da su operator i njegovi nekadašnji korisnici, poštujući zakonsku obvezu, unaprijed definirali u okviru ugovora o pristupanju formulu za izračun iznosa koji su nekadašnji korisnici dužni platiti u slučaju nepoštovanja razdoblja vrijnosti predviđenog ugovorom o isporuci usluga?

4. Treba li se na temelju prethodno navedenih propisa isključiti to da je navedeni iznos protu?inidba za isporuku usluga ako sporan iznos ne odgovara iznosu koji bi operator naplatio tijekom preostalog razdoblja vrijnosti u slučaju da nije došlo do raskida ugovora?”

## O prethodnim pitanjima

29 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 2. stavak 1. točku (c) Direktive o PDV-u tumačiti na način da iznose koje je gospodarski subjekt primio u slučaju prijevremenog raskida, zbog razloga pripisivih klijentu, ugovora o pružanju usluga kojim se predviđa poštovanje razdoblja vrijnosti, u zamjenu za davanje povoljnijih poslovnih uvjeta tom klijentu, treba smatrati naknadom u okviru isporuke usluge uz naknadu u smislu te odredbe.

30 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, u skladu s ?lankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u, koji definira područje primjene PDV-a, tom porezu podliježu isporuke usluga uz naknadu na teritoriju određene države ?lanice koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.

31 Isporuka usluga obavlja se „uz naknadu” u smislu te odredbe samo ako između pružatelja i primatelja postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne ?inidbe, pri čemu naknada koju prima pružatelj usluge ?ini stvarnu protuvrijednost odredive usluge pružene primatelju. To je

slu?aj ako postoji izravna veza izme?u pružene usluge i primljene protuvrijednosti (presuda od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, t. 39. i navedena sudska praksa).

32 Što se ti?e izravne veze izme?u usluge pružene primatelju i stvarno primljene protuvrijednosti, Sud je presudio da se protuvrijednost cijene pla?ene prilikom potpisivanja ugovora o pružanju usluge sastoji od prava klijenta na ispunjenje obveza koje proizlaze iz tog ugovora, neovisno o ?injenici izvršava li korisnik to pravo. Stoga, pružatelj usluga pruža tu uslugu kada klijentu omogu?i korištenje tim uslugama, tako da na postojanje gore navedene izravne veze ne utje?e ?injenica da se kupac ne koristi tim pravom (vidjeti u tom smislu presudu od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, t. 40. i navedenu sudsку praksu).

33 U tom pogledu Sud je smatrao da predvi?eni iznos koji gospodarski subjekt prima u slu?aju klijentova prijevremenog raskida ugovora o pružanju usluga ili zbog razloga koji mu se može pripisati, koji odgovara iznosu koji bi taj gospodarski subjekt primio u preostalom dijelu tog razdoblja u nedostatku takvog raskida, treba smatrati naknadom za isporuku usluga uz naknadu koja kao takva podliježe PDV-u, iako taj raskid podrazumijeva deaktivaciju proizvoda i usluga predvi?enih tim ugovorom prije kraja ugovorenog minimalnog razdoblja obveze (vidjeti u tom smislu presude od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, t. 12., 45. i 57. i od 3. srpnja 2019., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, t. 70.).

34 U ovom slu?aju valja istaknuti da se, prema podacima koje je dao sud koji je uputio zahtjev, iznosi o kojima je rije? u glavnom postupku izra?unavaju prema ugovorno definiranoj formuli, uz poštovanje uvjeta predvi?enih nacionalnim pravom. Iz tih podataka proizlazi da ti iznosi ne mogu biti viši od troškova koje je imao pružatelj usluga u okviru iskorištavanja tih usluga i moraju biti razmjerni pogodnosti dodijeljenoj klijentu koji je kao takav bio identificiran i kvantificiran u ugovoru sklopljenom s tim pružateljem usluga. Stoga navedeni iznosi ne odgovaraju automatski ni vrijednosti usluga koje su preostale na dan raskida ugovora ni iznosima koje bi pružatelj usluge primio tijekom preostalog razdoblja vjernosti da nije bilo takvog raskida.

35 Kao prvo, valja smatrati da se u okolnostima iznesenima u prethodnoj to?ki protuvrijednost iznosa koji je klijent platio Vodafoneu sastoji od prava klijenta da uživa operaterovo izvršenje obveza koje proizlaze iz ugovora o pružanju usluga, ?ak i ako kupac ne želi ili ne može ostvariti to pravo zbog razloga koji mu se može pripisati (vidjeti analogno presudu od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, t. 45.).

36 Naime, u tim okolnostima Vodafone omogu?uje kupcu uživanje pružanja usluga u smislu sudske prakse navedene u to?ki 32. ove presude i ne može mu se pripisati prestanak tog pružanja.

37 S jedne strane, Vodafone se obvezuje svojim klijentima pružati usluge utvr?ene u ugovorima sklopljenima s njima i pod uvjetima utvr?enima u tim ugovorima. S druge strane, ti se klijenti obvezuju pla?ati mjese?ne obroke predvi?ene navedenim ugovorima kao i, prema potrebi, dugovane iznose u slu?aju da ti ugovori budu raskinuti prije isteka razdoblja vjernosti zbog razloga koji su im pripisivi.

38 U tom kontekstu, kao što to pojašnjava sud koji je uputio zahtjev, ti iznosi odgovaraju povratu dijela troškova povezanih s pružanjem usluga koje im je taj operater pružio i koje su se ti klijenti obvezali nadoknaditi u slu?aju takvog raskida.

39 Prema tome, navedene iznose treba smatrati dijelom cijene usluge koju se pružatelj usluga obvezao pružiti klijentima, koji se ura?unava u cijenu mjesec?nih obroka u slu?aju da ti klijenti nisu

poštovali razdoblje vjernosti. U tim okolnostima predmet istih iznosa je analogan onomu mjesec?nih obroka koje bi u na?elu trebalo platiti da klijenti nisu imali komercijalne pogodnosti kojima je uvjetovano poštovanje tog razdoblja vjernosti.

40 Stoga valja smatrati da, sa stajališta gospodarske stvarnosti koja predstavlja temeljni kriterij za primjenu zajedni?kog sustava PDV-a, iznos koji se duguje prilikom prijevremenog raskida ugovora ima za cilj osigurati operateru minimalnu ugovornu naknadu za pruženu uslugu (vidjeti u tom smislu presudu od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, t. 61.).

41 Slijedom toga, kao što to portugalska i irska vlada te Europska komisija isti?u u svojim o?itovanjima, u situaciji u kojoj ti klijenti ne poštuju navedeno razdoblje vjernosti pružanje usluga treba smatrati pruženim ako je tim klijentima omogu?eno uživanje tih usluga.

42 U tim okolnostima iznose o kojima je rije? u glavnem postupku treba smatrati dijelom naknade koju je taj operater primio za navedene usluge. U tom je pogledu irelevantno to što, za razliku od iznosa o kojima je bila rije? u predmetu u kojem je donesena presuda od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), iznosi o kojima je rije? u glavnem postupku ne omogu?uju Vodafoneu stjecanje istih prihoda poput onih koji bi bili ostvareni da klijent nije prijevremeno raskinuo ugovor.

43 Kao drugo, što se ti?e uvjeta koji proizlazi iz sudske prakse navedene u to?ki 31. ove presude, prema kojem pla?eni iznosi moraju biti stvarna protu?inidba za odredivu uslugu, valja navesti da se i usluga koju treba pružiti i protu?inidba za pravo na korištenje tom uslugom odre?uju prilikom sklapanja ugovora izme?u Vodafonea i njegovih klijenata. Konkretno, iz navoda suda koji je uputio zahtjev proizlazi da se naknada za uslugu odre?uje prema dobro utvr?enim kriterijima koji preciziraju kako mjesec?ne obroke tako i na?in na koji treba izra?unati iznos za prijevremeni raskid.

44 Naknada koju pla?a kupac stoga nije ni besplatna ni nasumi?na (vidjeti u tom smislu presudu od 3. ožujka 1994., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, t. 19.) niti se teško može kvantificirati te nije neizvjesna (vidjeti u tom smislu presudu od 10. studenoga 2016., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 35.).

45 Suprotno onomu što tvrdi Vodafone, taj iznos nije izjedna?en ni s pla?anjem propisanim zakonom u smislu presude od 8. ožujka 1988., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120) niti je njegova svrha naknada štete operateru nakon što klijent raskine ugovor u smislu presude od 18. srpnja 2007., Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440).

46 Naime, s jedne strane, iako je izra?un navedenog iznosa ure?en zakonima i drugim propisima, ipak je nesporno da se pla?anje istog iznosa izvršava u okviru pravnog odnosa koji je obilježen razmjenom uzajamnih ?inidi izme?u pružatelja usluga i njegova klijenta i da je u tom okviru to pla?anje ugovorna obveza za potonjeg.

47 S druge strane, kad je rije? o argumentu Vodafonea da je iznos koji se duguje zbog nepoštovanja razdoblja vjernosti ekvivalentan naknadi štete koju je to društvo pretrpjelo, kao prvo, valja istaknuti da je taj argument protivan stvarnosti nacionalnog prava o kojem je rije? u glavnem postupku, s obzirom na to da, u skladu s tim pravom, ne dovode?i u pitanje odgovaraju?e provjere suda koji je uputio zahtjev, operater ne može pripisati klijentu iznose na ime naknade štete u slu?aju prijevremenog raskida ugovora.

48 Kao drugo, navedeni argument ne može se prihvati ni s obzirom na gospodarsku stvarnost

transakcija o kojima je rije? u glavnom postupku.

49 Naime, u okviru ekonomskog pristupa operater odre?uje cijenu svojih usluga i mjesec?nih obroka, uzimaju?i u obzir troškove te usluge i minimalno trajanje ugovornih obveza. Kao što je to navedeno u to?ki 39. ove presude, iznos koji se duguje u slu?aju prijevremenog raskida mora se smatrati sastavnim dijelom cijene koju se klijent obvezao platiti za izvršenje ugovornih obveza pružatelja usluga.

50 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena prethodna pitanja valja odgovoriti tako da ?lanak 2. stavak 1. to?ku (c) Direktive o PDV-u treba tuma?iti na na?in da iznose koje je gospodarski subjekt primio u slu?aju prijevremenog raskida, zbog razloga pripisivih klijentu, ugovora o pružanju usluga kojim se predvi?a poštovanje razdoblja vjernosti, u zamjenu za davanje povoljnijih poslovnih uvjeta tom klijentu, treba smatrati naknadom u okviru isporuke usluge uz naknadu u smislu te odredbe.

### **Troškovi**

51 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je suđu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (deveto vije?e) odlu?uje:

**?lanak 2. stavak 1. to?ku (c) Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tuma?iti na na?in da iznose koje je gospodarski subjekt primio u slu?aju prijevremenog raskida, zbog razloga pripisivih klijentu, ugovora o pružanju usluga kojim se predvi?a poštovanje razdoblja vjernosti, u zamjenu za davanje povoljnijih poslovnih uvjeta tom klijentu, treba smatrati naknadom u okviru isporuke usluge uz naknadu u smislu te odredbe.**

### Potpisi

\* Jezik postupka: portugalski