Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNA?U (dziewi?ta izba)

z dnia 11 czerwca 2020 r.(*)

Odes?anie prejudycjalne – Podatek od warto?ci dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artyku? 2 ust. 1 lit. c) – Zakres stosowania – Transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu – Odp?atne ?wiadczenie us?ug – Odszkodowanie wyp?acane w przypadku nieprzestrzegania przez klientów minimalnego okresu zwi?zania umow? – Kwalifikacja

W sprawie C?43/19

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [s?d arbitra?owy do spraw podatkowych (centrum arbitra?u administracyjnego), Portugalia] postanowieniem z dnia 2 stycznia 2019 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 24 stycznia 2019 r., w post?powaniu:

Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TRYBUNA? (dziewi?ta izba),

w sk?adzie: S. Rodin, prezes izby, D. Šváby i K. Jürimäe (sprawozdawczyni), s?dziowie,

rzecznik generalny: G. Pitruzzella,

sekretarz: M. Ferreira, g?ówna administratorka,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 stycznia 2020 r.,

rozwa?ywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Vodafone Portugalia – Comunicações Pessoais SA, – S. Fernandes de Almeida, J. Lobato Heitor oraz A. Costa, advogados,

– w imieniu rz?du portugalskiego – L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires oraz P. Barros da Costa, w charakterze pe?nomocników,

– w imieniu rz?du irlandzkiego – J. Quaney oraz M. Browne, w charakterze pe?nomocników, które wspiera? N. Travers, SC,

– w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa – Z. Lavery, w charakterze pe?nomocnika, któr? wspiera?a E. Mitrophanous, barrister,

– w imieniu Komisji Europejskiej – pocz?tkowo L. Lozano Palacios i A. Caeiros, a nast?pnie L. Lozano Palacios i I. Melo Sampaio, w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 2 ust. 1 lit. c) oraz art. 9, 24, 72 i 73 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektyw? VAT").

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy spó?k? Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA (zwan? dalej „Vodafone") a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia) w przedmiocie odwrotnego obci??enia podatkiem od warto?ci dodanej (VAT) za listopad 2016 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega „odp?atne ?wiadczenie us?ug na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze".

4 Artyku? 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest ka?da osoba prowadz?ca samodzielnie w dowolnym miejscu jak?kolwiek dzia?alno?? gospodarcz?, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

»Dzia?alno?? gospodarcza« obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców lub us?ugodawców, w??cznie z górnictwem, dzia?alno?ci? rolnicz? i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za dzia?alno?? gospodarcz? uznaje si? w szczególno?ci wykorzystywanie, w sposób ci?g?y, maj?tku rzeczowego lub warto?ci niematerialnych w celu uzyskania z tego tytu?u dochodu".

5 Artyku? 24 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„1. »?wiadczenie us?ug« oznacza ka?d? transakcj?, która nie stanowi dostawy towarów.

2. »Us?ugi telekomunikacyjne« oznaczaj? us?ugi dotycz?ce transmisji, emisji i odbioru sygna?ów, tekstów, obrazów i d?wi?ków lub wszelkiego rodzaju informacji drog? kablow?, radiow?, optyczn? lub za po?rednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym zwi?zane z nimi przeniesienie lub cesja praw do u?ytkowania ?rodków dla zapewniania takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dost?pu do ogólno?wiatowych sieci informacyjnych".

6 Artyku? 64 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„W przypadku transakcji zwi?zanych z wp?at? zaliczki lub p?atno?ci? rat dostawy towarów […] oraz ?wiadczenie us?ug uwa?a si? za dokonane z up?ywem terminów, których te zaliczki lub p?atno?ci dotycz?”.

7 Artyku? 72 dyrektywy VAT ma nast?puj?c? tre??:

„Do celów niniejszej dyrektywy »warto?? wolnorynkowa« oznacza ca?kowit? kwot?, jak?, w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub us?ug, nabywca lub us?ugobiorca na takim samym etapie sprzeda?y jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug, musia?by, w warunkach uczciwej konkurencji, zap?aci? niezale?nemu dostawcy lub us?ugodawcy na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, w którym transakcja podlega opodatkowaniu.

W przypadku gdy nie mo?na zapewni? porównywalnej dostawy towarów lub us?ug, »warto?? wolnorynkowa« oznacza, co nast?puje:

1) w odniesieniu do towarów, kwot? nie mniejsz? ni? cena nabycia towarów lub towarów podobnych lub, w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, okre?lone w momencie dostawy;

2) w odniesieniu do us?ug, kwot? nie mniejsz? ni? ca?kowita kwota wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie tych us?ug”.

8 Artyku? 73 tej dyrektywy przewiduje:

„W odniesieniu do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug innych ni? te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zap?at? otrzyman? lub któr? dostawca lub us?ugodawca otrzyma w zamian za dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug, od nabywcy, us?ugobiorcy lub osoby trzeciej, w??cznie z subwencjami zwi?zanymi bezpo?rednio z cen? takiej dostawy lub ?wiadczenia”.

Prawo portugalskie

Kodeks VAT

9 Zgodnie z art. 1 ust. 1 lit. a) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksu podatku od warto?ci dodanej, zwanego dalej „kodeksem VAT”) opodatkowaniu VAT podlega odp?atna dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug dokonywane na terytorium kraju przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze.

10 Artyku? 4 ust. 1 kodeksu VAT przewiduje, ?e za ?wiadczenie us?ug uznaje si? odp?atne transakcje, które nie stanowi? ani dostawy, ani wewn?trzwspólnotowego nabycia, ani importu towarów.

11 Artyku? 16 ust. 6 lit. a) kodeksu VAT przewiduje:

„Do podstawy opodatkowania wskazanej w poprzednim ust?pie nie wlicza si? nast?puj?cych elementów:

a) odsetek naliczonych z tytu?u odroczonego uiszczenia zap?aty oraz kwot otrzymanych jako odszkodowanie, na mocy orzeczenia s?dowego, w zwi?zku z ca?kowitym lub cz??ciowym niewykonaniem zobowi?za?”.

Ustawa o ??czno?ci elektronicznej

12 Lei n.o 5/2004, das comunicações electrónicas (ustawa nr 5/2004 o ??czno?ci elektronicznej) z dnia 10 lutego 2004 r. (*Diário da República* I, seria I-A, nr 34 z dnia 10 lutego 2004 r.), zmieniona lei n.o 15/2016 (ustaw? nr 15/2016) z dnia 17 czerwca 2016 r. (*Diário da República*, seria 1, nr 115 z dnia 17 czerwca 2016 r.) (zwana dalej „ustaw? o ??czno?ci elektronicznej"), w art. 47 ust. 1 i art. 47 ust. 2 lit. c) przewiduje:

„1. Przedsi?biorstwa oferuj?ce publiczne sieci ??czno?ci lub publicznie dost?pne us?ugi ??czno?ci elektronicznej s? zobowi?zane do podawania do publicznej wiadomo?ci oraz do wiadomo?ci podmiotu, który wyra?a zamiar zawarcia umowy o ?wiadczenie przez nie us?ug, odpowiednich, przejrzystych, porównywalnych i aktualnych informacji na temat standardowych warunków dost?pu i korzystania z us?ug ?wiadczonych przez nie u?ytkownikom ko?cowym i konsumentom, szczegó?owo okre?laj?c swoje ceny i inne op?aty oraz, w stosownych przypadkach op?aty, które s? zwi?zane z rozwi?zaniem umów.

2. Do celów stosowania poprzedniego ust?pu przedsi?biorstwa te musz? opublikowa? […] nast?puj?ce informacje, które musz? by? równie? wcze?niej dostarczone komukolwiek, kto zamierza zawrze? z nimi umow? o ?wiadczenie us?ug:

[…]

c) zwyk?e ceny, okre?laj?c kwoty nale?ne za ka?de ?wiadczenie us?ug i tre?? ka?dego elementu ceny, obejmuj?ce w szczególno?ci:

(i) op?aty zwi?zane z aktywacj? us?ugi oraz dost?pem, u?ywaniem i utrzymaniem;

(ii) szczegó?owe informacje na temat stosowanych normalnych zni?ek, specjalnych lub szczególnych systemów taryfowych oraz ewentualnych dodatkowych op?at;

(iii) koszty zwi?zane z wynaj?tymi urz?dzeniami ko?cowymi lub tymi, których klient staje si? w?a?cicielem;

(iv) op?aty wynikaj?ce z rozwi?zania umowy, w tym zwrot sprz?tu lub kary za przedterminowe rozwi?zanie umowy z inicjatywy abonentów".

13 Artyku? 48 ustawy o ??czno?ci elektronicznej przewiduje:

„1. Z zastrze?eniem przepisów maj?cych zastosowanie do ochrony konsumentów udost?pnianie publicznych sieci ??czno?ci lub ?wiadczenie us?ug ??czno?ci elektronicznej udost?pnianych publicznie musi by? przedmiotem umowy, w której musz? by? zawarte nast?puj?ce informacje w sposób wyra?ny, wyczerpuj?cy i ?atwo dost?pny:

…

g) okres obowi?zywania umowy, a tak?e warunki odnowienia, zawieszenia i przerwania ?wiadczenia us?ug oraz warunki odnowienia, zawieszenia i rozwi?zania umowy;

…

2. Informacje dotycz?ce okresu obowi?zywania umów, w tym warunków ich odnawiania i rozwi?zania, musz? by? jasne, zrozumia?e, umieszczone na trwa?ym no?niku oraz zawiera? nast?puj?ce informacje dotycz?ce:

a) ewentualnego okresu lojalno?ci, którego istnienie zale?y od przyznania jakiejkolwiek ustalonej i okre?lonej w ilo?ci korzy?ci konsumentowi zwi?zanej z dofinansowaniem urz?dze? ko?cowych, instalacj? i aktywacj? us?ugi lub innymi warunkami promocyjnymi;

b) wszelkich ewentualnych kosztów zwi?zanych z mo?liwo?ci? przeniesienia numerów i innych danych identyfikacyjnych;

c) ewentualnych kosztów wynikaj?cych z wcze?niejszego rozwi?zania umowy w okresie lojalno?ci z inicjatywy abonenta, w szczególno?ci w celu uzyskania zwrotu kosztów zwi?zanych z dofinansowaniem urz?dze? ko?cowych, instalacj? i aktywacj? us?ugi lub z innymi warunkami promocyjnymi.

…

4. Przedsi?biorstwa oferuj?ce sieci lub us?ugi ??czno?ci elektronicznej nie mog? sprzeciwia? si? wypowiedzeniu umów z inicjatywy abonentów z powodu istnienia okresu lojalno?ci, ani ??da? zap?aty jakichkolwiek op?at za naruszenie okresu lojalno?ci, je?eli nie posiadaj? dowodu na o?wiadczenie woli konsumenta, o którym mowa w poprzednim ust?pie.

[…]

11. W okresie lojalno?ci koszty, które abonent b?dzie musia? ponie?? w przypadku rozwi?zania umowy z w?asnej inicjatywy, nie mog? przekroczy? kosztów, które us?ugodawca poniós? w zwi?zku z instalacj? us?ugi; zabronione jest pobieranie zap?aty tytu?em odszkodowania lub rekompensaty.

12. Koszty zafakturowane z tytu?u wcze?niejszego rozwi?zania umowy w okresie lojalno?ci z inicjatywy abonenta musz? by? proporcjonalne do korzy?ci, która zosta?a mu przyznana, ustalona i okre?lona ilo?ciowo w umowie, oraz nie mog? automatycznie odpowiada? ca?kowitej warto?ci op?at miesi?cznych pozosta?ych do zap?aty w dniu rozwi?zania umowy.

13. Do celów przepisów zawartych w ust?pie poprzedzaj?cym, je?eli urz?dzenia ko?cowe by?y dofinansowane, koszty okre?la si? zgodnie z prawem maj?cym zastosowanie, a w pozosta?ych przypadkach wspomniane koszty nie mog? przekracza? warto?ci przyznanej korzy?ci, któr? proporcjonalnie do uzgodnionego okresu obowi?zywania umowy musi jeszcze odzyska? przedsi?biorstwo ?wiadcz?ce us?ug? w dniu, w którym wcze?niejsze rozwi?zanie staje si? skuteczne”.

14 Artyku? 52-A ustawy o ??czno?ci elektronicznej, zatytu?owany „Zawieszenie i zako?czenie us?ugi ?wiadczonej na rzecz abonentów maj?cych status konsumentów”, stanowi:

„1. Gdy us?ugi s? ?wiadczone abonentom, którzy maj? status konsumentów, w przypadku nieop?acenia kwot wskazanych na fakturze, przedsi?biorstwa udost?pniaj?ce publiczne sieci ??czno?ci lub publicznie dost?pne us?ugi ??czno?ci elektronicznej musz? wys?a? konsumentowi wezwanie do zap?aty, udzielaj?c mu dodatkowego okresu 30 dni na dokonanie p?atno?ci, pod gro?b? zawieszenia us?ugi i, w ostateczno?ci, automatycznego rozwi?zania umowy, zgodnie z przepisami, odpowiednio, ust. 3 i 7.

[…]

3. W ci?gu 10 dni od up?ywu dodatkowego terminu, o którym mowa w ust. 1, przedsi?biorstwa udost?pniaj?ce publiczne sieci ??czno?ci lub publicznie dost?pne us?ugi ??czno?ci elektronicznej obowi?zkowo musz? zawiesi? us?ug? na okres 30 dni w przypadku, gdy po up?ywie wy?ej wymienionego okresu konsument nie dokona? p?atno?ci lub nie zawar? na pi?mie z przedsi?biorstwem porozumienia o uregulowaniu zad?u?enia w celu zap?aty nale?nych kwot.

[…]

7. Po up?ywie okresu 30 dni zawieszenia, je?eli konsument nie dokona? p?atno?ci wszystkich nale?nych kwot lub je?li nie zawar? on w pisemnej formie ?adnego porozumienia w przedmiocie p?atno?ci, umow? uwa?a si? za automatycznie rozwi?zan?.

8. Rozwi?zanie, o którym mowa w poprzednim ust?pie, nast?puje bez uszczerbku dla uzyskania zap?aty jako odszkodowania lub rekompensaty z tytu?u rozwi?zania umowy w okresie jej obowi?zywania, zgodnie z przepisami decreto-lei n.º 56/2010 [(dekretu z moc? ustawy nr 56/2010) z dnia 1 czerwca 2010 r. (*Diário da República*, seria 1, nr 106 z dnia 6 czerwca 2010 r.)] i z zastrze?eniem okre?lonych w nim granic.

9. Po zachowaniu wymogu zawiadomienia na pi?mie konsumenta z wyprzedzeniem okre?lonym w art. 52 ust. 5 nieop?acenie jakiejkolwiek z kwot uzgodnionych w porozumieniu o uregulowaniu zad?u?enia obowi?zkowo wi??e si? z rozwi?zaniem umowy, z zastosowaniem przepisów poprzedniego ust?pu.

10. Nieprzestrzeganie przepisów niniejszego artyku?u przez przedsi?biorstwo udost?pniaj?ce publiczne sieci ??czno?ci lub publicznie dost?pne us?ugi ??czno?ci elektronicznej, w szczególno?ci poprzez dalsze ?wiadczenie us?ugi z naruszeniem przepisów ust. 3 lub wystawienie faktury po chwili, w której us?uga powinna by?a zosta? zawieszona, powoduje brak wymagalno?ci wobec konsumenta zap?aty nale?nej za wykonan? us?ug? oraz obowi?zek [przedsi?biorstwa] pokrycia kosztów s?dowych poniesionych w celu uzyskania spe?nienia wierzytelno?ci.

11. Ust?p poprzedni nie ma zastosowania do wystawiania faktur po zawieszeniu ?wiadczenia us?ugi, które dotycz? us?ug faktycznie ?wiadczonych przed zawieszeniem lub zap?at? przewidzianymi przez prawo w przypadku przedterminowego rozwi?zania umowy.

[…]”.

Dekret z moc? ustawy nr 56/2010

15 Zgodnie z art. 1 dekretu z moc? ustawy nr 56/2010:

„Niniejszy dekret ustala granice poboru kwot za ?wiadczenie us?ugi odkodowania urz?dze? przeznaczonych do dost?pu do us?ug ??czno?ci elektronicznej oraz kwot z tytu?u rozwi?zania umowy w okresie lojalno?ci, zapewniaj?c u?ytkownikom prawa do ??czno?ci elektronicznej i sprzyjaj?c lepszej konkurencji w tym sektorze”.

16 Artyku? 2 ust. 2 i 3 wspomnianego dekretu z moc? ustawy stanowi, co nast?puje:

„2. W okresie lojalno?ci zakazane jest pobieranie z tytu?u rozwi?zania umowy i odkodowania urz?dze? jakiegokolwiek wynagrodzenia w kwocie przewy?szaj?cej:

a) 100% warto?ci urz?dzenia w chwili jego nabycia lub obj?cia go w posiadanie, bez jej obni?enia, zmniejszenia lub dotowania, w ci?gu pierwszych sze?ciu miesi?cy tego okresu, po odliczeniu kwoty ju? zap?aconej przez abonenta oraz ewentualnej wierzytelno?ci konsumenta wobec operatora ??czno?ci ruchomej;

b) 80% warto?ci urz?dzenia w chwili jego nabycia lub obj?cia go w posiadanie, bez jej obni?enia, zmniejszenia lub dotowania, po up?ywie pierwszych sze?ciu miesi?cach tego okresu, po odliczeniu kwoty ju? zap?aconej przez abonenta oraz ewentualnej wierzytelno?ci konsumenta wobec operatora ??czno?ci ruchomej;

c) 50% warto?ci urz?dzenia w chwili jego nabycia lub obj?cia go w posiadanie, bez jej obni?enia, zmniejszenia lub dotowania, w ostatnim roku okresu lojalno?ci, po odliczeniu kwoty ju? zap?aconej przez abonenta oraz ewentualnej wierzytelno?ci konsumenta wobec operatora ??czno?ci ruchomej.

3. Zakazane jest pobieranie jakiegokolwiek wynagrodzenia wy?szego ni? przewidziane w poprzednim ust?pie tytu?em odszkodowania lub rekompensaty za rozwi?zanie umowy w okresie lojalno?ci”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

17 Vodafone, spó?ka z siedzib? w Lizbonie (Portugalia), za przedmiot dzia?alno?ci ma ?wiadczenie us?ug w dziedzinie ??czno?ci elektronicznej, telefonii stacjonarnej i bezprzewodowego dost?pu do Internetu.

18 W ramach swojej dzia?alno?ci Vodafone zawiera ze swoimi klientami umowy o ?wiadczenie us?ug, przy czym niektóre z nich przewiduj? specjalne klauzule promocyjne podlegaj?ce warunkowi lojalno?ci tych klientów przez minimalny z góry okre?lony okres (zwany dalej „okresem lojalno?ci”). Na podstawie tych klauzul klient zobowi?zuje si? do pozostawania z Vodafone w stosunku umownym oraz do u?ywania dostarczonych przez niego w tym okresie towarów i us?ug w zamian za korzystne warunki handlowe, w szczególno?ci w zakresie ceny p?aconej za subskrybowane us?ugi.

19 Okres lojalno?ci mo?e si? ró?ni? w zale?no?ci od tych us?ug. Ma on na celu umo?liwienie Vodafone odzyskania cz??ci inwestycji zwi?zanej z wyposa?eniem i infrastruktur?, a tak?e innych kosztów, takich jak koszty aktywacji us?ugi i specjalnych korzy?ci przyznanych klientom. Nieprzestrzeganie przez klientów okresu lojalno?ci z powodów le??cych po stronie tych klientów poci?ga za sob? zap?at? przez nich kwot przewidzianych w umowach. Kwoty te maj? na celu zniech?ci? tych klientów do naruszania okresu lojalno?ci.

20 W nast?pstwie zmiany wprowadzonej ustaw? nr 15/2016 Vodafone od sierpnia 2016 r. okre?li? na podstawie art. 48 ustawy o ??czno?ci elektronicznej kwot? do zap?aty w przypadku naruszenia przez klientów okresu lojalno?ci, opieraj?c si? na obliczeniu korzy?ci przyznanych tym klientom zgodnie z zawartymi z nimi umowami, za które w chwili rozwi?zania umowy Vodafone nie otrzyma? jeszcze odszkodowania. Zgodnie bowiem z prawem krajowym kwota do zap?aty w przypadku naruszenia okresu lojalno?ci jest obliczana proporcjonalnie do cz??ci okresu lojalno?ci, który up?yn??, na podstawie korzy?ci przyznanych klientowi na podstawie umowy, które zosta?y w niej wskazane i okre?lone ilo?ciowo. Kwota ta nie mo?e by? wy?sza ni? koszty poniesione przez Vodafone na instalacj? us?ugi.

21 Za listopad 2016 r. Vodafone dokona? odwrotnego obci??enia VAT na podstawie kwot otrzymanych z tytu?u naruszenia okresu lojalno?ci (zwanych dalej „kwotami spornymi w

post?powaniu g?ównym”). Nast?pnie w dniu 13 pa?dziernika 2017 r. wniós? on odwo?anie od decyzji w sprawie odwrotnego obci??enia tym podatkiem, poniewa? uwa?a?, ?e kwoty sporne w post?powaniu g?ównym nie podlega?y VAT.

22 Poniewa? odwo?anie to zosta?o oddalone przez organ podatkowy i celny decyzj? z dnia 8 stycznia 2018 r., Vodafone wniós? do s?du odsy?aj?cego, to jest do Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [s?du arbitra?owego do spraw podatkowych (centrum arbitra?u administracyjnego), Portugalia], skarg? zmierzaj?c? do stwierdzenia niezgodno?ci z prawem odwrotnego obci??enia VAT dotycz?cego spornych w post?powaniu g?ównym kwot za listopad 2016 r.

23 Post?powanie przed tym s?dem zosta?o zawieszone do czasu wydania wyroku z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C?295/17, EU:C:2018:942), i zosta?o podj?te w dniu 28 listopada 2018 r.

24 Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [s?d arbitra?owy do spraw podatkowych (centrum arbitra?u administracyjnego)] wskazuje przede wszystkim, ?e przedterminowe rozwi?zanie umów stanowi dla Vodafone szkod? gospodarcz?, co jest oczywiste, gdy rozwi?zanie umowy nast?puje na pocz?tku wykonania umowy i gdy operator ten przyzna? klientowi korzy?ci promocyjne. Zdaniem s?du odsy?aj?cego nale?y domniemywa? istnienie szkody po stronie wspomnianego operatora. Ponadto z art. 48 ust. 2 lit. c) i art. 52-A ust. 8 ustawy o ??czno?ci elektronicznej wynika, ?e rozwi?zanie umowy w trakcie okresu lojalno?ci uzasadnia ?wiadczenie wzajemne tytu?em rekompensaty w celu „odzyskania kosztów zwi?zanych z dofinansowaniem urz?dze?, instalacj? i aktywacj? us?ugi lub innymi warunkami promocyjnymi”. S?d ten zak?ada zatem, ?e Vodafone ponosi te koszty i ?e sporne w post?powaniu g?ównym kwoty maj? na celu ich odzyskanie.

25 Nast?pnie s?d odsy?aj?cy uwa?a za udowodnion? okoliczno??, ?e okres lojalno?ci, jako warunek dost?pu klienta do us?ug na korzystnych warunkach handlowych, ma zasadnicze znaczenie dla umo?liwienia Vodafone odzyskania cz??ci swojej inwestycji zwi?zanej z ogóln? infrastruktur? (sie?, urz?dzenia i instalacja), poszukiwaniem klientów (kampanie handlowe i marketingowe, a tak?e p?acenie prowizji podmiotom partnerskim), aktywacj? subskrybowanej us?ugi, korzy?ciami przyznanymi tytu?em zni?ek lub us?ug nieodp?atnych oraz kosztami koniecznymi dla instalacji i zakupu urz?dze?.

26 Wreszcie, je?eli chodzi o konieczno?? wyst?pienia z odes?aniem prejudycjalnym z uwagi na wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C?295/17, EU:C:2018:942), s?d odsy?aj?cy wskazuje, po pierwsze, ?e sporne w post?powaniu g?ównym kwoty oraz kwoty sporne w sprawie, w której zapad? ten wyrok, s? obliczane w ró?ny sposób.

27 Po drugie, wydaje si?, ?e w wyroku z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C?295/17, EU:C:2018:942), Trybuna? przyzna? znaczenie okoliczno?ci, i? w tej sprawie istnia?a korelacja mi?dzy kwot? zap?acon? za naruszenie okresu lojalno?ci a kwot?, jak? dany operator otrzyma?by w trakcie pozosta?ej cz??ci tego okresu w braku rozwi?zania umowy. W zwi?zku z tym s?d odsy?aj?cy uzna? za konieczne zwrócenie si? do Trybuna?u z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w celu ustalenia, czy okoliczno??, ?e sporne w post?powaniu g?ównym kwoty nie pokrywaj? si? z kwotami, które zosta?yby zap?acone w pozosta?ej cz??ci okresu lojalno?ci w braku rozwi?zania umowy, ma znaczenie dla ustalenia, czy sporne w post?powaniu g?ównym kwoty stanowi? wynagrodzenie za odp?atne ?wiadczenie us?ug podlegaj?ce VAT w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

28 W tych okoliczno?ciach Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [s?d arbitra?owy do spraw podatkowych (centrum arbitra?u administracyjnego)] postanowi?

zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 ust. 1 lit. c) oraz art. 9, 24, 72 i 73 [dyrektywy VAT] nale?y interpretowa? w ten sposób, i? stanowi ?wiadczenie us?ug podlegaj?ce VAT okoliczno??, ?e operator telekomunikacyjny obci??a swoich by?ych klientów (którym przyzna? korzy?ci promocyjne mog?ce obejmowa? nieodp?atno?? kosztów instalacji, aktywacji us?ug, mo?liwo?ci przeniesienia numeru lub kosztów urz?dze? lub stosowanie taryf specjalnych w zamian za zobowi?zanie do zachowania okresu obowi?zywania umowy [lojalno?ci], który nie zosta? zachowany z przyczyn le??cych po stronie klientów) kwot?, która z mocy prawa nie mo?e przekracza? kosztów poniesionych przez us?ugodawc? w celu instalacji us?ugi i która powinna by? proporcjonalna do korzy?ci przyznanej klientowi, ustalonej i okre?lonej ilo?ciowo w umowie, w zwi?zku z czym nie mo?e ona automatycznie odpowiada? ca?kowitej warto?ci kwot pozosta?ych do zap?aty w dniu rozwi?zania umowy?

2) Czy w ?wietle wy?ej wymienionych przepisów okoliczno??, ?e takie kwoty s? wymagane po rozwi?zaniu umowy, gdy operator nie ?wiadczy ju? us?ug klientowi, oraz ?e nie mia?o miejsca ?adne konkretne korzystanie z us?ug po rozwi?zaniu umowy, wyklucza uznanie wspomnianych kwot za zap?at? za ?wiadczenie us?ug?

3) Czy w ?wietle wy?ej wymienionych przepisów nale?y wykluczy?, ?e rzeczona kwota stanowi zap?at? za ?wiadczenie us?ug ze wzgl?du na okoliczno??, i? operator i jego byli klienci okre?lili z góry, z mocy prawa, w ramach uprzednio sformu?owanej umowy standardowej, wzór do obliczenia kwoty, jak? byli klienci b?d? musieli zap?aci? w przypadku niezachowania okresu lojalno?ci przewidzianego w umowie o ?wiadczenie us?ug?

4) Czy w ?wietle wy?ej wymienionych przepisów nale?y wykluczy?, ?e wspomniana kwota stanowi zap?at? za ?wiadczenie us?ug, je?eli sporna kwota nie odpowiada tej, któr? operator otrzyma?by w ci?gu pozosta?ego okresu lojalno?ci, gdyby umowa nie zosta?a rozwi?zana?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

29 Przez swoje pytania, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e kwoty pobrane przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwi?zania z przyczyn le??cych po stronie klienta umowy o ?wiadczenie us?ug przewiduj?cej przestrzeganie okresu lojalno?ci w zamian za przyznanie temu klientowi korzystnych warunków handlowych nale?y uzna? za wynagrodzenie za odp?atne ?wiadczenie us?ug w rozumieniu tego przepisu.

30 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, który okre?la zakres stosowania VAT, podatkowi temu podlega odp?atne ?wiadczenie us?ug wykonywane na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze.

31 W rozumieniu tego przepisu ?wiadczenie us?ugi nast?puje „odp?atnie” tylko wtedy, je?eli pomi?dzy us?ugodawc? a us?ugobiorc? istnieje stosunek prawny, w ramach którego nast?puje wymiana ?wiadcze? wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymywane przez us?ugodawc? stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie warto?ci wyodr?bnionej us?ugi ?wiadczonej us?ugobiorcy. Tak jest w przypadku, gdy istnieje bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy ?wiadczon? us?ug? a otrzymanym wynagrodzeniem (wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Je?eli chodzi o bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy us?ug? ?wiadczon? us?ugobiorcy a rzeczywist? warto?ci? otrzymanego ?wiadczenia, Trybuna? orzek?, ?e ?wiadczenie wzajemne w

zamian za cen? p?acon? przy podpisywaniu umowy o ?wiadczenie us?ugi sk?ada si? z wynikaj?cego z umowy prawa klienta do korzystania z wykonywania zobowi?za? wynikaj?cych z tej umowy, niezale?nie od tego, czy klient wykonuje to prawo. Tym samym us?ugodawca wykonuje t? us?ug?, je?eli umo?liwia ona klientowi korzystanie z niej, w zwi?zku z czym na istnienie wspomnianego bezpo?redniego zwi?zku nie ma wp?ywu okoliczno??, ?e klient nie korzysta ze wspomnianego prawa (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W tym wzgl?dzie Trybuna? uzna?, ?e ustalon? z góry kwot? otrzymywan? przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwi?zania przez jego klienta lub z przyczyn le??cych po jego stronie umowy o ?wiadczenie us?ug przewiduj?cej minimalny okres zwi?zania umow?, która to kwota odpowiada kwocie, jak? podmiot gospodarczy otrzyma?by w pozosta?ej cz??ci tego okresu w braku takiego rozwi?zania, nale?y uzna? za wynagrodzenie za odp?atne ?wiadczenie us?ug, które podlega jako takie VAT, nawet je?li rozwi?zanie to poci?ga za sob? dezaktywacj? produktów i us?ug przewidzianych przez t? umow? przed up?ywem minimalnego okresu zwi?zania umow? (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, pkt 12, 45, 57; a tak?e z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing, C?242/18, EU:C:2019:558, pkt 70).

34 W niniejszej sprawie nale?y zauwa?y?, ?e zgodnie z informacjami przekazanymi przez s?d odsy?aj?cy sporne w post?powaniu g?ównym kwoty s? obliczane wed?ug okre?lonego umownie wzoru z zachowaniem warunków przewidzianych w prawie krajowym. Z informacji tych wynika, ?e kwoty te nie mog? by? wy?sze od kosztów poniesionych przez us?ugodawc? w ramach ?wiadczenia tych us?ug i musz? by? proporcjonalne do korzy?ci przyznanej klientowi, która jako taka zosta?a wskazana i okre?lona w umowie zawartej z tym us?ugodawc?. Kwoty te nie odpowiadaj? zatem automatycznie ani warto?ci ?wiadcze?, które pozosta?y do wykonania w dniu rozwi?zania umowy, ani kwotom, jakie us?ugodawca otrzyma?by w trakcie pozosta?ej cz??ci okresu lojalno?ci w braku takiego rozwi?zania.

35 W pierwszej kolejno?ci, nale?y stwierdzi?, ?e w okoliczno?ciach przedstawionych w poprzednim punkcie na ?wiadczenie wzajemne w zamian za cen? p?acon? przez klienta na rzecz Vodafone sk?ada si? prawo klienta do korzystania z wykonywania przez tego dostawc? obowi?zków wynikaj?cych z umowy o ?wiadczenie us?ug, nawet je?eli klient nie chce lub nie mo?e zrealizowa? tego prawa z przyczyn le??cych po jego stronie (zob. analogicznie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, pkt 45).

36 W tych okoliczno?ciach bowiem Vodafone umo?liwia klientowi korzystanie z rzeczonej us?ugi w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 32 niniejszego wyroku i nie ponosi on odpowiedzialno?ci za zaprzestanie jej ?wiadczenia.

37 Po pierwsze, Vodafone zobowi?zuje si? ?wiadczy? swoim klientom us?ugi uzgodnione w zawartych z nimi umowach i na warunkach okre?lonych w tych umowach. Po drugie, klienci ci zobowi?zuj? si? p?aci? miesi?czne op?aty przewidziane we wspomnianych umowach, a tak?e, w stosownym wypadku, nale?ne kwoty w przypadku, gdy umowy te zostan? rozwi?zane przed ko?cem okresu lojalno?ci z przyczyn le??cych po stronie klientów.

38 W tym kontek?cie, jak wyja?nia s?d odsy?aj?cy, kwoty te odpowiadaj? odzyskaniu cz??ci kosztów zwi?zanych ze ?wiadczeniem us?ug, jakie operator ten ?wiadczy? na rzecz klientów, i do których zwrotu klienci zobowi?zali si? w przypadku takiego rozwi?zania.

39 W zwi?zku z tym wspomniane kwoty nale?y uzna? za stanowi?ce cz??? ceny za us?ug?,

któr? us?ugodawca zobowi?za? si? ?wiadczy? klientom i która stanowi cz??? miesi?cznych op?at, w przypadku gdy klienci nie przestrzegaj? okresu lojalno?ci. W tych okoliczno?ciach cel tych kwot jest podobny do celu miesi?cznych op?at, które co do zasady by?yby wymagalne, je?eli klienci nie skorzystaliby z korzy?ci handlowych, uzale?nionych od przestrzegania tego okresu lojalno?ci.

40 Nale?y zatem uzna?, ?e z punktu widzenia realiów gospodarczych, które stanowi? podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT, kwota nale?na w zwi?zku z przedterminowym rozwi?zaniem umowy ma na celu zapewnienie podmiotowi gospodarczemu minimalnego wynagrodzenia za wykonan? us?ug? (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, pkt 61).

41 W konsekwencji, jak podnosz? w uwagach rz?dy portugalski i irlandzki oraz Komisja Europejska, w sytuacji, gdy klienci ci nie dochowuj? wspomnianego okresu lojalno?ci, nale?y uzna?, ?e ?wiadczenie us?ug jest realizowane, poniewa? klienci ci s? w stanie korzysta? z tych us?ug.

42 W tych okoliczno?ciach sporne w post?powaniu g?ównym kwoty nale?y uzna? za cz??? wynagrodzenia otrzymanego przez tego przedsi?biorc? za wspomniane us?ugi. Nie ma w tym wzgl?dzie znaczenia, ?e w odró?nieniu od kwot, których dotyczy?a sprawa zako?czona wyrokiem z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C?295/17, EU:C:2018:942), kwoty sporne w post?powaniu g?ównym nie pozwalaj? Vodafone na uzyskanie takich samych dochodów, jakie zosta?yby uzyskane, gdyby klient nie rozwi?za? przedterminowo umowy.

43 W drugiej kolejno?ci, je?eli chodzi o warunek wynikaj?cy z orzecznictwa przypomnianego w pkt 31 niniejszego wyroku, zgodnie z którym zap?acone kwoty powinny stanowi? rzeczywiste wynagrodzenie za daj?c? si? wyodr?bni? us?ug?, to nale?y wskaza?, ?e zarówno us?uga, która ma by? ?wiadczona, jak i wynagrodzenie za prawo do korzystania z tej us?ugi, s? okre?lane przy zawieraniu umowy mi?dzy Vodafone a jego klientami. W szczególno?ci z informacji przekazanych przez s?d odsy?aj?cy wynika, ?e wynagrodzenie za us?ug? okre?la si? w oparciu o ustalone kryteria, które precyzuj? zarówno miesi?czne op?aty, jak i sposób, w jaki nale?y oblicza? kwot? z tytu?u przedterminowego rozwi?zania umowy.

44 Wynagrodzenie p?acone przez klienta nie jest zatem ani sporne, ani przypadkowe (zob. podobnie wyrok z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma, C?16/93C?16/93, EU:C:1994:80, pkt 19), ani te? trudne do obliczenia lub niepewne (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, pkt 35).

45 Wbrew temu, co twierdzi Vodafone, kwota ta nie jest równie? to?sama z zap?at? przewidzian? ustaw? w rozumieniu wyroku z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120), ani z kwot? maj?c? na celu zap?at? odszkodowania operatorowi w wyniku rozwi?zania umowy przez klienta w rozumieniu wyroku z dnia 18 lipca 2007 r., Société thermale d’Eugénie-les-Bains (C?277/05, EU:C:2007:440).

46 Po pierwsze bowiem, o ile obliczenie wspomnianej kwoty ograniczaj? przepisy ustawowe i wykonawcze, o tyle bezsporne jest, ?e zap?ata tej kwoty nast?puje w ramach stosunku prawnego charakteryzuj?cego si? wymian? ?wiadcze? wzajemnych pomi?dzy us?ugodawc? a jego klientem i ?e w tym kontek?cie zap?ata ta stanowi zobowi?zanie umowne tego ostatniego.

47 Po drugie, je?eli chodzi o argument Vodafone, zgodnie z którym kwota nale?na z tytu?u naruszenia okresu lojalno?ci jest zbli?ona do odszkodowania maj?cego na celu naprawienie poniesionej przez niego szkody, to w pierwszym rz?dzie nale?y zauwa?y?, ?e argument ten jest

sprzeczny z rzeczywisto?ci? prawa krajowego rozpatrywanego w post?powaniu g?ównym, poniewa? zgodnie z tym prawem, z zastrze?eniem weryfikacji przez s?d odsy?aj?cy w tym wzgl?dzie, operator nie jest w stanie obci??y? klienta kwotami z tytu?u odszkodowania lub rekompensaty w przypadku przedterminowego rozwi?zania umowy.

48 W drugim rz?dzie argument ten równie? nie mo?e zosta? uwzgl?dniony z uwagi na rzeczywisto?? gospodarcz? transakcji b?d?cych przedmiotem post?powania g?ównego.

49 W ramach podej?cia gospodarczego operator ustala bowiem cen? za us?ug? i miesi?czne op?aty, bior?c pod uwag? koszty tej us?ugi i minimalny okres zwi?zania umow?. Jak wskazano w pkt 39 niniejszego wyroku, kwot? nale?n? w przypadku przedterminowego rozwi?zania umowy nale?y uzna? za integraln? cz??? ceny, któr? klient zobowi?za? si? zap?aci? w zamian za wykonywanie przez us?ugodawc? swoich zobowi?za? umownych.

50 Z uwagi na ogó? powy?szych rozwa?a? na przedstawione pytania prejudycjalne trzeba odpowiedzie?, i? art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e kwoty otrzymane przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwi?zania z powodów le??cych po stronie klienta umowy o ?wiadczenie us?ug przewiduj?cej przestrzeganie okresu lojalno?ci [okresu zwi?zania umow?] w zamian za przyznanie temu klientowi korzystnych warunków handlowych nale?y uzna? za stanowi?ce wynagrodzenie za odp?atne ?wiadczenie us?ug w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie kosztów

51 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (dziewi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e kwoty otrzymane przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwi?zania z powodów le??cych po stronie klienta umowy o ?wiadczenie us?ug przewiduj?cej przestrzeganie okresu lojalno?ci [okresu zwi?zania umow?] w zamian za przyznanie temu klientowi korzystnych warunków handlowych nale?y uzna? za stanowi?ce wynagrodzenie za odp?atne ?wiadczenie us?ug w rozumieniu tego przepisu.

Podpisy

* J?zyk post?powania: portugalski.