Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 22 listopada 2018 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zakres stosowania – Transakcje podlegające opodatkowaniu – Odpłatne świadczenie – Rozróżnienie między niepodlegającymi opodatkowaniu odszkodowaniami a podlegającymi opodatkowaniu usługami za zapłatą „rekompensaty”

W sprawie C-295/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] postanowieniem z dnia 8 stycznia 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 maja 2017 r., w postępowaniu:

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes Trybunału, pełniący obowiązki prezesa piątej izby, E. Levits (sprawozdawca) i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Șereș, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 kwietnia 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA przez V. Codeço, M. Machado de Almeidę oraz R.M. Fernandesa Ferreirę, advogados,

– w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesa, M. Figueiredę oraz R. Camposa Lairesa, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu irlandzkiego przez M. Browne, J. Quaney oraz A. Joyce’a, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez N.J. Traversa, S.C, oraz A. Keirse, BL,

* Język postępowania: portugalski.

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz A. Caeirosa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 czerwca 2018 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. c), art. 64 ust. 1, art. 66 akapit pierwszy lit. a) oraz art. 73 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (zwaną dalej „MEO") a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia) w przedmiocie ustalenia wysokości podatku od wartości dodanej (VAT) wraz z odsetkami wyrównawczymi.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

4 Artykuł 64 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„W przypadku transakcji związanych z wpłatą zaliczki lub płatnością rat dostawy towarów […] oraz świadczenie usług, uważa się za dokonane z upływem terminów, których te zaliczki lub płatności dotyczą".

5 Artykuł 66 akapit pierwszy tej dyrektywy przewiduje:

„W drodze odstępstwa od art. 63, 64 i 65, państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w jednym z następujących terminów:

a) nie później niż z datą wystawienia faktury;

[…]".

6 Artykuł 73 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia".

7 Artykuł 90 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„1. W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1”.

Prawo portugalskie

8 Zgodnie z art. 1 ust. 1 lit. a) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksu podatku od wartości dodanej):

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

a) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług wykonane na terytorium krajowym przez podatnika działającego w takim charakterze”.

9 Artykuł 16 ust. 1 kodeksu podatku od wartości dodanej ma następujące brzmienie:

„Bez uszczerbku dla ust. 2 i 10 podstawa opodatkowania dostaw towarów i świadczenia usług podlegających opodatkowaniu odpowiada wartości świadczenia wzajemnego otrzymanego lub należnego od nabywcy, odbiorcy lub osoby trzeciej”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

10 MEO, spółka z siedzibą w Lizbonie (Portugalia), prowadzi podstawową działalność w zakresie świadczenia usług z dziedziny telekomunikacji na terytorium portugalskim. Prowadzi ona zatem działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT i w związku z tym jest podatnikiem VAT.

11 W ramach swojej działalności MEO zawiera ze swoimi klientami umowy o świadczenie usług w dziedzinie telekomunikacji, dostępu do Internetu, telewizji i produktów multimedialnych, przy czym w niektórych z tych umów wprowadzono obowiązek, by klienci pozostawali związani umową przez minimalny okres, wiążący się w takich przypadkach z pewnymi warunkami promocyjnymi, w szczególności w postaci niższych opłat miesięcznych.

12 Umowy te przewidują również, że w przypadku wyłączenia określonych w nich produktów i usług przed upływem uzgodnionego minimalnego okresu obowiązywania na żądanie klienta lub z przyczyn leżących po jego stronie MEO jest uprawniona do pobierania opłaty wyrównawczej odpowiadającej kwocie uzgodnionej miesięcznej opłaty abonamentowej pomnożonej przez różnicę między uzgodnionym w umowie minimalnym okresem obowiązywania a liczbą miesięcy, przez które świadczone były usługi.

13 Zdaniem sądu odsyłającego kwotę należną od klienta na rzecz MEO w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy o świadczenie usług stanowi zatem kwota opłaty abonamentowej odpowiadającej całemu minimalnemu okresowi obowiązywania, nawet jeśli świadczenie usług na rzecz klienta nie zostało zakończone z upływem tego okresu.

14 Jak wynika również z postanowienia odsyłającego, klient jest zobowiązany uiścić rzeczoną kwotę w przypadku, gdy usługa zostanie wyłączona przed upływem minimalnego okresu obowiązywania, szczególnie w przypadku niewywiązania się przez klienta z obowiązku uiszczenia uzgodnionej miesięcznej opłaty abonamentowej.

15 Podczas kontroli przeprowadzonej u MEO od 1 kwietnia do 20 listopada 2014 r. organ podatkowy i celny ustalił, że w odniesieniu do roku podatkowego 2012 MEO nie zapłaciła VAT od kwoty, która została naliczona klientom w następstwie wcześniejszego rozwiązania umów o świadczenie usług, i w konsekwencji organ ten wydał decyzje określające wysokość zobowiązania z tytułu VAT.

16 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w następstwie przedterminowego rozwiązania przez klientów umowy o świadczenie usług MEO wyłączyła usługi przewidziane w tej umowie i wystawiła klientom fakturę, na której widniała uzgodniona wcześniej w umowie opłata wyrównawcza należna MEO wraz z adnotacją „nie podlega opodatkowaniu z tytułu VAT”.

17 Uważając, że kwota należna z tytułu wcześniejszego rozwiązania umów dotyczących świadczenia usług stanowi opłatę wyrównawczą, która nie podlega opodatkowaniu z tytułu VAT, ponieważ nie ma ona na celu wynagrodzenia za świadczenie usługi, MEO wniosła odwołanie od powyższych decyzji określających wysokość zobowiązania z tytułu VAT. Odwołanie to zostało oddalone.

18 Od decyzji o oddaleniu odwołania skarżąca wniosła w dniu 23 grudnia 2015 r. kolejne odwołanie, które nie zostało rozpatrzone w przewidzianym ustawą terminie.

19 W dniu 20 maja 2016 r. MEO zwróciła się do sądu odsyłającego, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sądu arbitrażowego do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia], ze skargą mającą na celu stwierdzenie niezgodności z prawem decyzji określających wysokość zobowiązania z tytułu VAT.

20 Sąd odsyłający uważa, że kwotę należną od klientów na rzecz MEO z tytułu niezachowania uzgodnionego w umowie minimalnego okresu obowiązywania do celów VAT stanowi kwota zapłacona w zamian za świadczenie usługi, która stanowi zatem wynagrodzenie.

21 Zdaniem tego sądu rzeczona kwota ma charakter wynagrodzenia również ze względu na to, że pozwala ona zagwarantować MEO utrzymanie tego samego poziomu dochodów co w przypadku braku przerwania świadczenia usług. MEO nie traci żadnych korzyści, ponieważ kwota ta została uzgodniona w umowie.

22 W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 ust. 1 lit. c), art. 64 ust. 1, art. 66 akapit pierwszy lit. a) i art. 73 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że dostawca usług telekomunikacyjnych (telewizji, Internetu, sieci telefonii komórkowej i stacjonarnej) jest zobowiązany do zapłaty [VAT] za pobranie od klientów z góry określonej kwoty odpowiadającej wartości miesięcznej raty podstawowej należnej od klienta zgodnie z umową, pomnożonej przez liczbę rat brakujących do czasu zakończenia okresu lojalnościowego, w przypadku, w którym z przyczyn leżących po stronie klienta zostaje przedwcześnie rozwiązana umowa przewidująca obowiązek utrzymania jej przez dany okres (okres lojalnościowy), a ten dostawca w chwili naliczenia tej kwoty i niezależnie od jej rzeczywistego pobrania zaprzestał już świadczenia swoich usług, jeżeli:
   a) wynikającym z umowy celem wystawienia rachunku na tę kwotę jest zniechęcenie klienta do niezachowania uzgodnionego okresu lojalnościowego i naprawienie szkód poniesionych przez dostawcę na skutek niezachowania okresu lojalnościowego, w szczególności za utracone

korzyści, które osiągnąłby on, gdyby umowa obowiązywała do końca tego okresu, a także za ustalenie niższych stawek, za udostępnienie materiałów lub innych ofert po obniżonej cenie lub bezpłatnie lub za niewykorzystane koszty reklamy i pozyskania klientów;

b) doprowadzenie do zawarcia umów, w których przewidziano okres lojalnościowy, wiąże się z wyższym wynagrodzeniem [dla osób pośredniczących w ich zawarciu] niż wynagrodzenie za doprowadzenie do zawarcia umów bez okresu lojalnościowego, przy czym w jednym i w drugim przypadku (to znaczy w przypadku umów z okresem lojalnościowym i bez niego) wynagrodzenie dla pośredników jest obliczane na podstawie miesięcznych rat ustalonych w umowach, do których zawarcia pośrednik doprowadził;

c) kwota, na którą wystawiony został rachunek, może być zakwalifikowana w prawie krajowym jako kara umowna?

2) Czy ewentualny brak wystąpienia jednej lub kilku okoliczności wskazanych w powyższych akapitach pierwszego pytania prejudycjalnego może w całości zmienić odpowiedź na to pytanie?”.

W przedmiocie wniosku o otwarcie na nowo ustnego etapu postępowania

23 Po przedstawieniu opinii rzecznik generalnej spółka MEO, pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 25 czerwca 2018 r., wniosła o otwarcie na nowo ustnego etapu postępowania na podstawie art. 83 regulaminu postępowania przed Trybunałem.

24 Na poparcie swojego wniosku MEO podniosła w istocie, że opinia rzecznik generalnej, a w szczególności jej pkt 41, 44, 46 i 47, opiera się na błędnych ustaleniach faktycznych, zważywszy w szczególności na kwotę, na którą wystawiony został przez MEO rachunek dla klientów w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy o świadczenie usług.

25 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 252 akapit drugi TFUE rzecznik generalny publicznie przedstawia, przy zachowaniu całkowitej bezstronności i niezależności, uzasadnione opinie w sprawach, które zgodnie ze statutem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wymagają jego zaangażowania. Trybunał nie jest związany ani tą opinią, ani jej uzasadnieniem (wyrok z dnia 22 czerwca 2017 r., Federatie Nederlandse Vakvereniging i in., C-126/16, EU:C:2017:489, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Należy również przypomnieć, że statut Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i regulamin postępowania przed nim nie przewidują możliwości przedstawiania przez strony lub sąd odsyłający uwag w odpowiedzi na opinię rzecznika generalnego (wyrok z dnia 25 października 2017 r., Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo). W konsekwencji okoliczność, że jedna ze stron nie zgadza się z opinią rzecznika generalnego, bez względu na to, jakie kwestie poruszono w tej opinii, nie może sama w sobie stanowić uzasadnienia dla ponownego otwarcia ustnego etapu postępowania (wyroki: z dnia 25 października 2017 r., Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, pkt 24; z dnia 29 listopada 2017 r., King, C-214/16, EU:C:2017:914, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Poprzez argumenty odnoszące się do elementów charakteryzujących kwotę, na którą wystawiony został rachunek w przypadku przedterminowego rozwiązania przez klienta umowy o świadczenie usług, MEO ma na celu ustosunkowanie się do opinii rzecznik generalnej, podważając opis tej kwoty wynikający z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, oraz z informacji przedstawionych na rozprawie.

28 Prawdą jest, że na podstawie art. 83 regulaminu postępowania Trybunał może, w każdej chwili, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, postanowić o otwarciu ustnego etapu postępowania na nowo, w szczególności jeśli uzna, że okoliczności zawisłej przed nim sprawy nie są wystarczająco wyjaśnione, lub jeśli po zamknięciu ustnego etapu postępowania strona przedstawiła

nowy fakt mogący mieć decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia Trybunału, lub też jeśli sprawa ma zostać rozstrzygnięta na podstawie argumentu, który nie był przedmiotem dyskusji między stronami lub podmiotami określonymi w art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

29 Tymczasem – jak wynika z pkt 12 niniejszego wyroku – sąd odsyłający przedstawił obliczenie kwoty, na którą został wystawiony przez MEO rachunek z tytułu przedterminowego rozwiązania umowy o świadczenie usług, co zresztą nie zostało zakwestionowane przez MEO ani w uwagach na piśmie, ani na rozprawie. Ponadto należy podkreślić, iż dokonanie ustaleń faktycznych należy do wyłącznej kompetencji sądu odsyłającego. W odniesieniu do zakwalifikowania tej kwoty przez MEO nie wiąże ono Trybunału w ramach odpowiedzi na wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

30 W niniejszym przypadku Trybunał, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznik generalnej, jest zdania, że dysponuje wszystkimi informacjami niezbędnymi do udzielenia odpowiedzi na zadane mu przez sąd odsyłający pytania oraz że dla rozstrzygnięcia postępowania głównego wszystkie argumenty, w szczególności te odnoszące się do kwalifikacji rzeczonej kwoty, były przedmiotem prowadzonej przed nim dyskusji.

31 Z powyższego wynika, że nie zachodzi potrzeba otwarcia na nowo ustnego etapu postępowania.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

32 Republika Portugalska podnosi zarzut niedopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, powołując się na niepewny i spekulacyjny charakter pytań zadanych przez sąd odsyłający, który to nie ustalił okoliczności faktycznych leżących u podstaw sporu w postępowaniu głównym i nie określił właściwych ram prawnych.

33 W tym względzie należy przypomnieć, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach współpracy pomiędzy Trybunałem a sądami krajowymi ustanowionej w art. 267 TFUE jedynie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za przyszły wyrok, należy, przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy, zarówno ocena, czy dla wydania wyroku niezbędne jest uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pytań, z którymi ów sąd zwraca się do Trybunału. W związku z tym, jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest w zasadzie zobowiązany do wydania orzeczenia (wyrok z dnia 6 marca 2018 r., SEGRO i Horváth, C-52/16 i C-113/16, EU:C:2018:157, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Ponadto odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wnioskował sąd krajowy, jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wnioskowano, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu rozstrzyganego w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia przydatnej odpowiedzi na pytania, które zostały mu postawione (wyrok z dnia 6 marca 2018 r., SEGRO i Horváth, C-52/16 i C-113/16, EU:C:2018:157, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że sąd odsyłający ma wątpliwości co do wykładni i stosowania art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 73 dyrektywy VAT w odniesieniu do zakwalifikowania kwot pobranych przez MEO w następstwie rozwiązania przez jej klientów umów na usługi przed upływem uzgodnionego minimalnego okresu obowiązywania. Należy również zauważyć, że sąd odsyłający w sposób wystarczający pod względem prawnym i dokładny

przedstawił okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu w postępowaniu głównym, a także ramy prawne sprawy w postępowaniu głównym, z których wynika, iż pytania prejudycjalne nie są hipotetyczne.

36 Wynika stąd, po pierwsze, że wykładnia prawa Unii, o którą wniesiono w niniejszej sprawie, wykazuje niewątpliwy związek z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, a po drugie, iż przedłożone pytania nie mają charakteru hipotetycznego.

37 Z powyższego wynika, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

Co do istoty

W przedmiocie pytania pierwszego

38 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy określoną z góry kwotę – otrzymaną przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwiązania przez klienta lub z przyczyn leżących po stronie tego ostatniego umowy o świadczenie usług, w której wprowadzono minimalny okres obowiązywania – odpowiadającą kwocie, jaką podmiot ten uzyskałby przez pozostałą część tego okresu, należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, podlegające jako takie opodatkowaniu VAT.

39 W tym względzie świadczenie usług następuje „odpłatnie” w rozumieniu powyższego przepisu, wyłącznie jeżeli pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 lipca 2007 r., Société thermale d’Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 23 grudnia 2015 r., Air France-KLM i Hop !Brit-Air, C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, pkt 22). Jest tak w przypadku istnienia bezpośredniego związku między świadczoną usługą a otrzymywanym ekwiwalentem świadczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 23 grudnia 2015 r., Air France-KLM i Hop !Brit-Air, C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Co się tyczy bezpośredniego związku między usługą świadczoną usługobiorcy a otrzymanym świadczeniem wzajemnym, Trybunał orzekł już w odniesieniu do sprzedaży biletów lotniczych, których pasażerowie nie wykorzystali i nie mogli otrzymać za nie zwrotu, że na świadczenie wzajemne wobec ceny zapłaconej przy podpisywaniu umowy o świadczenie usługi składa się prawo klienta do skorzystania z wykonania obowiązków wynikających z umowy, niezależnie od faktu, czy klient zrealizuje to prawo. W związku z tym usługodawca wykonuje tę usługę wówczas, gdy umożliwia pasażerowi skorzystanie ze swych usług tak, że istnienia wspomnianego powyżej bezpośredniego związku nie podważa okoliczność, że klient nie wykorzysta tego prawa (zob. podobnie wyrok z dnia 23 grudnia 2015 r., Air France-KLM i Hop !Brit-Air, C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, pkt 28).

41 Ponadto, w odniesieniu do przesłanki bezpośredniego związku pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym, należy ustalić, czy kwota należna z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania, zgodnie z warunkami umów rozpatrywanych w sporze w postępowaniu głównym, stanowi wynagrodzenie za usługę w świetle orzecznictwa przytoczonego w pkt 39 i 40 niniejszego wyroku.

42 Otóż w niniejszej sprawie należy przypomnieć, że zgodnie z metodą obliczania opisaną przez sąd odsyłający i przedstawioną w pkt 12 niniejszego wyroku na kwotę należną na podstawie rzeczonych umów z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania składa się kwota opłaty abonamentowej pomnożonej przez różnicę między minimalnym okresem obowiązywania a liczbą

miesięcy, przez które świadczona była usługa. Zapłata kwoty należnej z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania umożliwia zatem MEO uzyskanie zasadniczo tych samych dochodów, jakie uzyskałaby ona w przypadku, gdyby klient nie rozwiązał przedterminowo umowy.

43 W odniesieniu do wartości warunków umownych przy kwalifikacji danej transakcji jako transakcji podlegającej opodatkowaniu należy zauważyć, że uwzględnienie rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Otóż w zakresie, w jakim MEO jest uprawniona, na podstawie rozpatrywanych w postępowaniu głównym umów, do otrzymania takiej samej kwoty w przypadku niezachowania minimalnego okresu obowiązywania, co kwota, którą otrzymałaby ona z tytułu wynagrodzenia za usługi, jakie zobowiązała się świadczyć w przypadku, gdyby klient nie rozwiązał umowy – co powinien ustalić w stosownym przypadku sąd odsyłający – przedterminowe rozwiązanie umowy przez klienta lub z przyczyn leżących po jego stronie nie wpływa na rzeczywistość gospodarczą, która charakteryzuje relację między MEO a jej klientem.

45 W tych okolicznościach należy uznać, że na świadczenie wzajemne wobec ceny zapłaconej przez klienta na rzecz MEO składa się prawo klienta do skorzystania z wykonania przez tego dostawcę obowiązków wynikających z umowy o świadczenie usług, nawet jeżeli klient nie chce lub nie może zrealizować tego prawa z przyczyn leżących po jego stronie. W niniejszej sprawie bowiem MEO umożliwia klientowi skorzystanie z rzeczonej usługi w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 40 niniejszego wyroku i nie ponosi ona odpowiedzialności za zaprzestanie jej świadczenia.

46 Należy dodać w tym względzie, że jeżeli wspomniana kwota zostałaby uznana za odszkodowanie mające na celu naprawienie szkody poniesionej przez MEO, charakter świadczenia wzajemnego uiszczanego przez klienta ulegałby zmianie w zależności od tego, czy klient postanowi skorzystać z rozpatrywanej usługi przez okres uzgodniony w umowie, czy też nie.

47 W związku z tym klient, który korzystał ze świadczenia usług przez cały uzgodniony w umowie okres minimalnego obowiązywania, byłby traktowany odmiennie z punktu widzenia VAT niż klient, który rozwiązał umowę przed upływem tego okresu.

48 W konsekwencji należy uznać, że kwota należna z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania stanowi wynagrodzenie za usługi świadczone przez MEO, niezależnie od tego, czy klient realizuje prawo do korzystania z rzeczonych usług aż do końca minimalnego okresu obowiązywania.

49 W odniesieniu do wymogu, aby zapłacone kwoty stanowiły rzeczywiste wynagrodzenie za wyodrębnioną usługę, należy podkreślić, że usługa, która ma być świadczona, oraz kwota, na którą ma być wystawiony klientowi rachunek w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy w trakcie minimalnego okresu obowiązywania, zostały określone już w momencie zawarcia umowy.

50 Kwotę należną z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania należy zatem postrzegać jako część łącznej ceny za świadczenie usług, podzielonej na miesięczne części, która w przypadku naruszenia obowiązku zapłaty staje się natychmiast wymagalna.

51 Jeśli chodzi o tę ostatnią okoliczność, z postanowienia odsyłającego wynika w istocie, że zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa krajowego VAT od wspomnianej kwoty jest należny w chwili wystawienia faktury, który to przypadek został przewidziany w art. 66 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, między innymi na mocy odstępstwa od art. 64 ust. 1 tej dyrektywy, do których wyraźnie odwołuje się sąd odsyłający w pierwszym pytaniu prejudycjalnym. Mając na względzie powyższe rozważania, w szczególności dotyczące faktu, że przedterminowe rozwiązanie umowy nie wpływa na rzeczywistość

gospodarczą, która charakteryzuje relację między MEO a jej klientem, należy uznać, iż ani wcześniejsza wymagalność VAT w przypadku rozwiązania umowy, ani przywołane przepisy nie mają wpływu na wykładnię art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, która powinna zostać przyjęta w niniejszym przypadku.

52 W związku z tym kwota należna od klienta z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania stanowi kwotę zapłaconą w zamian za świadczenie wyodrębnionej usługi.

53 Z treści pytania pierwszego, które odnosi się również do art. 73 dyrektywy VAT, wynika, że sąd odsyłający ma wątpliwości co do ewentualnego wpływu braku rzeczywistego pobrania należnej kwoty w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy na wymagalność VAT.

54 Zgodnie z tym artykułem podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą usługodawca otrzyma w zamian za świadczenie usług od swojego klienta.

55 Ponadto, z uwagi na to, że VAT ma obciążać wyłącznie konsumenta końcowego, kwota stanowiąca podstawę opodatkowania VAT, który ma być pobrany przez organy podatkowe, nie może być wyższa niż świadczenie wzajemne rzeczywiście zapłacone przez konsumenta końcowego i na podstawie którego naliczony został faktycznie uiszczony przez niego VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 19).

56 Należy zatem dodać na wszelki wypadek, jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 55 opinii, że do właściwych władz krajowych należeć będzie, w stosownych przypadkach, przeprowadzenie, na warunkach określonych przez prawo krajowe, odpowiedniej korekty VAT w należnej wysokości, zgodnie z art. 90 dyrektywy VAT, w celu odliczenia VAT od kwoty, jaką rzeczywiście otrzymał usługodawca od swojego klienta.

57 W świetle powyższych rozważań należy odpowiedzieć na pytanie pierwsze, że art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż określona z góry kwota – otrzymana przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwiązania przez klienta lub z przyczyn leżących po stronie tego ostatniego umowy o świadczenie usług, w której wprowadzono minimalny okres obowiązywania – odpowiadająca kwocie, jaką podmiot ten uzyskałby w trakcie pozostałej części tego okresu w przypadku braku rozwiązania tej umowy, co powinien zbadać sąd odsyłający, należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług, podlegające jako takie opodatkowaniu tym podatkiem.

W przedmiocie pytania drugiego

58 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy warunki określone w lit. a), b) i c) pytania pierwszego, a mianowicie, odpowiednio, okoliczność, że celem kwoty ryczałtowej jest zniechęcenie klienta do niezachowania minimalnego okresu obowiązywania i naprawienie szkód poniesionych przez podmiot gospodarczy na skutek niezachowania tego okresu, okoliczność, że wynagrodzenie otrzymywane przez osoby pośredniczące w przypadku zawarcia umowy określającej minimalny okres obowiązywania może być wyższe od wynagrodzenia określonego w ramach umów, które nie przewidują takiego okresu, oraz okoliczność, że kwota, na którą wystawiony został rachunek, może być zakwalifikowana w prawie krajowym jako kara umowna, mają decydujące znaczenie dla kwalifikacji wcześniej ustalonej w umowie o świadczenie usług kwoty, którą klient jest zobowiązany zapłacić w przypadku wcześniejszego rozwiązania tej umowy.

59 Po pierwsze, sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy cel kwoty ryczałtowej, która ma zniechęcać klienta do niezachowania minimalnego okresu obowiązywania oraz gwarantować naprawienie szkód poniesionych przez podmiot gospodarczy na skutek niezachowania tego okresu w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy, ma wpływ na zakwalifikowanie tej kwoty jako wynagrodzenie za świadczenie usług.

60 W tym względzie należy zauważyć, że pojęcie „świadczenia usług" w rozumieniu dyrektywy VAT powinno być interpretowane niezależnie od celów i wyników danych transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 41).

61 Natomiast, jak stwierdzono już w pkt 43 niniejszego wyroku, należy uwzględnić rzeczywistość gospodarczą danej transakcji, która stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 42, 48, 49 i przytoczone tam orzecznictwo). Jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 46 opinii, z ekonomicznego punktu widzenia kwota należna z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania zapewnia MEO stały dochód w formie uzgodnionego umownie minimalnego wynagrodzenia.

62 W konsekwencji cel tej kwoty, a mianowicie zniechęcenie klienta do niezachowania minimalnego okresu obowiązywania, nie ma decydującego znaczenia dla kwalifikacji tej kwoty, ponieważ w zależności od rzeczywistości gospodarczej kwota ta ma na celu zapewnienie MEO zasadniczo tych samych dochodów, jakie spółka ta uzyskałaby, gdyby umowa nie została rozwiązana przed zakończeniem minimalnego okresu obowiązywania z przyczyny leżącej po stronie klienta.

63 Po drugie, sąd odsyłający zastanawia się, czy okoliczność, że wynagrodzenie otrzymywane przez osobę pośredniczącą w przypadku zawarcia umowy określającej minimalny okres obowiązywania może być wyższe od wynagrodzenia określonego w ramach umów, w których nie wprowadzono takiego okresu, ma wpływ na kwalifikację kwoty należnej z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania.

64 Do celów ustalenia, czy wspomniana kwota stanowi świadczenie wzajemne za świadczenie usług podlegające opodatkowaniu VAT, uwzględnieniu podlegają, jak wynika z pkt 39–51 niniejszego wyroku, akta sprawy przedłożone Trybunałowi, z których wynika, że kwota ta została obliczona w odniesieniu do kwoty podstawowej opłaty abonamentowej zarówno za okres poprzedzający rozwiązanie umowy o świadczenie usług, jak i za okres od momentu rozwiązania umowy aż do końca minimalnego okresu obowiązywania.

65 W związku z tym, że dla udzielenia odpowiedzi przez Trybunał na pytanie pierwsze nie jest zatem w żaden sposób istotne, czy wynagrodzenie otrzymywane przez osobę pośredniczącą może różnić się w zależności od rodzaju zawartej z klientem umowy, wystarczy stwierdzić, że porównanie umów przewidujących minimalny okres obowiązywania oraz umów nieprzewidujących takiego okresu jest nieistotne przy ustalaniu, czy kwota należna z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania stanowi wynagrodzenie za świadczenie usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym.

66 Po trzecie, sąd odsyłający zastanawia się również, czy okoliczność, że kwota, na którą został wystawiony rachunek z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania, zostanie zakwalifikowana w prawie krajowym jako kara umowna, może mieć wpływ na uznanie tej kwoty za wynagrodzenie za świadczenie usług.

67 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pojęcia zawarte w przepisie prawa Unii, który nie zawiera żadnego wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich, powinny zasadniczo być interpretowane w całej Unii Europejskiej w sposób autonomiczny i jednolity (zob. podobnie wyrok z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

68 W związku z tym, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 34 opinii, do celów wykładni przepisów dyrektywy VAT nie ma znaczenia, czy kwota ta w prawie krajowym stanowi roszczenie o odszkodowanie z tytułu deliktu czy karę umowną ani czy jest ona określana jako odszkodowanie, rekompensata czy wynagrodzenie.

69 Ocena, czy płatność dokonywana jest w zamian za dostawę lub świadczenie usług, jest kwestią z zakresu prawa Unii, którą należy rozstrzygać odrębnie od oceny dokonywanej na mocy prawa krajowego.

70 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że okoliczność, że kwota ryczałtowa ma na celu zniechęcenie klienta do niezachowania minimalnego okresu obowiązywania oraz naprawienie szkód poniesionych przez podmiot gospodarczy na skutek niezachowania tego okresu, okoliczność, że wynagrodzenie otrzymywane przez osobę pośredniczącą w przypadku zawarcia umowy określającej minimalny okres obowiązywania może być wyższe od wynagrodzenia uzgodnionego w umowie, w której nie przewidziano takiego okresu, oraz okoliczność, że kwota, na którą został wystawiony rachunek, została zakwalifikowana w prawie krajowym jako kara umowna, nie mają decydującego znaczenia dla kwalifikacji określonej z góry w umowie o świadczenie usług kwoty, którą klient jest zobowiązany zapłacić w przypadku wcześniejszego jej rozwiązania.

W przedmiocie kosztów

71 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że określoną z góry kwotę – otrzymaną przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwiązania przez klienta lub z przyczyn leżących po stronie tego ostatniego umowy o świadczenie usług, w której wprowadzono minimalny okres obowiązywania – odpowiadającą kwocie, jaką podmiot ten uzyskałby przez pozostałą część tego okresu w przypadku braku rozwiązania tej umowy, co powinien zbadać sąd odsyłający, należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług, podlegające jako takie opodatkowaniu tym podatkiem.**

2) **Okoliczność, że kwota ryczałtowa ma na celu zniechęcenie klienta do niezachowania minimalnego okresu obowiązywania oraz naprawienie szkód poniesionych przez podmiot gospodarczy na skutek niezachowania tego okresu, okoliczność, że wynagrodzenie otrzymywane przez osobę pośredniczącą w przypadku zawarcia umowy określającej minimalny okres obowiązywania może być wyższe od wynagrodzenia uzgodnionego w umowie, w której nie przewidziano takiego okresu, oraz okoliczność, że kwota ta została zakwalifikowana w prawie krajowym jako kara umowna, nie mają decydującego znaczenia dla kwalifikacji określonej z góry w umowie o świadczenie usług kwoty, którą klient jest zobowiązany zapłacić w przypadku wcześniejszego jej rozwiązania.**

Podpisy