Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 11 czerwca 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) – Zakres stosowania – Transakcje podlegające opodatkowaniu – Odpłatne świadczenie usług – Odszkodowanie wypłacane w przypadku nieprzestrzegania przez klientów minimalnego okresu związania umową – Kwalifikacja

W sprawie C-43/19

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 2 stycznia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 stycznia 2019 r., w postępowaniu:

Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: S. Rodin, prezes izby, D. Šváby i K. Jürimäe (sprawozdawczyni), sędziowie,

rzecznik generalny: G. Pitruzzella,

sekretarz: M. Ferreira, główna administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 stycznia 2020 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

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

– w imieniu rządu portugalskiego – L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires oraz P. Barros da Costa, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu irlandzkiego – J. Quaney oraz M. Browne, w charakterze pełnomocników, które wspierał N. Travers, SC,

* Język postępowania: portugalski.

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa – Z. Lavery, w charakterze pełnomocnika, którą wspierała E. Mitrophanous, barrister,

– w imieniu Komisji Europejskiej – początkowo L. Lozano Palacios i A. Caeiros, a następnie L. Lozano Palacios i I. Melo Sampaio, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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 wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA (zwaną dalej „Vodafone") a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia) w przedmiocie odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej (VAT) za listopad 2016 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

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

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu".

5 Artykuł 24 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„1. »Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów.

2. »Usługi telekomunikacyjne« oznaczają usługi dotyczące transmisji, emisji i odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym związane z nimi przeniesienie lub cesja praw do użytkowania środków dla zapewniania takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnoświatowych sieci informacyjnych".

6 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”.

7 Artykuł 72 dyrektywy VAT ma następującą treść:

„Do celów niniejszej dyrektywy »wartość wolnorynkowa« oznacza całkowitą kwotę, jaką, w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub usług, nabywca lub usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów lub świadczenie usług, musiałby, w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium państwa członkowskiego, w którym transakcja podlega opodatkowaniu.

W przypadku gdy nie można zapewnić porównywalnej dostawy towarów lub usług, »wartość wolnorynkowa« oznacza, co następuje:

1) w odniesieniu do towarów, kwotę nie mniejszą niż cena nabycia towarów lub towarów podobnych lub, w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy;

2) w odniesieniu do usług, kwotę nie mniejszą niż całkowita kwota wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie tych usług”.

8 Artykuł 73 tej dyrektywy przewiduje:

„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”.

Prawo portugalskie

Kodeks VAT

9 Zgodnie z art. 1 ust. 1 lit. a) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksu podatku od wartości dodanej, zwanego dalej „kodeksem VAT”) opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

10 Artykuł 4 ust. 1 kodeksu VAT przewiduje, że za świadczenie usług uznaje się odpłatne transakcje, które nie stanowią ani dostawy, ani wewnątrzwspólnotowego nabycia, ani importu towarów.

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

„Do podstawy opodatkowania wskazanej w poprzednim ustępie nie wlicza się następujących elementów:

a) odsetek naliczonych z tytułu odroczonego uiszczenia zapłaty oraz kwot otrzymanych jako odszkodowanie, na mocy orzeczenia sądowego, w związku z całkowitym lub częściowym niewykonaniem zobowiązań”.

Ustawa o łączności elektronicznej

12 Lei n.º 5/2004, das comunicações electrónicas (ustawa nr 5/2004 o łączności 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 (ustawą nr 15/2016) z dnia 17 czerwca 2016 r. (*Diário da República*, seria 1, nr 115 z dnia 17 czerwca 2016 r.) (zwana dalej „ustawą o łączności elektronicznej"), w art. 47 ust. 1 i art. 47 ust. 2 lit. c) przewiduje:

„1. Przedsiębiorstwa oferujące publiczne sieci łączności lub publicznie dostępne usługi łączności elektronicznej są zobowiązane do podawania do publicznej wiadomości oraz do wiadomości podmiotu, który wyraża zamiar zawarcia umowy o świadczenie przez nie usług, odpowiednich, przejrzystych, porównywalnych i aktualnych informacji na temat standardowych warunków dostępu i korzystania z usług świadczonych przez nie użytkownikom końcowym i konsumentom, szczegółowo określając swoje ceny i inne opłaty oraz, w stosownych przypadkach opłaty, które są związane z rozwiązaniem umów.

2. Do celów stosowania poprzedniego ustępu przedsiębiorstwa te muszą opublikować […] następujące informacje, które muszą być również wcześniej dostarczone komukolwiek, kto zamierza zawrzeć z nimi umowę o świadczenie usług:

[…]

c) zwykłe ceny, określając kwoty należne za każde świadczenie usług i treść każdego elementu ceny, obejmujące w szczególności:
   (i) opłaty związane z aktywacją usługi oraz dostępem, używaniem i utrzymaniem;
   (ii) szczegółowe informacje na temat stosowanych normalnych zniżek, specjalnych lub szczególnych systemów taryfowych oraz ewentualnych dodatkowych opłat;
   (iii) koszty związane z wynajętymi urządzeniami końcowymi lub tymi, których klient staje się właścicielem;
   (iv) opłaty wynikające z rozwiązania umowy, w tym zwrot sprzętu lub kary za przedterminowe rozwiązanie umowy z inicjatywy abonentów".

13 Artykuł 48 ustawy o łączności elektronicznej przewiduje:

„1. Z zastrzeżeniem przepisów mających zastosowanie do ochrony konsumentów udostępnianie publicznych sieci łączności lub świadczenie usług łączności elektronicznej udostępnianych publicznie musi być przedmiotem umowy, w której muszą być zawarte następujące informacje w sposób wyraźny, wyczerpujący i łatwo dostępny:

[…]

g) okres obowiązywania umowy, a także warunki odnowienia, zawieszenia i przerwania świadczenia usług oraz warunki odnowienia, zawieszenia i rozwiązania umowy;

[…]

2. Informacje dotyczące okresu obowiązywania umów, w tym warunków ich odnawiania i rozwiązania, muszą być jasne, zrozumiałe, umieszczone na trwałym nośniku oraz zawierać następujące informacje dotyczące:

a) ewentualnego okresu lojalności, którego istnienie zależy od przyznania jakiejkolwiek ustalonej i określonej w ilości korzyści konsumentowi związanej z dofinansowaniem urządzeń końcowych, instalacją i aktywacją usługi lub innymi warunkami promocyjnymi;

b) wszelkich ewentualnych kosztów związanych z możliwością przeniesienia numerów i innych danych identyfikacyjnych;

c) ewentualnych kosztów wynikających z wcześniejszego rozwiązania umowy w okresie lojalności z inicjatywy abonenta, w szczególności w celu uzyskania zwrotu kosztów związanych z dofinansowaniem urządzeń końcowych, instalacją i aktywacją usługi lub z innymi warunkami promocyjnymi.

[…]

4. Przedsiębiorstwa oferujące sieci lub usługi łączności elektronicznej nie mogą sprzeciwiać się wypowiedzeniu umów z inicjatywy abonentów z powodu istnienia okresu lojalności, ani żądać zapłaty jakichkolwiek opłat za naruszenie okresu lojalności, jeżeli nie posiadają dowodu na oświadczenie woli konsumenta, o którym mowa w poprzednim ustępie.

[…]

11. W okresie lojalności koszty, które abonent będzie musiał ponieść w przypadku rozwiązania umowy z własnej inicjatywy, nie mogą przekroczyć kosztów, które usługodawca poniósł w związku z instalacją usługi; zabronione jest pobieranie zapłaty tytułem odszkodowania lub rekompensaty.

12. Koszty zafakturowane z tytułu wcześniejszego rozwiązania umowy w okresie lojalności z inicjatywy abonenta muszą być proporcjonalne do korzyści, która została mu przyznana, ustalona i określona ilościowo w umowie, oraz nie mogą automatycznie odpowiadać całkowitej wartości opłat miesięcznych pozostałych do zapłaty w dniu rozwiązania umowy.

13. Do celów przepisów zawartych w ustępie poprzedzającym, jeżeli urządzenia końcowe były dofinansowane, koszty określa się zgodnie z prawem mającym zastosowanie, a w pozostałych przypadkach wspomniane koszty nie mogą przekraczać wartości przyznanej korzyści, którą proporcjonalnie do uzgodnionego okresu obowiązywania umowy musi jeszcze odzyskać przedsiębiorstwo świadczące usługę w dniu, w którym wcześniejsze rozwiązanie staje się skuteczne”.

14 Artykuł 52-A ustawy o łączności elektronicznej, zatytułowany „Zawieszenie i zakończenie usługi świadczonej na rzecz abonentów mających status konsumentów”, stanowi:

„1. Gdy usługi są świadczone abonentom, którzy mają status konsumentów, w przypadku nieopłacenia kwot wskazanych na fakturze, przedsiębiorstwa udostępniające publiczne sieci łączności lub publicznie dostępne usługi łączności elektronicznej muszą wysłać konsumentowi wezwanie do zapłaty, udzielając mu dodatkowego okresu 30 dni na dokonanie płatności, pod groźbą zawieszenia usługi i, w ostateczności, automatycznego rozwiązania umowy, zgodnie z przepisami, odpowiednio, ust. 3 i 7.

[…]

3. W ciągu 10 dni od upływu dodatkowego terminu, o którym mowa w ust. 1, przedsiębiorstwa udostępniające publiczne sieci łączności lub publicznie dostępne usługi łączności elektronicznej obowiązkowo muszą zawiesić usługę na okres 30 dni, w przypadku gdy po upływie wyżej wymienionego okresu konsument nie dokonał płatności lub nie zawarł na piśmie z przedsiębiorstwem porozumienia o uregulowaniu zadłużenia w celu zapłaty należnych kwot.

[…]

7. Po upływie okresu 30 dni zawieszenia, jeżeli konsument nie dokonał płatności wszystkich należnych kwot lub jeśli nie zawarł on w pisemnej formie żadnego porozumienia w przedmiocie płatności, umowę uważa się za automatycznie rozwiązaną.

8. Rozwiązanie, o którym mowa w poprzednim ustępie, następuje bez uszczerbku dla uzyskania zapłaty jako odszkodowania lub rekompensaty z tytułu rozwiązania umowy w okresie jej obowiązywania, zgodnie z przepisami decreto-lei n.º 56/2010 [(dekretu z mocą ustawy nr 56/2010) z dnia 1 czerwca 2010 r. (*Diário da República*, seria 1, nr 106 z dnia 1 czerwca 2010 r.)] i z zastrzeżeniem określonych w nim granic.

9. Po zachowaniu wymogu zawiadomienia na piśmie konsumenta z wyprzedzeniem określonym w art. 52 ust. 5 nieopłacenie jakiejkolwiek z kwot uzgodnionych w porozumieniu o uregulowaniu zadłużenia obowiązkowo wiąże się z rozwiązaniem umowy, z zastosowaniem przepisów poprzedniego ustępu.

10. Nieprzestrzeganie przepisów niniejszego artykułu przez przedsiębiorstwo udostępniające publiczne sieci łączności lub publicznie dostępne usługi łączności elektronicznej, w szczególności poprzez dalsze świadczenie usługi z naruszeniem przepisów ust. 3 lub wystawienie faktury po chwili, w której usługa powinna była zostać zawieszona, powoduje brak wymagalności wobec konsumenta zapłaty należnej za wykonaną usługę oraz obowiązek [przedsiębiorstwa] pokrycia kosztów sądowych poniesionych w celu uzyskania spełnienia wierzytelności.

11. Ustęp poprzedni nie ma zastosowania do wystawiania faktur po zawieszeniu świadczenia usługi, które dotyczą usług faktycznie świadczonych przed zawieszeniem lub zapłatą przewidzianymi przez prawo w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy.

[…]”.

Dekret z mocą ustawy nr 56/2010

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

„Niniejszy dekret ustala granice poboru kwot za świadczenie usługi odkodowania urządzeń przeznaczonych do dostępu do usług łączności elektronicznej oraz kwot z tytułu rozwiązania umowy w okresie lojalności, zapewniając użytkownikom prawa do łączności elektronicznej i sprzyjając lepszej konkurencji w tym sektorze”.

16 Artykuł 2 ust. 2 i 3 wspomnianego dekretu z mocą ustawy stanowi, co następuje:

„2. W okresie lojalności zakazane jest pobieranie z tytułu rozwiązania umowy i odkodowania urządzeń jakiegokolwiek wynagrodzenia w kwocie przewyższającej:

a) 100% wartości urządzenia w chwili jego nabycia lub objęcia go w posiadanie, bez jej obniżenia, zmniejszenia lub dotowania, w ciągu pierwszych sześciu miesięcy tego okresu, po odliczeniu kwoty już zapłaconej przez abonenta oraz ewentualnej wierzytelności konsumenta wobec operatora łączności ruchomej;

b) 80% wartości urządzenia w chwili jego nabycia lub objęcia go w posiadanie, bez jej obniżenia, zmniejszenia lub dotowania, po upływie pierwszych sześciu miesiącach tego okresu, po odliczeniu kwoty już zapłaconej przez abonenta oraz ewentualnej wierzytelności konsumenta wobec operatora łączności ruchomej;

c) 50% wartości urządzenia w chwili jego nabycia lub objęcia go w posiadanie, bez jej obniżenia, zmniejszenia lub dotowania, w ostatnim roku okresu lojalności, po odliczeniu kwoty już zapłaconej przez abonenta oraz ewentualnej wierzytelności konsumenta wobec operatora łączności ruchomej.

3. Zakazane jest pobieranie jakiegokolwiek wynagrodzenia wyższego niż przewidziane w poprzednim ustępie tytułem odszkodowania lub rekompensaty za rozwiązanie umowy w okresie lojalności”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

17 Vodafone, spółka z siedzibą w Lizbonie (Portugalia), za przedmiot działalności ma świadczenie usług w dziedzinie łączności elektronicznej, telefonii stacjonarnej i bezprzewodowego dostępu do Internetu.

18 W ramach swojej działalności Vodafone zawiera ze swoimi klientami umowy o świadczenie usług, przy czym niektóre z nich przewidują specjalne klauzule promocyjne podlegające warunkowi lojalności tych klientów przez minimalny z góry określony okres (zwany dalej „okresem lojalności”). Na podstawie tych klauzul klient zobowiązuje się do pozostawania z Vodafone w stosunku umownym oraz do używania dostarczonych przez niego w tym okresie towarów i usług w zamian za korzystne warunki handlowe, w szczególności w zakresie ceny płaconej za subskrybowane usługi.

19 Okres lojalności może się różnić w zależności od tych usług. Ma on na celu umożliwienie Vodafone odzyskania części inwestycji związanej z wyposażeniem i infrastrukturą, a także innych kosztów, takich jak koszty aktywacji usługi i specjalnych korzyści przyznanych klientom. Nieprzestrzeganie przez klientów okresu lojalności z powodów leżących po stronie tych klientów pociąga za sobą zapłatę przez nich kwot przewidzianych w umowach. Kwoty te mają na celu zniechęcić tych klientów do naruszania okresu lojalności.

20 W następstwie zmiany wprowadzonej ustawą nr 15/2016 Vodafone od sierpnia 2016 r. określił na podstawie art. 48 ustawy o łączności elektronicznej kwotę do zapłaty w przypadku naruszenia przez klientów okresu lojalności, opierając się na obliczeniu korzyści przyznanych tym klientom zgodnie z zawartymi z nimi umowami, za które w chwili rozwiązania umowy Vodafone nie otrzymał jeszcze odszkodowania. Zgodnie bowiem z prawem krajowym kwota do zapłaty w przypadku naruszenia okresu lojalności jest obliczana proporcjonalnie do części okresu lojalności, który upłynął, na podstawie korzyści przyznanych klientowi na podstawie umowy, które zostały w niej wskazane i określone ilościowo. Kwota ta nie może być wyższa niż koszty poniesione przez Vodafone na instalację usługi.

21 Za listopad 2016 r. Vodafone dokonał odwrotnego obciążenia VAT na podstawie kwot otrzymanych z tytułu naruszenia okresu lojalności (zwanych dalej „kwotami spornymi w postępowaniu głównym”). Następnie w dniu 13 października 2017 r. wniósł on odwołanie od decyzji w sprawie odwrotnego obciążenia tym podatkiem, ponieważ uważał, że kwoty sporne w postępowaniu głównym nie podlegały VAT.

22 Ponieważ odwołanie to zostało oddalone przez organ podatkowy i celny decyzją z dnia 8 stycznia 2018 r., Vodafone wniósł do sądu odsyłającego, to jest do Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sądu arbitrażowego do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia], skargę zmierzającą do stwierdzenia niezgodności z prawem odwrotnego obciążenia VAT dotyczącego spornych w postępowaniu głównym kwot za listopad 2016 r.

23 Postępowanie przed tym sądem zostało 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 zostało podjęte w dniu 28 listopada 2018 r.

24 Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego)] wskazuje przede wszystkim, że przedterminowe rozwiązanie umów stanowi dla Vodafone szkodę gospodarczą, co jest oczywiste, gdy rozwiązanie umowy następuje na początku wykonania umowy i gdy operator ten przyznał klientowi korzyści promocyjne. Zdaniem sądu odsyłającego należy domniemywać istnienie szkody po stronie

wspomnianego operatora. Ponadto z art. 48 ust. 2 lit. c) i art. 52-A ust. 8 ustawy o łączności elektronicznej wynika, że rozwiązanie umowy w trakcie okresu lojalności uzasadnia świadczenie wzajemne tytułem rekompensaty w celu „odzyskania kosztów związanych z dofinansowaniem urządzeń, instalacją i aktywacją usługi lub innymi warunkami promocyjnymi". Sąd ten zakłada zatem, że Vodafone ponosi te koszty i że sporne w postępowaniu głównym kwoty mają na celu ich odzyskanie.

25 Następnie sąd odsyłający uważa za udowodnioną okoliczność, że okres lojalności, jako warunek dostępu klienta do usług na korzystnych warunkach handlowych, ma zasadnicze znaczenie dla umożliwienia Vodafone odzyskania części swojej inwestycji związanej z ogólną infrastrukturą (sieć, urządzenia i instalacja), poszukiwaniem klientów (kampanie handlowe i marketingowe, a także płacenie prowizji podmiotom partnerskim), aktywacją subskrybowanej usługi, korzyściami przyznanymi tytułem zniżek lub usług nieodpłatnych oraz kosztami koniecznymi dla instalacji i zakupu urządzeń.

26 Wreszcie, jeżeli chodzi o konieczność wystąpienia z odesłaniem prejudycjalnym z uwagi na wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), sąd odsyłający wskazuje, po pierwsze, że sporne w postępowaniu głównym kwoty oraz kwoty sporne w sprawie, w której zapadł ten wyrok, są obliczane w różny sposób.

27 Po drugie, wydaje się, że w wyroku z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), Trybunał przyznał znaczenie okoliczności, iż w tej sprawie istniała korelacja między kwotą zapłaconą za naruszenie okresu lojalności a kwotą, jaką dany operator otrzymałby w trakcie pozostałej części tego okresu w braku rozwiązania umowy. W związku z tym sąd odsyłający uznał za konieczne zwrócenie się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w celu ustalenia, czy okoliczność, że sporne w postępowaniu głównym kwoty nie pokrywają się z kwotami, które zostałyby zapłacone w pozostałej części okresu lojalności w braku rozwiązania umowy, ma znaczenie dla ustalenia, czy sporne w postępowaniu głównym kwoty stanowią wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług podlegające VAT w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

28 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) oraz art. 9, 24, 72 i 73 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, iż stanowi świadczenie usług podlegające VAT okoliczność, że operator telekomunikacyjny obciąża swoich byłych klientów (którym przyznał korzyści promocyjne mogące obejmować nieodpłatność kosztów instalacji, aktywacji usług, możliwości przeniesienia numeru lub kosztów urządzeń lub stosowanie taryf specjalnych w zamian za zobowiązanie do zachowania okresu obowiązywania umowy [lojalności], który nie został zachowany z przyczyn leżących po stronie klientów) kwotą, która z mocy prawa nie może przekraczać kosztów poniesionych przez usługodawcę w celu instalacji usługi i która powinna być proporcjonalna do korzyści przyznanej klientowi, ustalonej i określonej ilościowo w umowie, w związku z czym nie może ona automatycznie odpowiadać całkowitej wartości kwot pozostałych do zapłaty w dniu rozwiązania umowy?

2) Czy w świetle wyżej wymienionych przepisów okoliczność, że takie kwoty są wymagane po rozwiązaniu umowy, gdy operator nie świadczy już usług klientowi, oraz że nie miało miejsca żadne konkretne korzystanie z usług po rozwiązaniu umowy, wyklucza uznanie wspomnianych kwot za zapłatę za świadczenie usług?

3) Czy w świetle wyżej wymienionych przepisów należy wykluczyć, że rzeczona kwota stanowi zapłatę za świadczenie usług ze względu na okoliczność, iż operator i jego byli klienci określili z góry, z mocy prawa, w ramach uprzednio sformułowanej umowy standardowej, wzór do obliczenia kwoty, jaką byli klienci będą musieli zapłacić w przypadku niezachowania okresu lojalności przewidzianego w umowie o świadczenie usług?

4) Czy w świetle wyżej wymienionych przepisów należy wykluczyć, że wspomniana kwota stanowi zapłatę za świadczenie usług, jeżeli sporna kwota nie odpowiada tej, którą operator otrzymałby w ciągu pozostałego okresu lojalności, gdyby umowa nie została rozwiązana?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

29 Przez swoje pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że kwoty pobrane przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwiązania z przyczyn leżących po stronie klienta umowy o świadczenie usług przewidującej przestrzeganie okresu lojalności w zamian za przyznanie temu klientowi korzystnych warunków handlowych należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu.

30 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, który określa zakres stosowania VAT, podatkowi temu podlega odpłatne świadczenie usług wykonywane na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

31 W rozumieniu tego przepisu świadczenie usługi następuje „odpłatnie" tylko wtedy, jeżeli pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości wyodrębnionej usługi świadczonej usługobiorcy. Tak jest w przypadku, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą 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 Jeżeli chodzi o bezpośredni związek pomiędzy usługą świadczoną usługobiorcy a rzeczywistą wartością otrzymanego świadczenia, Trybunał orzekł, że świadczenie wzajemne w zamian za cenę płaconą przy podpisywaniu umowy o świadczenie usługi składa się z wynikającego z umowy prawa klienta do korzystania z wykonywania zobowiązań wynikających z tej umowy, niezależnie od tego, czy klient wykonuje to prawo. Tym samym usługodawca wykonuje tę usługę, jeżeli umożliwia ona klientowi korzystanie z niej, w związku z czym na istnienie wspomnianego bezpośredniego związku nie ma wpływu okoliczność, że 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 względzie Trybunał uznał, że ustaloną z góry kwotę otrzymywaną przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwiązania przez jego klienta lub z przyczyn leżących po jego stronie umowy o świadczenie usług przewidującej minimalny okres związania umową, która to kwota odpowiada kwocie, jaką podmiot gospodarczy otrzymałby w pozostałej części tego okresu w braku takiego rozwiązania, należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług, które podlega jako takie VAT, nawet jeśli rozwiązanie to pociąga za sobą dezaktywację produktów i usług przewidzianych przez tę umowę przed upływem minimalnego okresu związania umową (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 także z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, pkt 70).

34 W niniejszej sprawie należy zauważyć, że zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd odsyłający sporne w postępowaniu głównym kwoty są obliczane według określonego umownie wzoru z zachowaniem warunków przewidzianych w prawie krajowym. Z informacji tych wynika, że kwoty te nie mogą być wyższe od kosztów poniesionych przez usługodawcę w ramach świadczenia tych usług i muszą być proporcjonalne do korzyści przyznanej klientowi, która jako taka została wskazana i określona w umowie zawartej z tym usługodawcą. Kwoty te nie odpowiadają zatem automatycznie ani wartości świadczeń, które pozostały do wykonania w dniu rozwiązania umowy, ani kwotom, jakie usługodawca otrzymałby w trakcie pozostałej części okresu lojalności w braku takiego rozwiązania.

35 W pierwszej kolejności, należy stwierdzić, że w okolicznościach przedstawionych w poprzednim punkcie na świadczenie wzajemne w zamian za cenę płaconą przez klienta na rzecz Vodafone składa się prawo klienta do korzystania z wykonywania 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 (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 okolicznościach bowiem Vodafone umożliwia klientowi korzystanie z rzeczonej usługi w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 32 niniejszego wyroku i nie ponosi on odpowiedzialności za zaprzestanie jej świadczenia.

37 Po pierwsze, Vodafone zobowiązuje się świadczyć swoim klientom usługi uzgodnione w zawartych z nimi umowach i na warunkach określonych w tych umowach. Po drugie, klienci ci zobowiązują się płacić miesięczne opłaty przewidziane we wspomnianych umowach, a także, w stosownym wypadku, należne kwoty w przypadku, gdy umowy te zostaną rozwiązane przed końcem okresu lojalności z przyczyn leżących po stronie klientów.

38 W tym kontekście, jak wyjaśnia sąd odsyłający, kwoty te odpowiadają odzyskaniu części kosztów związanych ze świadczeniem usług, jakie operator ten świadczył na rzecz klientów, i do których zwrotu klienci zobowiązali się w przypadku takiego rozwiązania.

39 W związku z tym wspomniane kwoty należy uznać za stanowiące część ceny za usługę, którą usługodawca zobowiązał się świadczyć klientom i która stanowi część miesięcznych opłat, w przypadku gdy klienci nie przestrzegają okresu lojalności. W tych okolicznościach cel tych kwot jest podobny do celu miesięcznych opłat, które co do zasady byłyby wymagalne, jeżeli klienci nie skorzystaliby z korzyści handlowych, uzależnionych od przestrzegania tego okresu lojalności.

40 Należy zatem uznać, że z punktu widzenia realiów gospodarczych, które stanowią podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT, kwota należna w związku z przedterminowym rozwiązaniem umowy ma na celu zapewnienie podmiotowi gospodarczemu minimalnego wynagrodzenia za wykonaną usługę (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 podnoszą w uwagach rządy portugalski i irlandzki oraz Komisja Europejska, w sytuacji, gdy klienci ci nie dochowują wspomnianego okresu lojalności, należy uznać, że świadczenie usług jest realizowane, ponieważ klienci ci są w stanie korzystać z tych usług.

42 W tych okolicznościach sporne w postępowaniu głównym kwoty należy uznać za część wynagrodzenia otrzymanego przez tego przedsiębiorcę za wspomniane usługi. Nie ma w tym względzie znaczenia, że w odróżnieniu od kwot, których dotyczyła sprawa zakończona wyrokiem z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), kwoty sporne w postępowaniu głównym nie pozwalają Vodafone na uzyskanie takich samych dochodów, jakie zostałyby uzyskane, gdyby klient nie rozwiązał przedterminowo umowy.

43 W drugiej kolejności, jeżeli chodzi o warunek wynikający z orzecznictwa przypomnianego w pkt 31 niniejszego wyroku, zgodnie z którym zapłacone kwoty powinny stanowić rzeczywiste wynagrodzenie za dającą się wyodrębnić usługę, to należy wskazać, że zarówno usługa, która ma być świadczona, jak i wynagrodzenie za prawo do korzystania z tej usługi, są określane przy zawieraniu umowy między Vodafone a jego klientami. W szczególności z informacji przekazanych przez sąd odsyłający wynika, że wynagrodzenie za usługę określa się w oparciu o ustalone kryteria, które precyzują zarówno miesięczne opłaty, jak i sposób, w jaki należy obliczać kwotę z tytułu przedterminowego rozwiązania umowy.

44 Wynagrodzenie płacone przez klienta nie jest zatem ani sporne, ani przypadkowe (zob. podobnie wyrok z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 19), ani też 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 również tożsama z zapłatą przewidzianą ustawą w rozumieniu wyroku z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120), ani z kwotą mającą na celu zapłatę odszkodowania operatorowi w wyniku rozwiązania 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 ograniczają przepisy ustawowe i wykonawcze, o tyle bezsporne jest, że zapłata tej kwoty następuje w ramach stosunku prawnego charakteryzującego się wymianą świadczeń wzajemnych pomiędzy usługodawcą a jego klientem i że w tym kontekście zapłata ta stanowi zobowiązanie umowne tego ostatniego.

47 Po drugie, jeżeli chodzi o argument Vodafone, zgodnie z którym kwota należna z tytułu naruszenia okresu lojalności jest zbliżona do odszkodowania mającego na celu naprawienie poniesionej przez niego szkody, to w pierwszym rzędzie należy zauważyć, że argument ten jest sprzeczny z rzeczywistością prawa krajowego rozpatrywanego w postępowaniu głównym, ponieważ zgodnie z tym prawem, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający w tym względzie, operator nie jest w stanie obciążyć klienta kwotami z tytułu odszkodowania lub rekompensaty w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy.

48 W drugim rzędzie argument ten również nie może zostać uwzględniony z uwagi na rzeczywistość gospodarczą transakcji będących przedmiotem postępowania głównego.

49 W ramach podejścia gospodarczego operator ustala bowiem cenę za usługę i miesięczne opłaty, biorąc pod uwagę koszty tej usługi i minimalny okres związania umową. Jak wskazano w pkt 39 niniejszego wyroku, kwotę należną w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy należy uznać za integralną część ceny, którą klient zobowiązał się zapłacić w zamian za wykonywanie przez usługodawcę swoich zobowiązań umownych.

50 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na przedstawione pytania prejudycjalne trzeba odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że kwoty otrzymane przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwiązania z powodów leżących po stronie klienta umowy o świadczenie usług przewidującej przestrzeganie okresu lojalności [okresu związania umową] w zamian za przyznanie temu klientowi korzystnych warunków handlowych należy uznać za stanowiące wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie kosztów

51 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 (dziewiąta izba) orzeka, co następuje:

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 kwoty otrzymane przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwiązania z powodów leżących po stronie klienta umowy o świadczenie usług przewidującej przestrzeganie okresu lojalności [okresu związania umową] w zamian za przyznanie temu klientowi korzystnych warunków handlowych należy uznać za stanowiące wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu.

Podpisy