

**Predmet C-43/19****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

24. siječnja 2019.

**Sud koji je uputio zahtjev:**Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa  
– CAAD) (Portugal)**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

2. siječnja 2019.

**Tužitelj:**

Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais, S. A.

**Tuženik:**

Autoridade Tributária e Aduaneira

**I. Predmet glavnog postupka**

Predmet glavnog postupka je tužba društva Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais, S. A. radi utvrđenja nezakonitosti i djelomičnog poništenja njegova prijenosa porezne obveze za studeni 2016., ukidanja negativne odluke Unidade dos Grandes Contribuintes (Odjel za velike porezne obveznike) povodom njegove upravne žalbe i povrata neosnovano prenesenog iznosa porezne obveze. Postavlja se pitanje primjenjivosti PDV-a na iznose koje društvo Vodafone naplaćuje od svojih korisnika zbog nepoštovanja ugovornih razdoblja vjernosti. (Vidjeti presudu Suda u predmetu C-295/17, koja se odnosila na pitanja koja imaju zajedničke aspekte s pitanjima u ovom postupku.)

**II. Odredbe prava Unije na koje se poziva**

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost: članci 2., 9., 24., 72. i 73.

### III. Odredbe nacionalnog prava na koje se poziva

#### **Zakonik o PDV-u: članak 1. stavak 1. točka (a), članak 4. stavak 1. i članak 16. stavak 6.**

*Članak 1. stavak 1. točka (a):*

„Porezu na dodanu vrijednost podliježu sljedeće transakcije:

(a) isporuka robe ili usluga uz naknadu na državnom području koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.”

*Članak 4.:*

„1 – Isporukama usluga smatraju se naplatne transakcije koje se ne odnose na isporuku robe, njezinu nabavu unutar Zajednice ili na uvoz robe.”

*Članak 16. stavak 6.:*

„6 – Iz porezne osnovice navedene u prethodnom stavku isključeni su:

(a) kamate koje se duguju za obročno plaćanje protučinidbe i iznosi koji se na temelju sudske odluke naplaćuju kao naknada štete zbog potpunog ili djelomičnog neispunjenja obveza [...].”

**Lei das Comunicações Eletrónicas (Zakon o elektroničkim komunikacijama) (Zakon br. 5/2004 od 10. veljače, u verziji koja proizlazi iz Zakona br. 15/2016 od 17. lipnja): članci 48. i 52. A**

*Članak 48.:*

„Ugovori

1 – Podložno propisima koji se primjenjuju na zaštitu potrošača, davanje na korištenje javnih komunikacijskih mreža ili pružanje javnih elektroničkih komunikacijskih usluga mora biti predmetom ugovora u kojem se obvezno na jasan, sveobuhvatan i lako dostupan način navode sljedeće informacije:

[...]

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

[...]

2 – Informacija o trajanju ugovora, uključujući uvjete njegove obnove i prestanka, mora biti jasna, razumljiva, nalaziti se na fizičkom mediju i sadržavati sljedeće elemente:

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

[...]

11 – Troškovi koje tijekom razdoblja vjernosti pretplatnik mora snositi u slučaju raskida ugovora na vlastiti zahtjev ne mogu prelaziti izdatke koje je pružatelj usluga snosio za instalaciju usluge; zabranjeno je naplaćivati protučinidbu s osnove naknade štete ili prijeboja.

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

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

#### *Članak 52. A*

„Privremeni prekid i prestanak usluge koja se pruža pretplatnicima koje se smatra potrošačima

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

2 – Zahtjev iz prethodnog stavka mora se potrošaču poslati u pisanom obliku u roku od 10 dana od datuma dospijeca računa, mora osobito navoditi posljedice neplaćanja, konkretno privremeni prekid usluge i automatski raskid ugovora, te ga mora obavijestiti o mogućnostima koje su mu na raspolaganju kako bi se to izbjeglo.

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

4 – Usluga se neće privremeno prekinuti ako se prije datuma na koji mora započeti primjena privremenog prekida poduzetniku podnese prigovor na iznose istaknute na računu pozivanjem na nepostojanje ili nenaplativost duga.

5 – U slučaju privremenog prekida u skladu s ovim člankom, primjenjuju se odredbe stavaka 3. i 4. prethodnog članka.

6 – Potrošač može ostvariti ukidanje privremenog prekida plaćanjem dugovanih iznosa ili dogovaranjem pisanog sporazuma o plaćanju s poduzetnikom koji daje na korištenje javne komunikacijske mreže odnosno pruža javne elektroničke komunikacijske usluge, u kojem slučaju navedeni poduzetnik mora trenutačno ponovno uspostaviti pružanje usluge odnosno, kada to tehnički ne bi bilo moguće, u roku od 5 radnih dana računajući od datuma plaćanja ili, ovisno o slučaju, od sklapanja sporazuma o plaćanju.

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

8 – Raskid iz prethodnog stavka ne utječe na naplatu protučinidbe s osnove naknade štete ili prijeboja zbog raskida ugovora tijekom razdoblja vjernosti, u skladu s ograničenjima utvrđenima Uredbom sa zakonskom snagom br. 56/2010 od 1. lipnja te podložno njima.

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

10 – U slučaju da poduzetnik koji daje na korištenje javne komunikacijske mreže odnosno pruža javne elektroničke komunikacijske usluge ne poštuje odredbe iz ovog članka, konkretno nastavljajući pružati uslugu ne ispunivši ono što je propisano u stavku 3. odnosno izdajući račun nakon trenutka u kojem se moralo privremeno prekinuti uslugu, protiv korisnika se ne može zahtijevati dugovana

protučinidba za pruženu uslugu, a poduzetnik je dužan snositi postupovne troškove naplate duga.

11 – Odredba iz prethodnog stavka ne primjenjuje se na izdavanje računa nakon što je privremeno prekinuta usluga ako se ti računi odnose na stvarno pružene usluge prije privremenog prekida odnosno na protučinidbe koje su zakonito predviđene u slučaju prijevremenog raskida ugovora.

12 – U slučaju privremenog prekida usluge zbog razloga koji se ne odnosi na neplaćanje računa, primjenjuje se odredba iz članka 52. stavka 1.”

#### **IV. Kratak prikaz okolnosti spora i glavnog postupka**

- 1 Društveni cilj društva Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais, S. A. (u daljnjem tekstu: društvo Vodafone) jest pružanje elektroničkih komunikacijskih usluga, konkretno, usluga elektroničke komunikacije, nepokretne telefonije i bežičnog pristupa internetu.
- 2 U okviru svoje djelatnosti društvo Vodafone sklapa sa svojim korisnicima različite ugovore o pružanju elektroničkih komunikacijskih usluga te usluga pristupa internetu i televizije.
- 3 Korisnici mogu sklopiti te ugovore, a da ne ugovore određenu duljinu trajanja ugovora.
- 4 U određenim slučajevima takvi ugovori mogu uključivati posebne promocije koje podliježu zahtjevima i uvjetima unaprijed određenog minimalnog trajanja razdoblja korisničke vjernosti.
- 5 U tim se slučajevima korisnici unaprijed obvezuju na održavanje ugovornog odnosa s društvom Vodafone i na korištenje uslugama odnosno robom koju isporučuje navedeno društvo tijekom minimalnog razdoblja, a za što zauzvrat ostvaruju pogodnije uvjete, koji se obično odražavaju u cijeni koju valja platiti za ugovorene usluge.
- 6 Kako bi društvo Vodafone moglo povratiti dio ulaganja u osoblje i infrastrukturu, od ključne mu je važnosti minimalno trajanje razdoblja vjernosti odnosno lojalnosti kao uvjet za pristup povoljnijim ugovornim uvjetima.
- 7 To minimalno razdoblje omogućuje društvu Vodafone povrat različitih ostvarenih ulaganja, a konkretno u pogledu:
  - i. opće infrastrukture, uključujući mreže, uređaje i instalacije;
  - ii. pribavljanja korisnika, što uključuje trgovačke i marketinške kampanje te plaćanje provizija povezanim poduzetnicima koji su posvećeni pribavljanju korisnika;

- iii. aktivacije ugovorene usluge, uključujući kućnu i uredsku instalaciju;
  - iv. odobravanje posebnih pogodnosti korisnicima, uključujući popuste i besplatne usluge;
  - v. izdatke za kupnju uređaja.
- 8 Ako korisnik ne bi bio vezan više od jednog ili dva mjeseca od sklapanja ugovora, izdaci za kupnju uređaja te instalaciju i aktivaciju usluge ne bi bili nadoknađeni iznosom protučinidbe koji društvo Vodafone naplaćuje.
  - 9 Nepoštovanje minimalnog razdoblja vjernosti odnosno lojalnosti dovodi do korisničkog plaćanja iznosa predviđenih odnosnim ugovorima o pružanju usluga, čija je svrha odvratiti takve korisnike od nepoštovanja tog razdoblja.
  - 10 Od kolovoza 2016. društvo Vodafone započelo je određivati iznos koji korisnici moraju u slučaju nepoštovanja razdoblja vjernosti plaćati na temelju pogodnosti odobrenih dotičnom korisniku na početku ugovora, a koje na dan njegova raskida nisu društvu Vodafone nadoknađene u okviru isporuke usluge.
  - 11 Plaćanje navedenog iznosa treba provesti samo u slučaju korisničkog neispunjenja te njime društvo Vodafon vraća dio ostvarenog ulaganja, konkretno, zbog odobravanja povoljnijih poslovnih uvjeta.
  - 12 U korisničkim ugovorima utvrđuju se i kvantificiraju pogodnosti odobrene korisnicima u trenutku sklapanja ugovora te se utvrđuje razdoblje vjernosti određivanjem iznosa koji na temelju takvih pogodnosti i proporcionalno dijelu ispunjenog razdoblja vjernosti valja platiti u slučaju neispunjenja.
  - 13 Iznos koji valja platiti ne može prelaziti izdatke koje snosi društvo Vodafone u svrhe instalacije usluge.
  - 14 Društvo Vodafone nije platilo PDV u pogledu iznosa koje je zbog nepoštovanja ugovornog razdoblja vjernosti naplatilo od svojih korisnika, iako je to počelo činiti nastavno na porezni nadzor za razdoblje 2012. u kojem je provedena dodatna naplata PDV-a u vezi s navedenim iznosima naplaćenim od svojih korisnika.
  - 15 Društvo Vodafone podnijelo je 6. siječnja 2017. periodičnu prijavu PDV-a za studeni 2016., plaćajući državi iznos od 620 132,79 eura PDV-a koji je izračunan primjenom stopa od 18 %, 22 % i 23 % na ukupan iznos od 2 705 527,08 eura naplaćen zbog nepoštovanja ugovornog razdoblja vjernosti.
  - 16 Unatoč tomu što je društvo Vodafone prenijelo poreznu obvezu u pogledu navedenih iznosa, ono smatra da oni nisu oporezivi.

- 17 Društvo Vodafone 13. listopada 2017. podnijelo je upravnu žalbu protiv navedenog prijenosa porezne obveze, kojom je djelomično osporavalo njegovu zakonitost u pogledu oporezivanja navedenih iznosa PDV-om.
- 18 Postupak povodom upravne žalbe odvijao se pred Odjelom za velike porezne obveznike.
- 19 Dana 8. siječnja 2018. društvu Vodafone dostavljena je odluka kojom se izričito odbija njegova upravna žalba.
- 20 Tipski ugovori koje društvo Vodafone sklapa sa svojim korisnicima sadržavaju „obvezivanje na vjernost” s kojim su povezani određeni posebni uvjeti te se ugovaraju troškovi koji se plaćaju u slučaju prijevremenog raskida ugovora.
- 21 Društvo Vodafone 2012. nije platilo PDV u pogledu iznosa koje je zbog nepoštovanja ugovornog razdoblja vjernosti naplatilo od svojih korisnika, što je potaknulo Odjel za velike porezne obveznike da provede porezni nadzor za razdoblje 2012., što je rezultiralo dodatnom naplatom PDV-a u pogledu navedenih iznosa naplaćenih od korisnika društva Vodafone.
- 22 Društvo Vodafone podnijelo je upravnu tužbu protiv navedenih naplata PDV-a za razdoblje 2012.

## **V. Kratki prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

U ovom postupku postavlja se u biti pitanje treba li primijeniti PDV na iznose koje društvo Vodafone naplaćuje od svojih korisnika zbog nepoštovanja razdoblja vjernosti, izračunanih u skladu s ugovornim odredbama.

U odluci povodom upravne žalbe Autoridade Tributária e Aduaneira smatrala je u biti da *„je cilj navedenih naknada štete nadoknada izmakle dobiti te da one proizlaze iz ispunjenja preuzetih obveza na temelju ugovora o pružanju usluga pa stoga čine protučinidbu transakcijama koje podliježu PDV-u”*, kao i to da *„su u pogledu kvalifikacije učinaka Zakonika o PDV-u [sporne] naknade štete protučinidba za oporezivo pružanje usluga koje nije izuzeto od poreza”*.

Društvo Vodafone posebno navodi da je ugovorna odredba o vjernosti, koja je sadržana u ugovorima koje sklapa društvo Vodafone Portugal, ugovorna odredba o penalima koja se može poistovjetiti s „liquidated damages clause” te da je zaključak da su naknade štete oporezive PDV-om moguć samo ako je transakcija naplatna, a između isporuke usluge i iznosa pretplate postoji sinalagmatički odnos. Nakon raskida ugovora između korisnika i društva Vodafone, protučinidba plaćanju ugovorno predviđene naknade štete nije isporuka usluga. Usto, budući da takve naknade štete nisu protučinidba za nijednu transakciju te su usmjerene na popravljavanje štete, ne podliježu PDV-u jer se ne temelje na isporuci robe ili usluga. Iznos koji društvo Vodafone naplaćuje nije protučinidba za isporuku usluga korisniku s obzirom na to da se plaćanje tog iznosa odvija nakon prestanka

ugovora te ima kao jedini i isključivi cilj naknadu troškova uzrokovanih neispunjenjem i prijevremenim raskidom ugovora.

Autoridade Tributária e Aduaneira posebno navodi da ugovori o vjernosti koje sastavlja društvo Vodafone i stavlja na raspolaganje svojim korisnicima ne sadržavaju nijednu ugovornu odredbu o penalima u pravnom smislu tog pojma. Čak i da je riječ o ugovornoj odredbi o penalima, utvrđeni iznos bi u svakom slučaju bio oporeziv PDV-om s obzirom na to da bi to bila naknada štete za izmaklu dobit koja se jedino i isključivo odnosi na izdatke nastale za isporuku usluga na početku ugovora, a koji na datum raskida još nisu bili plaćeni. U slučaju nepoštovanja navedenog razdoblja vjernosti, društvo Vodafone naplaćuje svojim korisnicima određeni iznos koji odgovara troškovima instalacije, popusta i pogodnosti, koje čine usluge koje se isporučuju na početku ugovora. Prestanak obveze jedne od ugovornih stranaka jest protučinidba za naplatu iznosa o kojem je riječ, a koji je oporeziv PDV-om.

## VI. Prethodna pitanja

1. *Treba li članak 2. stavak 1. točku (c) i članke 9., 24., 72. i 73. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga tumačiti na način da se radi o isporuci usluga koja je oporeziva PDV-om kada operator elektroničkih komunikacija svojim nekadašnjim korisnicima (kojima je odobrio promocijske pogodnosti koje mogu obuhvaćati besplatne troškove instalacije, besplatnu aktivaciju usluge, besplatnu prenosivost ili besplatne uređaje odnosno primjenu posebnih tarifa, za što se zauzvrat ti korisnici obvezuju na poštovanje razdoblja vjernosti, a koje oni nisu poštovali zbog razloga za koje su sami odgovorni) naplaćuje iznos koji zakonski ne može prelaziti izdatke koje je poduzetnik za opskrbu snosio za instalaciju usluge i mora biti proporcionalan pogodnosti odobrenoj korisniku, koja je kao takva utvrđena i kvantificirana u sklopljenom ugovoru, zbog čega taj iznos ne može biti automatski jednak ukupnoj vrijednosti dospjelih neplaćenih obroka na datum raskida?*

2. *S obzirom na prethodno navedene propise, protivi li se činjenica što se ti iznosi zahtijevaju nakon raskida ugovora kada operator više ne pruža usluge korisniku i što se nakon raskida ugovora ne ostvaruje konkretna potrošnja tomu da se takvi iznosi smatraju protučinidbom za isporuku usluga?*

3. *S obzirom na prethodno navedene propise, treba li se isključiti to da je navedeni iznos protučinidba za isporuku usluga zbog činjenice što su operator i njegovi nekadašnji korisnici unaprijed definirali zbog zakonske obveze u okviru ugovora o pristupanju formulu za izračun iznosa koji su nekadašnji korisnici dužni platiti u slučaju nepoštovanja razdoblja vjernosti predviđenog ugovorom o isporuci usluga?*

4. *S obzirom na prethodno navedene propise, treba li se isključiti to da je navedeni iznos protučinidba za isporuku usluga ako sporan iznos ne odgovara*



*iznosu koji bi operator naplatio tijekom preostalog razdoblja vjernosti u slučaju da nije došlo do raskida ugovora?*

RADNI DOKUMENT