Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 7 iunie 2018 [1]

Cauza C-295/17

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA
împotriva
Autoridade Tributária e Aduaneira

Cerere de decizie preliminară formulată de Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa] [Curtea de Arbitraj Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia]

„Cerere de decizie preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Domeniu de aplicare – Operațiuni impozabile – Prestare de servicii efectuată cu titlu oneros – Delimitare între despăgubirile materiale neimpozabile și serviciile impozabile prestate contra plății unei «despăgubiri»”

I. Introducere

1. În prezenta procedură, Curtea trebuie să abordeze problema delimitării, din punctul de vedere al legislației TVA, între plata efectuată pentru prestarea unui serviciu (impozabil și pentru care este datorat TVA-ul) și plata efectuată pentru a acoperi un prejudiciu financiar (deci un procedeu care nu este luat în considerare în scopul aplicării TVA-ului).

2. La baza procedurii se află faptul că legislația TVA nu prevede supunerea la plata TVA-ului a oricărei sume de bani plătite unei persoane impozabile, ci doar a sumelor plătite pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii. Cum trebuie însă tratat, din punctul de vedere al legislației TVA, cazul în care trebuie efectuată o plată convenită contractual, deși furnizarea tuturor serviciilor prestate anterior a fost sistată, nemaifiind prestate alte servicii? Cu ce trebuie corelată plata într-un astfel de caz? Se mai poate vorbi, într-un astfel de caz, de o remunerare pentru livrarea unui bun sau prestarea unui serviciu?

3. În cauzele Société thermale d’Eugénie-les-Bains [2] și Air France-KLM și Hop!Brit-Air [3], Curtea a dezbătut deja o problemă similară în jurisprudența sa cu privire la așa-numitele plăți compensatorii în cazul neutilizării unui serviciu. Prezenta cerere de decizie preliminară dă Curții posibilitatea de a dezvolta în continuare această jurisprudență.

1 Limba originală: germana.

2 Hotărârea din 18 iulie 2007 (C-277/05, EU:C:2007:440).

3 Hotărârea din 23 decembrie 2015 (C-250/14 și C-289/14, EU:C:2015:841).

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Prezenta cauză are drept cadru juridic Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [4] (denumită în continuare: „Directiva TVA”).

5. Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din această directivă prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA: […]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare; [...]”.

6. La rândul său, articolul 73 prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

B. Dreptul portughez

7. Prevederile Directivei TVA sunt puse în aplicare în dreptul portughez în Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codul privind taxa pe valoarea adăugată) prin articolul 1 alineatul (1) litera (a) și prin articolul 16 alineatul (1), în versiunea aflată în vigoare a acestor dispoziții.

III. Litigiul principal

8. MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (denumită în continuare: „MEO”) este o societate pe acțiuni al cărei obiect de activitate constă în construcția, conectarea, dezvoltarea, administrarea și exploatarea de rețele și de infrastructuri de telecomunicații, precum și în prestarea de servicii de telecomunicații și de transport și în difuzarea semnalului de telecomunicații.

9. Prestarea de servicii (de telecomunicații, acces la internet, televiziune și multimedia) de către MEO se face prin intermediul unei infrastructuri complexe, a cărei construcție și mentenanță necesită un efort considerabil în termeni de investiții în personal și în materiale). Pornind de la valoarea investiției necesare pentru prestarea serviciilor, MEO stabilește un număr (minim) de contracte care trebuie încheiate pentru a-și atinge obiectivul financiar.

10. În activitatea pe care o desfășoară, MEO încheie cu clienții contracte în vederea prestării serviciilor menționate. În anumite contracte încheiate de MEO cu clienții săi, se prevede obligația clientului de a rămâne legat prin contract pe o perioadă minimă, în acest context fiind oferite anumite condiții promoționale precum în special stabilirea unor tarife lunare mai reduse.

4 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 19/vol. 3, p. 74.

11. Aceste contracte conțin clauze care prevăd o obligație a clientului de a plăti o sumă egală cu tariful lunar (fără TVA) înmulțit cu numărul de luni care lipsesc pentru completarea respectivei perioade (denumită în continuare: „compensația”), dacă serviciile sunt dezactivate înainte de expirarea termenului de fidelizare convenit, din inițiativa MEO, dintr-un motiv pentru care este responsabil clientul – mai ales ca urmare a neachitării tarifelor lunare datorate în temeiul contractului.

12. În cazul neexecutării obligațiilor contractuale de către client, MEO îl informează pe acesta, într-o primă fază, cu privire la necesitatea achitării sumelor scadente, precum și cu privire la faptul că, în cazul neachitării, va proceda la dezactivarea serviciilor contractate și la recuperarea compensației datorate ca urmare a nerespectării perioadei de fidelizare, așa cum este stabilit în contract.

13. În cazul în care, în urma acestei notificări, clientul nu achită sumele scadente, MEO procedează la dezactivarea definitivă a serviciilor contractate. Apoi, MEO recuperează compensația datorată potrivit termenilor contractului, valoare ce corespunde „valorii tarifului lunar înmulțită cu numărul de luni care lipsesc până la împlinirea termenului respectiv”.

14. De regulă, clienții MEO, confruntați cu riscul de a datora compensația, preferă să execute condițiile contractuale, menținând relația contractuală pe perioada minimă obligatorie. La tarifele lunare plătite de client în perioada executării contractului reclamanta a aplicat TVA, care a fost plătit statului, în conformitate cu reglementarea aplicabilă.

15. Dimpotrivă, în situațiile de dezactivare, MEO emite către clienții în cauză facturi care corespund compensației datorate fără TVA, cu mențiunea expresă „nu este supusă plății TVA-ului”. În cazurile de neexecutare, numai o parte redusă a sumelor datorate ca urmare a neexecutării este efectiv plătită.

16. Unidade dos Grandes Contribuintes (Unitatea de audit pentru mari contribuabili) a realizat un audit fiscal la MEO. În urma acestuia, a rezultat că MEO nu a plătit TVA-ul la valoarea despăgubirilor recuperate de la clienți în anul 2012.

17. MEO a justificat acest lucru în special prin faptul că la despăgubirile în discuție nu s-ar aplica taxa pe valoarea adăugată. MEO se bazează în acest sens în special pe un aviz juridic realizat la solicitarea sa de Prof. Dr. Englisch (de la Universitatea din Münster, Germania). În plus, această aplicare a TVA-ului este inutilă, date fiind regimurile de recuperare diferite a impozitului prevăzute la articolul 78 din CIVA (Codul privind taxa pe valoare adăugată) și, mai mult, valoarea impozitului calculată de administrația fiscală ar fi incorectă, întrucât TVA-ul ar fi deja inclus în valoarea recuperată.

18. Administrația fiscală s-a opus acestei argumentații. Despăgubirile ar fi fost datorate în cadrul răspunderii clientului pentru plata remunerației, iar nu ca despăgubire pentru un prejudiciu cauzat furnizorului. Din acest motiv, aceste despăgubiri trebuie subsumate noțiunii de profit nerealizat, fiind astfel supuse TVA-ului. Administrația fiscală a stabilit valoarea taxei, procedând totodată la o corecție în valoare de 1 812 195,35 euro.

19. MEO a depus contestație. Contestația a fost respinsă prin decizia rectificativă. Împotriva acestei decizii de respingere, reclamanta a depus la 23 decembrie 2015 o nouă contestație, care nu a fost soluționată în termenul legal. Împotriva nesoluționării, MEO s-a adresat la 20 mai 2016 Tribunal Arbitral Tributário (Curtea de Arbitraj Fiscal, Portugalia).

IV. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții

20. Prin decizia din 8 ianuarie 2017, primită la 22 mai 2017, Tribunal Arbitral Tributário (Curtea de Arbitraj Fiscal, Portugalia) a prezentat Curții, în temeiul articolului 267 din TFUE, următoarele întrebări preliminare:

1. Articolul 2 alineatul (1) litera (c), articolul 64 alineatul (1), articolul 66 litera (a) și articolul 73 din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretate în sensul că un furnizor de servicii de telecomunicații (televiziune, internet, telefonie mobilă și fixă) datorează TVA cu ocazia recuperării, pentru o cauză imputabilă clientului, a unei sume stabilite în prealabil pentru a fi plătite de clienți în cazul încetării anticipate a unui contract care prevede obligația de a rămâne legat prin contract pentru o durată determinată (perioadă de fidelizare), această sumă corespunzând tarifului de bază lunar datorat de client în temeiul contractului înmulțit cu numărul tarifelor lunare care vor deveni scadente până la încheierea perioadei de fidelizare, în condițiile în care, la data facturării respectivei sume, independent de achitarea efectivă a acesteia, furnizorul a sistat deja prestarea serviciilor, în cazul în care:

   (a) suma facturată are drept obiectiv descurajarea clienților de la nerespectarea perioadei de fidelizare la care s-au obligat și acoperirea prejudiciilor pe care le-a suferit operatorul ca urmare a nerespectării perioadei de fidelizare în special prin pierderea profitului pe care l-ar fi obținut în cazul în care contractul ar fi rămas în vigoare până la sfârșitul perioadei, prin contractarea unor tarife mai scăzute, prin punerea la dispoziție a unor echipamente sau a altor oferte, gratuit sau la preț redus, sau prin cheltuieli de publicitate și de găsire a clienților;

   (b) contractele cu perioadă de fidelizare încheiate presupun pentru cei care le-au intermediat un profit superior celui rezultat din încheierea contractelor fără fidelizare, dat fiind faptul că, în ambele cazuri (respectiv, în cazul contractelor cu sau fără perioadă de fidelizare), profitul intermediarilor se calculează pe baza valorii tarifelor lunare stabilite în contractele încheiate;

   (c) suma facturată poate fi calificată în dreptul național drept penalitate contractuală?

2. Răspunsul la prima întrebare preliminară poate fi modificat în cazul în care una sau mai multe dintre situațiile expuse la literele acestei întrebări nu sunt aplicabile?

21. În procedura în fața Curții, MEO, Republica Portugheză, Republica Irlanda și Comisia Europeană au depus observații scrise și – cu excepția Republicii Irlanda – au participat la ședința de audiere a pledoariilor din 26 aprilie 2018.

V. Evaluare

A. Admisibilitatea și interpretarea întrebării preliminare

22. Așa cum a hotărât deja Curtea, Tribunal Arbitral Tributário (Curtea de Arbitraj Fiscal, Portugalia) trebuie considerată o instanță de judecată dintr-un stat membru în sensul articolului 267 TFUE, având astfel dreptul de a adresa întrebări preliminare Curții [5].

23. În cazul în care Republica Portugheză consideră că cererea de decizie preliminară ar fi inadmisibilă, întrucât explicațiile instanței de trimitere ar fi speculative, nu se poate da curs acestei cereri. Conform unei jurisprudențe constante a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește pe propria răspundere și a cărui

5 Hotărârea din 12 iunie 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punctele 23-34).

exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertinență. Refuzul Curții de a se pronunța asupra unei cereri formulate de o instanță națională este posibil numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate [6].

24. Toate acestea nu se aplică câtuși de puțin în cazul de față. Dimpotrivă, instanța de trimitere urmărește să obțină un răspuns în chestiunea interpretării și aplicării articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA în cazul unei despăgubiri contractuale. Această întrebare este fără îndoială admisibilă.

25. Cu toate acestea, întrebarea preliminară foarte lungă ar trebui întru câtva clarificată. În esență, instanța de trimitere urmărește să clarifice dacă plata compensației către MEO, realizată de un client (în prezent, de un fost client) trebuie privită drept o remunerare pentru un serviciu în sensul prevăzut la articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

26. Acest lucru este incert, având în vedere că serviciile prestate anterior prin contract fuseseră dezactivate, MEO nemaiprestând servicii. Pe de altă parte, suma care trebuie plătită drept compensație are însă aceeași valoare precum remunerarea netă convenită inițial în cazul prestării serviciilor, pentru a se descuraja nerespectarea de către clienți a duratei contractuale convenite.

27. Trebuie, așadar, clarificat dacă suma plătită de client ca despăgubire se referă „doar” la compensarea unui prejudiciu financiar suferit de MEO sau totuși la un serviciu supus TVA-ului și pentru care este efectiv datorat TVA, serviciu prestat de MEO către acesta.

B. Apreciere juridică

1. Plata unui tarif pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu

28. Conform articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA, sunt supuse TVA-ului numai anumite operațiuni, enumerate în mod exhaustiv. Cele două fapte principale generatoare de impozit se găsesc la articolul 2 alineatul (1) litera (a) și litera (c) din Directiva TVA. Conform acestor dispoziții, livrarea de bunuri și prestarea de servicii de către o persoană impozabilă care acționează ca atare sunt supuse TVA-ului atunci când sunt realizate cu titlu oneros. Ca taxă generală de consum, taxa pe valoarea adăugată are ca scop taxarea capacității financiare a consumatorului, sub forma cheltuirii de active în scopul obținerii unui beneficiu consumabil (bun sau serviciu) [7].

29. Dacă inversăm acest argument, rezultă însă din formularea articolului 2 alineatul (1) litera (a) și litera (c) din Directiva TVA că simpla plată a unei sume de bani (adică plata unei remunerații) nu declanșează o obligație fiscală a beneficiarului, chiar dacă acesta este o persoană impozabilă. Dimpotrivă, este necesar ca acesta să fi livrat un bun sau să fi prestat un serviciu care să corespundă sumei de bani plătite [8].

6 Hotărârea din 17 septembrie 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punctul 32), Hotărârea din 30 aprilie 2014, Pfleger și alții (C-390/12, EU:C:2014:281, punctul 26), Hotărârea din 22 iunie 2010, Melki și Abdeli (C-188/10 și C-189/10, EU:C:2010:363, punctul 27), și Hotărârea din 22 ianuarie 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punctul 19).

7 A se vedea pentru exemplificare: Hotărârea din 18 decembrie 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punctele 20 și 23), și Hotărârea din 11 octombrie 2007, KÖGÁZ și alții (C-283/06 și C-312/06, EU:C:2007:598, punctul 37 – „Stabilirea valorii acesteia proporțional cu prețul, pe care persoana impozabilă îl obține în contrapartidă pentru bunuri și servicii”).

8 Acest argument este menționat în mod explicit în Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 18).

30. Din jurisprudența Curții rezultă că ne aflăm în situația menționată doar dacă între serviciul prestat și contravaloarea primită există o legătură directă, sumele plătite reprezentând contrapartida efectivă pentru un serviciu care poate fi individualizat, furnizat în cadrul unui raport juridic în care au loc prestații reciproce [9].

31. Plățile efectuate în afara unui astfel de raport juridic – care trebuie înțeles în sens larg, având în vedere caracterul de taxă generală pe consum al taxei pe valoarea adăugată – nu duc la o operațiune taxabilă. Astfel, nu suntem în prezența unui serviciu prestat cu titlu oneros atunci când companiei îi este plătită o sumă de bani, însă aceasta nu este plătită de autorul plății pentru un avantaj de consum (adică pentru livrarea unui bun sau prestarea unui serviciu), ci din alte motive (de exemplu, din compasiune [10]).

32. Aceeași idee este valabilă și în cazul în care plata are drept unic scop să compenseze un prejudiciu financiar suferit de companie, ca de exemplu în cazul penalităților de întârziere (prejudiciu patrimonial sub forma unui prejudiciu de refinanțare ca urmare a întârzierii plății [11]) sau al unei compensări a profitului nerealizat ca urmare a rezilierii unilaterale a contractului [12]. În toate aceste cazuri este, într-adevăr, efectuată plata unei sume de bani, însă nu pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, ci pentru a compensa consecințele financiare ale nelivrării unui bun sau ale neprestării unui serviciu de către companie.

33. În concluzie, în aceste cazuri, banii sunt cheltuiți pentru acoperirea unui prejudiciu financiar (prejudiciu adus patrimoniului financiar). Cheltuirea banilor pentru bani este un exemplu tipic de plată efectuată pentru o non-prestație [13] („Banii nu se pot mânca” [14]). Aceasta echivalează cu despăgubirea unui prejudiciu adus patrimoniului financiar (ca de exemplu despăgubirea pentru profitul nerealizat sau pentru prejudiciul produs ca urmare a întârzierii plății), întrucât nici în acest caz nu se obține un avantaj de consum, ci este doar compensată în mod adecvat obstrucționarea posibilității de a obține bani.

34. În acest context, este nesemnificativ modul în care este tratată în dreptul național plata efectuată cu titlul de despăgubire. Din punctul de vedere al reglementării privind TVA-ul, este irelevant dacă aceasta trebuie considerată un drept la despăgubire de origine delictuală sau o penalitate contractuală, sau dacă este descrisă drept despăgubire materială, compensație sau tarif, așa cum Comisia și Portugalia au subliniat în faza orală a procedurii. A evalua dacă există un tarif pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu este o problemă ce ține de dreptul Uniunii, care trebuie soluționată independent de evaluarea realizată pe baza dreptului național [15].

9 A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punctul 19), Hotărârea din 23 martie 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punctul 34), Hotărârea din 21 martie 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punctul 39), și Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 14).

10 Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 17) – „din motive personale”.

11 Hotărârea din 1 iulie 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, punctul 8).

12 Hotărârea din 18 iulie 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punctul 35).

13 Din punctul de vedere al reglementării privind TVA-ul, banii sunt doar mijlocul în vederea obținerii unui avantaj de consum (unui bun de consum), ei nu sunt însă în sine un astfel de avantaj. O excepție o constituie monedele de colecție, în cazul cărora importanța prioritară nu o are valoarea lor nominală, ci valoarea de colecție.

14 În versiunea lungă, acest fapt este descris ca o profeție a indienilor Cri si sună în felul următor: „Abia când ultimul copac va fi tăiat, ultimul râu otrăvit și ultimul pește prins, veți vedea că banii nu se pot mânca.”

15 Pentru interpretarea autonomă a noțiunilor din dreptul Uniunii, a se vedea doar: Hotărârea din 28°iulie 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, punctul 22), Hotărârea din 14°decembrie 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, punctul°26), și Hotărârea din 4°mai 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punctul°38).

2. Jurisprudența Curții cu privire la „plățile efectuate cu titlu de despăgubire” similare

35. Pentru a putea evalua dacă a avut loc livrarea unui bun sau prestarea unui serviciu cu titlu oneros în sensul prevăzut la articolul°2 alineatul°(1) literele°(a) și (c) din Directiva TVA, trebuie clarificat întotdeauna, în cazul așa-numitelor plăți efectuate cu titlu de compensație, daune interese sau despăgubiri materiale, de ce și pentru ce au fost plătite respectivele sume de bani.

36. În Hotărârea Société thermale d'Eugénie-les-Bains, Curtea a impus o despăgubire forfetară pentru compensarea prejudiciului produs operatorului hotelier în urma rezilierii unilaterale a contractului de către client (așa-numita arvună). O astfel de despăgubire nu reprezintă o remunerare pentru prestarea unui serviciu și nu constituie un element al bazei de calcul a taxei pe valoarea adăugată [16]. Întrucât, pe de o parte, plata unei arvune nu reprezintă o remunerare pe care un operator hotelier o primește drept contrapartidă efectivă pentru un serviciu autonom, identificabil, pe care acesta l-a prestat unui client al hotelului, iar pe de altă parte, reținerea acestei arvune după anularea de către respectivul client are ca scop să compenseze consecințele neexecutării contractului, nici plata, nici reținerea arvunei nu intră în domeniul de aplicare al articolului°2 alineatul°(1) litera°(c) din Directiva TVA [17].

37. Dimpotrivă, în decizia pronunțată în cauza Air France-KLM și Hop!Brit-Air, Curtea a hotărât că un operator de transport aerian nu poate susține în mod întemeiat faptul că prețul plătit de un pasager de zbor care nu s-a prezentat, preț care a fost reținut de operatorul aerian, reprezintă o despăgubire contractuală, care ar fi scutită de TVA (în sensul că nu este supusă TVA-ului), întrucât prin aceasta urma a fi compensat doar prejudiciul suferit de operatorul aerian [18].

38. În esență, Curtea și-a motivat decizia prin faptul că prețul plătit de pasagerul de zbor care nu s-a prezentat corespundea prețului total ce trebuia plătit. Pe de altă parte, de îndată ce pasagerul a plătit prețul biletului și operatorul aerian confirmă că acestuia i s-a rezervat un loc, vânzarea este fermă și definitivă. În plus, trebuie observat că operatorii aerieni își rezervă dreptul de a revinde serviciul neutilizat unui alt pasager, fără a fi obligați să ramburseze prețul acestui serviciu pasagerului inițial. Rezultă că acordarea unei despăgubiri ar fi nejustificată în lipsa unui prejudiciu [19]. Prin urmare, ar trebui să se constate că suma păstrată de companiile aeriene nu reprezintă o despăgubire pentru repararea unui prejudiciu pe care l-ar fi suferit din cauza neprezentării unui pasager, ci constituie un tarif, chiar dacă pasagerul nu a beneficiat de transport [20].

39. Această constelație se află în centrul ambelor decizii. Pe de-o parte, este clar că, prin dezactivarea conexiunilor de către MEO, nu mai sunt prestate servicii către clienții care au denunțat contractul. Acest aspect este subliniat în special de MEO. Pe de altă parte, suma de bani care trebuie plătită se ridică la aceeași valoare cu remunerația netă agreată inițial prin contract pentru prestarea serviciilor. Acest aspect este subliniat în special de Comisie, Irlanda și Portugalia.

40. Spre deosebire de cele două decizii menționate anterior, în acest caz au fost totuși prestate anumite servicii pe bază de remunerație clienților, rezilierea contractului declanșând alte cheltuieli, prevăzute în contract. Din acest punct de vedere, contrar a ceea ce consideră MEO, este totuși irelevant faptul că contractul a încetat deja să mai producă efecte. De asemenea, plățile efectuate după încetarea contractului pot fi încă în legătură cu serviciile datorate anterior a fi prestate prin contract.

16 Hotărârea din 18°iulie 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punctul°32), a se vedea în același sens, în legătură cu penalitățile de întârziere, și Hotărârea din 1°iulie 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256 punctele°8-11).

17 Acest argument este menționat în mod explicit în Hotărârea din 18°iulie 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punctul°35).

18 Hotărârea din 23°decembrie 2015, Air France-KLM și Hop! Brit-Air (C-250/14 și C-289/14, EU:C:2015:841, punctul°29).

19 Hotărârea din 23 decembrie 2015, Air France-KLM și Hop! Brit-Air (C-250/14 și C-289/14, EU:C:2015:841, punctele 32 și 33).

20 Hotărârea din 23 decembrie 2015, Air France-KLM și Hop! Brit-Air (C-250/14 și C-289/14, EU:C:2015:841, punctul 34).

41. În plus, compensația pentru un prejudiciu financiar în cuantumul profitului nerealizat ar trebui să fie în mod normal întotdeauna mai mică decât prețul contractual agreat, întrucât nu poate exista o marjă de profit în cuantumul contrapartidei (nete) agreate. De regulă, prestarea unui serviciu generează anumite cheltuieli, care nu există în cazul în care serviciul nu este prestat. Astfel, în acest caz, nu există cheltuielile de mentenanță și de administrare aferente clienților „care au denunțat contractul”. Despre o valoare forfetară a despăgubirilor materiale – așa cum a menționat MEO în faza orală a procedurii – abia dacă se poate vorbi în acest caz. Este absolut discutabil – așa cum au susținut Comisia și Portugalia în faza orală a procedurii – cum ar fi posibil să se trateze diferit din punctul de vedere al TVA-ului un client care a utilizat serviciul 24 luni și un client care, ca urmare a dezactivării, nu a putut utiliza respectivul serviciu decât 18 luni, în condițiile în care ambii clienți au cheltuit aceeași sumă.

3. Posibilități de rezolvare ale acestui caz

42. În acest context, în opinia noastră, există doar două soluții care pot fi luate în considerare. Fie suma plătită drept compensație se referă la profitul nerealizat al MEO și compensează un prejudiciu patrimonial existent sub forma unei sume de bani. În acest caz, trebuie să considerăm această operațiune ca fiind una netaxabilă.

43. Fie suma plătită drept compensație trebuie văzută, din punct de vedere economic, drept o parte din prețul total pentru furnizarea serviciilor speciale de către MEO, preț care a fost împărțit doar din rațiuni ce țin de modul de plată în părți lunare (ca un fel de plată în rate) și care devine scadent imediat, în cuantumul rămas datorat, în cazul încălcării obligației de plată.

44. Precum Comisia, Portugalia și Irlanda, noi considerăm ultima abordare ca fiind cea adecvată. Pe de-o parte, rămâne discutabil care prejudiciu este compensat printr-o sumă forfetară, dacă prejudiciul presupus prezintă același cuantum ca și prețul pentru prestarea serviciilor. Pe de altă parte, prin încheierea unui astfel de contract, este în mod clar stabilită suma pe care MEO o primește în timpul perioadei de fidelizare, indiferent de durata efectivă a prestării serviciilor. Astfel, așa cum Comisia a subliniat în mod corect în procedura orală, nu există însă vreun prejudiciu ca urmare a încetării înainte de termen. MEO primește aceeași sumă (netă) ca și în cazul executării contractului. Așa cum însă Curtea a decis deja, „în lipsa unui prejudiciu, nu ar fi justificată acordarea unei despăgubiri” [21].

45. În favoarea acestei concluzii este și abordarea din punct de vedere economic a construcției contractuale elaborate de MEO. Curtea însăși recunoaște importanța realității economice în reglementarea privind TVA-ul [22].

46. În cazul unei astfel de abordări din punct de vedere economic există – în opinia Comisiei, Portugaliei și Irlandei – un fel de preț fix sub forma unei remunerații minime prevăzute prin contract. Sub acest aspect, nu are nicio relevanță din punctul de vedere al reglementării privind TVA-ul dacă un client plătește pentru conexiunea la Internet câte 100 euro lunar pe o perioadă minimă de 24 luni și trebuie să continue să plătească 100 euro în cazul în care se retrage din contract înainte de expirarea duratei contractului (suma totală: 2 400 de euro). Aceeași ar fi concluzia în cazul în care acesta plătește imediat 2 400 de euro, având dreptul de a utiliza conexiunea la Internet pe o perioadă de până la 24 luni, cu condiția să nu își schimbe domiciliul. În ambele cazuri, suma contractuală (2 400 de euro) se referă la un anumit serviciu (conexiunea la Internet), incertă fiind doar perioada prestării acestuia. Această din urmă situație este de asemenea valabilă și în cazul oricărui alt preț forfetar.

21 Hotărârea din 23 decembrie 2015, Air France-KLM și Hop! Brit-Air (C-250/14 și C-289/14, EU:C:2015:841, punctul 34).

22 Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctele 48 și 49); a se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, punctul 55).

47. În cazul de față, incertă este doar durata utilizării, nu însă și contrapartida serviciilor. În concluzie, în cadrul contractelor cu perioadă de fidelizare, MEO primește aproape de fiecare dată aceeași sumă, indiferent care este durata în care serviciile sunt efectiv prestate.

48. Astfel, „plata efectuată cu titlu de despăgubire” trebuie considerată, din punct de vedere economic, doar ca ultima dintre plățile lunare anterioare. Ca și plățile anterioare, aceasta compensează doar serviciile prestate anterior.

49. Această abordare economică corespunde de asemenea sensului și scopului clauzei care constă, conform instanței de trimitere, în a-i descuraja pe clienți de la sistarea plății „ratelor” lor lunare. Scadența imediată a tuturor „ratelor” datorate rămase dintr-un preț forfetar are exact acest efect. În concluzie, există un fel de penalitate contractuală, care se referă nu la cuantumul, ci la scadența prețului (rămas de plată) [remunerație în sensul prevăzut la articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA]. Ca urmare a „încălcării contractului”, clientul trebuie să plătească suma rămasă de plată imediat, în loc să o plătească în rate, pentru utilizarea anterioară a serviciilor. Or, așa cum Portugalia a subliniat în mod întemeiat, tipul plății (plată imediată sau plată care se întinde pe mai multe luni) nu poate schimba natura serviciului.

50. Același lucru este valabil și în cazul remunerării diferite a persoanelor care au intermediat contractul. Evaluarea din punctul de vedere al dreptului TVA a raportului de prestații existent între client și MEO nu poate depinde de forma contractuală a raportului existent între MEO și o terță parte. Comisionul mai mare arată doar faptul că MEO înregistrează un profit mai mare în cazul contractelor cu perioadă de fidelizare, deoarece prin aceste contracte este garantat un anumit preț minim pentru serviciile care vor fi prestate, ceea ce confirmă abordarea din punct de vedere economic a situației de fapt prezentată anterior.

51. Prin urmare, ne aflăm în prezența unui serviciu prestat cu titlu oneros, așa cum este prevăzut la articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

4. Cu privire la calcularea și la cuantumul TVA-ului

52. Întrucât din cererea de decizie preliminară rezultă că, în majoritatea cazurilor, suma compensației care trebuie evaluată în acest caz nu este plătită, iar autoritățile fiscale se pare că au calculat TVA la compensația rămasă de plată, pare rezonabil să oferim instanței de trimitere încă două indicații utile.

53. Pe de o parte, valoarea TVA-ului datorat trebuie calculată întotdeauna pe baza sumelor convenite sau primite (în acest caz, din compensație). Acest fapt reiese din formularea clară a articolului 73 și a articolului 78 litera (a) din Directiva TVA. Baza de impozitare este astfel întreaga sumă pe care prestatorul serviciului o primește sau ar trebui să o primească, cu excepția TVA-ului însuși.

54. Pe de altă parte, Curtea a decis deja în mai multe cazuri că o întreprindere impozabilă acționează „doar” ca perceptor de impozite în numele statului [23], deoarece TVA-ul este o taxă de consum indirectă care trebuie suportată de consumatorul final [24]. În consecință, Curtea a decis de asemenea, în repetate rânduri, că „suma care reprezintă baza de impozitare a TVA-ului care trebuie perceput de autoritățile fiscale nu poate fi mai mare decât contravaloarea plătită efectiv de consumatorul final și pe baza căreia s-a calculat TVA-ul final suportat de acesta” [25]. Așadar, din punct de vedere material, atunci când consumatorul final nu plătește întreprinderii, nici aceasta nu datorează TVA.

55. Din acest motiv, datoria fiscală a întreprinderii trebuie corectată în mod obligatoriu în conformitate cu articolul°90 din Directiva TVA [26], dacă se constată cu suficientă certitudine că nu va mai avea loc nicio plată a partenerului său contractual. Când anume ar trebui presupusă existența unei astfel de certitudini suficiente, este o problemă de fapt pe care instanța națională trebuie să o rezolve, ținând cont de drepturile fundamentale ale persoanelor impozabile și de principiul proporționalității, pe de-o parte, și de interesul statului pentru realizarea unei impozitări eficiente, pe de altă parte.

VI. Concluzie

56. Ținând seama de ansamblul considerațiilor care precedă, propunem Curții să răspundă cererii de decizie preliminară formulate de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Curtea de Arbitraj Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia] după cum urmează°:

„1. Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretat în sensul că plata unei sume stabilite în prealabil în cazul încetării anticipate a unui contract determină supunerea la plata TVA-ului, dacă trebuie considerată un tarif pentru serviciile deja prestate și nu se limitează la compensarea unui prejudiciu patrimonial suferit.

2. În scopul acestei interpretări, este irelevant faptul că intermediarul unor astfel de contracte cu durată minimă obligatorie primește o remunerație mai mare decât în cazul contractelor fără durată minimă obligatorie. Tot irelevant este și faptul că, în temeiul dreptului național, suma trebuie considerată ca fiind o penalitate convențională.”

23 Hotărârea din 20°octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul°25), și Hotărârea din 21°februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul°21), a se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punctul°21).

24 Hotărârea din 24°octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul°19), și Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul°34), precum și Ordonanța din 9 decembrie 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nepublicată, EU:C:2011:825, punctul°21).

25 Hotărârea din 24°octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul°19)°, precum și, similar, Hotărârea din 15°octombrie 2002, Comisia/Germania (C-427/98, EU:C:2002:581, punctul°30), și Hotărârea din 16°ianuarie 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, punctul°19), de asemenea Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punctul°69).

26 Hotărârea din 23°noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul°20 și următoarele), și Concluziile noastre prezentate în cauza Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punctul°27).