Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

28 ноември 2024 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 2, параграф 1, буква в) — Приложно поле — Облагаеми сделки — Договор за изработка с предмет изпълнението на строителни работи — Прекратяване на договора от възложителя — Понятие за възнаграждение — Квалифициране — Задължение за плащане на общата уговорена сума без разходите, спестени от доставчика — Член 73 — Данъчна основа“

По дело C-622/23

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Oberster Gerichtshof (Върховен съд, Австрия) с акт от 25 септември 2023 г., постъпил в Съда на 10 октомври 2023 г., в рамките на производство по дело

rhtb: projekt gmbh

срещу

Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: F. Biltgen (докладчик), председател на първи състав, изпълняващ функцията на председател на седми състав, M. L. Arastey Sahún, председател на пети състав, и J. Passer съдия,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за rhtb: projekt gmbh, от K. Klema, Rechtsanwalt,

– за Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH, от M. Hübner, Rechtsanwalt,

* Език на производството: немски.

– за австрийското правителство, от A. Posch, J. Schmoll и F. Koppensteiner, в качеството на представители,

– за чешкото правителство, от L. Březinová, M. Smolek и J. Vláčil, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от F. Behre и J. Jokubauskaitė, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, параграф 1, буква в) и на член 73 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7; наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между две дружества, установени в Австрия, а именно rhtb: projekt gmbh (наричано по-нататък „rhtb“) и Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH (наричано по-нататък „Parkring“), относно начисляването на данък върху добавената стойност (ДДС) върху сумата, дължима по договора, след като възложителят (Parkring) прекратява вече започнат строителен проект, който строителното дружество (rhtb) е било готово да завърши.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС на облагане с ДДС подлежи „доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

4 Член 73 от тази директива предвижда:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

Австрийското право

5 Член 1168, параграф 1, първо изречение от Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Граждански кодекс), в приложимата му редакция към спора по главното производство (наричан по-нататък „ABGB“), гласи:

„В случай на неизвършване на работата изпълнителят има право да получи уговореното възнаграждение, ако е бил готов да я изпълни, но е бил възпрепятстван за това поради обстоятелства, за които отговаря възложителят; в такъв случай изпълнителят следва да приспадне всичко, което е спестил поради неизвършването на работата или е придобил от друг източник или е можел да придобие от друг източник, но умишлено не го е направил“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

6 През март 2018 г. rhtb и Parkring сключват договор за изработка, съгласно който rhtb се задължава да изпълни строителни работи в строителен обект срещу възнаграждение от 5 377 399,69 евро, което включва 896 233,28 евро ДДС. След като изпълнението на строителните работи започва, през юни 2018 г. Parkring уведомява rhtb, че вече не иска rhtb да изпълни този проект поради обстоятелства, независещи от rhtb.

7 На 19 декември 2018 г. на основание член 1168, параграф 1, първо изречение от ABGB rhtb отправя искане до Parkring да плати уговорената сума по смисъла на тази разпоредба, без разходите, спестени поради неоправданото прекратяване на споменатия договор за изработка.

8 Тъй като Parkring не плаща тази сума, rhtb предявява иск пред първоинстанционния съд за сумата от 1 540 820,10 евро, която включва съответния ДДС, като твърди, че дружество Parkring неоправдано се е отказало от този договор и че следователно е длъжно да изплати уговорената по договора сума. Parkring твърди, че искът е неоснователен, защото rhtb може да търси плащане само за сумата, която съответства на извършените работи.

9 Първоинстанционният съд уважава иска на rhtb, като отбелязва, че дружество Parkring се е отказало от договора без основателна причина и постановява, че дължимата сума за работите, които не е можело да бъдат извършени поради прекратяването на договора, подлежи на облагане с ДДС.

10 Въззивният съд изменя първоинстанционното решение, като постановява, че не се дължи ДДС за сумата, която трябва да бъде изплатена за неизвършените работи, защото между страните по договора не е имало размяна на престации.

11 Както rhtb, така и Parkring подават ревизионна жалба срещу това решение пред Oberster Gerichtshof (Върховен съд, Австрия), запитващата юрисдикция. Запитващата юрисдикция по същество постановява, че след като дружество Parkring се е отказало без основателна причина от договора за изработка, rhtb има право на уговорената по договора сума. Запитващата юрисдикция обаче има съмнения дали с оглед на практиката на Съда така дължимата сума трябва да се счита за възнаграждение по смисъла на Директивата за ДДС; според нея тъй като от момента, в който Parkring прекратява договора за изработка, rhtb вече няма задължението да достави оставащата част от уговорената престация, условието да съществува пряка връзка между полученото възнаграждение и извършената доставка не е изпълнено.

12 При тези Oberster Gerichtshof (Върховен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 2, параграф 1, буква в) във връзка с член 73 от Директива[та за ДДС] да се тълкува в смисъл, че подлежи на облагане с ДДС сумата, която възложителят дължи на изпълнителя включително когато работата не е (изцяло) извършена, ако изпълнителят е бил готов да я изпълни, но е бил възпрепятстван за това поради обстоятелства, за които отговаря възложителят (например анулиране на поръчката за изработка)?“.

По преюдициалния въпрос

13 Най-напред следва да се отбележи, че в преюдициалното запитване не се открива никаква информация защо запитващата юрисдикция иска тълкуване на член 73 от Директивата за ДДС. Освен това от посоченото запитване не е видно, че тълкуването на тази разпоредба е необходимо за решаването на спора по главното производство.

14 Ето защо следва да се приеме за установено, че с преюдициалния си въпрос тази юрисдикция по същество иска да се установи дали член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че сумата, дължима по договора поради прекратяването от получателя на доставка на услуги на валидно сключен договор с предмет доставката на тези услуги, подлежаща на облагане с ДДС, която доставчикът е започнал и е бил готов да довърши, следва да се разглежда като възнаграждение за възмездна доставка на услуги по смисъла на Директивата за ДДС.

15 В тази насока следва да се припомни, че съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, който определя приложното поле на ДДС, на облагане с този данък подлежи възмездната доставка на услуги на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

16 Съгласно практиката на Съда доставката на услуги е извършена „възмездно“ по смисъла на тази разпоредба само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се разменят насрещни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на определяема услуга, предоставена на получателя. Случаят е такъв, ако съществува пряка връзка между предоставената услуга и получената ѝ равностойност (решение от 11 юни 2020 г., Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, т. 31 и цитираната съдебна практика).

17 Що се отнася до пряката връзка между предоставената на получателя услуга и получената действителна равностойност, Съдът е постановил, че в замяна на цената, платена при сключването на договор за предоставянето на услуга, клиентът получава произтичащо от това право да се ползва от изпълнение на задълженията по договора, независимо дали ще упражни това право. Следователно доставчикът предоставя услугата от момента, в който позволява на клиента да се ползва от нея, поради което фактът, че клиентът не е упражнил посоченото право, не се отразява на наличието на посочената по-горе пряка връзка (решение от 11 юни 2020 г., Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, т. 32 и цитираната съдебна практика).

18 В тази насока следва да се добави, че съгласно практиката на Съда предварително определената сума, която се получава от икономически оператор при предсрочно прекратяване от неговия клиент или поради причина, за която отговаря този клиент, на договор за предоставяне на услуги с предвиден срок на действие, и която съответства на сумата, която операторът щеше да получи през останалата част от този срок, ако договорът не беше прекратен, следва да се приеме за възнаграждение за извършена възмездно доставка на услуги, което поради това подлежи на облагане с ДДС, дори ако такова прекратяване предполага по-специално услугите, предвидени в договора, да бъдат деактивирани, преди да изтече уговореният срок на действие (вж. в този смисъл решение от 11 юни 2020 г., Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, т. 33 и цитираната съдебна практика).

19 По аргумент на по-силното основание същото съображение трябва да важи в случай като този по главното производство, в който доставчикът е започнал да извършва съответната доставка на услуги и е бил готов да я изпълни докрай срещу уговорената по договора сума.

20 От една страна, всъщност равностойността на сумата, която трябва да плати получателят на доставката на услуги, се състои в правото му да се ползва от изпълнението от доставчика на задълженията, които произтичат от договора за доставка на услуги, дори получателят вече да не иска да упражни това право поради причина, за която отговаря (вж. в този смисъл решение от 11 юни 2020 г., Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, т. 35).

21 В случай като този по главното производство доставчикът на услуги не само е позволил на получателя да се ползва от доставката на услугите, по смисъла на цитираната в точка 17 от настоящото решение съдебна практика, но и — тъй като вече е започнал да извършва уговорените работи — реално е осъществил част от тази доставка и е бил готов да я изпълни докрай.

22 От друга страна, при прилагането на общата система на ДДС следва да се отчита и икономическата и търговска действителност на процесната сделка (вж. в този смисъл решение от 11 юни 2020 г., Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, т. 40 и цитираната съдебна практика). От икономическа гледна точка обаче следва да се констатира, че сумата, дължима съгласно член 1168, параграф 1 от ABGB, не само отразява уговореното в договора възнаграждение за въпросните услуги, без спестените суми, поради което съществува пряка връзка между процесната по главното производство сума и доставената услуга, но и същевременно гарантира на доставчика на услугите минимално договорно възнаграждение.

23 Тълкуването в точка 18 от настоящото решение не се обезсилва от твърдението, че — подобно на постановеното от Съда в решение от 18 юли 2007 г., Société thermale d’Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440) досежно задатъка, с който трябва да се компенсират понесените от доставчика вреди поради отмяната на резервация от даден клиент — в настоящия случай се налагал изводът, че уговорената в договора сума представлява предварително определено обезщетение за вредите, понесени от доставчика на услуги поради факта, че получателят на доставката на услугите е прекратил договора.

24 Всъщност случаят, разгледан от Съда в решение от 18 юли 2007 г., Société thermale d’Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), не е идентичен или сходен с този в делото по главното производство. В това решение Съдът по-конкретно приема, че няма пряка връзка между доставената услуга и получената насрещна престация, защото резервирането на стая

не представлява самостоятелна доставка на услуги, която може да бъде индивидуализирана. Той постановява също, че в случай като този по делото, по което е постановено цитираното решение, задатъкът представлява предварително определено обезщетение, което служи за обезщетяване на доставчика на услуги след отказа от страна на даден клиент, и че следователно задатъкът не представлява възнаграждение за такава доставка.

25 За сметка на това в настоящия случай е налице доставка на услуги, която може да бъде индивидуализирана, и освен това доставчикът е започнал уговорените работи, които е бил готов да осъществи изцяло, за да изпълни надлежно договора. Това не се е случило, защото получателят вече не е искал да прибягва до услугите на този доставчик по причини, за които последният не носи отговорност. Освен това сумата, дължима на въпросния доставчик на услуги, съответства на уговорената в договора сума за пълното извършване на доставката на услуги, без спестените суми поради неосъществяването на поръчката за изработка. Ето защо за тази сума няма как да се счита, че представлява предварително определено обезщетение, което трябва да поправи понесени вреди.

26 С оглед на изложеното дотук на преюдициалния въпрос следва да се отговори, че член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че сумата, дължима по договора поради прекратяването от получателя на доставка на услуги на валидно сключен договор с предмет доставката на тези услуги, подлежаща на облагане с ДДС, която доставчикът е започнал и е бил готов да довърши, следва да се разглежда като възнаграждение за възмездна доставка на услуги по смисъла на Директивата за ДДС.

По съдебните разноски

27 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност

трябва да се тълкува в смисъл, че

сумата, дължима по договора поради прекратяването от получателя на доставка на услуги на валидно сключен договор с предмет доставката на тези услуги, подлежаща на облагане с данък върху добавената стойност, която доставчикът е започнал и е бил готов да довърши, следва да се разглежда като възнаграждение за възмездна доставка на услуги по смисъла на Директива 2006/112.

Подписи