Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

28. november 2024*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra c) – anvendelsesområde – afgiftspligtige transaktioner – entreprisekontrakt til opførelse af et ejendomsprojekt – bygherrens ophævelse af kontrakten – begrebet »vederlag« – kvalificering – forpligtelse til at betale det fulde aftalte beløb med fradrag af de af tjenesteyderen sparede omkostninger – artikel 73 – afgiftsgrundlag«

I sag C-622/23,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Oberster Gerichtshof (øverste domstol, Østrig) ved afgørelse af 25. september 2023, indgået til Domstolen den 10. oktober 2023, i sagen

rhtb: projekt gmbh

mod

Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af formanden for Første Afdeling, F. Biltgen (refererende dommer), som fungerende formand for Syvende Afdeling, formanden for Femte Afdeling, M.L. Arastey Sahún, og dommer J. Passer,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– rhtb: projekt gmbh ved Rechtsanwalt K. Klema,

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

* Processprog: tysk.

– den østrigske regering ved A. Posch, J. Schmoll og F. Koppensteiner, som befuldmægtigede,

– den tjekkiske regering ved L. Březinová, M. Smolek og J. Vláčil, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved F. Behre og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 73 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem to selskaber etableret i Østrig, nemlig på den ene side rhtb: projekt gmbh (herefter »rhtb«) og på den anden side Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH (herefter »Parkring«), vedrørende pålæggelse af merværdiafgift (moms) på det beløb, der skal betales efter bygherrens (Parkring) ophævelse af et ejendomsprojekt, hvis opførelse allerede var påbegyndt, og som entreprenørvirksomheden (rhtb) var villig til at færdiggøre.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Ifølge momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), er »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, momspligtig.

4 Direktivets artikel 73 bestemmer:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

Østrigsk lovgivning

5 § 1168, stk. 1, første punktum, i Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (den borgerlige lovbog) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »ABGB«), fastsætter:

»Såfremt entreprisen ikke udføres, har entreprenøren alligevel ret til det aftalte vederlag, såfremt denne var villig til at udføre arbejdet og blev forhindret heri som følge af forhold, der skal tilregnes ordregiveren; entreprenøren skal dog modregne de beløb, som denne har sparet som følge af den

manglende udførelse af arbejdet eller har indtjent ved anden anvendelse eller bevidst har undladt at indtjene.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

6 I marts 2018 indgik rhtb og Parkring en entreprisekontrakt, hvorefter rhtb skulle udføre opførelsen af et ejendomsprojekt for et beløb på 5 377 399,69 EUR, herunder 896 233,28 EUR i moms. Efter byggeriets påbegyndelse meddelte Parkring rhtb i juni 2018, at selskabet ikke længere ønskede at udføre dette projekt af grunde, der ikke kunne tilregnes rhtb.

7 Den 19. december 2018 fremsatte rhtb i henhold til ABGB's § 1168, stk. 1, første punktum, krav over for Parkring om betaling af det aftalte beløb i denne bestemmelses forstand med fradrag af sparede omkostninger som følge af den uberettigede ophævelse af den pågældende entreprisekontrakt.

8 Idet Parkring ikke havde foretaget denne betaling, indgav rhtb stævning ved førsteinstansretten med påstand om betaling af et beløb på 1 540 820,10 EUR inklusive moms heraf, idet rhtb gjorde gældende, at Parkring uberettiget var trådt tilbage fra denne kontrakt, og at Parkring derfor var betalingspligtig for det kontraktligt aftalte beløb. Parkring bestred rigtigheden af dette krav, idet dette selskab gjorde gældende, at rhtb kun kunne gøre krav på et beløb, der svarer til de byggearbejder, der var udført.

9 Førsteinstansretten gav rhtb medhold i selskabets krav, idet denne retsinstans anførte, at Parkring uberettiget var trådt tilbage fra kontrakten, og fastslog, at det beløb, der skyldtes for de arbejder, der ikke havde kunnet færdiggøres på grund af samme kontrakts ophævelse, var momspligtigt.

10 Appelinstansen omgjorde førsteinstansens afgørelse, idet den fastslog, at der ikke skulle betales moms af arbejder, der ikke var udført, idet der ikke havde fundet en udveksling af ydelser mellem kontraktparterne sted.

11 Både rhtb og Parkring har iværksat revisionsanke til prøvelse af denne afgørelse ved Oberster Gerichtshof (øverste domstol, Østrig), som er den forelæggende ret. Denne ret har i det væsentlige fastslået, at som følge af Parkrings uberettigede ophævelse af entreprisekontrakten havde rhtb krav på det kontraktligt aftalte beløb. Den forelæggende ret har imidlertid rejst spørgsmål om, hvorvidt det beløb, der således skal betales, henset til Domstolens praksis, skal anses for at udgøre et vederlag i momsdirektivets forstand, eftersom – og idet rhtb ikke længere, at regne fra Parkrings ophævelse af entreprisekontrakten, har pligt til at levere resten af den aftale ydelse – betingelsen om, at der skal foreligge en direkte sammenhæng mellem den modtagne modydelse og den leverede ydelse, ikke er opfyldt.

12 På denne baggrund har Oberster Gerichtshof (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [momsdirektivets] artikel 2, stk. 1, litra c), [...], sammenholdt med dette direktivs artikel 73, fortolkes således, at det beløb, som en ordregiver skal betale til entreprenøren, selv om entreprisen ikke udføres (i fuldt omfang), men entreprenøren var villig til at udføre den og blev forhindret heri på grund af omstændigheder, der skal tilregnes ordregiveren (f.eks. afbestilling af entreprisen), er momspligtigt?«

Om det præjudicielle spørgsmål

13 Det skal indledningsvis bemærkes, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke indeholder nogen oplysninger med hensyn til de grunde, der har foranlediget den forelæggende ret til at anmode om en fortolkning af momsdirektivets artikel 73. Det fremgår endvidere ikke af denne anmodning, at fortolkningen af denne bestemmelse er nødvendig for afgørelsen af tvisten i hovedsagen.

14 Det må følgelig lægges til grund, at denne ret med det præjudicielle spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at det beløb, der kontraktligt er fastsat i tilfælde af, at modtageren af tjenesteydelser ophæver en gyldigt indgået kontrakt om levering af tjenesteydelser, som er momspligtig, der er påbegyndt leveret af tjenesteyderen, som er villig til at opfylde kontrakten, skal anses for at udgøre vederlag for levering af tjenesteydelser mod vederlag som omhandlet i momsdirektivet.

15 Det skal i denne henseende bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), som fastlægger momsens anvendelsesområde, er levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, momspligtig.

16 Ifølge Domstolens praksis foretages en levering af ydelser kun »mod vederlag« som omhandlet i denne bestemmelse, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retligt forhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen opkrævede vederlag udgør den faktiske modværdi af den individualiserede ydelse, som leveres til modtageren. Dette er tilfældet, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi (dom af 11.6.2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

17 For så vidt angår den direkte sammenhæng mellem den til modtageren leverede tjenesteydelse og den opkrævede faktiske modværdi har Domstolen fastslået, at modværdien af den pris, der blev betalt ved undertegnelsen af en aftale vedrørende leveringen af en tjenesteydelse, udgøres af kundens heraf udledte ret til at drage fordel af opfyldelsen af de forpligtelser, der følger af aftalen, uafhængigt af, om kunden gør brug af denne ret. Tjenesteyderen leverer således denne tjenesteydelse, når denne tjenesteyder gør det muligt for kunden at drage fordel af denne tjenesteydelse, således at den ovennævnte direkte forbindelse ikke påvirkes af, at kunden ikke gør brug af den nævnte ret (dom af 11.6.2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

18 Det skal i denne henseende tilføjes, og således som det fremgår af Domstolens praksis, at et på forhånd bestemt beløb, som en erhvervsdrivende opkræver i tilfælde af den pågældendes kundes førtidige ophævelse af en aftale om levering af tjenesteydelser, eller hvis førtidig ophævelse sker af en grund, der kan tilregnes denne kunde, hvilken aftale skal løbe over en bestemt periode, hvorved det nævnte beløb svarer til det beløb, som den erhvervsdrivende ville have modtaget i løbet af denne periode, såfremt der ikke forelå en sådan ophævelse, skal betragtes som betaling for en levering af ydelser, der foretages mod vederlag, og som sådan er momspligtig, selv hvis denne ophævelse bl.a. indebærer en nedlægning af de tjenesteydelser, der er fastsat i kontrakten, inden udløbet af den aftalte periode (jf. i denne retning dom af 11.6.2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

19 Samme betragtning må gælde a fortiori i en situation som den, der er omhandlet i hovedsagen, hvor tjenesteyderen havde påbegyndt den pågældende levering af ydelser og var klar til at udføre denne indtil afslutningen heraf for det kontraktligt aftalte beløb.

20 Modværdien til det beløb, som modtageren af tjenesteydelsen skal betale, udgøres for det første således af dennes ret til at drage fordel af tjenesteyderens opfyldelse af de forpligtelser, der følger af aftalen om levering af tjenesteydelser, selv om modtageren ikke længere ønsker at gøre brug af denne ret af en årsag, der kan tilregnes denne (jf. i denne retning dom af 11.6.2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, præmis 35).

21 I en situation som den, der er omhandlet i hovedsagen, har tjenesteyderen ikke alene gjort det muligt for modtageren af tjenesteydelsen at drage fordel af tjenesteydelsen som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 17, men har, idet tjenesteyderen allerede havde påbegyndt de aftalte arbejder, faktisk udført en del af denne levering, idet det bemærkes, at tjenesteyderen var villig til at gennemføre leveringen indtil afslutningen heraf.

22 For det andet skal der ved anvendelsen af det fælles momssystem tages hensyn til den pågældende transaktions økonomiske og forretningsmæssige virkelighed (jf. i denne retning dom af 11.6.2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis). Det må imidlertid fastslås, at efter en økonomisk tilgang afspejler det beløb, der skal betales i henhold til ABGB's § 1168, stk. 1, ikke alene det kontraktligt aftalte vederlag for de pågældende ydelser med fradrag af sparede omkostninger, således at der består en direkte sammenhæng mellem det beløb, der er omhandlet i hovedsagen, og den leverede tjenesteydelse, men sikrer endvidere tjenesteyderen et kontraktligt fastsat minimumsvederlag.

23 Fortolkningen i nærværende doms præmis 18 afkræftes ikke af argumentet om, at det, i lighed med, hvad Domstolen fastslog i dom af 18. juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), vedrørende et depositum, der havde til formål at kompensere for det tab, som tjenesteyderen lider, som følge af kundens annullation af en reservation, i det foreliggende tilfælde må konkluderes, at det kontraktligt fastsatte beløb udgør en éngangsgodtgørelse for det tab, som tjenesteyderen lider som følge af tjenesteydelsesmodtagerens ophævelse af kontrakten.

24 Den situation, som Domstolen påkendte i dom af 18. juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), vedrørte således ikke en situation, der ved analogi svarer til eller er sammenlignelig med den situation, der foreligger i hovedsagen. I denne dom fastslog Domstolen navnlig, at der ikke var nogen direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi, idet en værelsesreservation ikke udgjorde en selvstændig og individualiseret tjenesteydelse. Domstolen fastslog endvidere, at depositummet i en situation som den, der forelå i den sag, der gav anledning til denne dom, udgjorde en éngangsgodtgørelse, som tjener til at godtgøre tjenesteyderen for en kundes annullation, og at depositummet derfor ikke udgjorde vederlaget for en sådan tjenesteydelse.

25 I den foreliggende sag er der derimod tale om en individualiseret levering af en tjenesteydelse, og tjenesteyderen havde i øvrigt påbegyndt de aftalte arbejder, som tjenesteyderen var villig til at udføre i deres helhed for således at opfylde kontrakten. Den omstændighed, at aftalen ikke længere skulle opfyldes, skyldes, at tjenestemodtageren ikke længere ønskede at gøre brug af denne tjenesteyders ydelser af grunde, der ikke kan tilregnes denne. Det beløb, der skal betales til nævnte tjenesteyder, svarer endvidere til det beløb, der kontraktligt er fastsat til den fuldstændige

udførelse af levering af tjenesteydelser med fradrag af sparede omkostninger på grund af ikke-udførelse af byggearbejderne. Dette beløb kan derfor ikke anses for at udgøre en éngangsgodtgørelse, der har til formål at godtgøre det lidte tab.

26 Henset til ovenstående betragtninger skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at det beløb, der kontraktligt er fastsat i tilfælde af, at modtageren af tjenesteydelser ophæver en gyldigt indgået kontrakt om levering af tjenesteydelser, som er momspligtig, der er påbegyndt leveret af tjenesteyderen, som er villig til at opfylde kontrakten, skal anses for at udgøre vederlag for levering af tjenesteydelser mod vederlag som omhandlet i momsdirektivet.

Sagsomkostninger

27 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

det beløb, der kontraktligt er fastsat i tilfælde af, at modtageren af tjenesteydelser ophæver en gyldigt indgået kontrakt om levering af tjenesteydelser, som er momspligtig, der er påbegyndt leveret af tjenesteyderen, som er villig til at opfylde kontrakten, skal anses for at udgøre vederlag for levering af tjenesteydelser mod vederlag som omhandlet i direktiv 2006/112.

Underskrifter