Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

28 päivänä marraskuuta 2024*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan c alakohta – Soveltamisala – Verolliset liiketoimet – Rakennushankkeen toteuttamista koskeva urakkasopimus – Tilanne, jossa rakennuttaja on irtisanonut sopimuksen – Vastikkeen käsite – Luokitteleminen – Velvollisuus maksaa sovittu kokonaismäärä vähennettynä suorittajan säästämillä kustannuksilla – 73 artikla – Veron peruste

Asiassa C-622/23,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Oberster Gerichtshof (ylin yleinen tuomioistuin, Itävalta) on esittänyt 25.9.2023 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 10.10.2023, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

rhtb: projekt gmbh

vastaan

Parkring 14–16 Immobilienverwaltung GmbH,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: ensimmäisen jaoston puheenjohtaja F. Biltgen (esittelevä tuomari), joka hoitaa seitsemännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, viidennen jaoston puheenjohtaja M. L. Arastey Sahún ja tuomari J. Passer,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– rhtb: projekt gmbh, edustajanaan K. Klema, Rechtsanwalt,

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

– Itävallan hallitus, asiamiehinään A. Posch, J. Schmoll ja F. Koppensteiner,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

– Tšekin hallitus, asiamiehinään L. Březinová, M. Smolek ja J. Vláčil,

– Euroopan komissio, asiamiehinään F. Behre ja J. Jokubauskaitė,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 73 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat kaksi Itävaltaan sijoittautunutta yhtiötä eli yhtäältä rhtb: projekt gmbh (jäljempänä rhtb) ja toisaalta Parkring 14–16 Immobilienverwaltung GmbH (jäljempänä Parkring) ja joka koskee arvonlisäveron maksamista määrästä, joka on sopimuksen perusteella maksettava rakennuttajan (Parkring) irtisanottua rakennushankkeen, jonka toteuttaminen oli jo aloitettu ja jonka rakennusyritys (rhtb) oli valmis saattamaan päätökseen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on suoritettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

4 Saman direktiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

Itävallan oikeus

5 Yleisen siviililain (Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, jäljempänä ABGB), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 1168 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Jos urakkaa ei suoriteta, urakoitsijalla on kuitenkin oikeus sovittuun vastikkeeseen, jos urakoitsija oli valmis palvelun suorittamiseen ja jos se estyi suorittamasta palvelua tilaajaan liittyvistä syistä; urakoitsijan on kuitenkin otettava huomioon, mitä se on säästänyt palvelun suorittamatta jättämisen vuoksi tai mitä se on ansainnut palvelun vaihtoehtoisesta käytöstä tai tietoisesti jättänyt ansaitsematta.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

6 rhtb ja Parkring tekivät maaliskuussa 2018 urakkasopimuksen, jonka mukaan rhtb:n oli tarkoitus toteuttaa rakennushankkeen rakentaminen 5 377 399,69 euron hinnalla, joka sisälsi 896 233,28 euroa arvonlisäveroa. Töiden aloittamisen jälkeen Parkring ilmoitti rhtb:lle kesäkuussa 2018, ettei se enää halunnut rhtb:n toteuttavan hanketta syistä, jotka eivät johtuneet rhtb:stä.

7 rhtb vaati 19.12.2018 ABGB:n 1168 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen nojalla Parkringia maksamaan kyseisessä säännöksessä tarkoitetun sovitun määrän vähennettynä kuluilla, jotka olivat säästyneet kyseisen urakkasopimuksen perusteettoman irtisanomisen vuoksi.

8 Koska Parkring ei suorittanut kyseistä maksua, rhtb nosti ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa kanteen, jossa vaadittiin 1 540 820,10 euron määrän, johon sisältyi asianmukainen arvonlisävero, maksamista sillä perusteella, että Parkring oli perusteettomasti vetäytynyt sopimuksesta ja oli näin ollen velvollinen maksamaan sopimuksessa sovitun määrän. Parkring kiisti vaatimuksen perusteltavuuden ja väitti, että rhtb voi vaatia vain suoritettuja töitä vastaavan määrän maksamista.

9 Asiaa ensimmäisenä oikeusasteena käsitellyt tuomioistuin hyväksyi rhtb:n vaatimuksen ja totesi, että Parkring oli perusteettomasti vetäytynyt sopimuksesta ja että töistä, joita ei ollut voitu suorittaa saman sopimuksen irtisanomisen vuoksi, maksettava määrä on arvonlisäverollinen.

10 Toisen oikeusasteen tuomioistuin muutti ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen ratkaisua ja totesi, että suorittamatta jääneistä töistä maksettavasta määrästä ei ole maksettava arvonlisäveroa, koska sopimuspuolet eivät olleet vaihtaneet keskenään suorituksia.

11 Sekä rhtb että Parkring tekivät tästä ratkaisusta Revision-valituksen Oberster Gerichtshofiin (ylin yleinen tuomioistuin, Itävalta), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. Kyseinen tuomioistuin on lähinnä todennut, että koska Parkring on irtisanonut urakkasopimuksen perusteettomasti, rhtb:llä on oikeus sopimuksessa sovittuun määrään. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin epäilee sitä, onko näin maksettavaa määrää pidettävä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna vastikkeena, koska rhtb:llä ei ollut enää Parkringin urakkasopimuksen irtisanomisesta alkaen velvollisuutta suorittaa jäljellä olevaa osaa sovitusta suorituksesta eikä siis edellytys, jonka mukaan saadun vastikkeen ja suoritetun palvelun välillä on oltava suora yhteys, täyty.

12 Tässä tilanteessa Oberster Gerichtshof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa, luettuna yhdessä tämän direktiivin 73 artiklan kanssa, tulkittava siten, että arvonlisäveroa on maksettava määrästä, jonka tilaaja on velkaa urakoitsijalle silloinkin, kun urakkaa ei suoriteta (kokonaan) mutta urakoitsija oli suorittamiseen valmis ja estyi suorittamiselta tilaajasta johtuvista syistä (kuten urakan peruuttamisen vuoksi)?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

13 Aluksi on todettava, että ennakkoratkaisupyyntö ei sisällä mainintaa syistä, joiden vuoksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on pyytänyt arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan tulkintaa. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei myöskään ilmene, että tämän säännöksen tulkinta olisi tarpeen pääasian ratkaisemiseksi.

14 Näin ollen on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ennakkoratkaisukysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että määrää, joka on sopimuksen perusteella maksettava, kun palvelujen suorituksen vastaanottaja irtisanoo pätevästi tehdyn sopimuksen, jonka kohteena on tämän arvonlisäverollisen palvelun suorittaminen, jonka suorittaja oli aloittanut ja jonka tämä oli valmis saattamaan päätökseen, on pidettävä arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna vastikkeena vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

15 Tässä yhteydessä on huomautettava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan, jossa määritellään arvonlisäveron soveltamisala, mukaan tätä veroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

16 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan palvelujen suoritusta on pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla ”vastikkeellisena” ainoastaan silloin, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta, yksilöitävissä olevasta palvelusta. Tällainen tilanne on kyseessä, jos palvelujen suorituksen ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys (tuomio 11.6.2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

17 Unionin tuomioistuin on palvelun vastaanottajalle suoritetun palvelun ja tosiasiallisesti saadun vastasuorituksen välisestä suorasta yhteydestä jo todennut, että palvelusopimuksen allekirjoittamisen yhteydessä maksetun hinnan vastasuoritus muodostuu asiakkaan oikeudesta saada sopimuksesta johtuvat velvoitteet täytetyiksi ja että näin on siitä riippumatta, käyttääkö asiakas tätä oikeutta. Näin palvelujen suorittaja suorittaa kyseisen palvelun jo silloin, kun se saattaa asiakkaan sellaiseen asemaan, että tämä voi käyttää näitä palveluja, joten se, ettei asiakas käytä tätä oikeutta, ei vaikuta edellä mainitun suoran yhteyden olemassaoloon (tuomio 11.6.2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 Tältä osin on lisättävä, kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että sellaisessa palvelusopimuksessa, joka on voimassa tietyn ajan, ennalta määritettyä määrää, jonka talouden toimija saa, jos asiakas irtisanoo sopimuksen ennenaikaisesti tai jos sopimus irtisanotaan asiakkaasta johtuvasta syystä, ja joka vastaa sitä määrää, jonka kyseinen toimija olisi ilman tällaista irtisanomista saanut jäljellä olevalta sopimusajalta, on pidettävä vastikkeena vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta ja tästä syystä arvonlisäverollisena, vaikka tällainen irtisanominen merkitsee sopimuksessa tarkoitettujen palvelujen poistamista asiakkaan käytöstä ennen kyseisen sovitun ajan päättymistä (ks. vastaavasti tuomio 11.6.2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

19 Saman näkökohdan on pädettävä sitäkin suuremmalla syyllä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa palvelujen suorittaja oli aloittanut kyseisen palvelun suorittamisen ja oli valmis saattamaan sen päätökseen sopimuksessa sovittua määrää vastaan.

20 Yhtäältä nimittäin palvelun vastaanottajan maksettavana olevan määrän vastasuoritus muodostuu vastaanottajan oikeudesta saada palvelunsuorittaja täyttämään palvelusopimukseen perustuvat velvoitteensa, vaikka palvelun vastaanottaja ei enää haluaisi käyttää mainittua oikeutta siitä itsestään johtuvasta syystä (ks. vastaavasti tuomio 11.6.2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, 35 kohta).

21 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa palvelujen suorittaja on paitsi antanut vastaanottajalle mahdollisuuden käyttää palvelujen suoritusta tämän tuomion 17 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla myös tosiasiallisesti suorittanut osan tästä palvelusta, koska se oli jo aloittanut sovitut työt ja oli valmis saattamaan suorituksen päätökseen.

22 Toisaalta yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovellettaessa on myös otettava huomioon kyseessä olevan liiketoimen taloudellinen ja kaupallinen todellisuus (ks. vastaavasti tuomio 11.6.2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). On kuitenkin todettava, että taloudellisessa lähestymistavassa ABGB:n 1168 §:n 1 momentin nojalla maksettava määrä ei ainoastaan vastaa kyseisistä palveluista sopimuksessa sovittua korvausta, josta on vähennetty säästyneet määrät ja jonka vuoksi pääasiassa kyseessä olevan määrän ja suoritetun palvelun välillä on suora yhteys, vaan se lisäksi takaa palvelujen suorittajalle sopimukseen perustuvan vähimmäiskorvauksen.

23 Tämän tuomion 18 kohdassa esitettyä tulkintaa ei horjuta argumentti, jonka mukaan – kuten on todettu 18.7.2007 annetussa tuomiossa Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440) käsirahasta, jolla pyritään korvaamaan palvelujen suorittajalle asiakkaan tekemän varauksen peruuttamisesta aiheutunut vahinko – nyt käsiteltävässä asiassa olisi pääteltävä, että sopimuksessa sovittu määrä on kiinteämääräinen korvaus vahingosta, joka palvelujen suorittajalle on aiheutunut siitä, että palvelujen vastaanottaja on irtisanonut sopimuksen.

24 Tilanne, jota käsiteltiin 18.7.2007 annetussa tuomiossa Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), ei nimittäin koskenut pääasiassa kyseessä olevan kaltaista tai siihen rinnastettavaa tilannetta. Kyseisessä tuomiossa todettiin erityisesti, ettei suoritetun palvelun ja saadun vastikkeen välillä ollut suoraa yhteyttä, koska huoneen varaus ei ollut itsenäinen ja yksilöitävissä oleva palvelujen suoritus. Unionin tuomioistuin katsoi lisäksi, että käsiraha oli mainittuun tuomioon johtaneessa asiassa kyseessä olleen kaltaisessa tilanteessa kiinteämääräinen korvaus, jonka tarkoituksena oli korvata palvelujen suorittajalle asiakkaan luopuminen, eikä siis korvaus palvelujen suorituksesta.

25 Nyt käsiteltävässä asiassa on sen sijaan kyse yksilöitävissä olevasta palvelujen suorituksesta, ja suorittaja oli lisäksi aloittanut sovitut työt, jotka se oli valmis toteuttamaan kokonaisuudessaan saattaakseen sopimuksen asianmukaisesti päätökseen. Se, ettei näin tapahtunut, johtui siitä, että vastaanottaja ei enää halunnut käyttää kyseisen suorittajan palveluja tästä riippumattomista syistä. Lisäksi mainitulle palvelujen suorittajalle maksettava määrä vastaa sitä määrää, joka sopimuksessa oli sovittu maksettavaksi palvelujen suorittamisesta kokonaan ja josta vähennetään määrät, jotka säästyivät rakennusurakan toteuttamatta jättämisen vuoksi. Tätä määrää ei siis voida pitää kiinteämääräisenä korvauksena, jonka tarkoituksena on korvata aiheutunut vahinko.

26 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että määrää, joka on sopimuksen perusteella maksettava sen johdosta, että palvelujen suorituksen vastaanottaja on irtisanonut pätevästi tehdyn sopimuksen, jonka kohteena on tämän arvonlisäverollisen palvelun

suorittaminen, jonka suorittaja oli aloittanut ja jonka tämä oli valmis saattamaan päätökseen, on pidettävä arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna vastikkeena vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

Oikeudenkäyntikulut

27 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa

on tulkittava siten, että

määrää, joka on sopimuksen perusteella maksettava sen johdosta, että palvelujen suorituksen vastaanottaja on irtisanonut pätevästi tehdyn sopimuksen, jonka kohteena on tämän arvonlisäverollisen palvelun suorittaminen, jonka suorittaja oli aloittanut ja jonka tämä oli valmis saattamaan päätökseen, on pidettävä direktiivissä 2006/112 tarkoitettuna vastikkeena vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

Allekirjoitukset