Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 28. novembra 2024*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/58/ES – Člen 2(1)(c) – Področje uporabe – Obdavčljive transakcije – Podjemna pogodba za izvedbo nepremičninskega projekta – Odstop od pogodbe s strani nosilca projekta – Pojem ‚plačilo‘ – Opredelitev – Obveznost plačila celotnega dogovorjenega zneska po odbitku stroškov, ki jih je prihranil izvajalec – Člen 73 – Davčna osnova“

V zadevi C-622/23,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Oberster Gerichtshof (vrhovno sodišče, Avstrija) z odločbo z dne 25. septembra 2023, ki je na Sodišče prispela 10. oktobra 2023, v postopku

rhtb: projekt gmbh

proti

Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi F. Biltgen (poročevalec), predsednik prvega senata v funkciji predsednika sedmega senata, M. L. Arastey Sahún, predsednica petega senata, in J. Passer, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

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

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

– za avstrijsko vlado A. Posch, J. Schmoll in F. Koppensteiner, agenti,

– za češko vlado L. Březinová, M. Smolek in J. Vláčil, agenti,

* Jezik postopka: nemščina.

– za Evropsko komisijo F. Behre in J. Jokubauskaitė, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2(1)(c) in člena 73 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbama s sedežem v Avstriji, in sicer, na eni strani, družbo rhtb: projekt gmbh (v nadaljevanju: družba rhtb) in, na drugi strani, družbo Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH (v nadaljevanju: družba Parkring) glede obdavčitve z davkom na dodano vrednost (DDV) pogodbenega zneska, ki se dolguje, ker je nosilec projekta (Parkring) odstopil od nepremičninskega projekta, katerega izvedba se je že začela in ki ga je bilo gradbeno podjetje (rhtb) pripravljeno dokončati.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1)(c) Direktive o DDV določa, da so predmet DDV „storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

4 Člen 73 te direktive določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

Avstrijsko pravo

5 Člen 1168(1), prvi stavek, Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (splošni civilni zakonik) v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: ABGB), določa:

„Če se delo ne izvrši, podjemniku kljub temu pripada dogovorjeno plačilo, če je bil pripravljen izvršiti delo in ga ni mogel izvršiti zaradi okoliščin, za katere je odgovoren naročnik; vendar mora pri obračunu plačila za delo upoštevati svoj prihranek zaradi neizvršitve dela ali zaslužek zaradi drugega dela, ki ga je ustvaril ali ga namenoma ni ustvaril.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

6 Družbi rhtb in Parkring sta marca 2018 sklenili podjemno pogodbo, v skladu s katero naj bi družba rhtb zgradila nepremičninski projekt za znesek 5.377.399,69 EUR, ki je vključeval 896.233,28 EUR DDV. Po začetku del je družba Parkring junija 2018 družbo rhtb obvestila, da ne želi več, da ta družba izpelje ta projekt, iz razlogov, ki jih ni mogoče pripisati družbi rhtb.

7 Družba rhtb je 19. decembra 2018 v skladu s členom 1118(1), prvi stavek, ABGB od družbe Parkring zahtevala plačilo dogovorjenega zneska v smislu te določbe, pri čemer so bili odšteti stroški, prihranjeni zaradi neupravičenega odstopa od zadevne podjemne pogodbe.

8 Ker družba Parkring tega plačila ni izvedla, je družba rhtb pri prvostopenjskem sodišču vložila zahtevek zaradi plačila zneska 1.540.820,10 EUR, vključno s pripadajočim DDV, pri čemer je trdila, da je družba Parkring neupravičeno odstopila od te pogodbe in da je bila zato zavezana za plačilo pogodbeno dogovorjenega zneska. Družba Parkring je izpodbijala utemeljenost tega zahtevka in trdila, da lahko družba rhtb zahteva le plačilo zneska, ki ustreza opravljenim delom.

9 Prvostopenjsko sodišče je ugodilo zahtevku družbe Rhtb, pri čemer je poudarilo, da je družba Parkring neupravičeno odstopila od navedene pogodbe, in razsodilo, da je znesek, dolgovan za dela, ki jih ni bilo mogoče opraviti zaradi odstopa od te pogodbe, predmet DDV.

10 Pritožbeno sodišče je spremenilo odločbo prvostopenjskega sodišča in razsodilo, da ni treba plačati DDV na znesek, dolgovan za neopravljena dela, ker med pogodbenima strankama ni prišlo do izmenjave dajatev.

11 Družba rhtb in družba Parkring sta zoper to odločbo vložili revizijo pri Oberster Gerichtshof (vrhovno sodišče, Avstrija), ki je predložitveno sodišče. To je v bistvu razsodilo, da je družba rhtb po neupravičenem odstopu od podjemne pogodbe s strani družbe Parkring upravičena do pogodbeno dogovorjenega zneska. Vendar predložitveno sodišče dvomi o tem, ali je treba glede na sodno prakso Sodišča tako dolgovani znesek šteti za plačilo v smislu Direktive o DDV, saj naj pogoj, da mora obstajati neposredna zveza med prejeto protidajatvijo in opravljeno storitvijo, ne bi bil izpolnjen, ker družba rhtb od odstopa od podjemne pogodbe s strani družbe Parkring ni bila več dolžna opraviti preostanka dogovorjene storitve.

12 V teh okoliščinah je Oberster Gerichtshof (vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 2(1)(c) [Direktive o DDV] v povezavi s členom 73 te direktive razlagati tako, da je znesek, ki ga mora naročnik plačati podjemniku, predmet DDV, tudi če delo ni izvršeno (v celoti), vendar ga je bil podjemnik pripravljen izvršiti in ga ni mogel izvršiti zaradi okoliščin, za katere je odgovoren naročnik (na primer odpoved dela)?“

Vprašanje za predhodno odločanje

13 Najprej je treba poudariti, da predlog za sprejetje predhodne odločbe ne vsebuje nobene navedbe glede razlogov, zaradi katerih je predložitveno sodišče zaprosilo za razlago člena 73 Direktive o DDV. Poleg tega iz tega predloga ni razvidno, da bi bila razlaga te določbe potrebna za rešitev spora o glavni stvari.

14 Zato je treba šteti, da to sodišče z vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je treba člen 2(1)(c) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba pogodbeno dolgovani znesek, potem ko je prejemnik storitev odstopil od veljavno sklenjene pogodbe o opravljanju teh storitev, ki so predmet DDV ter ki jih je izvajalec začel izvajati in jih je bil pripravljen dokončati, šteti za plačilo za opravljanje storitev za plačilo v smislu Direktive o DDV.

15 V zvezi s tem je treba opozoriti, da so v skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV, ki opredeljuje področje uporabe DDV, predmet tega davka storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

16 V skladu s sodno prakso Sodišča je storitev opravljena „za plačilo“ le, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec storitve, pomeni dejansko protivrednost storitve, ki jo je mogoče individualizirati, opravljene za prejemnika. Tako je, če obstaja neposredna zveza med opravljeno storitvijo in prejeto protivrednostjo (sodba z dne 11. junija 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, točka 31 in navedena sodna praksa).

17 Glede neposredne povezave med storitvijo, opravljeno za prejemnika, in dejansko prejeto protivrednostjo je Sodišče razsodilo, da je protivrednost cene, plačane ob podpisu pogodbe o zagotavljanju storitve, pravica stranke do izpolnitve obveznosti, ki izhajajo iz te pogodbe, neodvisno od tega, ali stranka to pravico izkoristi. Tako ponudnik storitev to storitev opravi, ko stranki omogoči, da ima od nje korist, tako da dejstvo, da stranka navedene pravice ne izkoristi, ne vpliva na obstoj prej omenjene neposredne povezave (sodba z dne 11. junija 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, točka 32 in navedena sodna praksa).

18 V zvezi s tem je treba dodati, da je treba – kot izhaja iz sodne prakse Sodišča – vnaprej določeni znesek, ki ga gospodarski subjekt prejme, če njegova stranka predčasno odstopi od pogodbe o opravljanju storitev, ki bi morala trajati določeno obdobje, ali če iz razloga, ki se pripiše tej zadenjenavedeni stranki, navedena pogodba preneha, pri čemer navedeni znesek ustreza znesku, ki bi ga ta subjekt prejel v tem obdobju ob neobstoju takega odstopa, šteti za plačilo za opravljanje storitev za plačilo, ki je kot tako predmet DDV, čeprav ta odstop med drugim pomeni dezaktivacijo storitev, določenih s to pogodbo pred iztekom dogovorjenega obdobja (glej v tem smislu sodbo z dne 11. junija 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, točka 33 in navedena sodna praksa).

19 Enaka ugotovitev mora *a fortiori* veljati v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem je ponudnik začel opravljati zadevne storitve in jih je bil pripravljen opraviti do konca za pogodbeno določeni znesek.

20 Po eni strani namreč protivrednost zneska, ki ga mora plačati prejemnik storitev, pomeni pravico tega prejemnika do tega, da izvajalec izpolni obveznosti, ki izhajajo iz pogodbe o opravljanju storitev, čeprav prejemnik ne želi več izvrševati te pravice iz razloga, ki se mu lahko pripiše (glej v tem smislu sodbo z dne 11. junija 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, točka 35).

21 V položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, izvajalec storitev prejemniku storitev ni le omogočil, da bi bil deležen opravljanja storitev v smislu sodne prakse, navedene v točki 17 te sodbe, ampak je, ker je že začel dogovorjena dela, dejansko opravil del te storitve, pri čemer je navedel, da je bil pripravljen to storitev opraviti do konca.

22 Po drugi strani je treba za uporabo skupnega sistema DDV upoštevati tudi ekonomsko in poslovno stvarnost zadevne transakcije (glej v tem smislu sodbo z dne 11. junija 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, točka 40 in navedena sodna praksa). Ugotoviti pa je treba, da v okviru ekonomskega pristopa znesek, dolgovan na podlagi člena 1118(1) ABGB, ne odraža le plačila, ki je pogodbeno dogovorjeno za zadevne storitve – pri čemer se odštejejo privarčevani zneski, tako da obstaja neposredna zveza med zneskom iz postopka v glavni stvari in opravljeno storitvijo – temveč poleg tega izvajalcu storitev zagotavlja minimalno pogodbeno plačilo.

23 Razlage iz točke 18 te sodbe ne ovrže trditev, da je treba v obravnavanem primeru – tako kot je Sodišče razsodilo v sodbi z dne 18. julija 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440) – glede are za nadomestilo škode, ki je ponudniku nastala zaradi odpovedi rezervacije s strani stranke, ugotoviti, da je pogodbeno določeni znesek pavšalno nadomestilo za škodo, ki je ponudniku storitev nastala zaradi odstopa od pogodbe s strani prejemnika storitev.

24 Položaj, o katerem je moralo Sodišče odločati v sodbi z dne 18. julija 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), se namreč ni nanašal na položaj, ki bi bil podoben položaju v zadevi v glavni stvari ali primerljiv z njim. Sodišče je v tej sodbi zlasti menilo, da ni neposredne povezave med opravljeno storitvijo in prejeto protidajatvijo, saj rezervacija sobe ni samostojna storitev, ki jo je mogoče individualizirati. Poleg tega je razsodilo, da so are v položaju, kakršen je ta v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, pavšalno nadomestilo za odškodovanje izvajalca storitev zaradi odstopa stranke in da torej ne pomenijo plačila za tako storitev.

25 Nasprotno pa v obravnavanem primeru obstaja opravljanje storitev, ki ga je mogoče individualizirati, izvajalec pa je poleg tega začel dogovorjena dela, ki jih je bil pripravljen opraviti v celoti, da bi tako izpolnil pogodbo. Če do tega ni prišlo, je to zaradi tega, ker prejemnik ni želel več uporabiti storitev tega izvajalca iz razlogov, ki jih zadnjenavedenemu ni mogoče pripisati. Poleg tega znesek, ki je dolgovan navedenemu izvajalcu storitev, ustreza znesku, ki je bil pogodbeno predviden za celotno opravljanje storitev, ob odštetju zneskov, prihranjenih zaradi neizvedbe dela. Tega zneska torej ni mogoče šteti za pavšalno nadomestilo za povrnitev nastale škode.

26 Glede na prej navedene preudarke je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 2(1)(c) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba pogodbeno dolgovani znesek, potem ko je prejemnik storitev odstopil od veljavno sklenjene pogodbe o opravljanju teh storitev, ki so predmet DDV ter ki jih je izvajalec začel izvajati in jih je bil pripravljen dokončati, šteti za plačilo za opravljanje storitev za plačilo v smislu Direktive o DDV.

Stroški

27 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Člen 2(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

je treba razlagati tako, da

je treba pogodbeno dolgovani znesek, potem ko je prejemnik storitev odstopil od veljavno sklenjene pogodbe o opravljanju teh storitev, ki so predmet davka na dodano vrednost ter ki jih je izvajalec začel izvajati in jih je bil pripravljen dokončati, šteti za plačilo za opravljanje storitev za plačilo v smislu Direktive 2006/112.

Podpisi