Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

28. listopadu 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/EU – Článek 2 odst. 1 písm. c) – Působnost – Zdanitelná plnění – Smlouva o dílo týkající se realizace stavebního projektu – Vypovězení smlouvy objednatelem – Pojem ‚odměna' – Kvalifikace – Povinnost zaplatit celkovou dohodnutou částku po odečtení úspory nákladů poskytovatele služeb – Článek 73 – Základ daně"

Ve věci C-622/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Oberster Gerichtshof (Nejvyšší soud, Rakousko) ze dne 25. září 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 10. října 2023, v řízení

rhtb: projekt gmbh

proti

Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení: F. Biltgen (zpravodaj), předseda prvního senátu vykonávající funkci předsedy sedmého senátu, M. L. Arastey Sahún, předsedkyně pátého senátu, a J. Passer, soudce,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

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

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

– za rakouskou vládu: A. Posch, J. Schmoll a F. Koppensteiner, jako zmocněnci,

– za českou vládu: L. Březinová, M. Smolek a J. Vláčil, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: němčina.

– za Evropskou komisi: F. Behre a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c) a článku 73 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi dvěma společnostmi usazenými v Rakousku, a to rhtb: projekt gmbh (dále jen „rhtb“) a Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH (dále jen „Parkring“), ve věci podrobení smluvní ceny dani z přidané hodnoty (DPH) poté, co objednatel (Parkring) zrušil stavební projekt, jehož realizace již byla zahájena a stavební společnost (rhtb) byla připravena ji dokončit.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH stanoví, že předmětem DPH je „poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 73 uvedené směrnice stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

Rakouské právo

5 Ustanovení § 1168 odst. 1 první věta Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (obecný občanský zákoník) ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „ABGB“) stanoví:

„I když dílo nebylo provedeno, náleží zhotoviteli sjednaná cena, pokud byl ochoten plnit a zabránily mu v tom okolnosti na straně objednatele; je však povinen započíst to, co neprovedením díla ušetřil a co získal, nebo získat mohl, ale úmyslně nezískal, jiným použitím svých prostředků.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

6 V březnu 2018 uzavřely rhtb a Parkring smlouvu o dílo, v níž bylo stanoveno, že rhtb má zajistit realizaci stavebního projektu v ceně 5 377 399,69 eur, zahrnující DPH ve výši 896 233,28 eur. Po zahájení prací Parkring informovala v červnu 2018 společnost rhtb, že z důvodů, které nelze posledně uvedené společnosti přičítat, si již nepřeje, aby tento projekt realizovala.

7 Dne 19. prosince 2018 rhtb v souladu s § 1168 odst. 1 první větou ABGB požádala společnost Parkring o zaplacení sjednané ceny ve smyslu uvedeného ustanovení po odečtení nákladů ušetřených v důsledku neodůvodněného vypovězení dotčené smlouvy o dílo.

8 Vzhledem k tomu, že Parkring předmětnou částku nezaplatila, podala rhtb k soudu prvního stupně žalobu znějící na zaplacení částky 1 540 820,10 eur, zahrnující příslušnou DPH, v níž tvrdila, že Parkring odstoupila od dotčené smlouvy neodůvodněně, a je tedy povinna zaplatit smluvní cenu. Parkring opodstatněnost žaloby zpochybnila, když tvrdila, že rhtb může požadovat pouze zaplacení ceny odpovídající provedeným pracím.

9 Soud prvního stupně žalobě společnosti rhtb vyhověl, přičemž uvedl, že Parkring odstoupila od dotčené smlouvy neodůvodněně, a rozhodl, že cena za práce, které nemohly být provedeny z důvodu vypovězení smlouvy, podléhá DPH.

10 Odvolací soud změnil rozhodnutí soudu prvního stupně tak, že rozhodl, že na částku dlužnou za neprovedené práce se DPH nevztahuje, jelikož mezi smluvními stranami nedošlo ke vzájemnému plnění.

11 Společnost rhtb i společnost Parkring podaly proti uvedenému rozhodnutí opravný prostředek „Revision“ k Oberster Gerichtshof (Nejvyšší soud, Rakousko), který je předkládajícím soudem. Ten v podstatě rozhodl, že v důsledku neodůvodněného vypovězení smlouvy o dílo společností Parkring má rhtb nárok na smluvní cenu. Předkládající soud má však pochybnosti o tom, zda s ohledem na judikaturu Soudního dvora musí být tato dlužná částka považována za odměnu ve smyslu směrnice o DPH, neboť vzhledem k tomu, že počínaje vypovězením smlouvy o dílo společností Parkring již rhtb není povinna poskytnout zbývající část sjednaného plnění, podmínka, podle které musí existovat přímá souvislost mezi obdrženým protiplněním a poskytnutým plněním, není splněna.

12 Za těchto podmínek se Oberster Gerichtshof (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 2 odst. 1 písm. c) [směrnice o DPH] ve spojení s článkem 73 této směrnice vykládán v tom smyslu, že částka, kterou je objednatel díla povinen zhotoviteli zaplatit, podléhá DPH i v případě, že nedojde k (úplnému) provedení díla, avšak zhotovitel byl ochoten plnit a bylo mu v tom zabráněno okolnostmi na straně objednatele díla (například zrušením realizace daného díla)?“

K předběžné otázce

13 Úvodem je třeba poznamenat, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce neobsahuje žádný údaj o důvodech, které předkládající soud vedly k tomu, aby požádal o výklad článku 73 směrnice o DPH. Z této žádosti navíc nevyplývá, že by výklad tohoto ustanovení byl nezbytný pro vyřešení sporu v původním řízení.

14 V důsledku toho je třeba mít za to, že podstatou předběžné otázky uvedeného soudu je, zda čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že částka, kterou je nutné zaplatit poté, co příjemce služby vypoví platně uzavřenou smlouvu na poskytnutí této služby, která podléhá DPH a kterou poskytovatel začal poskytovat a byl ochoten jí dokončit, musí být považována za odměnu za poskytnutí služby za úplatu ve smyslu směrnice o DPH.

15 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, který definuje působnost DPH, podléhají této dani služby poskytnuté za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

16 Podle judikatury Soudního dvora k poskytnutí služby „za úplatu“ ve smyslu tohoto ustanovení dochází pouze tehdy, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu za individualizovatelnou službu poskytnutou příjemci. Tak tomu je, pokud existuje přímá souvislost mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou (rozsudek ze dne 11. června 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, bod 31 a citovaná judikatura).

17 Pokud jde o přímou souvislost mezi službou poskytnutou příjemci a skutečně získanou protihodnotou, Soudní dvůr rozhodl, že protihodnotou ceny uhrazené při podpisu smlouvy o poskytnutí služby je právo, které z toho vyplývá pro zákazníka, mít prospěch ze splnění závazků vyplývajících z této smlouvy bez ohledu na to, zda zákazník tohoto práva využije. Poskytovatel služeb tak poskytuje tuto službu tehdy, pokud zákazníkovi umožní, aby této služby využil, takže existence výše uvedené přímé souvislosti není dotčena tím, že zákazník uvedeného práva nevyužije (rozsudek ze dne 11. června 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, bod 32 a citovaná judikatura).

18 V tomto ohledu je třeba dodat, jak plyne z judikatury Soudního dvora, že předem stanovená částka, kterou hospodářský subjekt obdrží v případě předčasného ukončení smlouvy o poskytování služeb, která měla platit po určitou dobu, zákazníkem nebo z důvodu tomuto zákazníkovi přičitatelného, kdy tato částka odpovídá částce, kterou by tento subjekt obdržel během uvedené doby v případě, že by k takovému ukončení nedošlo, musí být považována za odměnu za poskytnutí služby za úplatu a jako taková podléhat DPH, i když takové ukončení znamenalo mimo jiné zánik povinnosti poskytnout služby uvedené v této smlouvě před uplynutím sjednané doby (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. června 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, bod 33 a citovaná judikatura).

19 Stejná úvaha musí *a fortiori* platit v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, ve které poskytovatel již začal dotyčné služby poskytovat a byl připraven tak činit po celou dobu platnosti smlouvy a za smluvní cenu.

20 Protihodnotou částky, kterou má příjemce služeb zaplatit, je totiž právo tohoto příjemce na plnění závazků plynoucích ze smlouvy o poskytování služeb jejich poskytovatelem, i když si příjemce z důvodu jemu přičitatelného již nepřeje tohoto práva využít (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. června 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, bod 35).

21 V takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, poskytovatel služeb nejen umožnil příjemci těchto služeb využít ve smyslu judikatury uvedené v bodě 17 tohoto rozsudku, ale vzhledem k tomu, že realizaci smluvených prací již zahájil, skutečně část těchto služeb poskytl, přičemž je třeba zdůraznit, že byl připraven tak činit až do konce platnosti smlouvy.

22 A dále je pro účely použití společného systému DPH třeba rovněž zohledňovat hospodářskou a obchodní realitu dotčeného plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. června 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, bod 40 a citovaná judikatura). Je přitom nutno konstatovat, že na základě ekonomického přístupu odráží částka dlužná podle § 1168 odst. 1 ABGB nejen smluvně sjednanou odměnu za dotčené služby po odečtení ušetřených částek, takže existuje přímá souvislost mezi částkou dotčenou v původním řízení a poskytnutou službou, ale navíc zajišťuje poskytovateli služeb minimální smluvní odměnu.

23 Výklad uvedený v bodě 18 tohoto rozsudku není vyvrácen argumentem, podle kterého, obdobně jak rozhodl Soudní dvůr v rozsudku ze dne 18. července 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), ohledně nevratných záloh, které měly nahradit škodu vzniklou poskytovateli z důvodu zrušení rezervace zákazníkem, je v projednávaném případě třeba dospět k závěru, že smluvně stanovená částka představuje paušální náhradu škody vzniklé poskytovateli služeb v důsledku vypovězení smlouvy jejich příjemcem.

24 Situace, o níž rozhodoval Soudní dvůr v rozsudku ze dne 18. července 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), se totiž netýkala situace, která by byla podobná situaci dotčené ve věci v původním řízení nebo s ní srovnatelná. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr mimo jiné shledal, že neexistovala přímá souvislost mezi poskytnutou službou a protiplněním, jelikož rezervace pokoje nepředstavuje autonomní a individualizovatelnou službu. Mimoto rozhodl, že nevratná záloha představuje v takové situaci, jako byla situace dotčená ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, paušální náhradu sloužící k odškodnění poskytovatele služeb v důsledku odstoupení zákazníka od smlouvy, a tedy nepředstavuje odměnu za dotčené služby.

25 Naproti tomu v projednávaném případě existuje poskytování skutečně individualizovatelných služeb, a poskytovatel ostatně započal dohodnuté práce, které byl připraven provést v plném rozsahu, a řádně tak smlouvu splnit. Pakliže k tomu nedošlo, je tomu tak proto, že příjemce si již nepřál služeb tohoto poskytovatele z důvodů, které mu nelze přičítat, využívat. Navíc částka, na kterou má uvedený poskytovatel služeb nárok, odpovídá smluvní ceně za poskytnutí plného rozsahu služeb po odečtení částek uspořených z důvodu neuskutečnění díla. Tuto částku tedy nelze považovat za paušální náhradu sloužící k odškodnění za utrpěnou újmu.

26 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na předběžnou otázku odpovědět tak, že čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že částka, kterou je nutné zaplatit poté, co příjemce služby vypoví platně uzavřenou smlouvu na poskytnutí této služby, která podléhá DPH a kterou poskytovatel začal poskytovat a byl ochoten jí dokončit, musí být považována za odměnu za poskytnutí služby za úplatu ve smyslu směrnice o DPH.

K nákladům řízení

27 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

musí být vykládán v tom smyslu, že

částka, kterou je nutné zaplatit poté, co příjemce služby vypoví platně uzavřenou smlouvu na poskytnutí této služby, která podléhá dani z přidané hodnoty a kterou poskytovatel začal poskytovat a byl ochoten jí dokončit, musí být považována za odměnu za poskytnutí služby za úplatu ve smyslu směrnice 2006/112.

Podpisy