Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

28. studenoga 2024.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1. točka (c) – Područje primjene – Oporezive transakcije – Ugovor o djelu za izvođenje građevinskog projekta – Raskid ugovora od strane nositelja projekta – Pojam ‚naknada' – Kvalifikacija – Obveza plaćanja ukupnog ugovorenog iznosa umanjenog za neostvarene troškove dobavljača – Članak 73. – Porezna osnovica"

U predmetu C-622/23,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Oberster Gerichtshof (Vrhovni sud, Austrija), odlukom od 25. rujna 2023., koju je Sud zaprimio 10. listopada 2023., u postupku

rhtb: projekt gmbh

protiv

Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: F. Biltgen (izvjestitelj), predsjednik prvog vijeća, u svojstvu predsjednika sedmog vijeća, M. L. Arastey Sahún, predsjednica petog vijeća, i J. Passer, sudac,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

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

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

– za austrijsku vladu, A. Posch, J. Schmoll i F. Koppensteiner, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: njemački

– za češku vladu, L. Březinová, M. Smolek i J. Vláčil, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, F. Behre i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (c) i članka 73. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između dvaju društava s poslovnim nastanom u Austriji, to jest, s jedne strane, društva rhtb: projekt gmbh (u daljnjem tekstu: društvo rhtb) i, s druge strane, društva Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH (u daljnjem tekstu: društvo Parkring), u vezi s podlijeganjem ugovorno dugovanog iznosa porezu na dodanu vrijednost (PDV) nakon što je naručitelj djela (društvo Parkring) raskinuo projekt izgradnje nekretnina čije je izvođenje već započelo, a građevinski poduzetnik (društvo rhtb) bio ga je spreman dovršiti.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u predviđa se da PDV-u podliježe „isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

4 Člankom 73. te direktive određuje se:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

Austrijsko pravo

5 Člankom 1168. stavkom 1. prvom rečenicom Allgemeines bürgerliches Gesetzbucha (Opći građanski zakonik; u daljnjem tekstu: ABGB) u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku predviđa se:

„Ako se djelo ne izvrši, izvođač unatoč tomu ima pravo na ugovorenu naknadu ako je bio spreman izvršiti djelo, a u tome su ga spriječile okolnosti koje je prouzročio naručitelj; međutim, treba uračunati iznos koji je uštedio zbog neizvršenja posla odnosno iznos koji je stekao na drugoj strani ili čije je stjecanje namjerno izbjegao.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

6 U ožujku 2018. društvo rhtb i društvo Parkring sklopili su ugovor o djelu kojim se predviđalo da društvo rhtb izgradi nekretninski projekt za iznos od 5 377 399,69 eura, koji uključuje 896 233,28 eura PDV-a. Nakon početka radova društvo Parkring je u lipnju 2018. obavijestilo društvo rhtb da više ne želi da potonje nastavi taj projekt zbog razloga koji se ne mogu pripisati društvu rhtb.

7 Društvo rhtb je 19. prosinca 2018., u skladu s člankom 1168. stavkom 1. prvom rečenicom ABGB-a, zatražilo od društva Parkring plaćanje ugovorenog iznosa, u smislu te odredbe, umanjenog za neostvarene troškove zbog neopravdanog raskida predmetnog ugovora o djelu.

8 Budući da društvo Parkring nije platilo taj iznos, društvo rhtb je prvostupanjskom sudu podnijelo zahtjev za plaćanje iznosa od 1 540 820,10 eura, uključujući pripadajući PDV, ističući da je društvo Parkring neopravdano raskinulo taj ugovor i da je ono stoga bilo dužno platiti ugovoreni iznos. Društvo Parkring osporavalo je osnovanost tog zahtjeva tvrdeći da društvo rhtb može zahtijevati samo isplatu iznosa koji odgovara izvršenim radovima.

9 Prvostupanjski sud prihvatio je zahtjev društva rhtb, istaknuvši da je društvo Parkring neopravdano raskinulo taj ugovor i presudio da iznos dugovan za radove koji se nisu mogli izvršiti zbog raskida istog ugovora podliježe PDV-u.

10 Žalbeni sud preinačio je odluku prvostupanjskog suda presudivši da se za neizvršene radove ne duguje PDV jer između ugovornih strana nije bilo razmjene usluga.

11 Društvo rhtb i društvo Parkring podnijeli su revizije protiv te odluke Oberster Gerichtshofu (Vrhovni sud, Austrija), odnosno sudu koji je uputio zahtjev. On je u biti smatrao da, nakon što je društvo Parkring neopravdano raskinulo ugovor o djelu, društvo rhtb ima pravo na ugovoreni iznos. Međutim, sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome treba li, s obzirom na sudsku praksu Suda, smatrati da tako dugovani iznos predstavlja naknadu u smislu Direktive o PDV-u jer nije ispunjen uvjet prema kojem mora postojati izravna veza između primljene naknade i pružene usluge s obzirom na to da društvo rhbt više nije obvezno pružiti preostalu ugovorenu uslugu nakon što je društvo Parkring raskinulo ugovor o djelu.

12 U tim je okolnostima Oberster Gerichtshof (Vrhovni sud, Austrija) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim člankom 73., tumačiti na način da iznos koji naručitelj djela duguje izvođaču djela podliježe PDV-u, čak i ako se djelo ne izvrši (u cijelosti), ali ga je izvođač djela bio spreman izvršiti, a u tome su ga spriječile okolnosti koje je prouzročio naručitelj djela (primjerice otkazivanje izvršenja djela)?”

O prethodnom pitanju

13 Uvodno valja istaknuti da zahtjev za prethodnu odluku ne sadržava nikakvu naznaku o razlozima koji su naveli sud koji je uputio zahtjev da zatraži tumačenje članka 73. Direktive o PDV-u. Štoviše, iz tog zahtjeva ne proizlazi da je tumačenje te odredbe potrebno za rješavanje spora u glavnom postupku.

14 Slijedom toga, valja smatrati da svojim prethodnim pitanjem taj sud u biti pita treba li članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive o PDV-u tumačiti na način da iznos koji se ugovorno duguje nakon što je primatelj usluge raskinuo valjano sklopljen ugovor o isporuci te usluge koja podliježe PDV-u, a koju je pružatelj usluga započeo pružati i bio ju je spreman dovršiti, treba smatrati naknadom za isporuku usluga koja se obavlja uz naknadu u smislu Direktive o PDV-u.

15 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u, kojim se definira područje primjene PDV-a, tom porezu podliježu isporuke usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.

16 Prema sudskoj praksi Suda, isporuka usluga obavlja se „uz naknadu" u smislu te odredbe samo ako između pružatelja i primatelja postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju prima pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost odredive usluge pružene primatelju. To je slučaj ako postoji izravna veza između pružene usluge i primljene protuvrijednosti (presuda od 11. lipnja 2020., Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, t. 31. i navedena sudska praksa).

17 Što se tiče izravne veze između usluge pružene primatelju i stvarno primljene protuvrijednosti, Sud je presudio da se protuvrijednost cijene plaćene prilikom potpisivanja ugovora o pružanju usluge sastoji od prava korisnika na ispunjenje obveza koje proizlaze iz tog ugovora, neovisno o činjenici izvršava li korisnik to pravo. Stoga, pružatelj usluga pruža tu uslugu kada korisniku omogući korištenje tim uslugama, tako da na postojanje navedene izravne veze ne utječe činjenica da se korisnik ne koristi tim pravom (vidjeti u tom smislu presudu od 11. lipnja 2020., Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, t. 32. i navedenu sudsku praksu).

18 U tom pogledu valja dodati da, kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda, unaprijed predviđeni iznos koji gospodarski subjekt prima u slučaju korisnikova prijevremenog raskida ugovora o pružanju usluga koji je trebao trajati određeno razdoblje ili zbog razloga koji se može pripisati potonjem, koji odgovara iznosu koji bi taj gospodarski subjekt primio tijekom tog razdoblja da do takvog raskida nije došlo, treba smatrati naknadom za isporuku usluga koja se obavlja uz naknadu i koja kao takva podliježe PDV-u, iako taj raskid podrazumijeva deaktivaciju usluga predviđenih tim ugovorom prije kraja ugovorenog razdoblja (vidjeti u tom smislu 11. lipnja 2020., Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, t. 33. i navedenu sudsku praksu).

19 Isto razmatranje mora *a fortiori* vrijediti u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, u kojoj je pružatelj usluga počeo pružati predmetne usluge i bio je spreman izvršiti ih u cijelosti za iznos predviđen ugovorom.

20 Naime, s jedne strane, protuvrijednost iznosa koji primatelj usluge treba platiti sastoji se od njegova prava na to da pružatelj izvrši obveze koje proizlaze iz ugovora o pružanju usluga, čak i ako primatelj više ne želi ostvariti to pravo zbog vlastitih razloga (vidjeti u tom smislu presudu od 11. lipnja 2020.,Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, t. 35.).

21 U situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku pružatelj usluga nije samo omogućio primatelju pravo na isporuku usluga u smislu sudske prakse navedene u točki 17. ove presude, nego je, s obzirom na to da je već započeo ugovorene radove, stvarno izvršio dio te usluge, pri čemu valja istaknuti da ju je bio spreman izvršiti u cijelosti.

22 S druge strane, radi primjene zajedničkog sustava PDV-a također treba uzeti u obzir i gospodarsku i trgovačku realnost predmetne transakcije (vidjeti u tom smislu presudu od 11. lipnja 2020., Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, t. 40. i navedenu sudsku praksu). Doista, valja utvrditi da, u okviru gospodarskog pristupa, iznos koji se duguje na temelju članka 1168. stavka 1. ABGB-a ne odražava samo naknadu ugovorenu za predmetne usluge, umanjenu za uštođene iznose, tako da postoji izravna veza između iznosa o kojem je riječ u glavnom postupku i pružene usluge, nego usto osigurava pružatelju usluga minimalnu ugovornu naknadu.

23 Tumačenje iz točke 18. ove presude nije dovedeno u pitanje argumentom prema kojem bi, kao što je to Sud presudio u presudi od 18. srpnja 2007., Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), u vezi s pologom koji služi naknadi štete koju je pružatelj usluga pretrpio zbog činjenice da je klijent otkazao rezervaciju, u ovom slučaju trebalo zaključiti da iznos predviđen ugovorom predstavlja paušalnu odštetu za štetu koju je pružatelj usluga pretrpio jer je korisnik usluge raskinuo ugovor.

24 Naime, situacija o kojoj je Sud odlučivao u presudi od 18. srpnja 2007., Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), nije se odnosila na situaciju koja je slična ili usporediva s onom o kojoj je riječ u glavnom predmetu. U toj je presudi Sud osobito smatrao da ne postoji izravna veza između izvršene usluge i primljene naknade jer rezervacija sobe ne predstavlja samostalno i odredivo pružanje usluga. Usto, presudio je, u situaciji poput one o kojoj je riječ u predmetu u kojem je donesena navedena presuda, da polog predstavlja paušalnu odštetu za obeštećivanje pružatelja usluge nakon odustajanja klijenta i da stoga ne predstavlja naknadu za takvu uslugu.

25 Suprotno tomu, u ovom slučaju postoji odrediva isporuka usluga i pružatelj je, uostalom, započeo ugovorene radove koje je bio spreman u cijelosti izvršiti kako bi na taj način uredno ispunio svoje ugovorne obveze. U slučaju da nije tako, to je zato što se pružatelj više ne želi koristiti uslugama tog pružatelja zbog razloga koji se ne mogu pripisati pružatelju. Usto, iznos koji se duguje navedenom pružatelju usluga odgovara iznosu predviđenom ugovorom za potpuno izvršenje usluga, umanjenom za iznose uštođene zbog neizvršenja djela. Taj se iznos stoga ne može smatrati paušalnom odštetom za pretrpljenu štetu.

26 S obzirom na prethodna razmatranja, na prethodno pitanje valja odgovoriti tako da članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da iznos koji se ugovorno duguje nakon što je primatelj usluge raskinuo valjano sklopljen ugovor o isporuci te usluge koja podliježe PDV-u, a koju je pružatelj usluga započeo pružati i bio ju je spreman dovršiti, treba smatrati naknadom za isporuku usluga koja se obavlja uz naknadu u smislu Direktive o PDV-u.

Troškovi

27 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tumačiti na način da se:

iznos koji se ugovorno duguje nakon što je primatelj usluge raskinuo valjano sklopljen ugovor o isporuci te usluge koja podliježe PDV-u, a koju je pružatelj usluga započeo pružati i bio ju je spreman dovršiti, treba smatrati naknadom za isporuku usluga koja se obavlja uz naknadu u smislu Direktive 2006/112.

Potpisi