A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2024. november 28. *

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja – Hatály – Adóköteles ügyletek – Ingatlanprojekt megvalósítására irányuló vállalkozási szerződés – A szerződésnek a megrendelő általi felmondása – A »díjazás« fogalma – Minősítés – A megállapodás szerinti teljes összeg megfizetésére vonatkozó kötelezettség, a szolgáltató által megtakarított költségek levonása után – A 73. cikk – Adóalap”

A C-622/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Oberster Gerichtshof (legfelsőbb bíróság, Ausztria) a Bírósághoz 2023. október 10-én érkezett, 2023. szeptember 25-i határozatával terjesztett elő

az **rhtb: projekt gmbh**

és

a **Parkring 14–16 Immobilienverwaltung GmbH**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: F. Biltgen az első tanács elnöke, a hetedik tanács elnökeként eljárva (előadó), M. L. Arastey Sahún, az ötödik tanács elnöke, és J. Passer bíró,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az rhtb: projekt gmbh képviseletében K. Klema Rechtsanwalt,

– a Parkring 14–16 Immobilienverwaltung GmbH képviseletében M. Hübner Rechtsanwalt,

* Az eljárás nyelve: német.

– az osztrák kormány képviseletében A. Posch, J. Schmoll és F. Koppensteiner, meghatalmazotti minőségben,

– a cseh kormány képviseletében L. Březinová, M. Smolek és J. Vláčil, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében F. Behre és J. Jokubauskaitė, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának és 73. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet két Ausztriában letelepedett társaság, nevezetesen az rhtb: projekt gmbh (a továbbiakban: rhtb) és a Parkring 14–16 Immobilienverwaltung GmbH (a továbbiakban: Parkring) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya egy már megkezdett, és az építési vállalkozás (rhtb) által befejezni kívánt ingatlanprojektnek a megrendelő (Parkring) általi lemondása nyomán a szerződés alapján fizetendő összege hozzáadottérték-adó (héa) hatálya alá vonása.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja előírja, hogy a héa hatálya alá tartozik az „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

4 Ezen irányelv 73. cikke értelmében:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

Az osztrák jog

5 Az Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (általános polgári törvénykönyv) alapügyben alkalmazandó változata (a továbbiakban: ABGB) 1168. §-ának (1) bekezdése a következőket írja elő:

„A munka elvégzésének elmaradása esetén a vállalkozót ennek ellenére megilleti a megállapodás szerinti díj, ha kész volt a teljesítésre, és a megrendelő érdekkörében felmerült körülmények megakadályozták ebben; le kell azonban vonnia a munka elmaradása miatti megtakarításait, valamint a más módon történő felhasználás révén szerzett vagy szerezni szándékosan elmulasztott összegeket.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

6 2018 márciusában az rhtb és a Parkring vállalkozási szerződést kötött, amelynek értelmében az rhtb-nek egy ingatlanprojekt kivitelezését kellett megvalósítania 5 377 399,69 euró összegért, amely 896 233,28 euró héát tartalmazott. A munkálatok megkezdését követően a Parkring 2018 júniusában arról tájékoztatta az rhtb-t, hogy rhtb-nek nem felróható okokból már nem szeretné, hogy ez utóbbi megvalósítsa ezt a projektet.

7 2018. december 19-én az rhtb az ABGB 1168. §-a (1) bekezdésének első mondata alapján kérte a Parkringtől az e rendelkezés értelmében vett megállapodás szerinti összeg megfizetését, levonva a szóban forgó vállalkozási szerződés jogalap nélküli felmondása miatt megtakarított költségeket.

8 Mivel a Parkring nem teljesítette ezt a kifizetést, az rhtb keresetet nyújtott be az elsőfokú bírósághoz a vonatkozó héát is magában foglaló 1 540 820,10 euró összeg megfizetése iránt, arra hivatkozva, hogy a Parkring jogalap nélkül állt el e szerződéstől, és ezért tartozik a szerződésben megállapított összeggel. A Parkring vitatta e kérelem megalapozottságát, arra hivatkozva, hogy az rhtb csak az elvégzett munkáknak megfelelő összeg kifizetésére tarthat igényt.

9 Az elsőfokú bíróság helyt adott az rhtb kérelmének, megállapítva, hogy a Parkring jogalap nélkül állt el az említett szerződéstől, és megállapította, hogy az azon munkákért fizetendő összeg, amelyeket ugyanezen szerződés felmondása miatt nem lehetett elvégezni, a héa hatálya alá tartozik.

10 A fellebbviteli bíróság megváltoztatta az elsőfokú bíróság határozatát, és megállapította, hogy nem kell héát fizetni az el nem végzett munkák után fizetendő összeg után, mivel a szerződő felek között nem került sor kölcsönös szolgáltatás nyújtására.

11 E határozattal szemben mind az rhtb, mind a Parkring felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, az Oberster Gerichtshofhoz (legfelsőbb bíróság, Ausztria). E bíróság lényegében úgy ítélte meg, hogy a vállalkozási szerződés Parkring általi jogalap nélküli felmondása következtében az rhtb jogosult a szerződésben megállapított összegre. Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatára tekintettel az így fizetendő összeget a héairányelv értelmében vett díjazásnak kell-e tekinteni, mivel – miután az rhtb a vállalkozási szerződés Parkring általi felmondásától fogva már nem volt köteles a megállapodás szerinti szolgáltatás fennmaradó részének nyújtására – az a feltétel, amely szerint a kapott ellenérték és a nyújtott szolgáltatás között közvetlen kapcsolatnak kell fennállnia, nem teljesül.

12 E körülmények között az Oberster Gerichtshof (legfelsőbb bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját ezen irányelv 73. cikkével összefüggésben, hogy a hozzáadottérték-adó (héa) hatálya alá tartozik az az összeg, amelyet a megrendelő akkor is köteles megfizetni a vállalkozónak, ha a munka (teljes körű) elvégzésére nem kerül sor, a vállalkozó azonban kész volt a teljesítésére, és a megrendelő érdekkörében felmerült körülmények (például a munka lemondása) megakadályozták ebben?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

13 Elöljáróban meg kell jegyezni, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nem tartalmaz semmilyen információt arra vonatkozóan, hogy mely okok vezették a kérdést előterjesztő bíróságot arra, hogy a héairányelv 73. cikkének értelmezését kérje. Ráadásul e kérelemből nem tűnik ki, hogy e rendelkezés értelmezése szükséges lenne az alapjogvita megoldásához.

14 Következésképpen meg kell állapítani, hogy előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével e bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azt a szerződés alapján járó összeget, amely valamely szolgáltatás igénybevevője által e héaköteles szolgáltatás – amelynek nyújtását a szolgáltató már megkezdte és amelyet kész volt teljesíteni – nyújtására vonatkozó, érvényesen megkötött szerződés felmondása következtében fizetendő, úgy kell tekinteni, mint amely a héairányelv értelmében vett, ellenérték fejében teljesített szolgáltatások nyújtása díjazásának minősül.

15 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelvnek a héa hatályát meghatározó 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint ezen adó hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás.

16 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül „ellenérték” fejében teljesítettnek e rendelkezés értelmében, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatás igénybevevője között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatás igénybevevője számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét. Ez a helyzet akkor, ha a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn (2020. június 11-i Vodafone Portugal ítélet, C-43/19, EU:C:2020:465, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

17 Ami szolgáltatás igénybevevőjének nyújtott szolgáltatás és a ténylegesen kapott ellenérték közötti közvetlen kapcsolatot illeti, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a valamely szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződés aláírásakor megfizetett ár ellenértéke az a jog, hogy az ügyfél igénybe veheti az e szerződésből eredő kötelezettségek teljesítését azon ténytől függetlenül, hogy az ügyfél érvényesíti-e ezen jogát. Ily módon a szolgáltatás nyújtója akkor teljesíti ezt a szolgáltatást, ha olyan helyzetbe hozza az ügyfelet, hogy igénybe veheti azt, így a fent említett kapcsolatot nem érinti az a tény, hogy az ügyfél nem élt az említett joggal (2020. június 11-i Vodafone Portugal ítélet, C-43/19, EU:C:2020:465, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 E tekintetben hozzá kell tenni, hogy – amint az a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik – azt az előre meghatározott összeget, amelyet valamely gazdasági szereplő a minimális hűségidőt előíró, szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződésnek az ügyfele általi vagy ez utóbbinak felróható okból,

idő előtt történő felmondása esetén szed be, és amely összeg azon összegnek felel meg, amelyet e gazdasági szereplő e felmondás hiányában az ezen időszak fennmaradó idejére szedett volna be, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás díjazásának kell minősíteni, és mint ilyet, ezen adó hatálya alá tartozónak kell tekinteni, jóllehet az ezen felmondás a szerződésben foglalt termékek vagy szolgáltatások a szerződés szerinti minimális hűségidő lejárta előtti megszüntetéséhez vezet (lásd ebben az értelemben: 2020. június 11-i Vodafone Portugal ítélet, C-43/19, EU:C:2020:465, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

19 Ugyanezen megfontolásnak kell érvényesülnie még inkább egy olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, amelyben a szolgáltató megkezdte az érintett szolgáltatások nyújtását, és készen állt arra, hogy azt a szerződésben megállapított összegért annak teljesítéséig elvégezze.

20 Egyrészt ugyanis a szolgáltatás igénybevevője által fizetendő összeg ellenértéke azon jogából áll, hogy igénybe vegye a szolgáltatásnyújtásra irányuló szerződésből következő kötelezettségeknek a szolgáltató általi teljesítését még akkor is, ha a szolgáltatás igénybevevője neki felróható okból már nem kívánja érvényesíteni e jogot (lásd ebben az értelemben: 2020. június 11-i Vodafone Portugal ítélet, C-43/19, EU:C:2020:465, 35. pont).

21 Az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben a szolgáltatás nyújtója nemcsak lehetővé tette a szolgáltatás igénybevevője számára, hogy igénybe vegye a szolgáltatás nyújtását a jelen ítélet 17. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében, hanem – mivel már megkezdte a megállapodás szerinti munkákat – ténylegesen nyújtotta is e szolgáltatás egy részét, megjegyezve, hogy kész volt azt annak teljesítéséig elvégezni.

22 Másrészt a közös héarendszer alkalmazásához figyelembe kell venni a szóban forgó ügylet valós gazdasági és kereskedelmi tartalmát is (lásd ebben az értelemben: 2020. június 11-i Vodafone Portugal ítélet, C-43/19, EU:C:2020:465, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Márpedig meg kell állapítani, hogy a gazdasági megközelítés keretében az ABGB 1168. §-ának (1) bekezdése alapján fizetendő összeg nemcsak a szóban forgó szolgáltatásokért szerződésben kikötött díjat tükrözi, levonva a megtakarított összegeket – ily módon közvetlen kapcsolat áll fenn az alapügyben szóban forgó összeg és a nyújtott szolgáltatás között –, hanem ezen túlmenően minimális szerződéses díjazást is biztosít a szolgáltatás nyújtója számára.

23 A jelen ítélet 18. pontjában szereplő értelmezést nem gyengíti az az érv, amely szerint – a Bíróság által a 2007. július 18-i Société thermale d'Eugénie-les-Bains ítéletben (C-277/05, EU:C:2007:440) a szolgáltató által a foglalásnak a vendég általi lemondása miatt elszenvedett kár megtérítésére irányuló foglaló tárgyában megállapítottakhoz hasonlóan – a jelen ügyben azt a következtetést kell levonni, hogy a szerződésben előírt összeg a szolgáltatásnyújtó által a szerződés felmondása miatt elszenvedett kár átalánykártérítésének minősül.

24 Ugyanis az a helyzet, amelyet a Bíróság a 2007. július 18-i Société thermale d'Eugénie-les-Bains ítéletben (C-277/05, EU:C:2007:440) vizsgált, nem az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló vagy azzal összehasonlítható helyzetre vonatkozott. Ebben az ítéletben a Bíróság különösen azt állapította meg, hogy nem áll fenn közvetlen kapcsolat a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között, mivel a szobafoglalás nem minősül önálló és egyedileg meghatározható szolgáltatásnyújtásnak. Ezenkívül úgy ítélte meg, hogy az említett ítélet alapjául szolgáló ügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben a foglaló olyan átalánykártérítésnek minősül, amely a szolgáltatásnyújtónak az ügyfél elállása esetén történő kártalanítását szolgálta, tehát nem minősül az ilyen szolgáltatásnyújtásért járó díjazásnak.

25 Ezzel szemben a jelen ügyben egyedileg meghatározható szolgáltatásnyújtásról van szó, és a szolgáltató egyébként elkezdte a megállapodás szerinti munkákat, amelyeket teljes egészében kész elvégezni annak érdekében, hogy ily módon a szerződést megfelelő módon teljesítse. Ha ez nem történt meg, az azért alakult így, mert a szolgáltatás igénybevevője a továbbiakban nem kívánta e szolgáltató szolgáltatásait igénybe venni olyan okok miatt, amelyek nem róhatók fel a szolgáltatónak. Ráadásul az említett szolgáltatónak fizetendő összeg megfelel a szolgáltatásnyújtás teljes körű teljesítéséért szerződésben megállapított összegnek, levonva a munka kivitelezésének elmaradása miatt megtakarított összegeket. Ezen összeg tehát nem tekinthető az elszenvedett kár megtérítésére irányuló átalány-kártérítésnek.

26 A fenti megfontolásokra tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy azt a szerződés alapján járó összeget, amely valamely szolgáltatás igénybevevője által e héaköteles szolgáltatás – amelynek nyújtását a szolgáltató már megkezdte és amelyet kész volt teljesíteni – nyújtására vonatkozó, érvényesen megkötött szerződés felmondása következtében fizetendő, úgy kell tekinteni, mint amely a héairányelv értelmében vett „ellenérték fejében teljesített szolgáltatások nyújtása díjazásának” minősül.

A költségekről

27 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját

a következőképpen kell értelmezni:

azt a szerződés alapján járó összeget, amely valamely szolgáltatás igénybevevője által e héaköteles szolgáltatás – amelynek nyújtását a szolgáltató már megkezdte és amelyet kész volt teljesíteni – nyújtására vonatkozó, érvényesen megkötött szerződés felmondása következtében fizetendő, úgy kell tekinteni, mint amely a 2006/112 irányelv értelmében vett „ellenérték fejében teljesített szolgáltatások nyújtása díjazásának” minősül.

Aláírások