TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. lapkričio 28 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies c punktas – Taikymo sritis – Apmokestinamieji sandoriai – Rangos sutartis dėl statybos projekto įgyvendinimo – Užsakovo nutraukta sutartis – Sąvoka „atlyginimas“ – Kvalifikacija – Pareiga sumokėti visą sutartą sumą atėmus paslaugų teikėjo sutaupytas išlaidas – 73 straipsnis – Apmokestinamoji vertė“

Byloje C-622/23

dėl *Oberster Gerichtshof* (Aukščiausiasis Teismas, Austrija) 2023 m. rugsėjo 25 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2023 m. spalio 10 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

rhtb: projekt gmbh

prieš

Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro septintosios kolegijos pirmininko pareigas einantis pirmosios kolegijos pirmininkas F. Biltgen (pranešėjas), penktosios kolegijos pirmininkė M. L. Arastey Sahún, ir teisėjas J. Passer,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

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

– Austrijos vyriausybės, atstovaujamos A. Posch, J. Schmoll ir F. Koppensteiner,

* Proceso kalba: vokiečių.

– Čekijos vyriausybės, atstovaujamos L. Březinová, M. Smolek ir J. Vláčil,

– Europos Komisijos, atstovaujamos F. Behre ir J. Jokubauskaitės,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies c punkto ir 73 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant dviejų Austrijoje įsteigtų bendrovių, t. y. *rhtb*: *projekt gmbh* (toliau – *rhtb*) ir *Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH* (toliau – *Parkring*), ginčą dėl pagal sutartį mokėtinos sumos apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) po to, kai užsakovas (*Parkring*) nutraukė jau pradėtą įgyvendinti statybos projektą, kurį statybos įmonė (*rhtb*) buvo pasirengusi užbaigti.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta, kad PVM objektas yra „paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Direktyvos 73 straipsnyje nustatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

Austrijos teisė

5 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch* (Bendrasis civilinis kodeksas, toliau – ABGB) 1168 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje numatyta:

„Jeigu darbas neatliekamas, rangovas vis tiek turi teisę į sutartą atlyginimą, jeigu buvo pasirengęs atlikti paslaugos teikimą, bet jo atlikti negalėjo dėl nuo užsakovo priklausančių aplinkybių; tačiau tokiu atveju jis privalo įskaityti sumas, kurias sutaupė dėl to, kad neatliko darbo, arba tai, ką jis įgijo ar sąmoningai neįgijo dėl kitokio naudojimo.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

6 2018 m. kovo mėn. *rhtb* ir *Parkring* sudarė rangos sutartį, joje buvo numatyta, kad *rhtb* turi įgyvendinti statybos projektą už 5 377 399,69 euro, įskaitant 896 233,28 euro PVM. Pradėjus darbus, 2018 m. birželio mėn. *Parkring* pranešė *rhtb* nebenorinti, kad pastaroji įgyvendintų šį projektą dėl priežasčių, nesusijusių su ja.

7 2018 m. gruodžio 19 d. *rhtb* pagal ABGB 1168 straipsnio 1 dalies pirmą sakinį pareikalavo, kad *Parkring* sumokėtų sutartą sumą, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, atėmus sutaupytas išlaidas dėl nepateisinamo nagrinėjamos rangos sutarties nutraukimo.

8 Kadangi *Parkring* šio mokėjimo neatliko, *rhtb* pirmosios instancijos teisme pareiškė ieškinį dėl 1 540 820,10 euro sumos, įskaitant susijusį PVM, sumokėjimo ir nurodė, kad *Parkring* nepagrįstai nutraukė šią sutartį ir dėl to ji turėjo sumokėti sutartyje numatytą sumą. *Parkring* ginčijo šio prašymo pagrįstumą, tvirtindama, kad *rhtb* gali reikalauti sumokėti tik sumą už atliktus darbus.

9 Pirmosios instancijos teismas patenkino *rhtb* ieškinį ir nurodė, kad *Parkring* nepagrįstai nutraukė minėtą sutartį, taip pat nusprendė, kad už darbus, kurių nebuvo galima atlikti dėl tos sutarties nutraukimo, mokėtina suma apmokestinama PVM.

10 Apeliacinės instancijos teismas pakeitė pirmosios instancijos teismo sprendimą ir nusprendė, kad PVM nereikia mokėti nuo sumos, mokėtinos už neatliktus darbus, nes sutarties šalys nepasikeitė prievolėmis.

11 *Rhtb* ir *Parkring* dėl šio sprendimo pateikė kasacinius skundus *Oberster Gerichtshof* (Aukščiausiasis Teismas, Austrija), t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Šis teismas iš esmės nusprendė, kad, *Parkring* nepagrįstai nutraukus rangos sutartį, *rhtb* turėjo teisę į sutartyje numatytą sumą. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl to, ar, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, taip mokėtina suma turi būti laikoma atlyginimu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, nes nuo tada, kai *Parkring* nutraukė rangos sutartį, *rhtb* nebeprivalėjo teikti likusios sutartos paslaugos dalies, todėl sąlyga, kad turi būti tiesioginis ryšys tarp gauto atlygio ir suteiktos paslaugos, nėra įvykdyta.

12 Šiomis aplinkybėmis *Oberster Gerichtshof* (Aukščiausiasis Teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM direktyvos] 2 straipsnio 1 dalies c punktas, siejamas su šios direktyvos 73 straipsniu, turi būti aiškinamas taip, kad suma, kurią užsakovas yra skolingas rangovui už atliktus darbus, turi būti apmokestinama PVM net ir tuo atveju, jei darbai nėra (visiškai) atlikti, nors rangovas buvo pasirengęs juos atlikti, tačiau to padaryti negalėjo dėl su užsakovu susijusių aplinkybių (pavyzdžiui, nutraukus darbus)?“

Dėl prejudicinio klausimo

13 Pirmiausia reikia pažymėti, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra jokios informacijos apie priežastis, dėl kurių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašė išaiškinti PVM direktyvos 73 straipsnį. Be to, iš šio prašymo nematyti, kad šios nuostatos išaiškinimas yra būtinas siekiant išspręsti ginčą pagrindinėje byloje.

14 Taigi reikia manyti, kad savo prejudiciniu klausimu šis teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad sutartyje numatyta suma, mokėtina paslaugų gavėjui nutraukus teisėtai sudarytą sutartį dėl šio paslaugų teikimo, apmokestinamo PVM, kurį paslaugų teikėjas pradėjo ir ketino užbaigti, turi būti laikoma atlyginimu už paslaugų teikimą už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą.

15 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, kuriame apibrėžiama PVM taikymo sritis, šiuo mokesčiu apmokestinamas paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

16 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją paslaugos teikiamos „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiai pasikeičiama prievolėmis, ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą. Taip yra tuo atveju, kai tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys (2020 m. birželio 11 d. Sprendimo *Vodafone Portugal*, C-43/19, EU:C:2020:465, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

17 Dėl tiesioginio gavėjui suteiktos paslaugos ir faktiškai gauto atlygio ryšio Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad sumokėtos kainos tuo metu, kai buvo pasirašyta paslaugų teikimo sutartis, vertė yra teisė, kylanti iš kliento gautinos naudos įvykdžius sutartyje numatytus įsipareigojimus, neatsižvelgiant į tai, ar klientas pasinaudoja šia teise. Todėl paslaugų teikėjas suteikia paslaugą, kai jis sudaro galimybes klientui ja pasinaudoti, ir minėtas tiesioginis ryšys egzistuoja, net jeigu klientas nepasinaudoja minėta teise (2020 m. birželio 11 d. Sprendimo *Vodafone Portugal*, C-43/19, EU:C:2020:465, 32 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

18 Šiuo klausimu reikia pridurti, kad, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, iš anksto nustatyta suma, kurią gauna ūkio subjektas, jeigu jo klientas pirma laiko nutraukia paslaugų teikimo sutartį, turinčią galioti tam tikrą laikotarpį, arba jeigu ji nutraukiama dėl su klientu susijusių priežasčių, ir kuri yra lygi sumai, kurią šis ūkio subjektas būtų gavęs per likusį minėtą laikotarpį, jeigu nebūtų nutraukta ši sutartis, turi būti laikoma atlyginimu už paslaugų teikimą už atlygį, todėl apmokestinama PVM, net jei toks nutraukimas apima sutartyje numatyto paslaugų teikimo nutraukimą prieš pasibaigiant sutarto laikotarpio terminui (šiuo klausimu žr. 2020 m. birželio 11 d. Sprendimo *Vodafone Portugal*, C-43/19, EU:C:2020:465, 33 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

19 Tas pats *a fortiori* turi būti taikoma esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai paslaugų teikėjas pradėjo teikti atitinkamas paslaugas ir buvo pasirengęs jas teikti, kol užbaigs už sutartyje numatytą sumą.

20 Iš tiesų, viena vertus, paslaugos gavėjo mokėtinos sumos vertę sudaro jo teisė pasinaudoti paslaugų teikėjo įsipareigojimų, kylančių iš paslaugų teikimo sutarties, įvykdymu, net jei gavėjas daugiau nenori įgyvendinti šios teisės dėl su juo susijusių priežasčių (šiuo klausimu žr. 2020 m. birželio 11 d. Sprendimo *Vodafone Portugal*, C-43/19, EU:C:2020:465, 35 punktą).

21 Esant tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, paslaugų teikėjas ne tik suteikė gavėjui galimybę gauti paslaugas, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 17 punkte nurodytą jurisprudenciją, bet ir, kadangi jau buvo pradėjęs vykdyti sutartus darbus, iš tikrųjų suteikė dalį šių paslaugų, turint omenyje, kad jis buvo pasirengęs jas teikti kol užbaigs.

22 Kita vertus, taikant bendrą PVM sistemą taip pat reikia atsižvelgti į nagrinėjamo sandorio ekonominį ir komercinį turinį (šiuo klausimu žr. 2020 m. birželio 11 d. Sprendimo *Vodafone Portugal*, C-43/19, EU:C:2020:465, 40 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Reikia konstatuoti, kad taikant ekonominį požiūrį pagal ABGB 1168 straipsnio 1 dalį mokėtina suma atspindi ne tik sutartyje numatytą atlyginimą už nagrinėjamas paslaugas, atėmus sutaupytas sumas, t. y. egzistuoja tiesioginis ryšys tarp pagrindinėje byloje nagrinėjamos sumos ir suteiktos paslaugos, bet ir užtikrina paslaugų teikėjui minimalų sutartinį atlyginimą.

23 Šio sprendimo 18 punkte pateikto aiškinimo nepaneigia argumentas, kad, kaip Teisingumo Teismas nusprendė 2007 m. liepos 18 d. Sprendime *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440) dėl rankpinigių, kuriais siekiama kompensuoti žalą, paslaugų teikėjo patirtą dėl kliento rezervacijos panaikinimo, šiuo atveju darytina išvada, kad sutartyje numatyta suma yra fiksuota kompensacija už paslaugų teikėjo patirtą žalą paslaugų gavėjui nutraukus sutartį.

24 Iš tiesų situacija, kurią Teisingumo Teismas nagrinėjo 2007 m. liepos 18 d. Sprendime *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440), nebuvo susijusi su situacija, tokia pačia ar panašia į nagrinėjamą pagrindinėje byloje. Tame sprendime Teisingumo Teismas visų pirma nusprendė, kad tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio nėra tiesioginio ryšio, nes kambario rezervacija nėra savarankiška ir atskira paslauga. Be to, jis nusprendė, kad, esant tokiai situacijai, kokia susiklostė byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas, rankpinigiai yra nustatyto dydžio kompensacija, skirta žalai paslaugos teikėjui kompensuoti klientui nutraukus sutartį, todėl jie nėra atlygis už tokią paslaugą.

25 Vis dėlto šiuo atveju egzistuoja atskiras paslaugų teikimas, be to, paslaugų teikėjas pradėjo sutartus darbus, kuriuos visus buvo pasirengęs atlikti, kad sutartis būtų įvykdyta tinkamai. Jei tai neįvyko, tai tik dėl to, kad gavėjas nebenorėjo naudotis šio paslaugų teikėjo paslaugomis dėl ne su šiuo teikėju susijusių priežasčių. Be to, minėtam paslaugų teikėjui mokėtina suma atitinka sutartyje numatytą sumą už visiškai suteiktas paslaugas, atėmus sutaupytas sumas dėl nebaigtų darbų. Taigi ši suma negali būti laikoma nustatyta kompensacija patirtai žalai atlyginti.

26 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad sutartyje numatyta suma, mokėtina paslaugų gavėjui nutraukus teisėtai sudarytą sutartį dėl šio paslaugų teikimo, apmokestinamo PVM, kurį paslaugų teikėjas pradėjo ir ketino užbaigti, turi būti laikoma atlyginimu už paslaugų teikimą už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

27 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (septintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punktas

turi būti aiškinamas taip:

sutartyje numatyta suma, mokėtina paslaugų gavėjui nutraukus teisėtai sudarytą sutartį dėl šio paslaugų teikimo, apmokestinamo pridėtinės vertės mokesčiu, kurį paslaugų teikėjas pradėjo ir ketino užbaigti, turi būti laikoma atlyginimu už paslaugų teikimą už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2006/112.

Parašai.