Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2024. gada 28. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts – Piemērojamība – Ar nodokli apliekami darījumi – Uzņēmuma līgums nekustamā īpašuma projekta īstenošanai – Līguma izbeigšana, ko izdara pasūtītājs – Jēdziens "atlīdzība" – Kvalifikācija – Pienākums samaksāt kopējo summu, par kuru panākta vienošanās, atskaitot pakalpojumu sniedzēja ietaupītās izmaksas – 73. pants – Nodokļa bāze

Lietā C-622/23

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Oberster Gerichtshof* (Augstākā tiesa, Austrija) iesniegusi ar 2023. gada 25. septembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2023. gada 10. oktobrī, tiesvedībā

rhtb: projekt gmbh

pret

Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: pirmās palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*] (referents), kas izpilda septītās palātas priekšsēdētāja pienākumus, piektās palātas priekšsēdētāja L. Arasteja Saūna [*L. Arastey Sahún*] un tiesnesis J. Pasers [*J. Passer*],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

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

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

– Austrijas valdības vārdā – *A. Posch*, *J. Schmoll* un *F. Koppensteiner*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – vācu.

– Čehijas valdības vārdā – *L. Březinová*, *M. Smolek* un *J. Vláčil*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *F. Behre* un *J. Jokubauskaitė*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu un 73. pantu.

2 Šis lūgums iesniegts saistībā ar tiesvedību starp divām Austrijā dibinātām sabiedrībām, proti, *rhtb: projekt gmbh* (turpmāk tekstā – "*rhtb*"), no vienas puses, un *Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH* (turpmāk tekstā – "*Parkring*"), no otras puses, par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu summai, kas līgumā paredzēta gadījumā, ja pasūtītājs (*Parkring*) izbeidz nekustamā īpašuma projektu, kura īstenošana jau bija sākta un kurš būvuzņēmumam (*rhtb*) bija jāpabeidz.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzēts, ka PVN uzliek "pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds".

4 Šīs direktīvas 73. pantā paredzēts:

"Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa [viss], kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām."

Austrijas tiesības

5 *Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch* (Vispārējais civilkodekss), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – "*ABGB*"), 1168. panta 1. punkta pirmajā teikumā paredzēts:

"Ja darbi netiek izpildīti, darbuzņēmējam tomēr ir tiesības uz nolīgto atlīdzību, ja viņš bija gatavs sniegt pakalpojumu, bet nav varējis to sniegt no pasūtītāja atkarīgu apstākļu dēļ, tomēr viņam jāatskaita izmaksas, kuras tas ietaupījis darbu neveikšanas dēļ vai iegādājies citam pielietojumam, vai apzināti nav iegādājies."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

6 2018. gada martā *rhtb* un *Parkring* noslēdza uzņēmuma līgumu, kurā bija paredzēts, ka *rhtb* jāīsteno nekustamā īpašuma projekts par summu 5 377 399,69 EUR, ieskaitot PVN 896 233,28 EUR. Pēc darbu sākšanas *Parkring* 2018. gada jūnijā informēja *rhtb*, ka tā vairs nevēlas, lai *Parkring* īstenotu šo projektu tādu iemeslu dēļ, kas nav attiecināmi uz *rhtb*.

7 2018. gada 19. decembrī *rhtb* saskaņā ar *ABGB* 1168. panta 1. punkta pirmo teikumu lūdza *Parkring* samaksāt nolīgto summu šīs tiesību normas izpratnē, atskaitot izdevumus, kas ietaupīti attiecīgā uzņēmuma līguma nepamatotas izbeigšanas dēļ.

8 Tā kā *Parkring* šo maksājumu neveica, *rhtb* cēla prasību pirmās instances tiesā, lūdzot samaksāt summu 1 540 820,10 EUR, ieskaitot attiecīgo PVN, apgalvodama, ka *Parkring* esot nepamatoti atteikusies no šī līguma un ka tāpēc tai esot jāsamaksā līgumā noteiktā summa. *Parkring* apstrīdēja šīs prasības pamatotību, apgalvojot, ka *rhtb* varot pieprasīt tikai tādas summas samaksu, kas atbilst veiktajiem darbiem.

9 Pirmās instances tiesa apmierināja *rhtb* prasību, norādot, ka *Parkring* nepamatoti atteicies no minētā līguma, un nospriežot, ka summa, kas jāmaksā par būvdarbiem, kuri nevarēja tikt veikti šī paša līguma izbeigšanas dēļ, bija apliekama ar PVN.

10 Apelācijas tiesa grozīja pirmās instances tiesas nolēmumu, nospriežot, ka par neveiktajiem darbiem nav jāmaksā PVN, jo starp līguma pusēm nav notikusi pakalpojumu apmaiņa.

11 Gan *rhtb*, gan *Parkring* par šo nolēmumu iesniedza revīzijas sūdzību *Oberster Gerichtshof* (Augstākā tiesa, Austrija), kas ir iesniedzējtiesa. Tā būtībā nosprieda, ka pēc tam, kad *Parkring* nepamatoti izbeidza uzņēmuma līgumu, *rhtb* bija tiesības uz līgumā noteikto summu. Tomēr iesniedzējtiesai ir šaubas, vai, ņemot vērā Tiesas judikatūru, šādi maksājamā summa jāuzskata par atlīdzību PVN direktīvas izpratnē, jo, tā kā no brīža, kad *Parkring* izbeidza uzņēmuma līgumu, *rhtb* vairs nav pienākuma sniegt atlikušo nolīgto pakalpojumu, neesot izpildīts nosacījums, ka jāpastāv tiešai saiknei starp saņemto atlīdzību un sniegto pakalpojumu.

12 Šajos apstākļos *Oberster Gerichtshof* (Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [PVN direktīvas] 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts kopsakarā ar šīs direktīvas 73. pantu jāinterpretē tādējādi, ka ar PVN ir apliekama summa, kas pasūtītājam jāmaksā darbuzņēmējam arī tad, ja darbi nav (pilnībā) izpildīti, bet darbuzņēmējs bija gatavs sniegt izpildījumu un tam nebija iespējams tos sniegt no pasūtītāja atkarīgu iemeslu dēļ (piemēram, darbu atsaukšana)?"

Par prejudiciālo jautājumu

13 Vispirms jānorāda, ka lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav nevienas norādes par iemesliem, kas likuši iesniedzējtiesai lūgt PVN direktīvas 73. panta interpretāciju. Turklāt no šī lūguma neizriet, ka šīs tiesību normas interpretācija būtu nepieciešama pamatlietas atrisināšanai.

14 Tāpēc jāuzskata, ka ar prejudiciālo jautājumu šī tiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka summa, kas atbilstoši līgumam maksājama pēc tam, kad pakalpojumu saņēmējs ir izbeidzis par šī pakalpojuma sniegšanu likumīgi noslēgtu

līgumu, par kuru jāmaksā PVN, un pakalpojumu sniedzējs ir sācis sniegt šo pakalpojumu un ir gatavs to pabeigt, jāuzskata par atlīdzību par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību PVN direktīvas izpratnē.

15 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, kurā definēta PVN darbības joma, šis nodoklis jāmaksā par pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kurš rīkojas kā tāds.

16 Saskaņā ar Tiesas judikatūru pakalpojumu sniegšana tiek veikta "par atlīdzību" šīs tiesību normas izpratnē tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās notiek savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiska atlīdzība par saņēmējam sniegtu individualizējamu pakalpojumu. Tā tas ir gadījumā, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību (spriedums, 2020. gada 11. jūnijs, *Vodafone Portugal*, C-43/19, EU:C:2020:465, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

17 Attiecībā uz tiešo saikni starp saņēmējam sniegto pakalpojumu un saņemto faktisko atlīdzību Tiesa ir nospriedusi, ka līguma par pakalpojuma sniegšanu parakstīšanas brīdī samaksātās cenas atbilstošo pretvērtību veido klienta tiesības saņemt no šī līguma izrietošo pienākumu izpildi neatkarīgi no tā, vai klients īsteno šīs tiesības. Tādējādi pakalpojumu sniedzējs sniedz šo pakalpojumu, tiklīdz tas dod klientam iespēju to saņemt, tāpēc iepriekš minētās tiešās saiknes esamību neietekmē fakts, ka klients minētās tiesības neizmanto (spriedums, 2020. gada 11. jūnijs, *Vodafone Portugal*, C-43/19, EU:C:2020:465, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

18 Šajā ziņā jāpiebilst, kā izriet no Tiesas judikatūras, ka iepriekš noteikta summa, ko saimnieciskās darbības subjekts saņem gadījumā, ja klients priekšlaicīgi izbeidz līgumu par pakalpojumu sniegšanu, kuram noteiktu laikposmu jābūt spēkā, vai ja tas notiek viņa vainas dēļ, un kas atbilst summai, kuru šis saimnieciskās darbības subjekts būtu saņēmis šajā laikposmā, ja līgums nebūtu izbeigts, jāuzskata par atlīdzību par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību un tādējādi tā ir apliekama ar PVN, lai gan šī izbeigšana tostarp nozīmēja šajā līgumā paredzēto pakalpojumu sniegšanas pārtraukšanu pirms nolīgtā laikposma beigām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 11. jūnijs, *Vodafone Portugal*, C-43/19, EU:C:2020:465, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

19 Šis pats apsvērums *a fortiori* jāpiemēro tādā situācijā kā pamatlietā aplūkotā, kurā pakalpojumu sniedzējs bija sācis sniegt attiecīgo pakalpojumu un bija gatavs to līgumā paredzētajā apmērā izpildīt līdz līguma termiņa beigām.

20 Pirmkārt, tās summas pretvērtību, kas jāmaksā pakalpojumu saņēmējam, veido tā tiesības uz to, ka pakalpojumu sniedzējs izpilda saistības, kuras izriet no līguma par pakalpojumu sniegšanu, pat ja saņēmējs vairs nevēlas īstenot šīs tiesības savas vainas dēļ (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 11. jūnijs, *Vodafone Portugal*, C-43/19, EU:C:2020:465, 35. punkts).

21 Tādā situācijā kā pamatlietā pakalpojumu sniedzējs ne tikai deva saņēmējam iespēju saņemt pakalpojumu šī sprieduma 17. punktā minētās judikatūras izpratnē, bet, tā kā tas jau bija sācis darbus, par kuriem bija panākta vienošanās, faktiski sniedza daļu no šī pakalpojuma, norādot, ka tas bija gatavs to sniegt līdz galam.

22 Otrkārt, lai piemērotu kopējo PVN sistēmu, jāņem vērā arī attiecīgā darījuma ekonomiskā un komerciālā realitāte (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 11. jūnijs, *Vodafone Portugal*, C-43/19, EU:C:2020:465, 40. punkts un tajā minētā judikatūra). Jākonstatē, ka ekonomiskā pieejā

summa, kas maksājama saskaņā ar *ABGB* 1168. panta 1. punktu, atspoguļo ne tikai līgumā noteikto atlīdzību par attiecīgajiem pakalpojumiem, atskaitot ietaupītās summas – tādējādi pastāv tieša saikne starp pamatlietā aplūkoto summu un sniegto pakalpojumu –, bet turklāt nodrošina pakalpojumu sniedzējam minimālo līgumā paredzēto atlīdzību.

23 Šī sprieduma 18. punktā ietverto interpretāciju neatspēko arguments, ka – tāpat kā Tiesa 2007. gada 18. jūlija spriedumā *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440) nospriedusi par rokasnaudu, lai kompensētu kaitējumu, kas pakalpojumu sniedzējam nodarīts ar to, ka klients anulējis rezervāciju, – šajā gadījumā esot jāsecina, ka līgumā paredzētā summa ir fiksēta kompensācija par zaudējumiem, kas pakalpojumu sniedzējam radušies tādēļ, ka pakalpojuma saņēmējs lauzis līgumu.

24 Situācija, kas Tiesai bija jāizskata 2007. gada 18. jūlija spriedumā *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440), nav analoga vai līdzīga situācijai pamatlietā. Minētajā spriedumā Tiesa uzskatīja it īpaši, ka nepastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību, jo istabas rezervēšana nav autonoma un individualizējama pakalpojumu sniegšana. Turklāt tā nosprieda, ka tādā situācijā kā lietā, kurā pasludināts minētais spriedums, rokasnauda ir fiksēta atlīdzība, kas paredzēta, lai kompensētu pakalpojumu sniedzējam klienta atkāpšanos, un ka tādējādi tā nav atlīdzība par šādu pakalpojumu.

25 Savukārt šajā gadījumā patiešām notiek individualizējama pakalpojumu sniegšana, un pakalpojumu sniedzējs turklāt bija sācis darbus, par kuriem bija panākta vienošanās, tas bija gatavs pilnībā veikt šos darbus, lai tādējādi izpildītu šo līgumu. Ja tas tā nav, tad tādēļ, ka saņēmējs vairs nevēlas izmantot šī pakalpojumu sniedzēja pakalpojumus no tā neatkarīgu iemeslu dēļ. Turklāt summa, kas jāmaksā minētajam pakalpojumu sniedzējam, atbilst summai, kas līgumā paredzēta pakalpojumu sniegšanas pilnīgas izpildes gadījumā, atskaitot summas, kas ietaupītas tādēļ, ka darbi nav veikti. Tādējādi šo summu nevar uzskatīt par fiksētu zaudējumu atlīdzību, kuras mērķis ir atlīdzināt ciestos zaudējumus.

26 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto prejudiciālo jautājumu jāatbild, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka summa, kas atbilstoši līgumam maksājama pēc tam, kad pakalpojumu saņēmējs ir izbeidzis par šī pakalpojuma sniegšanu likumīgi noslēgtu līgumu, par kuru jāmaksā PVN, un pakalpojumu sniedzējs ir sācis sniegt šo pakalpojumu un ir gatavs to pabeigt, jāuzskata par atlīdzību par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību PVN direktīvas izpratnē.

Par tiesāšanās izdevumiem

27 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts

jāinterpretē tādējādi, ka

summa, kas atbilstoši līgumam maksājama pēc tam, kad pakalpojumu saņēmējs ir izbeidzis par šī pakalpojuma sniegšanu likumīgi noslēgtu līgumu, par kuru jāmaksā PVN, un pakalpojumu sniedzējs ir sācis sniegt šo pakalpojumu un ir gatavs to pabeigt, jāuzskata par atlīdzību par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību Direktīvas 2006/112 izpratnē.

[Paraksti]