Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 28 listopada 2024 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) – Zakres stosowania – Transakcje podlegające opodatkowaniu – Umowa o dzieło na realizację projektu budowlanego – Rozwiązanie umowy przez zamawiającego dzieło – Pojęcie „wynagrodzenia” – Kwalifikacja – Obowiązek zapłaty całej uzgodnionej kwoty po odliczeniu kosztów zaoszczędzonych przez usługodawcę – Artykuł 73 – Podstawa opodatkowania

W sprawie C-622/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Oberster Gerichtshof (sąd najwyższy, Austria) postanowieniem z dnia 25 września 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 października 2023 r., w postępowaniu:

rhtb: projekt gmbh

przeciwko

Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: F. Biltgen (sprawozdawca), prezes pierwszej izby, pełniący obowiązki prezesa siódmej izby, M.L. Arastey Sahún, prezes piątej izby, i J. Passer sędzia,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu rhtb: projekt gmbh – K. Klema, Rechtsanwalt,

– w imieniu Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH – M. Hübner, Rechtsanwalt,

* Język postępowania: niemiecki.

– w imieniu rządu austriackiego – A. Posch, J. Schmoll oraz F. Koppensteiner, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu czeskiego – L. Březinová, M. Smolek oraz J. Vláčil, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – F. Behre oraz J. Jokubauskaitė, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 73 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy dwiema spółkami z siedzibą w Austrii, a mianowicie, z jednej strony, rhtb: projekt gmbh (zwaną dalej „rhtb"), a z drugiej strony, Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH (zwaną dalej „Parkringiem"), w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) kwoty należnej z tytułu umowy w związku z rezygnacją przez zamawiającego dzieło (Parkring) z projektu budowlanego, którego realizacja została już rozpoczęta i który przedsiębiorstwo budowlane (rhtb) było gotowe sfinalizować.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT przewiduje, że opodatkowaniu VAT podlega „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

4 Artykuł 73 tej dyrektywy stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia".

Prawo austriackie

5 Paragraf 1168 ust. 1 zdanie pierwsze Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ogólnego kodeksu cywilnego), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanego dalej „ABGB”), stanowi:

„Jeżeli dzieło nie zostanie wykonane, przedsiębiorca ma prawo do uzgodnionego wynagrodzenia, jeżeli był gotowy do wykonania dzieła, a uniemożliwiły mu to okoliczności leżące po stronie zamawiającego; musi jednak zaliczyć to, co zaoszczędził w wyniku niewykonania dzieła lub nabył w inny sposób lub czego umyślnie nie nabył”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

6 W marcu 2018 r. rhtb i Parkring zawarły umowę o dzieło przewidującą, że rhtb ma wykonać projekt budowlany na kwotę 5 377 399,69 EUR, w tym 896 233,28 EUR z tytułu VAT. Po rozpoczęciu prac w czerwcu 2018 r. Parkring poinformował rhtb, że nie chce już, aby spółka ta realizowała ten projekt z przyczyn, których nie można przypisać rhtb.

7 W dniu 19 grudnia 2018 r. spółka rhtb zażądała, zgodnie z § 1168 ust. 1 zdanie pierwsze ABGB, od Parkringa zapłaty uzgodnionej kwoty w rozumieniu tego przepisu, po odliczeniu kosztów zaoszczędzonych z powodu nieuzasadnionego rozwiązania rozpatrywanej umowy o dzieło.

8 Ponieważ Parkring nie dokonał tej zapłaty, spółka rhtb wystąpiła do sądu pierwszej instancji z żądaniem zapłaty kwoty 1 540 820,10 EUR wraz z VAT podnosząc, że Parkring w nieuzasadniony sposób odstąpił od tej umowy i że w związku z tym była ona zobowiązana do zapłaty kwoty określonej w umowie. Parkring zakwestionował zasadność tego żądania, twierdząc, że spółka rhtb mogła domagać się jedynie zapłaty kwoty odpowiadającej wykonanym pracom.

9 Sąd pierwszej instancji uwzględnił żądanie rhtb, stwierdziwszy, że Parkring w nieuzasadniony sposób odstąpił od rzeczonej umowy, i orzekłszy, że kwota należna za roboty, które nie mogły zostać wykonane z powodu rozwiązania tej umowy, podlegała VAT.

10 Sąd apelacyjny zmienił orzeczenie sądu pierwszej instancji i orzekł, że od kwoty należnej z tytułu niewykonanych robót żaden VAT nie był należny, ponieważ nie miała miejsca wymiana świadczeń między stronami umowy.

11 Zarówno rhtb jak i Parkring wniosły skargę rewizyjną na to orzeczenie do Oberster Gerichtshof (sądu najwyższego, Austria), będącego sądem odsyłającym. Sąd ten orzekł w istocie, że w następstwie nieuzasadnionego rozwiązania umowy o dzieło przez Parkring, spółka rhtb miała prawo do kwoty uzgodnionej w umowie. Sąd odsyłający ma jednak wątpliwości co do tego, czy w świetle orzecznictwa Trybunału należy uznać, że tak należna kwota powinna być uznana za wynagrodzenie w rozumieniu dyrektywy VAT, ponieważ począwszy od chwili rozwiązania przez Parkring umowy o dzieło spółka rhtb nie jest już zobowiązana do spełnienia pozostałej części uzgodnionego świadczenia, a przesłanka, zgodnie z którą powinien istnieć bezpośredni związek między otrzymaną zapłatą a wykonanym świadczeniem, nie jest spełniona.

12 W tych okolicznościach Oberster Gerichtshof (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy [VAT] w związku z art. 73 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że kwota, jaką zamawiający dzieło jest zobowiązany zapłacić wykonawcy dzieła, nawet w przypadku gdy nie następuje (całkowite) wykonanie dzieła, jednak wykonawca był gotowy do spełnienia świadczenia, a uniemożliwiły mu to okoliczności leżące po stronie zamawiającego dzieło (na przykład odwołanie zamówienia), podlega opodatkowaniu VAT?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

13 Na wstępie należy zauważyć, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie zawiera żadnej wskazówki co do powodów, które skłoniły sąd odsyłający do zwrócenia się o wykładnię art. 73 dyrektywy VAT. Ponadto z wniosku tego nie wynika, że wykładnia tego przepisu jest konieczna dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym.

14 W konsekwencji należy uznać, że poprzez pytanie prejudycjalne sąd ten dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że kwotę należną z tytułu umowy w związku z rozwiązaniem przez usługobiorcę ważnie zawartej umowy dotyczącej świadczenia tej usługi, podlegającej VAT, której świadczenie usługodawca rozpoczął i był gotowy zakończyć, należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu dyrektywy VAT.

15 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, który określa zakres stosowania VAT, podatkowi temu podlega odpłatne świadczenie usług wykonywane na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

16 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w rozumieniu tego przepisu świadczenie usługi następuje „odpłatnie” tylko wtedy, jeżeli pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości wyodrębnionej usługi świadczonej usługobiorcy. Tak jest, w przypadku gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym wynagrodzeniem (wyrok z dnia 11 czerwca 2020 r., Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

17 Jeżeli chodzi o bezpośredni związek pomiędzy usługą świadczoną usługobiorcy a rzeczywistą wartością otrzymanego świadczenia, Trybunał orzekł, że świadczenie wzajemne w zamian za cenę płaconą przy podpisywaniu umowy o świadczenie usługi składa się z wynikającego z umowy prawa klienta do korzystania z wykonywania zobowiązań wynikających z tej umowy, niezależnie od tego, czy klient wykonuje to prawo. Tym samym usługodawca wykonuje tę usługę, jeżeli umożliwia ona klientowi korzystanie z niej, w związku z czym na istnienie wspomnianego bezpośredniego związku nie ma wpływu okoliczność, że klient nie korzysta ze wspomnianego prawa (wyrok z dnia 11 czerwca 2020 r., Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

18 W tym względzie należy dodać, że – jak wynika z orzecznictwa Trybunału – ustaloną z góry kwotę otrzymywaną przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwiązania przez jego klienta lub z przyczyn leżących po jego stronie umowy o świadczenie usług obowiązującej przez

określony okres, która to kwota odpowiada kwocie, jaką ten podmiot gospodarczy otrzymałby w tym okresie w braku takiego rozwiązania, należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług, które podlega jako takie VAT, nawet jeśli rozwiązanie to pociąga za sobą dezaktywację usług przewidzianych przez tę umowę przed upływem uzgodnionego okresu (zob. podobnie wyrok z dnia 11 czerwca 2020 r., Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

19 Wniosek ten tym bardziej zachowuje ważność w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której usługodawca zaczął świadczyć daną usługę i był gotów ją wykonać do końca za kwotę przewidzianą w umowie.

20 Po pierwsze bowiem, na świadczenie wzajemne w zamian za cenę płaconą przez usługobiorcę składa się jego prawo do korzystania z wykonywania przez usługodawcę obowiązków wynikających z umowy o świadczenie usług, nawet jeżeli usługobiorca nie chce lub nie może zrealizować tego prawa z przyczyn leżących po jego stronie (zob. podobnie wyrok z dnia 11 czerwca 2020 r., Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, pkt 35).

21 W sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym usługodawca nie tylko umożliwił usługobiorcy skorzystanie ze świadczenia usług w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 17 niniejszego wyroku, lecz ponieważ rozpoczął już uzgodnione roboty, rzeczywiście wykonał część tego świadczenia, przy czym był gotowy do wykonania go do końca.

22 Po drugie, przy stosowaniu wspólnego systemu VAT należy również uwzględnić realia gospodarcze i handlowe danej transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 11 czerwca 2020 r., Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo). Tymczasem należy stwierdzić, że z ekonomicznego punktu widzenia kwota należna na podstawie § 1168 ust. 1 ABGB odzwierciedla nie tylko uzgodnione w umowie wynagrodzenie za rozpatrywane usługi, po odliczeniu zaoszczędzonych kwot, co oznacza, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy kwotą będącą przedmiotem postępowania głównego a wyświadczoną usługą, lecz zapewnia ponadto usługodawcy minimalne wynagrodzenie umowne.

23 Wykładni zawartej w pkt 18 niniejszego wyroku nie podważa argument, zgodnie z którym, podobnie jak Trybunał orzekł w wyroku z dnia 18 lipca 2007 r., Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), w przedmiocie zadatku mającego na celu zrekompensowanie szkody poniesionej przez usługodawcę w wyniku odwołania rezerwacji przez klienta, należałoby w niniejszej sprawie stwierdzić, że kwota przewidziana w umowie stanowi ryczałtowe odszkodowanie za szkodę poniesioną przez usługodawcę w wyniku rozwiązania umowy przez usługobiorcę.

24 Sytuacja, którą rozważał Trybunał w wyroku z dnia 18 lipca 2007 r., Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), nie dotyczyła bowiem sytuacji analogicznej lub porównywalnej z sytuacją rozpatrywaną w postępowaniu głównym. W tymże wyroku Trybunał uznał w szczególności, że nie istniał bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymaną zapłatą, ponieważ rezerwacja pokoju nie stanowi niezależnego i możliwego do wyodrębnienia świadczenia usług. Trybunał orzekł ponadto, że zadatek stanowi, w sytuacji takiej jak rozpatrywana w sprawie zakończonej wspomnianym wyrokiem, ryczałtowe odszkodowanie służące naprawieniu szkody poniesionej przez usługodawcę w wyniku rezygnacji przez klienta, a zatem nie stanowi wynagrodzenia za takie świadczenie.

25 Natomiast w niniejszej sprawie istnieje możliwe do wyodrębnienia świadczenie usług, a ponadto usługodawca rozpoczął uzgodnione roboty, które był gotów wykonać w całości, aby w ten sposób wykonać umowę w należyty sposób. Jeżeli nie miało to miejsca, to ze względu na to, że usługobiorca nie chciał już korzystać z usług tego usługodawcy z powodów, których nie można temu ostatniemu przypisać. Co więcej, kwota należna rzeczonemu usługodawcy odpowiada kwocie przewidzianej w umowie za pełne wykonanie usług, po odliczeniu zaoszczędzonych kwot z uwagi na niewykonanie dzieła. Kwoty tej nie można zatem uznać za odszkodowanie ryczałtowe mające na celu naprawienie poniesionej szkody.

26 W świetle powyższych rozważań na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że kwotę należną z tytułu umowy w związku z rozwiązaniem przez usługobiorcę ważnie zawartej umowy dotyczącej świadczenia tej usługi, podlegającej VAT, której świadczenie usługodawca rozpoczął i był gotowy zakończyć, należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu dyrektywy VAT.

W przedmiocie kosztów

27 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

kwotę należną z tytułu umowy w związku z rozwiązaniem przez usługobiorcę ważnie zawartej umowy dotyczącej świadczenia tej usługi, podlegającej podatkowi od wartości dodanej, której świadczenie usługodawca rozpoczął i był gotowy zakończyć, należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu dyrektywy 2006/112.

Podpisy