HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

28 noiembrie 2024*

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) – Domeniu de aplicare – Operațiuni impozabile – Contract de antrepriză pentru realizarea unui proiect imobiliar – Reziliere a contractului de către beneficiar – Noțiunea de «remunerație» – Calificare – Obligație de a plăti suma totală convenită cu deducerea cheltuielilor economisite de prestator – Articolul 73 – Bază de impozitare”

În cauza C-622/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Oberster Gerichtshof (Curtea Supremă, Austria), prin decizia din 25 septembrie 2023, primită de Curte la 10 octombrie 2023, în procedura

rhtb: projekt gmbh

împotriva

Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul F. Biltgen (raportor), președintele Camerei întâi, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a șaptea, doamna M. L. Arastey Sahún, președintă a Camerei a cincea, și domnul J. Passer, judecător,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru rhtb: projekt gmbh, de K. Klema, Rechtsanwalt;

– pentru Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH, de M. Hübner, Rechtsanwalt;

– pentru guvernul austriac, de A. Posch, J. Schmoll și F. Koppensteiner, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: germana.

– pentru guvernul ceh, de L. Březinová, M. Smolek și J. Vláčil, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de F. Behre și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c) și a articolului 73 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între două societăți cu sediul în Austria, și anume rhtb: projekt gmbh (denumită în continuare „rhtb”), pe de o parte, și, Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH (denumită în continuare „Parkring”), pe de altă parte, în legătură cu supunerea la taxa pe valoarea adăugată (TVA) a sumei datorate contractual ca urmare a rezilierii de către beneficiar (Parkring) a unui proiect imobiliar a cărui realizare fusese deja inițiată și pe care întreprinderea de construcții (rhtb) era dispusă să îl finalizeze.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA prevede că este supusă TVA-ului „prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

4 Articolul 73 din această directivă prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

Dreptul austriac

5 Articolul 1168 alineatul (1) prima teză din Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Codul civil general), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „ABGB”), prevede:

„Prestatorul are dreptul la remunerația convenită chiar dacă lucrarea nu se realizează, în cazul în care era dispus să o execute și a fost împiedicat de împrejurări imputabile beneficiarului; cu toate acestea, el are obligația să deducă cheltuielile economisite ca urmare a neexecutării lucrării sau ceea ce a obținut sau a omis cu intenție să obțină printr-o altă utilizare.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

6 În luna martie 2018, rhtb și Parkring au încheiat un contract de antrepriză care prevedea că rhtb trebuia să realizeze construcția unui proiect imobiliar în valoare de 5 377 399,69 euro, care cuprindea 896 233,28 euro cu titlu de TVA. După începerea lucrărilor, Parkring a informat rhtb, în luna iunie 2018, că nu mai dorea ca aceasta din urmă să realizeze acest proiect din motive neimputabile rhtb.

7 La 19 decembrie 2018, în conformitate cu articolul 1168 alineatul (1) prima teză din ABGB, rhtb a solicitat Parkring plata sumei convenite, în sensul acestei dispoziții, cu deducerea cheltuielilor economisite ca urmare a rezilierii nejustificate a contractului de antrepriză în cauză.

8 Întrucât Parkring nu a efectuat această plată, rhtb a introdus o cerere la instanța de prim grad de jurisdicție având ca obiect obținerea plății unei sume de 1 540 820,10 euro, care cuprindea TVA-ul aferent, susținând că Parkring se retrăsese în mod nejustificat din acest contract și că, prin urmare, aceasta datora suma convenită prin contract. Parkring a contestat temeinicia acestei cereri, susținând că rhtb nu putea pretinde decât plata sumei corespunzătoare lucrărilor efectuate.

9 Instanța de prim grad de jurisdicție a admis cererea formulată de rhtb, arătând că Parkring se retrăsese în mod nejustificat din contractul menționat și considerând că suma datorată pentru lucrările care nu au putut fi efectuate ca urmare a rezilierii aceluiași contract era supusă TVA-ului.

10 Instanța de apel a modificat hotărârea primei instanțe, statuând că nu era datorat niciun TVA pentru suma datorată pentru lucrările neefectuate din moment ce nu existase un schimb de prestații între părțile la contract.

11 Atât rhtb, cât și Parkring au formulat recurs împotriva acestei decizii la Oberster Gerichtshof (Curtea Supremă, Austria), care este instanța de trimitere. Aceasta a statuat în esență că, în urma rezilierii nejustificate a contractului de antrepriză de către Parkring, rhtb avea dreptul la suma convenită prin contract. Cu toate acestea, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la aspectul dacă, având în vedere jurisprudența Curții, suma astfel datorată trebuie considerată ca reprezentând o remunerație, în sensul Directivei TVA, întrucât, având în vedere că începând cu rezilierea contractului de antrepriză de către Parkring, rhtb nu mai este obligată să furnizeze restul prestației convenite, nu ar fi îndeplinită condiția potrivit căreia trebuie să existe o legătură directă între contraprestația primită și prestația furnizată.

12 În aceste condiții, Oberster Gerichtshof (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din [Directiva TVA] coroborat cu articolul 73 din această directivă trebuie interpretat în sensul că suma de bani pe care beneficiarul o datorează prestatorului este supusă TVA-ului chiar și în cazul în care lucrarea nu a fost executată (integral), dar prestatorul a fost dispus să efectueze prestația și a fost împiedicat de împrejurări imputabile beneficiarului (de exemplu, anularea lucrării)?”

Cu privire la întrebarea preliminară

13 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că cererea de decizie preliminară nu conține nicio indicație cu privire la motivele care au determinat instanța de trimitere să solicite o interpretare a articolului 73 din Directiva TVA. În plus, din această cerere nu reiese că interpretarea acestei dispoziții este necesară pentru soluționarea litigiului principal.

14 În consecință, este necesar să se considere că, prin intermediul întrebării preliminare, această instanță solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că suma datorată contractual ca urmare a rezilierii de către beneficiarul unei prestări de servicii a unui contract încheiat în mod valabil privind furnizarea acestei prestări de servicii, supusă TVA-ului, pe care prestatorul începuse să o furnizeze și pe care era dispus să o finalizeze, trebuie considerată ca reprezentând remunerația unei prestări de servicii efectuată cu titlu oneros, în sensul Directivei TVA.

15 În această privință, este important de amintit că, în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, care definește domeniul de aplicare al TVA-ului, este supusă acestei taxe prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

16 Potrivit jurisprudenței Curții, o prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros” în sensul acestei dispoziții decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului individualizabil furnizat beneficiarului. Această situație se regăsește atunci când există o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită (Hotărârea din 11 iunie 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punctul 31 și jurisprudența citată).

17 În ceea ce privește legătura directă dintre serviciul furnizat beneficiarului și contravaloarea efectivă primită, Curtea a statuat deja că contravaloarea prețului plătit la momentul semnării contractului privind prestarea unui serviciu este constituită din dreptul clientului de a beneficia de executarea obligațiilor care decurg din contract, indiferent dacă clientul pune în aplicare acest drept. Astfel, prestatorul de servicii efectuează această prestație atunci când permite clienților să beneficieze de aceasta, astfel încât existența legăturii directe sus-menționate nu este afectată de faptul că clientul nu face uz de dreptul menționat (Hotărârea din 11 iunie 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punctul 32 și jurisprudența citată).

18 În această privință, trebuie adăugat că, astfel cum reiese din jurisprudența Curții, o sumă prestabilită primită de un operator economic în cazul rezilierii anticipate de către clientul său sau pentru un motiv imputabil acestuia din urmă a unui contract de prestări de servicii care trebuie să curgă pe o anumită perioadă, sumă care corespunde celei pe care acest operator ar fi primit-o în cursul perioadei respective în lipsa unei asemenea rezilieri, trebuie să fie considerată remunerație pentru o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros și supusă ca atare TVA-ului, chiar dacă o asemenea reziliere a presupus printre altele dezactivarea serviciilor prevăzute prin contract înaintea expirării perioadei convenite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iunie 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punctul 33 și jurisprudența citată).

19 Aceeași considerație trebuie să fie valabilă, *a fortiori*, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care prestatorul începuse să furnizeze prestarea de servicii în cauză și era pregătit să o execute până la termen pentru suma prevăzută în contract.

20 Astfel, pe de o parte, contravaloarea cuantumului care trebuie plătit de beneficiarul prestării de servicii este constituită din dreptul acestuia de a beneficia de executarea de către prestator a obligațiilor care decurg din contractul de prestare de servicii, chiar și în cazul în care beneficiarul nu mai dorește să pună în aplicare acest drept, pentru un motiv care îi este imputabil (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iunie 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punctul 35).

21 Într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, prestatorul de servicii nu numai că a oferit beneficiarului posibilitatea de a beneficia de prestarea de servicii, în sensul jurisprudenței citate la punctul 17 din prezenta hotărâre, ci, din moment ce inițiase deja lucrările convenite, a furnizat efectiv o parte din această prestație, arătându-se că era dispus să o execute până la finalizare.

22 Pe de altă parte, pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului, trebuie să se țină seama și de realitatea economică și comercială a operațiunii în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iunie 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punctul 40 și jurisprudența citată). Or, trebuie să se constate că, în cadrul unei abordări economice, suma datorată în temeiul articolului 1168 alineatul (1) din ABGB reflectă nu numai remunerația convenită contractual pentru serviciile în discuție, cu deducerea sumelor economisite, astfel încât există o legătură directă între suma în discuție în litigiul principal și serviciul prestat, ci asigură, în plus, prestatorului de servicii o remunerație contractuală minimă.

23 Interpretarea care figurează la punctul 18 din prezenta hotărâre nu este infirmată de argumentul potrivit căruia, astfel cum a statuat Curtea în Hotărârea din 18 iulie 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), în legătură cu arvuna prin care se urmărește compensarea prejudiciului suferit de un prestator ca urmare a anulării unei rezervări de către un client, ar fi necesar, în speță, să se concluzioneze că suma prevăzută contractual constituie o despăgubire forfetară pentru prejudiciul suferit de prestatorul de servicii ca urmare a rezilierii contractului de către beneficiarul prestării de servicii.

24 Astfel, situația asupra căreia Curtea a trebuit să se pronunțe în Hotărârea din 18 iulie 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), nu privea o situație analoagă sau comparabilă cu cea în discuție în cauza principală. În această hotărâre, Curtea a considerat în special că nu exista o legătură directă între serviciul prestat și contraprestația primită, rezervarea camerei neconstituind o prestare de servicii autonomă și individualizabilă. În plus, Curtea a statuat că arvuna constituia, într-o situație precum cea în discuție în cauza în care s-a pronunțat hotărârea menționată, o indemnizație forfetară destinată despăgubirii prestatorului de servicii ca urmare a desistării unui client și că, prin urmare, aceasta nu constituia retribuirea unei astfel de prestații.

25 În schimb, în speță există într-adevăr o prestare de servicii care poate fi individualizată, iar prestatorul începuse, de altfel, lucrările convenite pe care era dispus să le execute în totalitate pentru a duce astfel contractul la bun sfârșit. Situația nu a fost aceasta întrucât beneficiarul nu mai dorea să recurgă la serviciile acestui prestator din motive neimputabile acestuia. În plus, suma datorată prestatorului de servicii menționat corespunde celei prevăzute prin contract pentru executarea integrală a prestării de servicii, cu deducerea sumelor economisite ca urmare a nerealizării lucrării. Prin urmare, nu se poate considera că acest cuantum constituie o despăgubire forfetară prin care se urmărește repararea unui prejudiciu suferit.

26 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că suma datorată contractual ca urmare a rezilierii de către beneficiarul unei prestări de servicii a unui contract încheiat în mod valabil privind furnizarea acestei prestări de servicii, supusă TVA-ului, pe care prestatorul începuse să o furnizeze și pe care era dispus să o finalizeze, trebuie considerată ca reprezentând remunerația unei prestări de servicii efectuată cu titlu oneros, în sensul Directivei TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecată

27 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretat în sensul că

suma datorată contractual ca urmare a rezilierii de către beneficiarul unei prestări de servicii a unui contract încheiat în mod valabil privind furnizarea acestei prestări de servicii, supusă taxei pe valoarea adăugată, pe care prestatorul începuse să o furnizeze și pe care era dispus să o finalizeze, trebuie considerată ca reprezentând remunerația unei prestări de servicii efectuată cu titlu oneros, în sensul Directivei 2006/112.

Semnături