Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 28. novembra 2024*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 2 ods. 1 písm. c) – Pôsobnosť – Zdaniteľné transakcie – Zmluva o dielo týkajúca sa realizácie stavebného projektu – Výpoveď zmluvy zo strany objednávateľa diela – Pojem ‚protihodnota' – Kvalifikácia – Povinnosť zaplatiť celú dohodnutú sumu zníženú o náklady, ktoré poskytovateľ ušetril – Článok 73 – Zdaniteľný základ"

Vo veci C-622/23,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Oberster Gerichtshof (Najvyšší súd, Rakúsko) z 25. septembra 2023 a doručený Súdnemu dvoru 10. októbra 2023, ktorý súvisí s konaním:

rhtb: projekt gmbh

proti

Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda prvej komory F. Biltgen (spravodajca), vykonávajúci funkciu predsedu siedmej komory, predsedníčka piatej komory M. L. Arastey Sahún a sudca J. Passer,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– rhtb: projekt gmbh, v zastúpení: K. Klema, Rechtsanwalt,

– Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH, v zastúpení: M. Hübner, Rechtsanwalt,

– rakúska vláda, v zastúpení: A. Posch, J. Schmoll a F. Koppensteiner, splnomocnení zástupcovia,

– česká vláda, v zastúpení: L Březinová, M. Smolek a J. Vláčil, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: nemčina.

– Európska komisia, v zastúpení: F. Behre a J. Jokubauskaitė, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1 písm. c) a článku 73 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi dvoma spoločnosťami so sídlom v Rakúsku, a to na jednej strane spoločnosťou rhtb: projekt gmbh (ďalej len „rhtb“) a na druhej strane spoločnosťou Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH (ďalej len „Parkring“), vo veci zdanenia sumy, ktorá je splatná na základe zmluvy, daňou z pridanej hodnoty (DPH) po tom, čo stavebník (Parkring) zrušil stavebný projekt, ktorého realizácia sa už začala a ktorý bol stavebný podnik (rhtb) pripravený dokončiť.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH stanovuje, že „poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“, podlieha DPH.

4 Článok 73 tejto smernice stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

Rakúske právo

5 Ustanovenie § 1168 ods. 1 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Všeobecný občiansky zákonník) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „ABGB“) stanovuje:

„V prípade, že sa dielo nerealizuje, má zhotoviteľ napriek tomu nárok na dohodnutú protihodnotu, ak bol pripravený dielo vykonať, a zabránili mu v tom okolnosti, za ktoré je zodpovedný objednávateľ; musí však zohľadniť to, čo ušetril v dôsledku nevykonania diela alebo čo získal alebo úmyselne nezískal iným využitím.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

6 V marci 2018 rhtb a Parkring uzavreli zmluvu o dielo, v ktorej bolo stanovené, že rhtb má uskutočniť realizáciu stavebného projektu v hodnote 5 377 399,69 eura, z čoho DPH predstavovala 896 233,28 eura. Po začatí prác Parkring v júni 2018 informovala rhtb, že si už neželá, aby tento projekt realizovala, a to z dôvodov, za ktoré nezodpovedá rhtb.

7 Dňa 19. decembra 2018 rhtb v súlade s § 1168 ods. 1 prvou vetou ABGB požiadala Parkring v zmysle tohto ustanovenia o zaplatenie dohodnutej sumy po odpočítaní nákladov ušetrených z dôvodu neoprávneného vypovedania predmetnej zmluvy o dielo.

8 Keďže Parkring túto platbu neuskutočnila, rhtb podala na prvostupňový súd žalobu, ktorou sa domáhala zaplatenia sumy 1 540 820,10 eura, vrátane príslušnej DPH, pričom tvrdila, že Parkring od zmluvy odstúpila neoprávnene, a preto je povinná zaplatiť sumu dohodnutú v zmluve. Parkring spochybnila dôvodnosť tohto návrhu, pričom tvrdila, že rhtb sa môže domáhať len zaplatenia sumy zodpovedajúcej vykonaným prácam.

9 Prvostupňový súd vyhovel žalobe spoločnosti rhtub, pričom uviedol, že Parkring neoprávnene odstúpila od uvedenej zmluvy, a rozhodol, že suma splatná za práce, ktoré nemohli byť vykonané z dôvodu vypovedania tejto istej zmluvy, podlieha DPH.

10 Odvolací súd zmenil rozhodnutie prvostupňového súdu tak, že rozhodol, že zo sumy splatnej za nevykonané práce nie je splatná žiadna DPH, keďže medzi zmluvnými stranami nedošlo k výmene plnení.

11 Tak rhtb, ako aj Parkring podali proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok „Revision“ na Oberster Gerichtshof (Najvyšší súd, Rakúsko), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Tento súd v podstate rozhodol, že po neoprávnenom odstúpení od zmluvy o dielo zo strany spoločnosti Parkring mala rhtb nárok na zmluvne dohodnutú sumu. Vnútroštátny súd má však pochybnosti o tom, či sa má takto splatná suma vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora považovať za protihodnotu v zmysle smernice o DPH, pretože vzhľadom na to, že rhtb už od vypovedania zmluvy o dielo zo strany spoločnosti Parkring nie je povinná poskytnúť zvyšok dohodnutého plnenia, nie je splnená podmienka, podľa ktorej musí existovať priama súvislosť medzi prijatou protihodnotou a poskytnutým plnením.

12 Za týchto podmienok Oberster Gerichtshof (Najvyšší súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 2 ods. 1 písm. c) smernice [o DPH] v spojení s článkom 73 tejto smernice vykladať v tom zmysle, že suma, ktorú je objednávateľ diela dlžný zhotoviteľovi diela aj vtedy, ak k (úplnému) vykonaniu diela nedošlo, ale zhotoviteľ diela bol pripravený vykonať realizáciu diela a zabránili mu v tom okolnosti, za ktoré zodpovedá objednávateľ diela (napríklad zrušenie diela), podlieha dani z pridanej hodnoty?“

O prejudiciálnej otázke

13 Na úvod treba uviesť, že návrh na začatie prejudiciálneho konania neobsahuje žiadne informácie, pokiaľ ide o dôvody, ktoré viedli vnútroštátny súd k tomu, aby požiadal o výklad článku 73 smernice o DPH. Navyše z tohto návrhu nevyplýva, že výklad tohto ustanovenia je potrebný na vyriešenie sporu vo veci samej.

14 V dôsledku toho treba na prejudiciálnu otázku odpovedať, že článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že suma, ktorá je na základe zmluvy splatná v dôsledku vypovedania platne uzavretej zmluvy o poskytovaní služieb, podliehajúcom DPH, zo strany príjemcu poskytovaných služieb, ktoré poskytovateľ služieb začal poskytovať a ktorých poskytovanie bol pripravený dokončiť, sa má považovať za poskytovanie služby za protihodnotu v zmysle smernice o DPH.

15 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, ktorý definuje pôsobnosť DPH, podlieha tejto dani poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

16 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa poskytovanie služieb vykonáva za „protihodnotu“ v zmysle tohto ustanovenia, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za identifikovateľnú službu poskytnutú príjemcovi. Tak je to v prípade, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou (rozsudok z 11. júna 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, bod 31 a citovaná judikatúra).

17 Pokiaľ ide o priamu súvislosť medzi službou poskytnutou príjemcovi a skutočne prijatou protihodnotou, Súdny dvor rozhodol, že protihodnotou ceny zaplatenej pri podpise zmluvy o poskytovaní služby je právo zákazníka na plnenie záväzkov vyplývajúcich z tejto zmluvy bez ohľadu na to, či zákazník toto právo využije. Poskytovateľ služieb tak uskutoční toto plnenie hneď, keď umožní zákazníkovi, aby ho využil, takže na spomenutú existenciu priamej súvislosti nemá vplyv skutočnosť, že zákazník uvedené právo nevyužil (rozsudok z 11. júna 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, bod 32 a citovaná judikatúra).

18 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že vopred stanovená suma vyberaná poskytovateľom v prípade predčasného odstúpenia od zmluvy o poskytovaní služieb, ktorá má trvať určitú dobu, zo strany jeho zákazníka alebo z dôvodu, za ktorý zodpovedá tento zákazník, pričom táto suma predstavuje sumu, ktorú by tento poskytovateľ vyberal po zvyšok tejto doby, ak by k predčasnému odstúpeniu zmluvy nedošlo, sa musí považovať za protihodnotu za poskytovanie služieb a ako taká musí podliehať DPH, aj keď toto odstúpenie znamená ukončenie dodávania tovarov a poskytovania služieb uvedených v tejto zmluve pred uplynutím doby, na ktorú bola uzavretá (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júna 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, bod 33 a citovanú judikatúru).

19 Rovnaká úvaha musí platiť *a fortiori* v takej situácii, o akú ide vo veci samej, v ktorej poskytovateľ začal poskytovať dotknuté služby a bol pripravený tieto služieb poskytovať až do splnenia zmluvy za zmluvne dohodnutú sumu.

20 Na jednej strane je totiž protihodnotou sumy, ktorú má zaplatiť príjemca poskytovaných služieb, právo príjemcu poskytovaných služieb na to, aby poskytovateľ služieb plnil záväzky vyplývajúce zo zmluvy o poskytovaní služieb, aj keď príjemca už nechce toto právo uplatniť z dôvodu, za ktorý zodpovedá (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júna 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, bod 35).

21 V takej situácii, o akú ide vo veci samej, poskytovateľ služieb nielenže umožnil príjemcovi mať prospech z poskytovaných služieb v zmysle judikatúry citovanej v bode 17 tohto rozsudku, ale vzhľadom na to, že už začal vykonávať dohodnuté práce, skutočne poskytol časť tohto plnenia, pričom uviedol, že bol pripravený vykonávať toto plnenie až do jeho dokončenia.

22 Na druhej strane je na účely uplatnenia spoločného systému DPH potrebné zohľadniť aj hospodársku a obchodnú realitu predmetnej transakcie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júna 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, bod 40 a citovanú judikatúru). Treba pritom konštatovať, že v rámci hospodárskeho prístupu suma dlžná podľa § 1168 ods. 1 ABGB neodráža len zmluvne dohodnutú protihodnotu za predmetné služby, zníženú o ušetrené sumy, čo znamená, že existuje priama súvislosť medzi sumou, o ktorú ide vo veci samej, a poskytnutou službou, ale navyše zabezpečuje poskytovateľovi služieb minimálnu zmluvnú odmenu.

23 Výklad uvedený v bode 18 tohto rozsudku nie je spochybnený tvrdením, podľa ktorého treba v prejednávanej veci dospieť k záveru, že zmluvne stanovená suma predstavuje paušálnu náhradu škody, ktorú poskytovateľ služieb utrpel v dôsledku vypovedania zmluvy príjemcom služby, podobne ako Súdny dvor rozhodol v rozsudku z 18. júla 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), vo veci zálohy, ktorej cieľom bolo nahradiť škodu, ktorú utrpel poskytovateľ služieb z dôvodu zrušenia rezervácie zákazníkom.

24 Situácia, ktorou sa Súdny dvor zaoberal v rozsudku z 18. júla 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), sa totiž netýkala situácie, ktorá by bola analogická alebo porovnateľná so situáciou, o ktorú ide vo veci samej. V tomto rozsudku Súdny dvor najmä konštatoval, že neexistuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou, keďže rezervácia izby nepredstavuje samostatné a identifikovateľné poskytnutie služieb. Okrem toho rozhodol, že záloha predstavuje v situácii, o akú išlo vo veci, v ktorej bol vydaný uvedený rozsudok, paušálnu náhradu, ktorá slúži na účely odškodnenia poskytovateľa služby v dôsledku odstúpenia zákazníka od zmluvy, a teda nepredstavuje protihodnotu za takéto plnenie.

25 V prejednávanej veci naopak skutočne existuje identifikovateľné poskytnutie služieb a poskytovateľ navyše začal vykonávať dohodnuté práce, ktoré bol pripravený dokončiť v celom rozsahu, a tým riadne splniť zmluvu. To, že sa tak nestalo, je spôsobené tým, že príjemca už nechcel využívať služby tohto poskytovateľa z dôvodov, za ktoré tento poskytovateľ nezodpovedá. Navyše suma dlžná uvedenému poskytovateľovi služieb zodpovedá sume, ktorá bola zmluvne stanovená za poskytnutie služieb v celom rozsahu, zníženej o sumy, ktoré boli ušetrené z toho dôvodu, že sa realizácia diela neuskutočnila. Túto sumu teda nemožno považovať za paušálnu náhradu škody, ktorá má nahradiť spôsobenú ujmu.

26 V dôsledku toho treba na prejudiciálnu otázku odpovedať, že článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že suma, ktorá je na základe zmluvy splatná v dôsledku vypovedania platne uzavretej zmluvy o poskytovaní služieb, podliehajúcom DPH, zo strany

príjemcu poskytovaných služieb, ktoré poskytovateľ služieb začal poskytovať a ktorých poskytovanie bol pripravený dokončiť, sa má považovať za poskytovanie služby za protihodnotu v zmysle smernice o DPH.

O trovách

27 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

sa má vykladať v tom zmysle, že:

suma, ktorá je na základe zmluvy splatná v dôsledku vypovedania platne uzavretej zmluvy o poskytovaní služieb, podliehajúcom dani z pridanej hodnoty, zo strany príjemcu poskytovaných služieb, ktoré poskytovateľ služieb začal poskytovať a ktorých poskytovanie bol pripravený dokončiť, sa má považovať za poskytovanie služby za protihodnotu v zmysle smernice o DPH.

Podpisy