Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 28 november 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 c – Tillämpningsområde – Beskattningsbara transaktioner – Entreprenadavtal om genomförande av ett fastighetsprojekt – Byggherrens uppsägning av avtalet – Begreppet ersättning – Kvalificering – Skyldighet att betala det totala avtalade beloppet efter avdrag för de kostnader som tjänsteleverantören har sparat in – Artikel 73 – Beskattningsunderlag”

I mål C-622/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Oberster Gerichtshof (Högsta domstolen, Österrike) genom beslut av den 25 september 2023, som inkom till domstolen den 10 oktober 2023, i målet

rhtb: projekt gmbh

mot

Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på första avdelningen F. Biltgen (referent), tillika tillförordnad ordförande på sjunde avdelningen, ordföranden på femte avdelningen M.L. Arastey Sahún, samt domaren J. Passer,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– rhtb: projekt gmbh, genom K. Klema, Rechtsanwalt,

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

* Rättegångsspråk: tyska.

– Österrikes regering, av A. Posch, J. Schmoll och F. Koppensteiner, samtliga i egenskap av ombud,

– Tjeckiens regering, av L. Březinová, M. Smolek och J. Vláčil, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, av F. Behre och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 c och 73 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan två bolag med säte i Österrike, nämligen å ena sidan, rhtb: projekt gmbh (nedan kallat rhtb), och, å andra sidan, Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH (nedan kallat Parkring). Målet rör påförande av mervärdesskatt på det belopp som ska betalas när byggherren (Parkring) avbrutit ett fastighetsprojekt, vilket redan hade påbörjats, och som byggföretaget (rhtb) var beredd att slutföra.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska ”[t]illhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap” vara föremål för mervärdesskatt.

4 I artikel 73 i direktivet föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

Österrikisk rätt

5 I 1168 § punkt 1 första meningen i Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (allmänna civillagen), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad ABGB), föreskrivs följande:

”Näringsidkaren har rätt att erhålla den avtalade ersättningen även om entreprenaden inte genomförs om vederbörande var beredd att tillhandahålla tjänsten, men hindrats från detta på grund av omständigheter som är hänförliga till beställaren. Från denna ersättning ska emellertid göras avdrag

för de belopp som, till följd av att arbetet inte har utförts, näringsidkaren har sparat in eller har intjänat genom annan användning, eller avsiktlig underlåtit att intjäna.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

6 I mars 2018 ingick rhtb och Parkring ett entreprenadavtal enligt vilket rhtb skulle uppföra ett fastighetsprojekt till ett belopp av 5 377 399,69 euro, inklusive mervärdesskatt på 896 233,28 euro. Efter det att byggarbetet hade påbörjats informerade Parkring i juni 2018 rhtb om att Parkring inte längre önskade att rhtb skulle genomföra projektet av skäl som inte kunde tillskrivas rhtb.

7 Den 19 december 2018 begärde rhtb, i enlighet med 1168 § punkt 1 första meningen i ABGB, att Parkring skulle betala det avtalade beloppet, i den mening som avses i denna bestämmelse, med avdrag för de kostnader som sparats in på grund av den omotiverade uppsägningen av det aktuella entreprenadavtalet.

8 Eftersom Parkring inte gjorde någon sådan betalning, väckte rhtb talan vid domstolen i första instans. Bolaget yrkade betalning av ett belopp på 1 540 820,10 euro, vilket inbegrep tillhörande mervärdesskatt, och gjorde gällande att Parkring utan fog hade frånträtt avtalet och att Parkring således var skyldigt att betala det avtalade beloppet. Parkring bestred yrkandet och gjorde gällande att rhtb endast kunde göra anspråk på betalning av det belopp som motsvarade de utförda arbetena.

9 Domstolen i första instans biföll rhtbs talan och konstaterade att Parkring på ett omotiverat sätt hade frånträtt avtalet samt fastställde att det belopp som skulle betalas för de arbeten som inte hade kunnat utföras på grund av att avtalet hade sagts upp var mervärdesskattepliktigt.

10 Domstolen i andra instans ändrade underinstansens avgörande och slog fast att det inte skulle påföras någon mervärdesskatt på det belopp som skulle betalas för de arbeten som inte hade utförts, eftersom det inte hade skett något utbyte av prestationer mellan avtalsparterna.

11 Såväl rhtb som Parkring överklagade detta avgörande till Oberster Gerichtshof (Högsta domstolen, Österrike), vilken är den hänskjutande domstolen. Nämnda domstol fann i huvudsak att rhtb hade rätt till det avtalade beloppet efter Parkrings omotiverade uppsägning av entreprenadavtalet. Den hänskjutande domstolen är emellertid osäker på huruvida, mot bakgrund av EU-domstolens praxis, det belopp som ska betalas ska anses utgöra ersättning i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, eftersom villkoret om att det ska finnas ett direkt samband mellan den ersättning som erhållits och den tjänst som tillhandahållits inte är uppfyllt, i och med att rhtb inte längre var skyldigt att tillhandahålla återstoden av den avtalade tjänsten från och med den dag då Parkring sade upp entreprenadavtalet.

12 Mot denna bakgrund beslutade Oberster Gerichtshof (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 2.1 c i [mervärdesskattedirektivet] jämförd med artikel 73 i samma direktiv tolkas så, att det belopp som beställaren är skyldig att betala entreprenören även om uppdraget inte utförs (i dess helhet), trots att entreprenören var beredd att tillhandahålla tjänsten, men hindrades från att göra detta på grund av omständigheter som är hänförliga till beställaren (till exempel en avbeställning av entreprenaden), ska vara föremål för mervärdesskatt?”

Prövning av tolkningsfrågan

13 Det ska inledningsvis påpekas att begäran om förhandsavgörande inte innehåller någon uppgift om skälen till att den hänskjutande domstolen har begärt en tolkning av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet. Det framgår inte heller av begäran om förhandsavgörande att tolkningen av denna bestämmelse är nödvändig för att avgöra det nationella målet.

14 Den hänskjutande domstolen ska följaktligen anses ha ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det belopp som enligt avtalet ska betalas till följd av att tjänstemottagaren har sagt upp ett med giltig verkan ingånget avtal om tillhandahållande av tjänster, vilket var ett mervärdesskattepliktigt tillhandahållande som tjänsteleverantören påbörjat och var beredd att slutföra, ska anses utgöra ersättning för ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

15 Härvidlag erinrar EU-domstolen om att enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet, i vilken tillämpningsområdet för mervärdesskatt fastställs, ska tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt.

16 Enligt domstolens praxis tillhandahålls en tjänst ”mot ersättning”, i den mening som avses i nämnda bestämmelse, endast om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär att det sker ett utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet för en särskiljbar tjänst som tillhandahålls mottagaren. Så är fallet om det föreligger ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det mottagna motvärdet (dom av den 11 juni 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

17 Vad gäller det direkta sambandet mellan den tjänst som tillhandahålls mottagaren och det faktiska motvärde som erhålls, har domstolen slagit fast att motvärdet av det pris som betalas vid undertecknandet av ett avtal om tillhandahållande av en tjänst utgörs av kundens rätt att dra nytta av fullgörandet av de skyldigheter som följer av avtalet, oberoende av om kunden utnyttjar denna rätt eller inte. Tjänsteleverantören utför således tjänsten i och med att kunden ges möjlighet att utnyttja densamma, vilket innebär att det saknar betydelse för frågan huruvida ett sådant direkt samband föreligger om kunden väljer att inte använda sig av denna rätt (dom av den 11 juni 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

18 Härvidlag ska det tilläggas att det framgår av domstolens praxis att ett i förväg fastställt belopp som betalas till en näringsidkare i samband med att ett tjänsteavtal i vilket det föreskrivs en minsta bindningstid sägs upp i förtid av en kund, eller av en anledning som är hänförlig till kunden, varvid detta belopp motsvarar det belopp som näringsidkaren skulle ha erhållit under den återstående bindningstiden om avtalet inte sagts upp, ska anses utgöra betalning för en tjänst som tillhandahålls mot ersättning och därmed vara föremål för mervärdesskatt, även om en sådan uppsägning innebär. bland annat, att de tjänster som anges i avtalet avaktiveras före utgången av den överenskomna perioden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juni 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

19 Detta synsätt gäller i än högre grad i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet, där tjänsteleverantören hade börjat tillhandahålla den aktuella tjänsten och var beredd att utföra tjänsten fram till dess att uppdraget var slutfört, för det avtalade beloppet.

20 Motvärdet för det belopp som mottagaren av tjänsten ska betala utgörs nämligen av dennes rätt att dra nytta av de skyldigheter som tjänsteleverantören har enligt avtalet om tillhandahållande av tjänster, även om mottagaren inte längre vill utnyttja denna rättighet på grund av en omständighet som kan tillskrivas mottagaren (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juni 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punkt 35).

21 I en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet har tjänsteleverantören inte bara gett mottagaren möjlighet att dra nytta av tillhandahållandet av tjänsterna, i den mening som avses i den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 17 ovan, utan även, eftersom tjänsteleverantören redan hade påbörjat det avtalade arbetet, faktiskt tillhandahållit en del av tjänsten, varvid det ska påpekas att tjänsteleverantören var beredd att utföra tjänsten till dess att arbetet hade avslutats.

22 Vid tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska även de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena kring den aktuella transaktionen beaktas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juni 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punkt 40 och där angiven rättspraxis). Domstolen konstaterar att enligt ett ekonomiskt synsätt återspeglar det belopp som ska betalas enligt 1168 § punkt 1 i ABGB inte bara den avtalade ersättningen för tjänsterna i fråga, efter avdrag för de belopp som sparats in – vilket innebär att det finns ett direkt samband mellan det belopp som är aktuellt i det nationella målet och den tillhandahållna tjänsten, utan beloppet säkerställer även att tjänsteleverantören erhåller en avtalsenlig minimiersättning.

23 Tolkningen i punkt 18 ovan påverkas inte av argumentet att man, i likhet med vad domstolen slog fast i domen av den 18 juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), avseende handpenning som syftar till att ersätta den skada som en tjänsteleverantör lidit till följd av att en kund avbokat en bokning, i förevarande fall skulle kunna dra slutsatsen att det avtalade beloppet utgör en schablonersättning för den skada som tjänsteleverantören har lidit till följd av att tjänstemottagaren sade upp avtalet.

24 Den situation som domstolen hade att ta ställning till i domen av den 18 juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), avsåg nämligen inte en liknande eller jämförbar situation som den som är aktuell i det nationella målet. I den domen fann domstolen särskilt att det inte fanns något direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det erhållna vederlaget, eftersom bokningen av rummet inte utgjorde ett tillhandahållande av en självständig tjänst som kunde individualiseras. Domstolen slog vidare fast att handpenningen, i en sådan situation som den som var aktuell i det mål som avgjordes genom nämnda dom, utgjorde en schablonersättning som syftade till att ersätta tjänsteleverantören till följd av att en kund hade frånträtt avtalet och att handpenningen således inte utgjorde ersättning för en sådan tjänst.

25 I förevarande mål föreligger det däremot ett tillhandahållande av en tjänst som kan individualiseras, och tjänsteleverantören hade för övrigt påbörjat de avtalade arbeten som denne var beredd att utföra i sin helhet för att på så sätt fullfölja avtalet. Att så inte skedde berodde på att mottagaren inte längre önskade använda sig av denna tjänsteleverantörs tjänster av skäl som inte kan tillskrivas tjänsteleverantören. Det belopp som ska betalas till tjänsteleverantören motsvarar dessutom det belopp som avtalats för det fullständiga utförandet av tjänsterna, med avdrag för eventuella belopp som sparats in till följd av att arbetet inte utförts. Detta belopp kan således inte anses utgöra en schablonersättning som syftar till att ersätta den skada som lidits.

26 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det belopp som enligt avtalet ska betalas till följd av att tjänstemottagaren har sagt upp ett med giltig verkan ingånget avtal om tillhandahållande av tjänster, vilket var ett mervärdesskattepliktigt tillhandahållande som tjänsteleverantören påbörjat och var beredd att slutföra, ska anses utgöra ersättning för ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

Rättegångskostnader

27 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så,

att det belopp som enligt avtalet ska betalas till följd av att tjänstemottagaren har sagt upp ett med giltig verkan ingånget avtal om tillhandahållande av tjänster, vilket var ett mervärdesskattepliktigt tillhandahållande som tjänsteleverantören påbörjat och var beredd att slutföra, ska anses utgöra ersättning för ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i direktiv 2006/112.

Underskrifter