

Predmet C-622/23**Zahtjev za prethodnu odluku****Datum podnošenja:**

10. listopada 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Oberster Gerichtshof (Austrija)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

25. rujna 2023.

Tužitelj:

rhtb: projekt gmbh

Tuženik:

Parkring 14-16 Immobilienverwertung GmbH

Oberster Gerichtshof (Vrhovni sud, Austrija) kao sud pred kojim se vodi revizijski postupak [omissis] u predmetu tužitelja rhtb: projekt gmbh, [omissis] 1220 Beč, [omissis] protiv tuženika Parkring 14-16 Immobilienverwertung GmbH, [omissis] 1010 Beč, [omissis] radi 1 540 820,10 eura [omissis], u postupku povodom tužiteljeve revizije protiv presude od 28. prosinca 2022., broj predmeta 5 R 143/22v, 5 R 144/22s-66, koju je donio Oberlandesgericht Wien (Visoki zemaljski sud u Beču, Austrija) kao žalbeni sud i kojom je preinačena presuda Handelsgerichta Wien (Trgovački sud u Beču, Austrija) od 30. lipnja 2022., broj predmeta 22 Cg 24/20b-51, [omissis] donio je

rješenje:

1. U skladu s člankom 267. UFEU-a Sudu Europske unije upućuje se sljedeće prethodno pitanje:

Treba li članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s člankom 73. te direktive tumačiti na način da iznos koji naručitelj djela duuguje izvođaču djela podliježe PDV-u, čak i ako se djelo ne izvrši (u cijelosti), ali ga je izvođač djela bio spreman izvršiti, a u tome su ga spriječile okolnosti koje je prouzročio naručitelj djela (primjerice poništenje narudžbe djela)?

2. [omissis] [prekid postupka]

Obrazloženje:

A. Činjenice

[1] Stranke (koje su obje društva s ograničenom odgovornošću) sklopile su krajem ožujka 2018. ugovor o djelu na temelju kojeg je tužitelj u svojstvu izvođača djela za tuženika u svojstvu naručitelja djela trebao izvesti radove suhe gradnje u okviru jednog građevinskog projekta. Ugovorena je naknada za djelo u iznosu od 5 377 399,69 eura, što je uključivalo PDV od 20 % u iznosu od 896 233,28 eura.

[2] Nakon što je tužitelj započeo radove, tuženik ga je krajem lipnja 2018. obavijestio da više ne želi primati njegove usluge.

[3] Razlog za raskid bilo je to što je tuženikov direktor izgubio strpljenje s tužiteljevim direktorom te je, osim toga, dobio povoljniju ponudu od drugog poduzetnika.

[4] Tužitelj je 19. prosinca 2018. izdao konačni račun (ugovorno potraživanje zbog neopravdanog poništenja narudžbe građevinsko-zanatskih radova), čiji je iznos bio 1 607 695,07 eura uvećan za PDV od 20 % i umanjen za garanciju za dobro izvršenje posla od 3 %.

[5] Tužitelj je zbog poništenja narudžbe uštedio troškove

- za materijal, uređaje i vanjske usluge u iznosu od 1 362 979 eura,
- za plaće u iznosu od 1 578 591 eura,
- za kamate za financiranje gradnje (1 %) u iznosu od 42 584 eura i
- za rizik povezan s projektom u iznosu od 21 292 eura,

odnosno ukupno 3 005 446 eura.

B. Argumenti stranaka

[6] **Tužitelj** zahtijeva iznos od 1 540 820,10 eura. Tvrdi da se raskid ugovora o djelu ne može pripisati njemu. Stoga na temelju članka 1168. Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Opći građanski zakonik, u daljnjem tekstu: ABGB) načelno ima pravo na punu naknadu za djelo. Nakon uračunavanja uštede, zbog neopravdanog raskida ugovora ima pravo na iznos od 1 252 995 eura neto, odnosno 1 503 594 eura bruto. Tomu valja dodati iznos od 37 226,10 eura za već obavljene radove umanjen za prethodno primljena plaćanja. Tužbeni iznos

izračunava se kao zbroj bruto iznosa zbog neopravdanog raskida ugovora i preostale naknade za djelo.

[7] **Tuženik** osporava sklapanje ugovora o djelu. Tužitelj je već dobio primjerenu naknadu za radove suhe gradnje obavljene bez pravne osnove. Na temelju članka 1168. ABGB-a isključeno je pravo na dodatnu naknadu.

C. Dosadašnji postupak

[8] **Prvostupanjski sud** prihvatio je tužbeni zahtjev. Potvrdio je da je sklopljen ugovor o djelu. Tuženik je raskinuo ugovor bez opravdanog razloga. Stoga tužitelj unatoč djelomično neizvršenom djelu ima pravo na naknadu za djelo umanjenu za uštedu na temelju članka 1168. stavka 1. ABGB-a. Bez detaljnijeg obrazloženja prvostupanjski sud priznao je tužitelju i pravo na PDV u iznosu od 250 599 eura sadržan u tužbenom iznosu u pogledu radova koji nisu obavljeni, ali koje treba nadoknaditi u skladu s člankom 1168. ABGB-a.

[9] **Žalbeni sud** preinačio je prvostupanjsku presudu na način da je prihvatio tužbeni zahtjev u iznosu od 1 290 221,10 eura [*omissis*] i odbio dodatni zahtjev u iznosu od 250 599 eura [*omissis*]. Smatrao je da je sklopljen ugovor o djelu. Potraživanje naknade na temelju članka 1168. stavka 1. prve rečenice ABGB-a dopijeva kada se djelo unatoč spremnosti izvođača djela da ga izvrši ne izvrši do kraja zbog okolnosti koje je prouzročio naručitelj. Točno je da izvođač djela u tom trenutku treba biti spreman izvršiti djelo, ali poništenjem narudžbe izvođačeva obveza izvršenja djela prestaje *ex nunc*. Naručitelj djela ne treba platiti umanjeno potraživanje naknade za djelo zbog protučinidbe izvođača djela te to potraživanje zbog izostanka usluge uz naknadu ne podliježe ni PDV-u. PDV sadržan u tužbenom iznosu iznosi 250 599 eura. Tužbeni zahtjev treba odbiti u tom dijelu.

[10] Rješenjem od današnjeg dana, **Oberster Gerichtshof** (Vrhovni sud), pred kojim su obje stranke pokrenule postupak, odbio je **tužnikovu reviziju**, u kojoj tuženik i dalje osporava sklapanje ugovora o djelu između stranaka, što je taj sud u biti obrazložio time da ne treba ispraviti ocjenu sudova nižeg stupnja da je sklopljen ugovor o djelu. Stoga u daljnjem postupku treba polaziti od te pravne ocjene.

[11] **Oberster Gerichtshof** (Vrhovni sud) sada još treba odlučiti o **tužiteljevoj reviziji**, kojom tužitelj u biti zahtijeva potvrđivanje presude prvostupanjskog suda uz obrazloženje da u okviru potraživanja na temelju članka 1168. ABGB-a ima pravo i na PDV jer iz detaljno opisanih razmatranja u pogledu prava Unije proizlazi da to potraživanje podliježe PDV-u.

D. Primjenjivo pravo Unije

[12] Člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

(SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva) predviđa se da „*isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav*” podliježe PDV-u.

Člankom 9. stavkom 1. Direktive određuje se:

„*Porezni obveznik*’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‘gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

[14] Člankom 24. stavkom 1. te direktive predviđa se:

„*Isporuka usluga*’ znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.”

[15] Člankom 73. te direktive određuje se:

„*U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.*”

E. Nacionalno pravo

E.1. Građansko pravo

[16] Članak 1168. ABGB-a sadržava odredbe za ugovor o djelu koji treba ocijeniti u ovom slučaju. Stavak 1. prva rečenica odredbe glasi kako slijedi:

„*Ako se djelo ne izvrši, izvođač unatoč tomu ima pravo na ugovorenu naknadu ako je bio spreman izvršiti djelo, a u tome su ga spriječile okolnosti koje je prouzročio naručitelj; međutim, treba uračunati iznos koji je uštedio zbog neizvršenja posla odnosno iznos koji je stekao zbog uporabe za druge svrhe ili čije je stjecanje namjerno izbjegao.*”

Prema ustaljenoj sudskoj praksi Oberster Gerichtshofa (Vrhovni sud), izvođač nema pravo na izvršenje ili dovršenje djela. Naprotiv, naručitelj može prema vlastitom nahođenju spriječiti izvršenje ili nastavak i dovršenje djela (RS0021809; vidjeti i RS0021831; RS0025771). U ovom slučaju to znači da činjenica da je tuženik u lipnju 2018. odbio dalje primati tužiteljeve usluge dovodi do (konačnog) neizvršenja (nedovršenog) djela i time do primjenjivosti navedene odredbe. Još jedna pravna posljedica poništenja narudžbe djela jest prijevremeni raskid

ugovornog odnosa. Poništenjem narudžbe prestaje izvođačeva obveza (daljnje) proizvodnje a da pritom izvođač ne treba raskinuti ugovor (7 Ob 43/14w; 8 Ob 131/17y). Pravo na temelju članka 1168. stavka 1. prve rečenice ABGB-a je pravo na naknadu, a ne pravo na naknadu štete (RS0021875).

E.2. Porezno pravo

U skladu s člankom 1. stavkom 1. točkom 1. Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: UStG) isporuke i druge usluge koje je poduzetnik u okviru svojeg poslovanja izvršio uz naknadu unutar države podliježu PDV-u. Oporezivanje ne isključuje činjenica da je transakcija provedena na temelju pravnog ili upravnog akta ili da je se smatra izvršenom na temelju zakonske odredbe.

[18] Ne postoji sudska praksa (najviših sudova) o pitanju podliježe li „naknada” koju treba platiti u ovom slučaju na temelju članka 1168. stavka 1. prve rečenice ABGB-a PDV-u u skladu s člankom 1. stavkom 1. točkom 1. UStG-a.

[19] U pravnoj teoriji uglavnom se zastupa sljedeće stajalište: u odnosu na predmetnu naknadu na temelju članka 1168. stavka 1. druge rečenice ABGB-a navodi se samo spremnost nositelja prava da izvrši uslugu (a ne stvarna usluga) koja u slučaju nepostojanja drugih okolnosti načelno ne podliježe PDV-u [omissis].

[20] Točkom 15. Direktive Bundesministeriuma für Finanzen (Savezno ministarstvo financija, Austrija) od 4. studenoga 2015., BMF-010219/0414-VI/4/2015 (UStR iz 2000.), koja se odnosi samo na porezna tijela, također se predviđa da plaćanja koja jedna ugovorna strana (u pravilu kupac) treba izvršiti zbog prijevremenog raskida ugovora ne podliježu PDV-u.

F. Obrazloženje prethodnog pitanja

[21] F.1. Kao što se to navodi u odjeljku E.2., u skladu sa stajalištem koje prevladava u Austriji potraživanje istaknuto u tužbi ne podliježe PDV-u i stoga nije opravdana tužiteljeva revizija, koja se odnosi samo na PDV sadržan u tužbenom zahtjevu.

[22] F.2. Međutim, u pogledu novije sudske prakse Suda Europske unije o slučajevima sličnima ovom slučaju postoje dvojbe o tome je li prevladavajuće stajalište u Austriji u skladu s pravom Unije.

[23] F.2.1. U spojenim predmetima Air-France/KLM, C-250/14, i Hop!-Brit Air SAS, C-289/14 (ECLI:EU:C:2015:841), Sud Europske unije utvrdio je presudom od 23. prosinca 2015. da članak 2. točku 1. i članak 10. stavak 2. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, kako je izmijenjena Direktivom

Vijeća 1999/59/EZ od 17. lipnja 1999., a zatim Direktivom Vijeća 2001/115/EZ od 20. prosinca 2001., treba tumačiti na način da izdavanje karata, koje obavlja zrakoplovna kompanija, podliježe porezu na dodanu vrijednost u slučaju kada putnici nisu upotrijebili te karte i za njih ne mogu dobiti povrat.

[24] F.2.2. U predmetu *Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia*, C-295/17 (ECLI:EU:C:2018:942), Sud Europske unije utvrdio je presudom od 22. studenoga 2018. da:

1. članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da prethodno utvrđeni iznos, koji gospodarski subjekt prima u slučaju da njegov korisnik prijevremeno raskine ugovor o pružanju usluga kojim se predviđa minimalno ugovorno razdoblje ili ako se taj ugovor raskine iz razloga koji se potonjem može pripisati, a koji odgovara iznosu koji bi taj subjekt primao tijekom ostatka navedenog razdoblja da do takvog raskida nije došlo, što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, treba smatrati naknadom za isporuku usluga koja se obavlja uz naknadu i koja kao takva podliježe tom porezu;

2. činjenica da je svrha paušalnog iznosa odvratiti korisnike od nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja i nadoknaditi štetu nanесenu operatoru u slučaju nepoštovanja tog razdoblja, činjenica da je naknada koju je primio trgovački zastupnik za sklapanje ugovora kojima se određuje minimalno ugovorno razdoblje veća od naknade predviđene u ugovorima kojima to razdoblje nije određeno i činjenica da je navedeni iznos u nacionalnom pravu kvalificiran kao ugovorna kazna nisu odlučujuće za kvalifikaciju prethodno utvrđenog iznosa u ugovoru o pružanju usluga koji korisnik duguje u slučaju prijevremenog raskida ugovora.

[25] F.2.3. U predmetu *Vodafone Portugal*, C-43/19 (ECLI:EU:C:2020:465), Sud Europske unije utvrdio je presudom od 11. lipnja 2020. da članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da iznose koje je gospodarski subjekt primio u slučaju prijevremenog raskida, zbog razloga pripisivih klijentu, ugovora o pružanju usluga kojim se predviđa poštovanje razdoblja vjernosti, u zamjenu za davanje povoljnijih poslovnih uvjeta tom klijentu, treba smatrati naknadom u okviru isporuke usluge uz naknadu u smislu te odredbe.

[26] F.3. Navedenim odlukama Suda Europske unije i ovom slučaju zajedničko je to da je riječ o novčanom iznosu koji je na temelju ugovora predstavljao naknadu za izvorno dugovanu ugovorenu uslugu te se (barem djelomično) duguje čak i ako usluga nije primljena zbog razloga koji se mogu pripisati korisniku (kupac, naručitelj djela).

[27] To ide u prilog tomu da i „naknada” na temelju članka 1168. stavka 1. prve rečenice ABGB-a o kojoj je riječ u ovom slučaju podliježe PDV-u.

[28] F.4. Međutim, činjenice iz navedenih odluka Suda Europske unije razlikuju se od činjenica u ovom slučaju:

[29] F.4.1. U spojenim predmetima Air-France/KLM, C-250/14, i Hop!-Brit Air SAS, C-289/14 (ECLLEU:C:2015:841), predmetna zrakoplovna kompanija svojim je klijentima u trenutku rezerviranog odlaska odnosno za vrijeme razdoblja valjanosti još dugovala uslugu leta. Zrakoplovna kompanija nije mogla pružiti (fiksno ili samo u određenom razdoblju valjanosti dugovanu) uslugu samo zato što je klijent kasnio s preuzimanjem jer se nije pojavio odnosno jer nije iskoristio uslugu za vrijeme razdoblja valjanosti.

[30] Suprotno tomu, u ovom slučaju izvođač djela koji je podnio tužbu više nije bio dužan obaviti (preostale) radove od trenutka u kojem je tuženi naručitelj djela poništio narudžbu (vidjeti odjeljak E.1.). Iako obvezu plaćanja PDV-a načelno treba ocijeniti neovisno o postojanju i valjanosti temeljnog ugovornog odnosa [*omissis*], u ovom su predmetu, neovisno o riječi „naknada” u članku 1168. stavku 1. prvoj rečenici ABGB-a, s obzirom na raskid ugovornog odnosa moguće dvojbe o tome je li riječ o uvjetu povezanom s izravnom vezom između primljene protučinidbe i pružene usluge (vidjeti presudu Suda u predmetu Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia, C-295/17 (ECLI:EU:C:2018:942), t. 39. i sljedeće) i je li u tom pogledu izvođač djela koji je podnio tužbu ujedno i „dobavljač”, a tuženi naručitelj djela ujedno i „kupac” u smislu članka 73. Direktive.

[31] F.4.2. Za razliku od ovog slučaja, u kojem je riječ o ugovoru o djelu kao obveznom odnosu cilja, u predmetima Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia, C-295/17 (ECLI:EU:C:2018:942), i Vodafone Portugal, C-43/19 (ECLI:EU:C:2020:465), bila je riječ o trajnim obveznim odnosima.

[32] Nadalje, iz tih dviju odluka proizlazi da iznos koji treba platiti u slučaju korisnikova prijevremenog raskida ugovora o pružanju usluga kojim se predviđa minimalno ugovorno razdoblje na određeni način i dalje ima svojstvo naknade, ali da „raskid ugovora tijekom razdoblja vjernosti opravdava naknadu u svrhu „vraćanja troškova povezanih sa subvencioniranjem terminala, instalacijom i aktivacijom usluge ili drugim promotivnim uvjetima” (C-43/19, t. 24.) odnosno da je svrha paušalnog iznosa „nadoknaditi štetu nanесenu operatoru u slučaju nepoštovanja tog razdoblja [...] [i] da je naknada koju je primio trgovački zastupnik za sklapanje ugovora kojima se određuje minimalno ugovorno razdoblje veća od naknade predviđene u ugovorima kojima to razdoblje nije određeno” (C-295/17, drugi odgovor).

[33] Potraživanju na temelju članka 1168. stavka 1. prve rečenice ABGB-a o kojem je riječ u ovom slučaju ne može se pripisati usporedivo svojstvo naknade.

G. [*omissis*] [prekid postupka]

[*omissis*]

Beč, 25. rujna 2023.

[*omissis*]

RADNI DOKUMENT