

**Asia C-622/23****Ennakkoratkaisupyyntö****Jättämispäivä:**

10.10.2023

**Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:**

Oberster Gerichtshof (ylin tuomioistuin, Itävalta)

**Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

25.9.2023

**Kantaja ja Revision-valittaja:**

rhtb: projekt gmbh

**Vastaja ja Revision-menettelyn vastapuoli:**

Parkring 14–16 Immobilienverwertung GmbH

Oberster Gerichtshof on Revision-tuomioistuimena antanut [– –] asiassa, jossa on valittajana rhtb: projekt gmbh, [– –] 1220 Wien, [– –] ja vastapuolena Parkring 14–16 Immobilienverwertung GmbH, [– –] 1010 Wien, [– –] ja jossa on kyse 1 540 820,10 eurosta [– –], menettelyssä, jossa valittaja on tehnyt Revision-valituksen muutoksenhakutuomioistuimena toimineen Oberlandesgericht Wienin (osavaltion ylioikeus, Wien) 28.12.2022 antamasta tuomiosta, GZ 5 R 143/22v, 5 R 144/22s-66, jolla muutettiin Handelsgericht Wienin (Wienin kauppautuomioistuin) 30.6.2022 antamaa tuomiota, GZ 22 Cg 24/20b-51, [– –] seuraavan

v ä l i p ä ä t ö k s e n:

1. Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään SEUT 267 artiklan nojalla seuraava ennakkoratkaisukysymys:

Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että arvonlisäveroa on maksettava määrästään, jonka tilaaja on velkaa urakoitsijalle silloinkin, kun urakkaa ei suoriteta (kokonaan) mutta urakoitsija oli suorittamiseen

valmis ja estyi suorittamiselta tilaajasta johtuvista syistä (kuten urakan peruuttamisen vuoksi)?

2. [–] [asian käsittelyn lykkääminen]

### Perustelut:

#### A. Tosiseikat

[1] Riidan osapuolet (molemmat rajavastuuyhtiöitä) tekivät vuoden 2018 maaliskuun lopussa urakkasopimuksen, jonka perusteella valittajana olevan urakoitsijan oli tarkoitus suorittaa vastapuolena olevalle tilaajalle rakennushankkeeseen liittyviä sisärakennustöitä. Sovittu hinta urakasta oli 5 377 399,69 euroa, johon sisältyi 896 233,28 euroa liikevaihtoveroa 20 prosentin verokannalla.

[2] Valittajan aloitettua työt vastapuoli ilmoitti vuoden 2018 kesäkuun lopussa valittajalle, ettei se enää halua käyttää valittajan palveluja.

[3] Sopimuksen purkaminen johtui siitä, että vastapuolen toimitusjohtaja oli menettänyt kärsivällisyytensä valittajan toimitusjohtajan vuoksi, minkä lisäksi hän oli saanut edullisemman tarjouksen toiselta yritykseltä.

[4] Valittaja toimitti 19.12.2018 loppulaskun (sopimusperusteinen saatava urakan perusteettoman peruuttamisen vuoksi), jonka loppusumma oli 20 prosentin liikevaihtoverolla lisätynä ja 3 prosentin vastuuvakuudella vähennettynä 1 607 695,07 euroa.

[5] Valittaja säästi kustannuksia tilauksen peruuttamisen vuoksi seuraavasti:

- 1 362 979 euroa materiaaleista, tarvikkeista ja ulkopuolisista palveluista.
- 1 578 591 euroa palkoista
- 42 584 euroa rakennuskoroista (1 prosentti) ja
- 21 292 euroa hankkeeseen liittyvän riskin osalta

eli yhteensä 3 005 446 euroa.

#### B. Asianosaisten lausumat

[6] **Valittaja** vaatii maksettavan 1 540 820,10 euroa. Se väittää, ettei se voinut vaikuttaa urakkasopimuksen purkamiseen. Siksi sillä on Itävallan yleisen siviililain (Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch, jäljempänä ABGB) 1168 §:n nojalla lähtökohtaisesti oikeus saada urakasta täysi hinta. Valittajan mukaan sillä

on kustannussäästöjen vähentämisen jälkeen oikeus saada 1 252 995 euron nettomaksu eli bruttona 1 503 594 euroa sopimuksen perusteettoman purkamisen vuoksi. Lisäksi se katsoo, että sillä oikeus saada 37 226,10 euroa jo tehdyistä töistä vähennettynä jo saaduilla maksuilla. Riitautettu määrä on sopimuksen perusteettoman purkamisen vuoksi maksettavan bruttomäärän ja maksamatta olevan urakkahinnan summa.

[7] **Vastapuoli** kiisti urakkasopimuksen syntymisen. Sen mukaan valittaja on jo saanut asianmukaisen hinnan ilman oikeudellista perustetta tehdyistä sisärakennustöistä. ABGB:n 1168 §:n nojalla ei voida vaatia tätä suurempaa vastiketta.

### C. Menettelyn tähänastiset vaiheet

[8] **Ensimmäisen asteen tuomioistuin** hyväksyi kannevaatimuksen. Se vahvisti urakkasopimuksen syntymisen. Sen mukaan vastapuoli oli purkanut sopimuksen ilman perusteltua syytä. Se totesi, että valittajalla oli näin ollen ABGB:n 1168 §:n 1 momentin nojalla oikeus urakkahintaan vähennettynä säästyneillä kustannuksilla, vaikka urakka oli jäänyt osittain suorittamatta. Perustelematta asiaa tarkemmin ensimmäisen asteen tuomioistuin määräsi maksamaan valittajalle myös vaadittuun määrään sisältyvän 250 599 euron suuruisen liikevaihtoveron, joka koski urakkatöitä, joita ei enää ollut suoritettu mutta jotka oli maksettava ABGB:n 1168 §:n nojalla.

[9] **Toisen asteen tuomioistuin** muutti ensimmäisen asteen tuomioistuimen antamaa ratkaisua siten, että se hyväksyi 1 290 221,10 euron [– –] kannevaatimuksen ja hylkäsi 250 599 euron lisävaatimuksen. Sen mukaan urakkasopimus oli syntynyt. Se totesi, että ABGB:n 1168 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukainen maksuvaatimus tulee maksettavaksi, jos urakka jää lopullisesti suorittamatta urakoitsijan suoritusvalmiudesta huolimatta tilaajaan liittyvien seikkojen vuoksi. Vaikka urakoitsijan on oltava kyseisenä ajankohtana valmis suoritukseen, sen suoritusvelvollisuus päättyy ex nunc sopimuksen peruuttamisen myötä. Se totesi, että tilaaja ei täytä alennettua urakkahintaa koskevaa vaatimusta urakoitsijan vastasuorituksen vuoksi, eikä se ole – koska suorituksia ei ole vaihdettu – myöskään liikevaihtoveron alainen. Vaadittuun määrään sisältyvä liikevaihtovero on 250 599 euroa. Se katsoi, että kannevaatimus on hylättävä tältä osin.

[10] **Oberster Gerichtshof** (ylin tuomioistuin), johon molemmat asianosaiset ovat valittaneet, on tänään antamallaan päätöksellä hylännyt vastapuolen Revision-valituksen, jossa vastapuoli kiistää edelleen osapuolten välisen urakkasopimuksen syntymisen, lähinnä sen perusteella, että alempien tuomioistuinten arviota urakkasopimuksen syntymisestä ei ole tarpeen oikaista. Tämä oikeudellinen arviointi on näin ollen jatkomenettelyn perustana.

[11] **Oberster Gerichtshofin** on nyt ratkaistava **valittajan Revision-valitus**, jossa valittaja vaatii lähinnä ensimmäisen asteen tuomioistuimen tuomion

pysyttämistä sen perusteella, että sillä on oikeus saada liikevaihtoveroa myös ABGB:n 1168 §:n mukaisesta saatavasta, koska tämä saatava on liikevaihtoveron alainen yksityiskohtaisesti kuvailtujen unionin oikeuteen liittyvien seikkojen vuoksi.

#### **D. Sovellettava unionin oikeus**

[12] Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä direktiivi) 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on suoritettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

[13] Direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

[14] Direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketoimintaa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”

[15] Direktiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

#### **E. Kansallinen oikeus**

##### **E. 1. Siviilioikeus**

[16] ABGB:n 1168 §:ään sisältyvät tässä asiassa arvioitavaa urakkasopimusta koskevat säännökset. Sen 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

*”Jos urakkaa ei suoriteta, urakoitsijalla on kuitenkin oikeus sovittuun vastikkeeseen, jos urakoitsija oli valmis palvelun suorittamiseen ja jos se estyi suorittamasta palvelua tilaajaan liittyvistä syistä; urakoitsijan on kuitenkin otettava huomioon, mitä se on säästänyt palvelun suorittamatta jättämisen vuoksi tai mitä se on ansainnut palvelun vaihtoehtoisesta käytöstä tai tietoisesti jättänyt ansaitsematta.*

Oberster Gerichtshofin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan elinkeinonharjoittajalla ei ole oikeutta urakan suorittamiseen tai loppuunsaattamiseen. On pikemminkin niin, että tilaaja voi halutessaan estää urakan aloittamisen tai jatkamisen ja loppuunsaattamisen (RS0021809; ks. myös RS0021831; RS0025771). Käsiteltävänä olevan asian kannalta tämä merkitsee sitä, että vastapuolen kieltäytyminen kesäkuussa 2018 käyttämästä enää valittajan palveluja johtaa siihen, että (vielä keskeneräinen) urakka jää (lopullisesti) suorittamatta ja että mainittua säännöstä sovelletaan. Urakan peruuttamisen oikeudellisena seurauksena on myös se, että sopimussuhde päättyy ennenaikaisesti. Sopimuksen purkamisen myötä elinkeinonharjoittajan velvollisuus (jatko)suorituksiin lakkaa ilman, että elinkeinonharjoittajan on peruutettava sopimus (7 Ob 43/14w; 8 Ob 131/17y). ABGB:n 1168 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukainen saatava on vastiketta koskeva saatava eikä vahingonkorvaussaatava (RS0021875).

## E.2. Vero-oikeus

Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, UStG) 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan liikevaihtoveroa maksetaan tavaroiden luovutuksista ja muista suorituksista, jotka elinkeinonharjoittaja suorittaa liiketoimintansa osana maan alueella vastikkeellisesti. Suoritusten verollisuutta ei estä se, että liiketoimi suoritetaan lain tai viranomaisen määräyksen perusteella tai se katsotaan suoritettuna lain säädöksen nojalla.

[18] Siitä, onko tässä asiassa ABGB:n 1168 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen nojalla maksettava ”vastike” UStG:n 1 §:n 1 momentin 1 kohdan nojalla liikevaihtoveron alainen, ei ole olemassa (ylimmän tuomioistuimen) oikeuskäytäntöä.

[19] Oikeuskirjallisuudessa on katsottu lähinnä seuraavaa: Kyseessä olevasta ABGB:n 1168 §:n 1 momentin toisessa virkkeessä tarkoitusta vastikkeesta on erotettava maksuun oikeutetun pelkkä suoritusvalmius, joka ei lähtökohtaisesti ole liikevaihtoveron alaista, jos muita tätä tukevia seikkoja ei ilmene [– –].

[20] Myös Itävallan liittovaltion valtiovarainministeriön 4.11.2015 antaman, vain veroviranomaisille osoitetun lainsäädäntöohjeen BMF-010219/0414-VI/4/2015 (UStR 2000) 15 kohdassa todetaan, että maksut, jotka sopimusosapuoli (yleensä ostaja) joutuu suorittamaan sopimuksen ennenaikaisen purkamisen vuoksi, eivät ole liikevaihtoveron alaisia.

## F. Ennakkoratkaisukysymyksen perustelu

[21] F.1. Kuten edellä kohdassa E.2 on todettu, Itävallassa vallitsevan näkemyksen mukaan kanteessa vaadittu saatava ei olisi liikevaihtoveron alainen ja näin ollen – kannevaatimukseen sisältyvää liikevaihtoveroa koskeva – valittajan Revisio-valitus ei olisi perusteltu.

[22] F.2. Kun otetaan huomioon Euroopan unionin tuomioistuimen viimeaikainen oikeuskäytäntö, joka koskee nyt tarkasteltavan asian kaltaisia tilanteita, herää kuitenkin epäilyksiä siitä, onko Itävallassa vallitseva näkemys unionin oikeuden mukainen.

[23] F.2.1. Unionin tuomioistuin on todennut 23.12.2015 antamassaan tuomiossa Air France-KLM, C-250/14 ja Hop!-Brit Air SAS, C-289/14 (EU:C:2015:841), että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 17.6.1999 annetulla neuvoston direktiivillä 1999/59/EY ja sitten 20.12.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/115/EY, 2 artiklan 1 alakohtaa ja 10 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että lentoyhtiön suorittamasta lentolippujen luovutuksesta on maksettava arvonlisäveroa tilanteessa, jossa matkustajat eivät ole käyttäneet näitä lippuja eivätkä ole voineet saada niiden hintaa palautetuksi.

[24] F.2.2. Euroopan unionin tuomioistuin on todennut 22.11.2018 antamassaan tuomiossa Serviços de Comunicações e Multimedia C-295/17 (EU:C:2018:942), että

1. yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että sellaisessa palvelusopimuksessa, jossa on sovittu sitoumuksen olevan voimassa tietyn vähimmäisajan, ennalta määritettyä määrää, jonka talouden toimija perii, jos asiakas irtisanoo sopimuksen ennen aikaisesti tai jos se irtisanotaan asiakkaasta johtuvasta syystä, ja joka vastaa sitä määrää, jonka kyseinen toimija olisi saanut jäljellä olevalta voimassaoloajalta, jollei tällaista irtisanomista olisi tapahtunut, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, on pidettävä vastikkeena vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta ja, sellaisena, arvonlisäverollisena;

2. luonnehdittaessa sitä palvelusopimuksessa ennalta määritetyn maksun määrää, joka asiakkaan on maksettava, jos sopimus irtisanotaan ennen aikaisesti, ratkaisevaa merkitystä ei ole sillä, että kyseisen kiinteämääräisen maksun tarkoituksena on kannustaa asiakasta noudattamaan sitoumuksen vähimmäisvoimassaoloaikaa ja korvata talouden toimijalle kyseisen ajan noudattamatta jäämisestä aiheutuva vahinko, tai sillä, että tällaisista hankituista määräaikaista sopimuksista maksetaan kauppaedustajalle suurempi palkkio kuin

sopimuksista, joiden vähimmäisvoimassaoloaika ei ole määritetty, eikä sillä, että laskutettava summa luonnehditaan kansallisissa oikeussäännöissä sopimussakoksi.

[25] F.2.3. Unionin tuomioistuin on todennut 11.6.2020 antamassaan tuomiossa Vodafone Portugal C-43/19 (EU:C:2020:465), että yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että määriä, jotka talouden toimija saa siinä tapauksessa, että palvelusopimus, jossa määrätään sitovan tilausjakson noudattamisesta vastikkeena tälle asiakkaalle edullisempien kaupallisten ehtojen myöntämisestä, päätetään enneaikaisesti asiakkaasta johtuvasta syystä, on pidettävänä vastikkeena vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta tässä säännöksessä tarkoitettulla tavalla.

[26] F.3. Mainituille unionin tuomioistuimen ratkaisuille on tämän asian kanssa yhteistä se, että ne koskevat rahasummaa, joka oli sopimuksen mukainen vastike sopimukseen alun perin perustuvasta palvelun suorituksesta ja joka on maksettava (ainakin osittain) silloinkin, kun palvelua ei käytetä tilaajasta (ostaja, tilaaja) johtuvista syistä.

[27] Tämä tukee sitä näkemystä, että myös tässä tarkasteltava ”vastike” on ABGB:n 1168 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen nojalla arvonlisäveron (liikevaihtoveron) alainen.

[28] F.4. Edellä mainittujen unionin tuomioistuimen ratkaisujen tosiseikat poikkeavat kuitenkin tämän asian tosiseikoista:

[29] F.4.1. Yhdistetyissä asioissa Air France-KLM C-250/14 ja Hop!-Brit Air SAS C-289/14 (EU:C:2015:841) asianomainen lentoyhtiö oli edelleen asiakkailleen kyseisen lentopalvelun velkaa varatun lennon ajankohtana tai lippujen voimassaoloaikana. Lentoyhtiö ei voinut suorittaa palvelua (joka oli suoritettava määrättyä ajankohtana tai vain tietyn voimassaoloajan kuluessa) vain siitä syystä, että asiakas ei ottanut suoritusta oikea-aikaisesti vastaan, koska hän ei ollut ilmaantunut paikalle eikä käyttänyt palvelua.

[30] Käsiteltävässä asiassa valittajana oleva urakoitsija ei sitä vastoin ollut enää velvollinen suorittamaan (jäljellä olevaa) urakkaa siitä ajankohdasta lähtien, jona vastapuolena oleva tilaaja peruutti sopimuksen (ks. E.1.). Vaikka arvonlisäverovelvollisuutta on lähtökohtaisesti arvioitava sen perustana olevan sopimussuhteen olemassaolosta ja pätevydestä riippumatta [– –], tässä asiassa voitaisiin sopimussuhteen päättymisen perusteella epäillä – ABGB:n 1168 §:n 1 momentin ensimmäiseen virkkeeseen sisältyvästä ilmaisusta ”vastike” huolimatta – täyttykö saadun vastasuorituksen ja palvelujen suorituksen välistä suoraa yhteyttä koskeva vaatimus (ks. tuomio Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia C-295/17 [EU:C:2018:942] 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja onko tältä osin valittajana oleva urakoitsija edelleen direktiivin 73 artiklassa tarkoitettu tavaran luovuttaja tai palvelun suorittaja ja vastapuolena oleva toimeksiantaja edelleen hankkija.

[31] F.4.2. Asiassa Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia C-295/17 (EU:C:2018:942) ja Vodafone Portugal C-43/19 (EU:C:2020:465) kyse oli kestopopimuksesta, toisin kuin nyt tarkasteltavassa asiassa, joka koskee urakkasopimusta ja kertosopimukseen perustuvaa oikeussuhdetta.

[32] Lisäksi molemmista tuomioista ilmenee, että määrä, joka on maksettava, jos asiakas irtisanoo ennenaikaisesti palvelusopimuksen, jonka on sovittu olevan voimassa tietyn vähimmäisajan, on edelleen tietyllä tavalla vastikkeen luonteinen, koska ”sopimuksen päättäminen sitovan tilausjakson aikana oikeuttaa korvausluonteiseen vastikkeeseen ”päätelaitteiden korvauksiin, palvelun asentamiseen ja aktivointiin tai muihin tarjousehtoihin liittyvien kustannusten takaisin perimiseksi” (C-43/19, 24 kohta) tai koska [maksun tarkoituksena on] ”korvata talouden toimijalle kyseisen ajan noudattamatta jäämisestä aiheutuva vahinko” tai koska ”tällaisista hankituista määräaikaisista sopimuksista maksetaan kauppaedustajalle suurempi palkkio kuin sopimuksista, joiden vähimmäisvoimassaoloaikaa ei ole määritetty” (C-295/17, toinen vastaus).

[33] Nyt tarkasteltavalla ABGB:n 1168 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaisella saatavalla ei ole vastaavaa vastikkeen luonnetta.

**G.** [–][asian käsittelyn lykkääminen]

[–]

Wien, 25.9.2023

[–]