

Věc C-622/23

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce**Datum doručení:**

10. října 2023

Předkládající soud:

Oberster Gerichtshof (Rakousko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

25. září 2023

Žalobkyně:

rhtb: projekt gmbh

Žalovaná:

Parkring 14–16 Immobilienverwertung GmbH

Oberster Gerichtshof (Nejvyšší soudní dvůr, Rakousko) jakožto soud rozhodující o opravných prostředcích „Revision“ [omissis] vydal ve věci strany žalující rhtb: projekt gmbh, [omissis] 1220 Vídeň, [omissis] proti straně žalované Parkring 14–16 Immobilienverwertung GmbH, [omissis] 1010 Vídeň, [omissis] ohledně částky 1 540 820,10 eura [omissis] v řízení o opravném prostředku „Revision“ podaném stranou žalující proti rozsudku Oberlandesgericht Wien (Vrchní zemský soud ve Vídni, Rakousko) jakožto odvolacího soudu ze dne 28. prosince 2022, č.j. 5 R 143/22v, 5 R 144/22s-66, kterým byl pozměněn rozsudek Handelsgericht Wien (Obchodní soud ve Vídni, Rakousko) ze dne 30. června 2022, č.j. 22 Cg 24/20b-51, [omissis],

U s n e s e n í

tohoto znění:

1. Soudnímu dvoru Evropské unie se na základě článku 267 SFEU předkládá následující předběžná otázka:

Musí být čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení s článkem 73 této směrnice vykládán v tom smyslu, že částka, kterou je objednatel díla povinen

zhotoviteli zaplatit i v případě, že nedojde k (úplnému) provedení díla, avšak zhotovitel byl ochoten plnit a bylo mu v tom zabráněno okolnostmi na straně objednatele díla (například zrušením zakázky na provedení daného díla), podléhá dani z přidané hodnoty?

2. [omissis] [přerušeni řízení]

O d ů v o d n ě n í:

A. Skutkový stav

[1] Strany sporu (obě jsou společnosti s ručením omezeným) koncem března 2018 uzavřely smlouvu o dílo, podle které měla žalobkyně jakožto zhotovitel pro žalovanou jakožto objednatele provést suché stavební práce v rámci jistého stavebního projektu. Jako cena za dílo byla sjednána částka ve výši 5 377 399,69 eura, která zahrnovala dvacetiprocentní daň z obratu (dále jen „DPH“) ve výši 896 233,28 eura.

[2] Poté, co žalobkyně zahájila provádění prací, jí žalovaná koncem června 2018 oznámila, že si již nepřeje využívat služeb žalobkyně.

[3] Důvodem ukončení [smlouvy] byla skutečnost, že jednatel žalované ztratil trpělivost s jednatelem žalobkyně a mimoto od jiného podniku obdržel výhodnější nabídku.

[4] Dne 19. prosince 2018 žalobkyně předložila závěrečné vyúčtování (smluvní nárok vzniklý na základě neoprávněného zrušení zadaných prací), které po navýšení o DPH ve výši 20 % a snížení o zádržné ve výši 3 % znělo na částku 1.607.695,07 eura.

[5] Žalobkyně díky zrušení zakázky ušetřila náklady

- na materiál, náradí a plnění poskytnutá třetími osobami ve výši 1 362 979 eur
- na mzdy ve výši 1 578 591 eur
- na úroky z úvěrů přijatých na dobu provádění výstavby (1 %) ve výši 42 584 eura a
- na riziko související s daným projektem ve výši 21 292 eura,

celkem tedy 3 005 446 eur.

B. Argumenty účastnic řízení

[6] **Žalobkyně** se domáhá částky ve výši 1 540 820,10 eura. Tvrdí, že odstoupení od smlouvy o dílo nebylo způsobeno důvody na její straně. Proto má podle § 1168 [Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (všeobecný občanský zákoník, dále jen „ABGB“)] v zásadě nárok na plnou cenu za dílo. Po započtení ušetřených nákladů jí v důsledku neoprávněného odstoupení od smlouvy náleží částka ve výši 1 252 995 eur netto, tedy 1 503 594 eura brutto. Mimoto má za to, že jí přísluší částka za již provedené stavební práce, která po odečtení plateb, které už obdržela, činí 37 226,10 eura. Částku, která je předmětem žaloby, tvoří součet částky brutto, požadované z důvodu neoprávněného odstoupení od smlouvy, a zbývající ceny za dílo.

[7] **Žalovaná** zpochybňuje, že došlo k uzavření smlouvy o dílo. Žalobkyně podle ní za suché stavební práce provedené bez právního důvodu již obdržela přiměřenou odměnu. Nárok na úplatu podle § 1168 ABGB, který překračuje tento rámec, nevznikl.

C. Dosavadní řízení

[8] **Soud prvního stupně** žalobě vyhověl. Uznal, že došlo k uzavření smlouvy o dílo. Žalovaná podle něj od smlouvy odstoupila bez řádného důvodu. Žalobkyni tedy navzdory částečnému neprovedení díla náleží cena za dílo snížená o ušetřené náklady, jak stanoví § 1168 odst. 1 ABGB. Aniž to blíže odůvodnil, přiznal soud prvního stupně žalobkyni i DPH ve výši 250 599 eur, jež je zahrnuta v částce, která je předmětem žaloby, a vztahuje se ke stavebním pracím, které již nebyly provedeny, avšak které je třeba zaplatit na základě § 1168 ABGB.

[9] **Odvolací soud** pozměnil rozsudek soudu prvního stupně v tom smyslu, že žalobě vyhověl co do částky 1 290 221,10 eura [*omissis*] a co do zbývající částky ve výši 250 599 eur [*omissis*] ji zamítl. Má za to, že byla uzavřena smlouva o dílo. Nárok na úplatu podle § 1168 odst. 1 první věty ABGB vzniká v případě, že k provedení díla navzdory tomu, že je zhotovitel ochoten plnit, s konečnou platností nedojde vzhledem k okolnostem na straně objednatele. Zhotovitel sice musí být v daném okamžiku ochoten plnit, v důsledku zrušení zakázky však povinnost zhotovitele plnit zaniká *ex nunc*. Nárok na sníženou cenu za dílo není objednatelem uspokojen z důvodu protiplnění poskytnutého zhotovitelem a – vzhledem k tomu, že nedochází ke vzájemnému poskytnutí plnění – není ani předmětem DPH. DPH zahrnutá v částce, která je předmětem žaloby, činí 250 599 eur. V tomto rozsahu je třeba žalobní návrh zamítnout.

[10] **Oberster Gerichtshof** (Nejvyšší soudní dvůr), na který se obrátily obě účastnice řízení, usnesením z dnešního dne zamítl **opravný prostředek „Revision“** podaný žalovanou, ve kterém žalovaná i nadále zpochybňuje, že mezi účastnicemi řízení byla uzavřena smlouva o dílo, a v podstatě to odůvodnil tím, že posouzení soudů nižšího stupně, podle kterého došlo k uzavření smlouvy

o dílo, není třeba korigovat. Z tohoto právního posouzení je tedy třeba vycházet v dalším řízení.

[11] **Oberster Gerichtshof** (Nejvyšší soudní dvůr) nyní musí rozhodnout pouze o **opravném prostředku „Revision“ podaném žalobkyní**, kterým se žalobkyně v podstatě domáhá potvrzení rozsudku soudu prvního stupně s odůvodněním, že jí, pokud jde o nárok vzniklý na základě § 1168 ABGB, náleží rovněž DPH, protože tento nárok z blíže uvedených důvodů vyplývajících z unijního práva podléhá DPH.

D. Uplatňovaná ustanovení unijního práva

[12] Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice“) stanoví, že „*poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková*“, je předmětem DPH.

Článek 9 odst. 1 směrnice stanoví:

„Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

[14] Článek 24 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Poskytnutím služby“ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.“

[15] Článek 73 této směrnice stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člácích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

E. Vnitrostátní právo

E. 1. Občanské právo

[16] Ustanovení § 1168 ABGB obsahuje pravidla vztahující se na smlouvu o dílo, kterou je třeba posoudit v projednávaném případě. Odstavec 1 první věta tohoto ustanovení zní takto:

„I když dílo nebylo provedeno, náleží zhotoviteli sjednaná cena, pokud byl ochoten plnit a zabránily mu v tom okolnosti na straně objednatele; je však povinen započíst si to, co ušetřil neprovedením díla, co vydělal jinak, nebo co úmyslně zameškal vydělat.“

Podle ustálené judikatury [Oberster Gerichtshof (Nejvyšší soudní dvůr)] nemá zhotovitel na provedení nebo dokončení díla nárok. Objednatel naopak může podle svého uvážení zabránit zahájení nebo pokračování a dokončení díla (viz právní věta zveřejněná pod číslem RS0021809; viz rovněž právní věty RS0021831 a RS0025771). Pro projednávanou věc to znamená, že žalovaná v červnu 2018 odmítla nadále využívat služeb žalobkyně, (s konečnou platností) vede k neprovedení (dosud nedokončených částí) díla, a tedy k použití citovaného ustanovení. Zrušení zakázky na provedení díla vede – jakožto další právní důsledek – k předčasnému ukončení smluvního vztahu. Zrušením zakázky zaniká povinnost zhotovitele k (dalšímu) zhotovování, aniž je zapotřebí odstoupení zhotovitele (7 Ob 43/14w; 8 Ob 131/17y). Nárok vzniklý na základě § 1168 odst. 1 první věty ABGB je nárokem na úplatu, a nikoli nárokem na náhradu škody (právní věta RS0021875).

E.2. Daňové právo

Podle § 1 odst. 1 bodu 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) jsou předmětem DPH dodání zboží a jiná plnění za úplatu uskutečněná v tuzemsku podnikatelem v rámci jeho podnikatelské činnosti. Zdanění není vyloučeno z důvodu, že je plnění uskutečněno na základě právního nebo správního aktu nebo že se považuje za uskutečněné na základě právního předpisu.

[18] K otázce, zda „úplata“, kterou je v projednávané věci třeba zaplatit podle § 1168 odst. 1 první věty ABGB, podléhá DPH, neexistuje judikatura [Oberster Gerichtshof (Nejvyšší soudní dvůr)].

[19] V odborné literatuře je převážně zastáván tento názor: Oproti předmětné úplatě podle § 1168 odst. 1 druhé věty ABGB stojí (nikoli skutečné plnění, nýbrž) pouhá ochota osoby, která na ni má nárok, plnit, která bez toho, aby nastaly i další okolnosti, v zásadě nepodléhá DPH [omissis].

[20] Rovněž pokyny rakouského Bundesministerium für Finanzen (spolkové ministerstvo financí) ze dne 4. listopadu 2015, BMF-010219/0414-VI/4/2015, (zkráceně „UStR 2000“), které jsou určeny pouze daňovým orgánům, ve svém

bodě 15 stanoví, že platby, které je některá smluvní strana (zpravidla kupující) povinna uhradit v důsledku svého předčasného ukončení smlouvy, nepodléhají DPH.

F. Odůvodnění předběžné otázky

[21] F.1. Jak bylo uvedeno v oddílu E.2, podle názoru, který v Rakousku převažuje, by nárok uplatněný žalobou nepodléhal DPH, a proto by opravný prostředek „Revision“, který se týká pouze DPH uvedené v žalobním návrhu, nebyl oprávněný.

[22] F.2. S ohledem na nedávnou judikaturu Soudního dvora Evropské unie týkající se situací, které se podobají situaci dotčené v projednávané věci, však vyvstávají pochybnosti o tom, zda je názor, který převažuje v Rakousku, v souladu s unijním právem.

[23] F.2.1. Ve spojených věcech *Air France-KLM*, C-250/14, a *Hop!-Brit Air SAS*, C-289/14 (ECLI:EU:C:2015:841), Soudní dvůr Evropské unie rozsudkem ze dne 23. prosince 2015 rozhodl, že čl. 2 bod 1 a čl. 10 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 1999/59/ES ze dne 17. června 1999, poté směrnice Rady 2001/115/ES ze dne 20. prosince 2001, musí být vykládány v tom smyslu, že vystavení letenek leteckými společnostmi podléhá dani z přidané hodnoty, jestliže cestující nevyužili vystavené letenky a nemohou dosáhnout vrácení jejich ceny.

[24] F.2.2. Ve věci *Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia*, C-295/17 (ECLI:EU:C:2018:942), Soudní dvůr Evropské unie rozsudkem ze dne 22. listopadu 2018 rozhodl, že

1) Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že předem stanovená částka, kterou hospodářský subjekt obdrží v případě předčasného ukončení smlouvy o poskytování služeb s minimální dobou vázanosti ze strany jeho zákazníka nebo z důvodu tomuto zákazníkovi přičitatelného, přičemž tato částka odpovídá částce, kterou by daný hospodářský subjekt obdržel po zbytek uvedené doby v případě, že by k takovému ukončení nedošlo, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, musí být považována za odměnu za poskytnutí služby za úplatu a jako taková podléhá této dani;

2) pro kvalifikaci částky předem stanovené ve smlouvě o poskytování služeb, kterou dluží zákazník při předčasném ukončení této smlouvy, není rozhodující skutečnost, že účelem této paušální částky je odradit zákazníky od nedodržení minimální doby vázanosti a nahradit škodu vzniklou hospodářskému subjektu v případě nedodržení této doby, skutečnost, že odměna obdržená obchodním zástupcem za uzavření smluv stanovujících minimální dobu vázanosti je vyšší,

než je odměna určená v rámci smluv, které takovouto dobu nestanovují, ani skutečnost, že uvedená částka je ve vnitrostátním právu kvalifikována jako smluvní pokuta.

[25] F.2.3. Ve věci *Vodafone Portugal*, C-43/19 (ECLI:EU:C:2020:465), Soudní dvůr Evropské unie rozsudkem ze dne 11. června 2020 rozhodl, že čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že částky obdržené hospodářským subjektem v případě předčasného ukončení smlouvy o poskytování služeb z důvodů na straně zákazníka, v níž je sjednána jeho vázanost po určitou dobu jako protiplnění za poskytnutí výhodných obchodních podmínek tomuto zákazníkovi, musí být považovány za odměnu za poskytnutí služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení.

[26] F.3. Citovaná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie mají s projednávanou věcí společné to, že se jedná o peněžní částku, která představovala úplatu za plnění, které původně mělo být poskytnuto na základě smlouvy a které je (přínejmenším zčásti) třeba uhradit i v případě, že z důvodů na straně odběratele (kupujícího, objednatel díla) nedojde k odebrání plnění.

[27] Uvedené hovoří ve prospěch toho, že „úplata“ podle § 1168 odst. 1 první věty ABGB, která je předmětem projednávaného sporu, rovněž podléhá DPH (dani z obratu).

[28] F.4. Nicméně skutkové okolnosti, na kterých byla založena citovaná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, se liší od skutkových okolností projednávané věci:

[29] F.4.1. Ve spojených věcech *Air France-KLM*, C-250/14, a *Hop!-Brit Air SAS*, C-289/14 (ECLI:EU:C:2015:841), byla daná letecká společnost svým zákazníkům povinna příslušné plnění v oblasti letecké přepravy poskytnout ještě v okamžiku rezervovaného odletu, resp. během doby platnosti [letenky]. Letecká společnost nemohla plnění (které mělo být poskytnuto v přesně stanovenou dobu nebo během určité doby platnosti) poskytnout pouze proto, že se zákazník v důsledku nedostavení se, resp. neuplatnění nároku na plnění v období platnosti nacházel v prodlení s jeho přijetím.

[30] Naproti tomu v projednávané věci zhotovitelka, která podala žalobu, od okamžiku zrušení zakázky ze strany žalované objednatelky díla již zbývající stavební práce nebyla povinna provést (viz oddíl E.1.). I když musí být povinnost k DPH v zásadě posuzována nezávisle na trvání a platnosti smluvního vztahu, na kterém se zakládá [omissis], lze v projednávané věci – bez ohledu na výraz „úplata“ uvedený v § 1168 odst. 1 první věty ABGB – s ohledem na ukončení smluvního vztahu mít pochybnosti o tom, zda je splněna podmínka spočívající v přímé souvislosti mezi získanou protihodnotou a poskytnutým plněním [viz rozsudek Soudního dvora *Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia*, C-295/17 (ECLI:EU:C:2018:942), bod 39 a násl.] a zda se v tomto ohledu

v případě zhotovitelky, která podala žalobu, ještě jedná o „dodavatele“, resp. „poskytovatele“ a v případě žalované objednatelky o „pořizovatele“, resp. „příjemce“ ve smyslu článku 73 směrnice.

[31] F.4.2. Ve věcech *Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia*, C-295/17 (ECLI:EU:C:2018:942), a *Vodafone Portugal*, C-43/19 (ECLI:EU:C:2020:465), se – na rozdíl od projednávané věci, která se týká smlouvy o dílo jakožto závazkového vztahu, jehož předmětem je jednorázové plnění – jednalo o závazkové vztahy, jejichž předmětem bylo trvajících plnění.

[32] Dále z obou rozhodnutí vyplývá, že částka, kterou je třeba zaplatit v případě, že zákazník předčasně ukončí smlouvu o poskytování služeb s minimální dobou vázanosti, má v jistém smyslu i nadále povahu úplaty, pokud má „ukončení smlouvy výpovědí během doby vázanosti odůvod[nit] kompenzační protiplnění za účelem proplacení ‚nákladů spojených s dotacemi na zařízení, instalaci a aktivaci služby nebo s jinými marketingovými akcemi““ (rozsudek C-43/19, bod 24), resp. „nahradit škodu vzniklou hospodářskému subjektu v případě nedodržení této doby, skutečnost, že odměna obdržena obchodním zástupcem za uzavření smluv stanovujících minimální dobu vázanosti je vyšší, než je odměna určená v rámci smluv, které takovouto dobu nestanovují“ (rozsudek C-295/17, druhý bod výroku).

[33] Nárok vzniklý na základě § 1168 odst. 1 první věty, který je dotčen v projednávané věci, nemá povahu úplaty, která je srovnatelná s výše uvedenými případy.

G. [omissis] [přerušeno řízení]

[omissis]

Ve Vídni dne 25. září 2023

[omissis]