

Cauza C-622/23**Cerere de decizie preliminară****Data depunerii:**

10 octombrie 2023

Instanța de trimitere:

Oberster Gerichtshof (Austria)

Data deciziei de trimitere:

25 septembrie 2023

Reclamantă:

rhtb: projekt gmbh

Pârâtă:

Parkring 14-16 Immobilienverwertung GmbH

Oberster Gerichtshof (Curtea Supremă, Austria), în calitate de instanță de recurs [omissis] în litigiul dintre reclamanta rhtb: projekt gmbh, [omissis] 1220 Viena, [omissis] și pârâta Parkring 14-16 Immobilienverwertung GmbH, [omissis] 1010 Viena, [omissis], având ca obiect 1 540 820,10 euro [omissis], în procedura recursului formulat de pârâtă împotriva hotărârii Oberlandesgericht Wien (Tribunalul Regional Superior din Viena), pronunțată la 28 decembrie 2022 în procedura de apel în cauza nr. 5 R 143/22v, 5 R 144/22s-66, prin care s-a modificat hotărârea din 30 iunie 2022 a Handelsgericht Wien (Tribunalul Comercial din Viena), pronunțată în cauza nr. 22 Cg 24/20b-51, [omissis] a dat următoarea

O r d o n a n ț ă:

1. Adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene, în temeiul articolului 267 TFUE, următoarea întrebare în vederea pronunțării unei decizii preliminare:

Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu articolul 73 din această directivă trebuie interpretat în sensul că suma de bani pe

care beneficiarul o datorează prestatorului este supusă TVA-ului chiar și în cazul în care lucrarea nu a fost executată (integral), dar prestatorul a fost dispus să efectueze prestația și a fost împiedicat de împrejurări imputabile beneficiarului (de exemplu, anularea lucrării)?

2. [omissis] [Suspendarea procedurii]

M o t i v a r e:

A. Situația de fapt

[1] Între părți (ambele societăți cu răspundere limitată) s-a încheiat la sfârșitul lunii martie 2018 un contract de lucrări, în temeiul căruia reclamanta, în calitate de prestator, trebuia să execute pentru pârâtă, în calitate de beneficiar, lucrări de construcții uscate în cadrul unui proiect de construcții. S-a convenit o remunerație de 5 377 399,69 euro, din care 896 233,28 euro reprezintă impozitul pe cifra de afaceri în cuantum de 20 %.

[2] După ce reclamanta a început lucrările, pârâta i-a comunicat reclamantei, la sfârșitul lunii iunie 2018, că nu mai are nevoie de prestațiile sale.

[3] Contextul rezilierii a fost că directorul pârâtei și-a pierdut răbdarea cu directorul reclamantei și, în plus, a primit o ofertă mai avantajoasă din partea altei întreprinderi.

[4] La 19 decembrie 2018, reclamanta a întocmit factura finală (cuprinzând remunerația la care avea dreptul contractual născut din anularea nejustificată a lucrării) în valoare totală de 1 607 695,07 euro, inclusiv TVA în cuantum de 20 % și exclusiv 3 % garanția de răspundere.

[5] Ca urmare a anulării, reclamanta a evitat următoarele cheltuieli referitoare la:

- materiale, echipamente și prestații ale terților, în cuantum de 1 362 979 de euro
- salarii, în cuantum de 1 578 591 de euro
- dobânzi pe durata lucrărilor de construcții (1 %), în cuantum de 42 584 de euro și
- riscuri legate de proiect, în cuantum de 21 292 de euro,

în total, așadar, 3 005 446 de euro.

B. Argumentele părților

[6] **Reclamanta** solicită 1 540 820,10 euro. Ea susține că retragerea din contractul de lucrări nu îi este imputabilă. Prin urmare, în temeiul articolului 1168 din Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (Codul civil general, denumit în continuare „ABGB”), ea are în principiu dreptul la remunerație integrală. Consideră că după deducerea sumelor economisite are dreptul, ca urmare a retragerii nejustificate din contract, la 1 252 995 de euro net sau 1 503 594 de euro brut. La această sumă se adaugă 37 226,10 euro pentru prestațiile deja efectuate din care se scad plățile deja primite. Valoarea cererii se calculează prin cumularea sumei brute, datorată pentru retragerea nejustificată din contract, cu restul remunerației.

[7] **Pârâta** susține că nu s-a încheiat un contract de lucrări. Reclamanta a primit deja o remunerație adecvată pentru lucrările de construcții uscate realizate fără temei legal. Nu mai există niciun alt drept la remunerație întemeiat pe articolul 1168 din ABGB.

C. Procedura desfășurată până în prezent

[8] **Prima instanță** a admis acțiunea. Ea a considerat că s-a încheiat un contract de lucrări. Pârâta s-a retras în mod nejustificat din contract. Prin urmare, chiar dacă lucrarea s-a executat doar parțial, reclamanta are dreptul la remunerație, diminuată cu sumele economisite, în conformitate cu articolul 1168 alineatul (1) din ABGB. Fără a motiva pe larg soluția, prima instanță a acordat reclamantei și impozitul pe cifra de afaceri în cuantum de 250 599 de euro cuprins în suma pretinsă, pentru prestațiile neefectuate, dar care trebuie remunerate conform articolului 1168 din ABGB.

[9] **Instanța de apel** a modificat prima hotărâre în sensul că a admis cererea de plată a sumei de 1 290 221,10 euro [omissis] și a respins cererea de plată a sumei suplimentare de 250 599 de euro [omissis]. Ea a reținut că s-a încheiat un contract de lucrări și că plata remunerației conform articolului 1168 alineatul (1) prima teză din ABGB este datorată dacă lucrarea nu se mai execută din motive imputabile beneficiarului, deși prestatorul a fost dispus să execute prestația. Deși prestatorul trebuie să fie disponibil la acel moment să execute prestația, odată cu anularea se stinge *ex nunc* obligația sa de a executa prestația. Dreptul redus la remunerație nu se execută de beneficiar în contrapartidă pentru lucrările realizate de prestator și, în lipsa unui schimb de prestații, nu este supus impozitului pe cifra de afaceri. Impozitul pe cifra de afaceri inclus în suma solicitată este de 250 599 de euro. Cererea trebuie respinsă în privința acestei sume.

[10] **Oberster Gerichtshof** (Curtea Supremă), sesizată de ambele părți, a respins prin ordonanța de astăzi **recursul pârâtei** – prin care aceasta susține în continuare că între părți nu s-a încheiat niciun contract –, reținând în esență faptul că aprecierea instanțelor inferioare conform căreia contractul s-a încheiat este

corectă. În continuarea procedurii trebuie să se aibă în vedere această apreciere juridică.

[11] **Oberster Gerichtshof** (Curtea Supremă) chemată în prezent să judece **recursul reclamantei**, prin care aceasta urmărește în esență restabilirea hotărârii primei instanțe, susținând că are dreptul și la impozitul pe cifra de afaceri în temeiul articolului 1168 din ABGB, întrucât acest drept este supus impozitului pe profit pentru considerații referitoare la dreptul Uniunii prezentate detaliat.

D. Dreptul Uniunii aplicabil

[12] Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „directiva”) prevede că este supusă TVA-ului „*prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare*”.

Articolul 9 alineatul (1) din directivă prevede:

„*«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.*

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

[14] Articolul 24 alineatul (1) din această directivă prevede:

„*«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”*

[15] Articolul 73 din această directivă prevede:

„*Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”*

E. Dreptul național

E. 1. Dreptul civil

[16] Articolul 1168 din ABGB conține dispoziții aplicabile contractului de lucrări care trebuie evaluat în speță. Alineatul (1) prima teză al acestui articol are următorul cuprins:

„Prestatorul are dreptul la remunerația convenită chiar dacă lucrarea nu se realizează, în cazul în care a fost dispus să o execute și a fost împiedicat de împrejurări imputabile beneficiarului; cu toate acestea, el are obligația să scadă cheltuielile neefectuate ca urmare a neexecutării lucrării sau ceea ce a obținut sau a omis cu intenție să obțină printr-o altă utilizare.”

Potrivit unei jurisprudențe constante a instanței supreme, prestatorul nu are dreptul să execute sau să finalizeze lucrarea. Beneficiarul poate în schimb să împiedice în mod unilateral începerea sau continuarea și finalizarea lucrării (RS0021809; a se vedea și RS0021831; RS0025771). În speță, acest lucru înseamnă că refuzul pârâtei din luna iunie 2018 de a mai primi alte prestații din partea reclamantei determină neexecutarea (definitivă) a lucrării (încă nefinalizate) și astfel aplicarea dispoziției citate. O altă consecință juridică a anulării lucrării este încetarea prematură a raportului contractual. Odată cu anularea lucrării se stinge obligația prestatorului de a executa (de a continua să execute) prestația, fără a fi necesară retragerea prestatorului (7 Ob 43/14w; 8 Ob 131/17y). Dreptul întemeiat pe articolul 1168 alineatul (1) prima teză din ABGB este un drept la remunerație, iar nu un drept la despăgubire (RS0021875).

E.2. Dreptul fiscal

Potrivit articolului 1 alineatul (1) punctul 1 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”), sunt supuse taxei pe valoarea adăugată livrările și alte prestații efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unei țări de către un întreprinzător în cadrul întreprinderii sale. Impozitarea nu este exclusă de faptul că operațiunea este efectuată în temeiul unui act legal sau administrativ sau că aceasta este considerată efectuată în temeiul unei dispoziții legale.

[18] Nu există jurisprudență (a instanței supreme) în privința chestiunii dacă „remunerația” ce trebuie plătită în speță potrivit articolului 1168 alineatul (1) prima teză din ABGB este supusă taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu articolul 1 alineatul (1) punctul 1 din UStG.

[19] Opinia majoritară din doctrină este următoarea: remunerația în discuție are ca pandant, potrivit articolului 1168 alineatul (1) a doua teză din ABGB, (nu o prestație reală, ci) simpla disponibilitate de a efectua prestația, care nu este în principiu supusă impozitului pe cifra de afaceri, pur și simplu, fără a interveni alte împrejurări [*omissis*].

[20] Și la punctul 15 din Orientările Ministerului Federal de Finanțe din Austria din 4 noiembrie 2015, BMF-010219/0414-VI/4/2015 (denumite în continuare „UStR 2000”), adresate numai autorităților fiscale, se prevede că nu sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri plățile ce trebuie efectuate de o parte la contract (de regulă, cumpărătorul) ca urmare a retragerii sale anticipate din contract.

F. Motivarea întrebării preliminare

[21] F.1. Astfel cum s-a arătat la punctul E.2., potrivit opiniei austriece majoritare dreptul invocat pe cale de acțiune nu este supus impozitului pe cifra de afaceri și, prin urmare, recursul reclamantei, care privește numai impozitul pe cifra de afaceri solicitat, este nefondat.

[22] F.2. Ținând seama de jurisprudența recentă a Curții de Justiție a Uniunii Europene cu privire la situații similare celei din prezenta cauză există îndoieli dacă opinia majoritară austriacă este compatibilă cu dreptul Uniunii.

[23] F.2.1. În Hotărârea din 23 decembrie 2015 în cauzele conexe *Air-France-KLM*, C-250/14, și *Hop!-Brit Air SAS*, C-289/14 (EU:C:2015:841), Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat că articolul 2 punctul 1 și articolul 10 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 1999/59/CE a Consiliului din 17 iunie 1999 și, ulterior, prin Directiva 2001/115/CE a Consiliului din 20 decembrie 2001, trebuie interpretate în sensul că emiterea de bilete de către o companie aeriană este supusă taxei pe valoarea adăugată atunci când biletele emise nu au fost utilizate de pasageri, iar aceștia nu pot obține rambursarea билетelor respective.

[24] F.2.2. În Hotărârea din 22 noiembrie 2018 în cauza *Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia*, C-295/17 (EU:C:2018:942), Curtea de Justiție a Uniunii Europene a decis următoarele:

1. Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că suma prestabilă percepută de un operator economic în cazul rezilierii anticipate de către clientul său sau pentru un motiv imputabil acestuia din urmă a unui contract de prestări de servicii care prevede o perioadă minimă de contractare, sumă care corespunde celei pe care acest operator ar fi primit-o în restul perioadei respective în lipsa unei astfel de rezilieri, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, trebuie să fie considerată drept remunerație pentru o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros și supusă ca atare acestei taxe.

2. Nu sunt determinante pentru calificarea sumei predeterminate în contractul de prestări de servicii pe care clientul o datorează în cazul rezilierii anticipate a

acestui fapt că scopul sumei forfetare este să descurajeze clienții de la a nu respecta perioada minimă de contractare și să repare prejudiciul suferit de operator în cazul nerespectării perioadei respective, faptul că remunerația primită de un agent comercial pentru încheierea de contracte care stipulează o perioadă minimă de contractare este mai mare decât cea prevăzută în cadrul contractelor care nu prevăd o astfel de perioadă și faptul că suma facturată este calificată în dreptul național drept o clauză penală.

[25] F.2.3. În Hotărârea din 11 iunie 2020 în cauza *Vodafone Portugal*, C-43/19 (EU:C:2020:465), Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat că articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că sumele percepute de un operator economic în cazul rezilierii anticipate, pentru motive proprii clientului, a unui contract de prestări de servicii care prevede respectarea unei perioade contractuale, în schimbul acordării în favoarea acestui client a unor condiții comerciale avantajoase, trebuie considerate ca reprezentând remunerarea unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții.

[26] F.3. Hotărârile citate ale Curții de Justiție a Uniunii Europene și prezenta cauză au în comun faptul că este vorba despre o sumă de bani care reprezintă remunerația pentru o prestație contractuală datorată inițial și care este datorată (cel puțin parțial) și atunci când această prestație nu este folosită din motive imputabile clientului (cumpărător, beneficiar).

[27] Acest lucru susține faptul că și „remunerația” din speță este supusă TVA-ului (impozitului pe cifra de afaceri) în conformitate cu articolul 1168 alineatul (1) prima teză din ABGB.

[28] F.4. Cu toate acestea, situațiile de fapt din hotărârile citate ale Curții sunt diferite de situația de fapt din speță:

[29] F.4.1. În Hotărârea în cauzele conexe *Air-France-KLM*, C-250/14, și *Hop!-Brit Air SAS*, C-289/14 (EU:C:2015:841) compania aeriană respectivă datora clienților prestația respectivă și la momentul rezervării zborului sau în perioada de valabilitate. Prestația (fixă sau datorată numai într-o anumită perioadă de valabilitate) nu a putut fi efectuată de compania aeriană doar din cauză că clientul a întârziat să o preia ca urmare a neprezentării sau neanulării prestației în perioada de valabilitate.

[30] În speță însă, prestatorul reclamant nu a mai datorat (restul) prestațiilor din momentul anulării de către clienta pârâtă (a se vedea E.1.). Chiar dacă obligația de plată a TVA-ului trebuie apreciată în principiu independent de existența sau validitatea unui raport contractual care îi conferă temei [*omissis*], având în vedere încetarea raportului contractual, în speță ar putea exista îndoieli – fără a ține seama de noțiunea de „remunerație” de la articolul 1168 alineatul (1) prima teză din ABGB – dacă este îndeplinită cerința unei legături directe între serviciul

prestat și contravaloarea primită (a se vedea Hotărârea Curții *Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia*, C-295/17 [EU:C:2018:942], punctul 39 și următoarele) și astfel dacă întreprinderea reclamantă mai poate fi considerată „furnizor” sau „prestator” și dacă clientul pârât mai poate fi considerat „cumpărător” sau „beneficiar” în sensul articolului 73 din directivă.

[31] F.4.2. Spre deosebire de prezenta cauză în care raportul obligațional de rezultat ia forma unui contract de servicii, în cauzele *Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia*, C-295/17 (EU:C:2018:942), și *Vodafone Portugal*, C-43/19 (EU:C:2020:465), a fost vorba despre contracte cu executare succesivă.

[32] De asemenea, din cele două hotărâri rezultă că, în timp ce suma ce trebuie plătită în cazul rezilierii anticipate a unui contract de prestări de servicii în care clientul trebuie să respecte o perioadă minimă de contractare are, într-o anumită privință, caracter de remunerație, „rezilierea contractului în perioada de contractare justifică o contraprestație cu titlu de compensație, pentru a recupera «costurile asociate subvenționării terminalelor, instalării și activării serviciului sau altor condiții promoționale»” (C-43/19, punctul 24), respectiv nu sunt determinante [scopul] de a „repar[a] prejudiciul suferit de operator în cazul nerespectării perioadei respective [și] faptul că remunerația primită de un agent comercial pentru încheierea de contracte care stipulează o perioadă minimă de contractare este mai mare decât cea prevăzută în cadrul contractelor care nu prevăd o astfel de perioadă” (C-295/17, al doilea punct din dispozitiv).

[33] Dreptul prevăzut de articolul 1168 alineatul (1) prima teză din ABGB în discuție în speță nu are un caracter de remunerație comparabil.

G. [omissis] [Suspendarea procedurii]

[omissis]

Viena, 25 septembrie 2023

[omissis]