

Sprawa C-622/23**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

10 październik 2023 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Oberster Gerichtshof (Austria)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

25 wrzesień 2023 r.

Strona powodowa:

rhtb: projekt gmbh

Strona pozwana:

Parkring 14-16 Immobilienverwertung GmbH

Oberster Gerichtshof (sąd najwyższy), działający jako sąd rewizyjny, [...] w sprawie strony powodowej rhtb: projekt gmbh, [...] 1220 Wiedeń, [...] przeciwko stronie pozwanej Parkring 14-16 Immobilienverwertung GmbH, [...] 1010 Wiedeń, [...] o zapłatę 1 540 820,10 EUR [...], w postępowaniu dotyczącym skargi rewizyjnej wniesionej przez stronę powodową od wyroku Oberlandesgerichts Wien (sądu okręgowego w Wiedniu), działającego jako sąd apelacyjny, z dnia 28 grudnia 2022 r. o sygn. 5 R 143/22v, 5 R 144/22s-66, na mocy którego zmieniony został wyrok Handelsgericht Wien (sądu gospodarczego w Wiedniu) z dnia 30 czerwca 2022 r. o sygn. 22 Cg 24/20b-51, [...] wydał

p o s t a n o w i e n i e

o następującej treści:

1. Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej zostaje przedłożone na podstawie art. 267 TFUE następujące pytanie prejudycjalne:

Czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z art. 73 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że kwota, jaką zamawiający

dzieło jest zobowiązany zapłacić wykonawcy dzieła, nawet w przypadku gdy nie następuje (całkowite) wykonanie dzieła, jednak wykonawca był gotowy do spełnienia świadczenia, a uniemożliwiły mu to okoliczności leżące po stronie zamawiającego dzieło (na przykład odwołanie zamówienia), podlega opodatkowaniu VAT?

2. [...] [zawieszenie postępowania]

U z a s a d n i e:

A. Stan faktyczny

[1] Pod koniec marca 2018 r. strony sporu (obie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością) zawarły umowę o dzieło, zgodnie z którą powódka jako wykonawca dzieła miała wykonać na rzecz pozwanej jako zamawiającej dzieło w postaci robót w zakresie suchej zabudowy w ramach przedsięwzięcia budowlanego. Tytułem wynagrodzenia za dzieło uzgodniono kwotę 5 377 399,69 EUR, która zawierała dwudziestoprocentowy VAT w wysokości 896 233, 28 EUR.

[2] Po rozpoczęciu przez powódkę robót pozwana poinformowała powódkę pod koniec czerwca 2018 r., że nie chce już korzystać z usług powódki.

[3] Powodem tego był fakt, że dyrektor zarządzający pozwanej stracił cierpliwość do dyrektora zarządzającego powódki, a ponadto otrzymał bardziej korzystną ofertę od innego przedsiębiorstwa.

[4] W dniu 19 grudnia 2018 r. powódka przedłożyła fakturę końcową (roszczenie umowne z tytułu nieuzasadnionego odwołania zamówienia), która opiewała na kwotę 1 607 695,07 EUR z uwzględnieniem 20 % VAT i po pomniejszeniu o kwotę 3 % zabezpieczenia należytego wykonania robót budowlanych.

[5] W związku z odwołaniem zamówienia powódka zaoszczędziła koszty

- materiałów, urządzeń i usług podmiotów zewnętrznych w wysokości 1 362 979 EUR
- wynagrodzeń w wysokości 1 578 591 EUR
- odsetek od kredytu budowlanego (1 %) w wysokości 42 584 EUR oraz
- ryzyka dotyczącego projektu w wysokości 21 292 EUR,

łącznie zatem w wysokości 3 005 446 EUR.

B. Argumenty stron

[6] **Powódka** dochodzi kwoty 1 540 820,10 EUR. Twierdzi, że odstąpienie od umowy o dzieło nastąpiło z przyczyn, za które nie ponosi odpowiedzialności. Dlatego też zgodnie z § 1168 ABGB ma zasadniczo prawo do pełnego wynagrodzenia. Po uwzględnieniu oszczędności przysługuje jej z tytułu nieuzasadnionego odstąpienia od umowy kwota 1 252 995 EUR netto, a więc 1 503 594 EUR brutto. Do tego dochodzi kwota 37 226, 10 EUR za już wykonane roboty, pomniejszona o otrzymane już płatności. Kwota pozwu wynika z sumy kwoty brutto z tytułu nieuzasadnionego odstąpienia od umowy oraz wynagrodzenia pozostałego do zapłaty.

[7] Pozwana kwestionuje zawarcie umowy o dzieło. Jej zdaniem powódka otrzymała już odpowiednie wynagrodzenie za roboty w zakresie suchej zabudowy wykonane bez podstawy prawnej. Wykraczające poza to roszczenie o wynagrodzenie na podstawie § 1168 ABGB jest wyłączone.

C. Przebieg dotychczasowego postępowania

[8] **Sąd pierwszej instancji** uwzględnił powództwo. Potwierdził zawarcie umowy o dzieło. W ocenie tego sądu pozwana odstąpiła od umowy bez uzasadnionej przyczyny. Pomimo częściowego niewykonania dzieła powódce przysługuje zatem prawo do wynagrodzenia pomniejszonego o zaoszczędzone kwoty, zgodnie z § 1168 ust. 1 ABGB. Nie podając szczegółowego uzasadnienia, sąd pierwszej instancji zasądził także na rzecz powódki VAT zawarty w żądaniu pozwu w wysokości 250 599 EUR w odniesieniu do robót, które nie zostały już wykonane, a które były objęte wynagrodzeniem podlegającym zapłacie zgodnie z § 1168 ABGB.

[9] **Sąd apelacyjny** zmienił pierwotny wyrok w ten sposób, że uwzględnił powództwo w odniesieniu do kwoty 1 290 221,10 EUR [...] i oddalił dodatkowe żądanie w odniesieniu do kwoty 250 599 EUR [...]. W ocenie tego sądu została zawarta umowa o dzieło. Roszczenie o wynagrodzenie zgodnie z § 1168 ust. 1 zdanie pierwsze ABGB staje się wymagalne, jeżeli dzieło nie zostanie ostatecznie wykonane z powodu okoliczności leżących po stronie zamawiającego, pomimo gotowości wykonawcy do wykonania dzieła. Prawdą jest, że wykonawca dzieła musi być w tym momencie gotowy do spełnienia świadczenia, jednak wraz z odwołaniem zamówienia wygasa *ex nunc* obowiązek wykonawcy dzieła do spełnienia świadczenia. Ograniczone roszczenie o wynagrodzenie nie podlega zrealizowaniu przez zamawiającego dzieło w odniesieniu do świadczenia wzajemnego wykonawcy dzieła i – ze względu na brak wymiany świadczeń – nie podlega również VAT. VAT zawarty w żądaniu pozwu wynosi 250 599 EUR. W tym zakresie powództwo należy oddalić.

[10] **Oberster Gerichtshof**, do którego wystąpiły obie strony, odrzucił w postanowieniu z dnia dzisiejszego **skargę rewizyjną pozwanej**, w której pozwana w dalszym ciągu kwestionuje zawarcie między stronami umowy

o dzieło, wskazując zasadniczo w uzasadnieniu, że ocena sądów niższych instancji, zgodnie z którą umowa o dzieło została zawarta, nie wymaga korekty. Tę ocenę prawną należy zatem przyjąć w odniesieniu do dalszego postępowania.

[11] Obecnie **Oberster Gerichtshof** musi jeszcze rozstrzygnąć w przedmiocie skargi rewizyjnej powódki, w której zasadniczo zmierza ona do przywrócenia wyroku sądu pierwszej instancji, podnosząc w uzasadnieniu, że w odniesieniu do roszczenia na podstawie § 1168 ABGB przysługuje jej również VAT, ponieważ roszczenie to podlega VAT ze szczegółowo opisanych względów wynikających z prawa Unii.

D. Mające zastosowanie przepisy prawa Unii

[12] Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą”) stanowi, że opodatkowaniu VAT podlega „*odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze*”.

Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy stanowi:

„*»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.*

„*Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu*”.

[14] Zgodnie z art. 24 ust. 1 tej dyrektywy:

„*»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów*”.

[15] Artykuł 73 tej dyrektywy stanowi:

„*W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia*”.

E. Prawo krajowe

E. 1. Prawo cywilne

[16] Paragraf 1168 ABGB zawiera uregulowania dotyczące umowy o dzieło podlegającej ocenie w niniejszej sprawie. Ustęp 1 zdanie pierwsze tego przepisu brzmi następująco:

„Jeżeli dzieło nie zostanie wykonane, przedsiębiorca ma prawo do uzgodnionego wynagrodzenia, jeżeli był gotowy do wykonania dzieła, a uniemożliwiły mu to okoliczności leżące po stronie zamawiającego; musi jednak zaliczyć to, co zaoszczędził w wyniku niewykonania dzieła lub nabył w inny sposób lub czego umyślnie nie nabył”.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Oberster Gerichtshof przedsiębiorcy nie przysługuje prawo do wykonania i ukończenia dzieła. Przeciwnie, zamawiający dzieło może według własnego uznania wyłączyć możliwość rozpoczęcia lub kontynuowania i ukończenia dzieła (RS0021809; zob. także RS0021831; RS0025771). W niniejszej sprawie oznacza to, że wyrażona przez pozwaną w czerwcu 2018 r. odmowa korzystania z dalszych usług powoda prowadzi do (ostatecznego) niewykonania (jeszcze nieukończonego) dzieła, a tym samym do zastosowania przytoczonego przepisu. Odwołanie zamówionego dzieła prowadzi do – jako kolejnej konsekwencji prawnej – wcześniejszego rozwiązania umowy. Wraz z odwołaniem zamówienia odpada obowiązek przedsiębiorcy (dalszego) wykonywania dzieła, bez konieczności odstąpienia przedsiębiorcy od umowy (7 Ob 43/14w; 8 Ob 131/17y). Prawo, o którym mowa w § 1168 ust. 1 zdanie pierwsze ABGB, jest prawem do wynagrodzenia, a nie prawem do odszkodowania (RS0021875).

E.2. Prawo podatkowe

Zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) (UStG) dostawy i inne usługi, które przedsiębiorca wykonuje na terenie kraju odpłatnie w ramach swojego przedsiębiorstwa, podlegają opodatkowaniu VAT. Opodatkowanie nie jest wyłączone poprzez to, że transakcja jest dokonywana na podstawie nakazu wynikającego z ustawy lub wydanego przez organ władzy publicznej lub z mocy przepisu ustawowego jest uznawana za dokonaną.

[18] Nie istnieje żadne orzecznictwo (sądów najwyższej instancji) dotyczące kwestii, czy „wynagrodzenie” podlegające zapłacie w niniejszej sprawie zgodnie z § 1168 ust. 1 zdanie pierwsze ABGB podlega opodatkowaniu VAT na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 1 UStG.

[19] W doktrynie przeważa pogląd następujący: przedmiotowe wynagrodzenie, o którym mowa w § 1168 ust. 1 zdanie drugie ABGB, nie jest związane z (rzeczywistym świadczeniem, lecz) z samą gotowością do spełnienia

świadczenia po stronie uprawnionego, która bez wystąpienia innych okoliczności zasadniczo nie podlega VAT [...].

[20] Również wytyczna austriackiego federalnego ministerstwa finansów z dnia 4 listopada 2015 r. BMF-010219/0414-VI/4/2015 („UStR 2000”), skierowana wyłącznie do organów podatkowych, przewiduje w pkt 15, że płatności, które jedna ze stron umowy (zazwyczaj kupujący) musi uiścić w związku z wcześniejszym odstąpieniem od umowy, nie podlegają VAT.

F. Uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

[21] F.1. Jak przedstawiono w pkt w E.2., zgodnie z dominującym poglądem w Austrii, roszczenie dochodzone w powództwie nie podlegałoby opodatkowaniu VAT a zatem skarga rewizyjna powódki – dotycząca wyłącznie VAT zawartego w żądaniu pozwu – nie byłaby zasadna.

[22] F.2. W świetle najnowszego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczącego podobnych przypadków jak w niniejszej sprawie, pojawiają się jednak wątpliwości, czy dominujący pogląd w Austrii jest zgodny z prawem Unii.

[23] F.2.1. W sprawach połączonych *Air-France/KLM C-250/14* i *Hop!-Brit Air SAS C-289/14* (ECLI:EU:C:2015:841) Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł w wyroku z dnia 23 grudnia 2015 r., że art. 2 pkt 1 i art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 1999/59/WE z dnia 17 czerwca 1999 r., a następnie dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r., należy interpretować w ten sposób, że wystawienie biletów przez przewoźnika lotniczego jest opodatkowane podatkiem od wartości dodanej, jeżeli wystawione bilety nie zostały wykorzystane przez pasażerów, a ci ostatni nie mogą otrzymać za nie zwrotu.

[24] F.2.2. W sprawie *Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia C-295/17* (ECLI:EU:C:2018:942) Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł w wyroku z dnia 11 listopada 2018 r., że

1. Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że określoną z góry kwotę – otrzymaną przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwiązania przez klienta lub z przyczyn leżących po stronie tego ostatniego umowy o świadczenie usług, w której wprowadzono minimalny okres obowiązywania – odpowiadającą kwocie, jaką podmiot ten uzyskałby przez pozostałą część tego okresu w przypadku braku rozwiązania tej umowy, co powinien zbadać sąd odsyłający,

należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług, podlegające jako takie opodatkowaniu tym podatkiem;

2. Okoliczność, że kwota ryczałtowa ma na celu zniechęcenie klienta do niezachowania minimalnego okresu obowiązywania oraz naprawienie szkód poniesionych przez podmiot gospodarczy na skutek niezachowania tego okresu, okoliczność, że wynagrodzenie otrzymywane przez osobę pośredniczącą w przypadku zawarcia umowy określającej minimalny okres obowiązywania może być wyższe od wynagrodzenia uzgodnionego w umowie, w której nie przewidziano takiego okresu, oraz okoliczność, że kwota ta została zakwalifikowana w prawie krajowym jako kara umowna, nie mają decydującego znaczenia dla kwalifikacji określonej z góry w umowie o świadczenie usług kwoty, którą klient jest zobowiązany zapłacić w przypadku wcześniejszego jej rozwiązania.

[25] F.2.3. W sprawie *Vodafone Portugal* C-43/19 (ECLI:EU:C:2020:465) Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł w wyroku z dnia 11 czerwca 2020 r., że art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że kwoty otrzymane przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwiązania z powodów leżących po stronie klienta umowy o świadczenie usług przewidującej przestrzeganie okresu [związania umową] w zamian za przyznanie temu klientowi korzystnych warunków handlowych należy uznać za stanowiące wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu.

[26] F.3. Przytoczone orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej mają to wspólnego z niniejszą sprawą, że chodzi o kwotę pieniężną, która stanowiła wynagrodzenie z umowy za świadczenie pierwotnie należne na podstawie umowy i należne (przynajmniej w części) również wtedy, gdy świadczenie nie jest wykorzystywane z przyczyn pochodzących od odbiorcy (kupującego, zamawiającego dzieło).

[27] Przemawia to za tym, że również przedmiotowe w niniejszej sprawie „wynagrodzenie”, o którym mowa w § 1168 ust. 1 zdanie pierwsze ABGB, podlega opodatkowaniu VAT (podatkiem obrotowym).

[28] F.4. Okoliczności faktyczne leżące u podstaw przytoczonych orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej różnią się od stanu faktycznego w niniejszej sprawie:

[29] F.4.1. W sprawach połączonych *Air-France/KLM* C-250/14 i *Hop!-Brit Air SAS* C-289/14 (ECLLEU:C:2015:841) przedsiębiorstwo transportu lotniczego było jeszcze zobowiązane do świadczenia swoim klientom usługi przewozu lotniczego w momencie zarezerwowanego odlotu lub w terminie ważności [biletu]. Przedsiębiorstwo to nie mogło jednak wykonać usługi (wymagalnej w określonym dniu lub tylko w określonym terminie ważności [biletu]), ponieważ

klient był w zwłoce z przyjęciem usługi poprzez to, że nie stawił się do wejścia na pokład tudzież nie zrezygnował z usługi w terminie ważności [biletu].

[30] Jednakże w niniejszej sprawie pozywająca będąca wykonawcą dzieła nie była już zobowiązana do wykonania (pozostałej części) dzieła od momentu odwołania zamówienia przez zamawiającą dzieło (zob. E.1.). Nawet jeśli zobowiązanie z tytułu VAT należy zasadniczo oceniać niezależnie od istnienia i ważności stanowiącego podstawę stosunku umownego [...], to można by podać w wątpliwość w sporze – niezależnie od wyrażenia „wynagrodzenie” w art. 1168 ust. 1 zdanie pierwsze ABGB – w świetle rozwiązania stosunku umownego, czy wymóg bezpośredniego związku pomiędzy otrzymanym wynagrodzeniem a świadczoną usługą (zob. wyrok TSUE *Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia* C-295/17 [ECLI:EU:C:2018:942] pkt 39 i nast.) jest spełniony i w tym zakresie pozywająca będąca wykonawcą dzieła jest jeszcze „dostawcą” lub „usługodawcą”, a pozwana zamawiająca dzieło jeszcze „nabywcą” lub „usługobiorcą” w rozumieniu art. 73 dyrektywy.

[31] F.4.2. Sprawy *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) dotyczyły – w przeciwieństwie do umowy o dzieło w niniejszej sprawie jako stosunku zobowiązaniowego ze świadczeniem jednorazowym – stosunków zobowiązaniowych o charakterze ciągłym.

[32] Ponadto z obu orzeczeń wynika, że kwota podlegająca zapłacie w przypadku wcześniejszego rozwiązania przez klienta umowy o świadczenie usług z minimalnym okresem związania umową ma w pewien sposób nadal charakter wynagrodzenia, jako że „rozwiązanie umowy w trakcie [minimalnego okresu związania umową] [powinno] uzasadniać świadczenie wzajemne tytułem rekompensaty w celu »odzyskania kosztów związanych z dofinansowaniem urządzeń, instalacją i aktywacją usługi lub innymi warunkami promocyjnymi«” (C-43/19, Rn. 24) tudzież „naprawienie szkód poniesionych przez podmiot gospodarczy na skutek niezachowania tego okresu, [przy czym bez znaczenia jest okoliczność,] że wynagrodzenie otrzymywane przez osobę pośredniczącą w przypadku zawarcia umowy określającej minimalny okres obowiązywania może być wyższe od wynagrodzenia uzgodnionego w umowie, w której nie przewidziano takiego okresu” (C-295/17, odpowiedź druga).

[33] Sporne w niniejszej sprawie roszczenie na podstawie § 1168 ust. 1 zdanie pierwsze ABGB nie ma porównywalnego odpłatnego charakteru.

G. [...] [zawieszenie postępowania]

[...]

Wiedeń, dnia 25 września 2023 r.

[...]