

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

10. ledna 2019 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Da z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) – Článek 14 odst. 1 – Článek 24 odst. 1 – Plnění za úplatu – Plnění v případě, kdy protihodnotu představují části služby nebo zboží – Smlouva o demolici – Smlouva o koupi za účelem demontáže“

Ve věci C-410/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud, Finsko) ze dne 30. června 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 7. července 2017, v řízení

A Oy,

za přítomnosti:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení K. Jürimäe, předsedkyně senátu, E. Juhász a C. Vajda (zpravodaj), soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. července 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za A Oy M. Kallioem a H. Huhtala,
- za finskou vládu J. Heliskoskim, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a I. Koskinenem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 písm. a) a c), čl. 14 odst. 1, jakož i čl. 24 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci řízení, které bylo zahájeno na návrh společnosti A Oy, jehož předmětem je otázka, jak je nutno pro účely daně z přidané hodnoty (DPH) zacházet s plněními, která byla uskutečněna jednak na základě smlouvy o demolici, která ukládá poskytovateli povinnost odvést odpad z demolice, přičemž se jedná o odpad, který v případě, že obsahuje šrot, může tento poskytovatel na základě této smlouvy dále prodat, a jednak na základě smlouvy o koupi zboží za účelem demontáže, která nabyvateli ukládá povinnost provést demolici nebo demontáž (dále jen společně „demontáž“) a odvést toto zboží, jakož i vzniklý odpad.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112 stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;“

4 Článek 14 odst. 1 této směrnice zní následovně:

„ ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

5 Článek 24 odst. 1 uvedené směrnice uvádí:

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

6 Podle článku 73 uvedené směrnice:

„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.“

7 Článek 199 odst. 1 písm. a) a d) směrnice 2006/112 stanoví:

„Členské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, již je dodáno některé z dále uvedeného zboží nebo poskytnuta některá z dále uvedených služeb:

a) provedení stavebních prací, včetně oprav, úklidu, údržby, přestavby a demolice, týkajících se nemovitosti, jakož i předání stavebních prací považované za dodání zboží podle čl. 14 odst. 3;

[...]

d) dodání použitého materiálu, včetně takového, který bez úprav nelze opětovně použít, šrotu, prmyslového a neprmyslového odpadu, recyklovatelného odpadu a částek zpracovaného odpadu a dodání některých druhů zboží a poskytnutí některých druhů služeb uvedených v příloze VI;“

8 Body 1 a 4 přílohy VI této směrnice, nadepsané „Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb podle čl. 199 odst. 1 písm. d)“, zní následovně:

„1) Dodání železného a neželezného odpadu, šrotu a použitého materiálu, včetně předvýrobků vznikajících při zpracování, výrobu nebo roztavení železných nebo neželezných kovů nebo jejich slitin;

[...]

4) dodání železného a neželezného odpadu, jakož i odězků, zlomků, odpadu a použitého a recyklovatelného materiálu obsahujícího stěpy, sklo, papír, kartón a lepenku, hadry, kosti, ušně, koženku, pergamen, surové kůže a kůže, šlachy a vazivo, vlákna, šňůry, provazy, lana, pryž a plast, včetně poskytnutí některých souvisejících zpracovatelských služeb;“

Finské právo

9 Arvonlisäverolaki (1501/1993) [zákon o dani z přidané hodnoty (1501/1993), ze dne 30. prosince 1993, ve znění použitelném na skutkové okolnosti v původním řízení (dále jen „AVL“), kterým byla do finského práva provedena směrnice 2006/112, v § 1 odst. 1 bodu 1 stanoví:

„DPH se v souladu s ustanoveními tohoto zákona odvádí státu:

z prodeje zboží a poskytnutí služeb uskutečněného ve Finsku v rámci obchodní činnosti.“

10 Podle § 2 prvního pododstavce AVL je osobou, která je povinna odvést DPH z prodeje ve smyslu § 1 tohoto zákona, tj. osobou povinnou k dani, prodejce zboží nebo poskytovatel služeb, není-li stanoveno jinak. Odchylné ustanovení obsahuje zejména § 8d AVL.

11 Posledně uvedený paragraf stanoví, že přenesení daňové povinnosti se uplatní u nabyvatelů šrotu a odpadu, pokud se jedná o podnikatele zapsaného v registru osob povinných k DPH.

12 Podle § 17 AVL se za „zboží“ považuje hmotný majetek, jakož i elektřina, plyn, tepelná energie, chladicí energie, jakož i jakýkoli obdobný energetický produkt. Za „služby“ se považuje vše ostatní, co není zbožím, a co může být v rámci hospodářské činnosti předmětem prodeje.

13 Podle § 18 AVL se za „prodej zboží“ považuje úplatný převod vlastnictví zboží a za „prodej služby“ se považuje poskytnutí služby nebo jiného plnění za úplatu.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

14 Společnost A se specializuje na environmentální služby v odvětví průmyslu a stavebnictví. Pracuje pro různá průmyslová odvětví, v oblasti nemovitostí a stavebnictví a poskytuje environmentální služby ve Finsku a ve Švédsku. Její oblast činnosti zahrnuje průmyslové služby a služby v oblasti nemovitostí, demoliční služby a služby související s recyklací a zpracováním odpadu.

15 Společnost A v rámci svých činností poskytuje na základě smlouvy o demolici (dále jen „smlouva o demolici“) svým zákazníkům demoliční práce. Podmínky těchto smluv vychází z obecných smluvních podmínek pro stavební práce, které společnost stanovily podniky působící ve stavebnictví. Na základě tohoto typu smlouvy se tato společnost zavázala provést demolici budov staré továrny patřící jejímu zákazníkovi a plnit úlohu hlavního dodavatele a podniku odpovědného za stavební práce a vedení stavebních prací. Podle obecných smluvních podmínek pro stavební

práce patří mezi povinnosti společnosti A i vhodný odvoz a zpracování odváženého materiálu a odpadu.

16 část materiálu a odpadu tvoří šrot a odpad, na který se vztahuje § 8d AVL, při jehož prodeji nese daňovou povinnost nabyvatel. Z části se jedná o věci, které může společnost A následně prodat podnikem, které nakupují recyklovatelný šrot. Společnost A se snaží předem odhadnout množství tohoto zboží a cenu, za kterou ho bude moci prodat, a zohledňuje toto při stanovení ceny v rámci vypracování nabídky na provedení demoličních prací, aby byla cena nabízená zákazníkovi za tyto práce co nejvíce konkurenceschopná. Odhadovaná cena za uvedené zboží se však nedojednává nebo nestanoví se zákazníkem v rámci smlouvy o demolici, neboť zákazníkovi se vždy nabízí celková cena za demoliční práce.

17 Společnost A v rámci svých činností kromě toho odkupuje od svých zákazníků staré stroje a přístroje, které musí na základě smlouvy o koupi za účelem demontáže (dále jen „smlouva o koupi za účelem demontáže“) zničit nebo demontovat (dále jen společnost „demontovat“) a odvézt z prostorů nebo areálu dotyčného zákazníka, jakož i odvést odpad, který přitom vznikl, v souladu s podmínkami stanovenými ve smlouvě. Příkladem tohoto typu smlouvy je smlouva o koupi určených budov nacházejících se v areálu továrny. Tato smlouva stanoví, že společnost A kupuje budovy a stavby nacházející se v areálu nad úrovní zemského povrchu, jakož i stroje, přístroje a jiný movitý majetek a sama demontuje a odveze věci, které nakoupila.

18 Vzhledem k povaze nakoupených věcí představuje demontáž, odvoz a vhodné zpracování těchto věcí, jakož i odvoz vzniklého odpadu, pro společnost A náklady, které se snaží předem vyčíslit a zohlednit v nabízené ceně jako faktor, který snižuje kupní cenu. Smluvní strany se však o těchto nákladech v rámci svého vyjednávání nedohadují ani ve smlouvě nestanoví jejich výši; tato výše nemá být prodávajícím nikdy sdělena.

19 Společnost A požádala daňovou správu o předložení výpočet výše DPH splatné v rámci smlouvy o demolici za poskytnuté demoliční práce a v rámci smlouvy o koupi za účelem demontáže z titulu nákupu šrotu a kovového odpadu.

20 Daňová správa předložným rozhodnutím ze dne 11. března 2015 týkajícím se období od 11. března 2015 do 31. prosince 2016 uvedla, že v rámci smlouvy o demolici musí být společnost A považována za osobu, která prodává demoliční služby svému zákazníkovi a která od něj nakupuje šrot. Tato daňová správa dospěla k závěru, že společnost A musí odvést DPH za služby, které poskytne svému zákazníkovi, jakož i v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti za šrot, který od něj nakoupí.

21 Daňová správa v témže předložném rozhodnutí dále uvedla, že pokud jde o smlouvu o koupi za účelem demontáže, společnost A se považuje za osobu, která svému zákazníkovi poskytuje demoliční služby a která od něj nakupuje šrot. Tato daňová správa dospěla k závěru, že společnost A musí odvést DPH z titulu služeb, které poskytne svému zákazníkovi, jakož i v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti za šrot, který od něj nakoupí.

22 Ani v jednom z těchto dvou případů, které byly předmětem předložného rozhodnutí, nezaujala daňová správa stanovisko ke stanovení ceny protiplnění.

23 Společnost A podala proti tomuto předložnému rozhodnutí ze dne 11. března 2015 žalobu k Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách, Finsko).

24 Rozsudkem ze dne 16. prosince 2015 uvedený soud tuto žalobu zamítl. Měl za to, že jak v případě smlouvy o demolici, tak v případě smlouvy o koupi za účelem demontáže musí být společnost A považována za osobu, která uzavřela smlouvu se svým zákazníkem, v

rámci níž poskytuje demoliční služby a nakupuje šrot, a je proto povinna odvést DPH ze služeb poskytnutých zákazníkovi i ze šrotu, který od něj nakoupila.

25 Společnost A podala proti rozsudku Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách) kasační opravný prostředek ke Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud, Finsko).

26 Předkládající soud má za to, že v případě smlouvy o demolici poskytuje společnost A plnění za úplatu a že v případě smlouvy o koupi za účelem demontáže nabývá zboží za úplatu. Spor v prvotním řízení se tedy týká otázky, zda i v prvním případě nabývá společnost A zboží za úplatu a zda v druhém případě poskytuje rovněž služby za úplatu. Předkládající soud upřesňuje, že společnost A napadá kvalifikaci uvedených smluv jako smluv o směně, protože podle této společnosti šrot v případě smlouvy o demolici nepředstavuje protiplnění za demoliční služby a demoliční služby v případě smlouvy o koupi za účelem demontáže nepředstavují protiplnění za nákup šrotu, protože neexistuje přímá souvislost mezi dotýkajícím poskytnutím služby nebo dodáním zboží a obdrženým protiplněním.

27 Za těchto okolností se Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 2 odst. 1 písm. c) ve spojení s článkem 24 odst. 1 směrnice [2006/112] vykládán v tom smyslu, že demoliční práce provedené společností, do jejíhož působnosti patří provádění demoličních prací, představuje pouze jedno plnění, pokud má společnost provádějící demolici na základě podmínek vyplývajících ze smlouvy, kterou uzavřela s objednavatelem, povinnost odvozu odpadu z demolice, a pokud odpad z demolice obsahuje kovový šrot a společnost může tento šrot dále prodat podnikům, které recyklovatelný šrot vykupují?

Anebo musí být takováto smlouva o demoličních pracích vykládána s ohledem na čl. 2 odst. 1 písm. a) ve spojení s čl. 14 odst. 1 směrnice [2006/112] v tom smyslu, že její součástí jsou dvě plnění, a sice zaprvé poskytnutí služeb společností, která provádí demoliční práce, objednavateli demoličních prací a zadruhé koupě kovového šrotu za účelem jeho dalšího prodeje společností provádějící demoliční práce od objednavatele demoličních prací?

Je v projednávaném případě relevantní skutečnost, že společnost provádějící demoliční práce zohlednila při stanovení ceny za demoliční práce jakožto faktor snižující cenu skutečnost, že má možnost získat příjem i zpeněžením odpadu z demolice?

Je v projednávaném případě relevantní skutečnost, že množství a hodnota zpenžitelného odpadu z demolice nebyly sjednány ve smlouvě o demoličních pracích ani nebylo sjednáno, že tyto informace budou později sděleny objednateli demoličních prací, a že množství a hodnota odpadu z demolice budou poprvé stanoveny až poté, co společnost provádějící demoliční práce tento odpad prodá dál?

2) Musí být čl. 2 odst. 1 písm. a) ve spojení s čl. 14 odst. 1 směrnice [2006/112] vykládán v případě, ve kterém společnost, jejíž působností je provádění demoličních prací a která ve smlouvě s vlastníkem demolovaného objektu sjedná, že společnost provádějící demoliční práce demolovaný objekt koupí a je povinna pod hrozbou sjednané smluvní sankce uvedený objekt ve lhůtě stanovené podle smlouvy zbourat a odpad z demolice odvést, vykládat tak, že se v takovém případě jedná pouze o jedno plnění, ve kterém je zahrnut prodej movitých věcí vlastníkem demolovaného objektu ve prospěch společnosti provádějící demoliční práce?

Anebo musí být takováto smlouva vykládána s ohledem na čl. 2 odst. 1 písm. c) ve spojení s čl. 24 odst. 1 směrnice [2006/112] v tom smyslu, že její součástí jsou dvě plnění, a sice zaprvé prodej movitých věcí vlastníkem demolovaného objektu ve prospěch společnosti provádějící demoliční

práce a zadruhé poskytnutí demoliční služby společností provádějící demoliční práce ve prospěch prodejce včcí?

Je v projednávaném případě relevantní skutečnost, že společnost provádějící demoliční práce zohlednila při stanovení ceny nabízené za koupi včcí, jakožto faktor snižující cenu, náklady, které jí vzniknou v důsledku demontáže a odvozu včcí?

Je v této souvislosti relevantní skutečnost, že prodávající včcí ví o tom, že náklady, které vzniknou společnosti provádějící demoliční práce v důsledku demontáže a odvozu včcí, byly zohledněny jakožto faktor snižující cenu těchto včcí, vzhledem k tomu, že mezi smluvními stranami nebylo ohledně těchto nákladů nic sjednáno a prodávající včcí nemohl být nikdy vyrozuměn o odhadované ani skutečné výši těchto nákladů?

K předběžným otázkám

K první otázce

28 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112 ve spojení s čl. 14 odst. 1 a čl. 24 odst. 1 této směrnice vykládány v tom smyslu, že pokud má podle smlouvy o demolici poskytovatel služeb, tj. společnost provádějící demoliční práce, povinnost provést demoliční práce a v případě, že odpad z demolice obsahuje šrot, může tento šrot prodat, zahrnuje tato smlouva pro účely DPH jedno nebo dvě plnění.

29 Úvodem je třeba uvést, že podle čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112 podléhají DPH „dodání zboží za protiplnění uskutečněná na území členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“ a „poskytování služeb za protiplnění uskutečněné na území členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

30 V této souvislosti čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112 definuje dodání zboží jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“, zatímco čl. 24 odst. 1 této směrnice definuje poskytnutí služby jako „každé plnění, které není dodáním zboží“.

31 Kromě toho z judikatury Soudního dvora vyplývá, že dodání zboží nebo poskytnutí služby „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112 předpokládá pouze existenci přímé souvislosti mezi dodáním zboží či poskytnutím služby a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani. Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. září 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, bod 37 a citovaná judikatura).

32 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že podle smlouvy o demolici poskytovatel služeb, tj. společnost provádějící demoliční práce, se zavazuje provést demoliční práce, které zahrnují i vhodný odvoz a zpracování materiálu určeného k odvozu a odpadu, za které zákazník zaplatí cenu. Z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že tento poskytovatel služeb má předem odhadnout množství materiálu a odpadu určeného k odvozu, jakož i jejich pozdější prodejní cenu, aby ji mohl zohlednit při stanovení ceny za demoliční práce. Z předkládacího rozhodnutí dále vyplývá, že podle uvedené smlouvy v případě, že odpad z demolice obsahuje šrot, uvedený poskytovatel služeb může tento šrot prodat podnikem vykupujícím recyklovatelný šrot.

33 Ve věci v původním řízení je nesporné, že společnost provádějící demoliční práce poskytuje svým zákazníkům demoliční práce za úplatu v rámci členského státu, a poskytuje tedy

služby za úplatu ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112.

34 Podstatou otázek předkládajícího soudu je, zda se toto poskytnutí služeb uskutečňuje mimo jiné za dodání zboží, tj. za dodání recyklovatelného šrotu obsaženého v odpadu a použitých materiálech, a zda je tedy základ daně uvedeného plnění tvořen cenou zaplacenou zákazníkem a též tímto dodáním.

35 V této souvislosti z judikatury Soudního dvora vyplývá, že protiplnění za poskytnutí služeb může spočívat v dodání zboží a tvořit jeho základ daně ve smyslu článku 73 směrnice 2006/112, avšak za podmínky, že existuje přímá souvislost mezi poskytnutím služeb a dodáním zboží a pokud hodnota poslední uvedeného může být vyjádřena v penězích (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, bod 36 a citovaná judikatura). Totéž platí i v případě dodání zboží za poskytnutí služeb, jsou-li splněny tytéž podmínky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. září 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, bod 38 a citovaná judikatura).

36 Z téže judikatury vyplývá, že smlouvy, u nichž má protiplnění v zásadě povahu plnění v naturáliích, a plnění, u nichž má protiplnění peněžní formu, představují z hospodářského a obchodního hlediska dvě totožné situace (rozsudek ze dne 26. září 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, bod 39 a citovaná judikatura).

37 V projednávaném případě z popisu skutkových okolností věci v původním řízení, který je uveden v bodě 32 tohoto rozsudku, vyplývá, že poskytovatel služeb, tj. společnost provádějící demoliční práce, kromě peněžní odměny od svého zákazníka za provedení demoličních prací, získá na základě smlouvy o demolici recyklovatelný šrot od tohoto zákazníka, který může následně prodat. V této situaci se tedy jedná o dodání zboží ve smyslu ?l. 14 odst. 1 směrnice 2006/112.

38 Pokud jde o otázku, zda se toto dodání uskutečnilo „za úplatu“ ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. a) této směrnice, z ustálené judikatury vyplývá, že protiplnění, které pro plnění slouží jako základ daně, je hodnotou subjektivní. Pokud hodnotu netvoří peněžní částka dohodnutá mezi stranami, musí být subjektivní hodnotou ta hodnota, kterou poskytovatel služby, jež představuje protiplnění za dodání zboží, přikládá službám, které si zamýšlí poskytnout, a tato hodnota musí odpovídat částce, kterou je připraven za tímto účelem vynaložit (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, body 44 a 45, jakož i citovaná judikatura).

39 Z toho vyplývá, že v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, se dodání recyklovatelného šrotu poskytuje jako protiplnění, pokud nabyvatel, tj. společnost provádějící demoliční práce, přikládá tomuto dodání hodnotu, kterou zohledňuje při stanovení ceny nabízené za provedení demoličních prací, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

40 Tomuto závěru neodporuje okolnost, že množství a hodnota šrotu, který může obsahovat odpad z demolice, nebylo dohodnuto ve smlouvě o demolici.

41 Z judikatury Soudního dvora totiž vyplývá, že případné technické problémy při stanovení výše protiplnění nedovolují dospět jen na základě této skutečnosti, k závěru, že neexistuje (viz obdobný rozsudek ze dne 14. července 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, bod 31).

42 V každém případě je třeba uvést, že v případě, který je uveden v bod 39 tohoto rozsudku, je možné určit hodnotu dodání recyklovatelného šrotu. Vzhledem k judikatuře citované v bod 38 tohoto rozsudku musí být tato hodnota chápána tak, že se rovná částce, o kterou poskytovatel snížil cenu za provedení demoličních prací.

43 Zároveň, který byl uveden v bod 39 tohoto rozsudku, nebrání ani okolnost, že příjemce demoličních služeb neznal přesnou hodnotu recyklovatelného šrotu, kterou odhadl poskytovatel služeb (viz obdobný rozsudek ze dne 14. července 1998, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, bod 49).

44 V takovémto případě tedy dochází k vzájemné výměně plnění v rámci téže smlouvy mezi poskytovatelem služeb a jeho zákazníkem, takže mezi provedením demoličních prací a dodáním recyklovatelného šrotu existuje přímá souvislost ve smyslu judikatury citované v bod 35 tohoto rozsudku.

45 Pokud jde o otázku, zda dodání recyklovatelného šrotu, o který se jedná ve věci v původním řízení, představuje zdanitelné plnění, je třeba upřesnit, že podle čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 je dodání zboží za úplatu předmětem DPH pouze tehdy, pokud je uskutečeno „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

46 V takovémto případě základ daně pro poskytnutí služeb, které jsou předmětem smlouvy o demolici, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, tvoří cena skutečně zaplacená zákazníkem, jakož i hodnota, kterou poskytovatel služeb přikládá recyklovatelnému šrotu, jež se promítá do výše snížení ceny fakturované za poskytnutí služeb.

47 Může se však ukázat, že tato hodnota někdy neodráží hospodářskou a obchodní realitu, která je podle judikatury Soudního dvora přitom základním kritériem při uplatnění společného systému DPH. Vnitrostátní soud se musí v takovémto případě ujistit, že nedochází ke zneužití, při němž musí zohlednit všechny relevantní skutečnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. června 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, body 39, 46 a 52).

48 Na první otázku je proto třeba odpovědět, že čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112 ve spojení s čl. 14 odst. 1 a čl. 24 odst. 1 této směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že pokud má podle smlouvy o demolici poskytovatel služeb, tj. společnost provádějící demoliční práce, povinnost provést demoliční práce a v případě, že odpad z demolice obsahuje šrot, může tento šrot prodat, zahrnuje tato smlouva poskytnutí služby za úplatu, a sice provedení demoličních prací, a rovněž dodání zboží za úplatu, a sice dodání uvedeného šrotu, pokud nabyvatel, tj. tato společnost, přikládá tomuto dodání hodnotu, kterou zohledňuje při stanovení ceny nabídnuté za provedení demoličních prací; uvedené dodání nicméně podléhá DPH pouze za podmínky, že je uskutečeno osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

Ke druhé otázce

49 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112 ve spojení s čl. 14 odst. 1 a čl. 24 odst. 1 této směrnice vykládány v tom smyslu, že pokud podle smlouvy o koupi za účelem demontáže nabyvatel, tj. společnost provádějící demoliční práce, koupí věci určené k demolici a zaváže se pod hrozbou smluvní pokuty k tomu, že ve lhůtě stanovené ve smlouvě tyto věci demontuje a odveze, jakož i k tomu, že odveze odpad, který při tom vznikne, zahrnuje tato smlouva pro účely DPH jedno, nebo dvě plnění.

50 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že nabyvatel, tj. společnost

provádějící demoliční práce, v rámci smlouvy o koupi za účelem demontáže koupila staré budovy, jejichž stavební konstrukce se nacházejí nad úrovní zemského povrchu areálu továrny, jakož i stroje, přístroje a jiné movité věci, a že na základě této smlouvy musí ve stanovené lhůtě tyto věci demontovat a odvést, jakož i odvést odpad, který při tom vznikl, z prostoru nebo areálu továrny, jinak mu hrozí smluvní pokuta. Z předkládacího rozhodnutí kromě toho vyplývá, že se nabyvatel snaží předem odhadnout náklady související s demontáží, odvozem a odpovídajícím zpracováním věcí určených k demontáži, aby je zohlednil v navrhované kupní ceně.

51 Je nesporné, že ve věci v povodním řízení takováto smlouva zahrnuje dodání zboží za úplatu ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112, v rámci členského státu, tj. dodání zboží určeného k demontáži oproti zaplacení kupní ceny. Je-li toto dodání uskutečнено „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“ ve smyslu tohoto ustanovení, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, jedná se v takovéto situaci o zdanitelné plnění.

52 Podstatou otázek předkládajícího soudu je, zda je uvedené dodání mimo jiné uskutečнено výměnou za poskytnutí služby, tj. demontážních prací a odvozu, a zda tedy základ daně tohoto dodání tvoří kupní cena uvedená v předchozím bodě tohoto rozsudku a toto poskytnutí služeb.

53 V této souvislosti z popisu skutkových okolností, který je uveden v bodě 50 tohoto rozsudku, zjevně vyplývá, že nabyvatel, tj. společnost provádějící demoliční práce, kromě zaplacení kupní ceny dohodnuté ve smlouvě za dodání zboží určeného k demontáži, má podle této smlouvy povinnost ve stanovené lhůtě demontovat a odvést toto zboží, jakož i odvést odpad, který při tom vznikl, jinak mu hrozí smluvní pokuta. Má-li nabyvatel povinnost demontovat a odvést toto zboží, jakož i odvést odpad, který při tom vznikl, přímě tím konkrétně uspokojuje potřeby prodávajícího, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, je v této situaci dáno poskytnutí služeb ve smyslu § 24 odst. 1 směrnice 2006/112.

54 Podle judikatury uvedené v bodě 38 tohoto rozsudku, v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v povodním řízení, se provedení demoličních prací a odvoz poskytuje za protiplnění, pokud nabyvatel, tj. společnost provádějící demoliční práce, přikládá tomuto plnění hodnotu, kterou zohledňuje v nabízené kupní ceně jako faktor, který tuto cenu snižuje, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

55 Vzhledem k úvahám uvedeným v bodech 40, 41 a 43 tohoto rozsudku je třeba upřesnit, že tomuto závěru nebrání ani okolnost, že náklady na poskytnutí demontážních prací a odvoz nebyly mezi stranami dohodnuty, ani okolnost, že prodávající nezná výši nákladů, které jsou zohledněny při stanovení navrhované ceny.

56 V případě, který je uveden v bodě 54 tohoto rozsudku, je v každém případě možné určit hodnotu poskytnutí demontážních prací a odvozu. Vzhledem k judikatuře citované v bodě 38 tohoto rozsudku musí být tato hodnota totiž chápána tak, že odpovídá částce, kterou nabyvatel, tj. společnost provádějící demoliční práce, nabízí jako faktor, který snižuje kupní cenu zboží určeného k demontáži.

57 V takovémto případě tedy dochází k vzájemné výměně plnění v rámci téže smlouvy mezi nabyvatelem, tj. společností provádějící demoliční práce, a příjemcem, tj. dodavatelem zboží určeného k demontáži, takže mezi dodáním zboží určeného k demontáži a poskytnutím demontážních prací a odvozu existuje přímá souvislost ve smyslu judikatury citované v bodě 35 tohoto rozsudku.

58 V takovémto případě základ daně pro dodání zboží určeného k demontáži proto tvoří skutečná zaplacená cena za nákup tohoto zboží, jakož i částka, která odpovídá faktoru, který nabyvatel zohledňuje při snížení navržené kupní ceny.

59 Může se však ukázat, že tato částka někdy neodráží hospodářskou a obchodní realitu, která je přitom podle judikatury citované v bodě 47 tohoto rozsudku základním kritériem při uplatňování společného systému DPH; v takovém případě se podle této judikatury musí vnitrostátní soud ujistit, že nedochází ke zneužití, přičemž musí zohlednit všechny relevantní skutečnosti.

60 Na druhou otázku je proto třeba odpovědět tak, že čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112 ve spojení s čl. 14 odst. 1 a čl. 24 odst. 1 této směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že pokud podle smlouvy o koupi za účelem demontáže nabyvatel, tj. společnost provádějící demoliční práce, koupí věci určené k demolici a zaváže se pod hrozbou smluvní pokuty k tomu, že ve lhůtě stanovené ve smlouvě tyto věci demontuje a odveze, jakož i k tomu, že odveze odpad, tato smlouva zahrnuje dodání zboží za úplatu, a sice dodání zboží určeného k demontáži, přičemž toto dodání podléhá DPH jen za podmínky, že je uskutečeno osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu. Má-li nabyvatel povinnost demontovat a odvést toto zboží, jakož i odvést odpad, který při tom vznikl, přičemž tím konkrétně uspokojuje potřebu prodávajícího, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, zahrnuje tato smlouva rovněž poskytnutí služeb za úplatu, a sice poskytnutí demontážních prací a odvozu, pokud tento nabyvatel přikládá tomuto dodání hodnotu, kterou zohledňuje v nabízené ceně jako faktor snižující kupní cenu zboží určeného k demontáži, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

61 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

1) Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení s čl. 14 odst. 1 a čl. 24 odst. 1 této směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že pokud má podle smlouvy o demolici poskytovatel služeb, tj. společnost provádějící demoliční práce, povinnost provést demoliční práce a v případě, že odpad z demolice obsahuje šrot, může tento šrot prodat, zahrnuje tato smlouva poskytnutí služby za úplatu, a sice provedení demoličních prací, a rovněž dodání zboží za úplatu, a sice dodání uvedeného šrotu, pokud nabyvatel, tj. tato společnost, přikládá tomuto dodání hodnotu, kterou zohledňuje při stanovení ceny nabídnuté za provedení demoličních prací; uvedené dodání nicméně podléhá DPH pouze za podmínky, že je uskutečeno osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

2) Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112 ve spojení s čl. 14 odst. 1 a čl. 24 odst. 1 této směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že pokud podle smlouvy o koupi za účelem demontáže nabyvatel, tj. společnost provádějící demoliční práce, koupí věci určené k demolici a zaváže se pod hrozbou smluvní pokuty k tomu, že ve lhůtě stanovené ve smlouvě tyto věci demontuje a odveze, jakož i k tomu, že odveze odpad, tato smlouva zahrnuje dodání zboží za úplatu, a sice dodání zboží určeného k demontáži, přičemž toto dodání podléhá DPH jen za podmínky, že je uskutečeno osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu. Má-li nabyvatel povinnost demontovat a odvést toto zboží, jakož i odvést odpad, který při tom vznikl, přičemž tím

konkrétně uspokojuje potřeby prodávajícího, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, zahrnuje tato smlouva rovněž poskytnutí služeb za úplatu, a sice poskytnutí demontážních prací a odvozu, pokud tento nabyvatel přikládá tomuto dodání hodnotu, kterou zohledňuje v nabízené ceně jako faktor snižující kupní cenu zboží určeného k demontáži, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Podpisy.

*— Jednací jazyk: finština.