

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziewięta izba)

z dnia 10 stycznia 2019 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112 WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) – Artykuł 14 ust. 1 – Artykuł 24 ust. 1 – Transakcje odpłatne – Transakcje w przypadku zapłaty składowej siły czystościowo z towarów lub z usług – Umowa o rozbiórkę – Umowa o zakup w celu demontażu

W sprawie C-410/17

mających za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny, Finlandia) postanowieniem z dnia 30 czerwca 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 lipca 2017 r., w postępowaniu wszczętym przez

A Oy,

przy udziale:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

TRYBUNAŁ (dziewięta izba),

w składzie: K. Jürimäe, prezes izby, E. Juhász (sprawozdawca) i C. Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 lipca 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu A Oy przez M. Kallia oraz H. Huhtala,
- w imieniu rządu fińskiego przez J. Heliskoskiego, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez J. Jokubauskaitę oraz I. Koskinena, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. a) i c), art. 14 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 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).

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania wszczętego przez A Oy w przedmiocie sposobu traktowania do celów podatku od wartości dodanej (VAT), po pierwsze, transakcji dokonywanych na podstawie umowy o rozbiórkę, nakładającej na usługodawcę zobowiązanie do wywiezienia odpadów z rozbiórki, które także w zakresie, w jakim zawierają złom metalowy, mogą na mocy tej umowy zostać przez tego usługodawcę odsprzedane, oraz po drugie, transakcji dokonywanych na podstawie umowy o zakup towarów w celu demontażu, nakładającej na nabywcę zobowiązanie do rozbiórki lub demontażu (zwanym dalej „demontażem”) oraz wywiezienia rzeczonych towarów, a także wywiezienia odpadów powstałych w wyniku tego demontażu.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4 Artykuł 14 ust. 1 tej dyrektywy brzmi następująco:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

5 Artykuł 24 ust. 1 wspomnianej dyrektywy stanowi:

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

6 W myśl art. 73 wspomnianej dyrektywy:

„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”.

7 Artykuł 199 ust. 1 lit. a) i d) dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„Państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba zobowiązana do zapłaty VAT jest podatnik – odbiorca następujących transakcji:

a) dostawy prac budowlanych, w tym prac obejmujących naprawy, porządkowanie, konserwację, przebudowę i rozbiórkę nieruchomości, jak również odbiór robót budowlanych uznawany za dostawę towarów na podstawie art. 14 ust. 3;

[...]

d) dostawy zużytych materiałów, zużytych materiałów nienadających się do ponownego użycia w tym samym stanie, zómu, odpadów przemysłowych i nieprzemysłowych, odpadów przetwarzalnych, chówciowo przetworzonych odpadów oraz dostawy pewnych towarów i świadczenia usług, wymienionych w załączniku VI”.

8 Punkty 1 i 4 załącznika VI do dyrektywy VAT, zatytułowanego „Wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, o których mowa w art. 199 ust. 1 lit. d)”, mają następujące brzmienie:

„1) dostawy odpadów elastycznych i nieelastycznych, zómu oraz zużytych materiałów, w tym półproduktów budowlanych wynikiem przetwarzania, wytwarzania lub stapiania metali elastycznych i nieelastycznych oraz ich stopów;

[...]

4) dostawy oraz określone usługi polegające na przetwarzaniu, związane z odpadami elastycznymi i nieelastycznymi, jak również ze żcinkami, żómem, odpadami oraz materiałami zużytymi i przetwarzalnymi składającymi się ze stżuczki, szkła, papieru, tektury i kartonu, szmat, kożci, skóry, sztucznej skóry, pergaminu, skór surowych, żciżgien, szpagatu, wyrobów powrożniczych, lin, kabli, gumy i plastiku”.

Prawo fińskie

9 Arvonlisäverolaki (1501/1993) [ustawa (1501/1993) w sprawie podatku od wartości dodanej] z dnia 30 grudnia 1993 r., w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postpowaniu gównym (zwana dalej „AVL”), która dokonała transpozycji do prawa fińskiego dyrektywy 2006/112, stanowi w § 1 akapit pierwszy pkt 1:

„VAT pobierany jest zgodnie z przepisami niniejszej ustawy:

od każdej sprzedaży towarów i świadczenia usług dokonanych w Finlandii w ramach działalności gospodarczej”.

10 Zgodnie z § 2 ust. 1 akapit pierwszy AVL przy sprzedaży w rozumieniu § 1 AVL do zapłaty VAT zobowiązany jest sprzedawca towaru lub usługodawca (podatnik), z zastrzeżeniem odmiennych przepisów. Wród tych przepisów znajduje się między innymi § 8d AVL.

11 Paragraf ten przewiduje, że mechanizm odwrotnego obciążenia ma zastosowanie do nabywców zómu i odpadów, jeżeli są oni przedsiębiorcami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT.

12 Zgodnie z § 17 AVL pojęcie „towaru” oznacza rzecz, jak również elektryczność, gaz, energię cieplną i chłodniczą oraz inny porównywalny produkt energetyczny. Pojęcie „usługi” obejmuje wszystko, co nie stanowi towaru i może być przedmiotem sprzedaży w ramach działalności gospodarczej.

13 Zgodnie z § 18 AVL „sprzedaż towarów” oznacza odpłatne przeniesienie prawa własności danego towaru, a „sprzedaż usługi” oznacza odpłatne świadczenie usługi lub wszelkie inne odpłatne świadczenie.

Postpowanie gówne i pytania prejudycjalne

14 A jest przedsiębiorstwem wyspecjalizowanym w zakresie usług w dziedzinie ochrony środowiska dla przemysłu i branży budowlanej. Przedsiębiorstwo to działa na rzecz różnych gałęzi przemysłu, branży nieruchomości oraz budowlanej i świadczy usługi w dziedzinie

ochrony środowiska w Finlandii i Szwecji. Obszary jego działalności obejmują usługi w dziedzinie przemysłu, nieruchomości i obiektów budowlanych, a także usługi rozbiórki, recyklingu i przetwarzania odpadów.

15 W ramach swojej działalności A wykonuje, zgodnie z umową o rozbiórkę (zwaną dalej „umową o rozbiórkę”), prace rozbiórkowe na rzecz swoich klientów. Warunki tej umowy opierają się na wspólnie ustalonych przez przedsiębiorstwa z branży budowlanej ogólnych warunkach umownych dla robót budowlanych. Na mocy takiej umowy A zobowiązuje się do rozbiórki budynków starej fabryki jego klienta, jak również do przejęcia zadania głównego wykonawcy oraz przedsiębiorcy odpowiedzialnego za organizację placu budowy i za kierownictwo budowy. Zgodnie z ogólnymi warunkami umownymi dla robót budowlanych do obowiązków A należy także wyciągi wywóz oraz wyciągiwe odzyskiwanie usuwanego materiału i odpadów.

16 Czynności materiału i odpadów stanowi zbiór i odpady, o których mowa w § 8d AVL, przy sprzedaży których obowiązek podatkowy spoczywa na nabywcy. Czynności z tych towarów A może odsprzedać przedsiębiorstwu skupującemu zbiór przeznaczony do odzysku. A stara się z góry dokonać oszacowania ilości tych towarów i prawdopodobnej do uzyskania ceny oraz uwzględnienia ich w ramach sporządzonej oferty odnośnie do prac rozbiórkowych, tak aby proponowany klientowi koszt rozbiórki był w miarę możliwości konkurencyjny. Dokonany szacunek wartości rzeczonych towarów nie jest jednak negocjowany ani ustalany z klientem w ramach umowy o rozbiórkę, lecz klientowi oferuje się zawsze szacunkową cenę wykonania prac rozbiórkowych.

17 Ponadto w ramach swojej działalności A kupuje od swoich klientów stare maszyny i urządzenia oraz zobowiązane jest na podstawie umowy o zakup w celu demontażu (zwanej dalej „umową o zakup w celu demontażu”) do ich rozbiórki lub demontażu (zwanymi dalej „czynnościami demontażowymi”) i ich wywiezienia z pomieszczeń lub z terenu zakładu klienta według ustalonych w umowie warunków. Typową umową tego rodzaju stanowi umowa o zakup określonych budynków znajdujących się na terenie fabrycznym. Umowa ta przewiduje, że A kupuje wznoszące się ponad powierzchnię gruntu na terenie zakładu budynki i obiekty budowlane, a także maszyny, urządzenia i pozostałe ruchomości, oraz że przedsiębiorstwo to dokonuje demontażu i wywozu nabytych towarów.

18 Biorąc pod uwagę rodzaj nabytych towarów, demontaż, wywóz i stosowne odzyskiwanie tych towarów stwarzają dla A koszty, które próbuje ono oszacować z góry i uwzględnić w określeniu swojej oferty zakupu jako czynnik obniżający cenę zakupu. Strony umowy nie rozważają jednak tych kosztów w swoich negocjacjach ani nie określają ich wysokości w umowie, gdy brak jest zamiaru, aby sprzedawca dowiedzieć się w kiedykolwiek o wysokości tych kosztów.

19 A zwróciło się do organu podatkowego o wydanie wstępnej decyzji w przedmiocie obliczenia kwoty należnego VAT w ramach umowy o rozbiórkę – z tytułu świadczenia prac rozbiórkowych oraz w ramach umowy o zakup w celu demontażu – z tytułu zakupu zbioru i odpadów metalowych.

20 W ramach decyzji wstępnej z dnia 11 czerwca 2015 r., obejmującej okres od 11 czerwca 2015 r. do 31 grudnia 2016 r., administracja podatkowa stwierdziła, po pierwsze, że na podstawie umowy o rozbiórkę A sprzedaje klientowi usługę rozbiórki i kupuje od niego zbiór metalowy. Organ ten stwierdził w związku z tym, że A musi uiścić VAT od usługi świadczonych na rzecz klienta, jak również – w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia – od zbioru metalowego, który od niego zakupił.

21 Po drugie, organ podatkowy stwierdził w rzeczonych decyzjach wstępnych, że co się tyczy umowy o zakup w celu demontażu, A świadczy usługę rozbiórki na rzecz swego klienta i kupuje od niego

z?om metalowy. Organ ten stwierdzi? w zwi?zku z tym, ?e A musi zap?aci? VAT od us?ugi ?wiadczonej na rzecz klienta, jak równie? – w ramach mechanizmu odwrotnego obci??enia – od z?omu metalowego, który przedsi?biorstwo to od niego zakupi?o.

22 W ?adnym z tych dwóch przypadków b?d?cych przedmiotem decyzji wst?pnej organ podatkowy nie ustosunkowa? si? do kwestii ustalania wysoko?ci zap?aty.

23 A wnio?o do Helsingin hallinto-oikeus (s?du administracyjnego w Helsinkach, Finlandia) skarg? o uchylenie decyzji wst?pnej z dnia 11 czerwca 2015 r.

24 Wyrokiem z dnia 16 grudnia 2015 r. s?d ten oddali? ow? skarg?. Uzna? on, ?e zarówno w przypadku umowy o rozbiórk?, jak i umowy o zakup w celu demonta?u A dokonuje ze swoim klientem transakcji wymiany, w ramach której ?wiadczy us?ug? rozbiórki i kupuje z?om metalowy i jest w zwi?zku z tym zobowi?zane do uiszczenia VAT zarówno od us?ugi ?wiadczonej na rzecz klienta, jak równie? od z?omu metalowego, który od niego zakupi?o.

25 A wnio?o do Korkein hallinto-oikeus (najwy?szego s?du administracyjnego, Finlandia) apelacj? od wyroku Helsingin hallinto-oikeus (s?du administracyjnego w Helsinkach).

26 Zdaniem s?du odsy?aj?cego w przypadku umowy o rozbiórk? A ?wiadczy odp?atnie us?ug?, a w przypadku umowy o zakup w celu demonta?u nabywa ono odp?atnie towar. W zwi?zku z powy?szym spór w post?powaniu g?ównym dotyczy tego, czy w pierwszym przypadku A nabywa tak?e odp?atnie towar i czy w drugim przypadku ?wiadczy ono równie? odp?atnie us?ug?. S?d odsy?aj?cy wyja?nia, ?e A podwa?a zakwalifikowanie wspomnianych transakcji jako transakcji wymiany na tej podstawie, ?e wed?ug tego przedsi?biorstwa z?om metalowy w przypadku umowy o rozbiórk? nie jest zap?at? za us?ug? rozbiórki, a us?uga rozbiórki w przypadku umowy o zakup w celu demonta?u nie stanowi zap?aty za z?om metalowy wobec braku bezpo?redniego zwi?zku miedzy ?wiadczeniem us?ug lub dostaw? towarów a otrzyman? zap?at?.

27 W tych okoliczno?ciach Korkein hallinto-oikeus (najwy?szy s?d administracyjny) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 ust. 1 lit. c) w zwi?zku z art. 24 ust. 1 dyrektywy [2006/112] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e prace rozbiórkowe realizowane przez przedsi?biorstwo w ramach jego dzia?alno?ci gospodarczej obejmuj? tylko jedn? transakcj?, w sytuacji gdy przedsi?biorstwo rozbiórkowe zgodnie z warunkami umowy mi?dzy nim a zamawiaj?cym jest zobowi?zane do wywiezienia odpadów z rozbiórki i – o ile odpady z rozbiórki zawieraj? z?om metalowy – mo?e odsprzeda? z?om metalowy przedsi?biorstwom skupuj?cym z?om przeznaczony do odzysku?

Czy te?, uwzgl?dniaj?c art. 2 ust. 1 lit. a) w zwi?zku z art. 14 ust. 1 dyrektywy [2006/112], tak? umow? w sprawie prac rozbiórkowych nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e obejmuje ona dwie transakcje, a mianowicie z jednej strony ?wiadczenie us?ugi przez przedsi?biorstwo rozbiórkowe na rzecz zamawiaj?cego prace rozbiórkowe, a z drugiej strony zakup od zamawiaj?cego prace rozbiórkowe z?omu metalowego, który jest odsprzedawany przez przedsi?biorstwo rozbiórkowe?

Czy ma tu znaczenie, ?e przedsi?biorstwo rozbiórkowe przy ustalaniu ceny za prace rozbiórkowe uwzgl?dnia jako czynnik obni?aj?cy cen? to, ?e ma ono mo?liwo?? uzyskania przychodów tak?e poprzez odzyskiwanie odpadów z rozbiórki?

Czy ma tu znaczenie, ?e ilo?? i warto?? odzyskiwanych odpadów z rozbiórki nie zosta?y uzgodnione w umowie w sprawie prac rozbiórkowych, a tak?e nie zosta?o uzgodnione, i? informacja o nich zostanie pó?niej przekazana zamawiaj?cemu prace rozbiórkowe, oraz ?e ilo?? i

warto?? odpadów z rozbiórki znane b?d? dopiero wówczas, gdy przedsi?biorstwo rozbiórkowe dokona ich odsprzeda?y?

2) Czy art. 2 ust. 1 lit. a) w zwi?zku z art. 14 ust. 1 dyrektywy [2006/112] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w przypadku gdy przedsi?biorstwo, które w ramach dzia?alno?ci gospodarczej wykonuje prace rozbiórkowe, zawiera z w?a?cicielem obiektu do rozbiórki umow?, w której uzgadnia, ?e przedsi?biorstwo rozbiórkowe dokonuje zakupu obiektu do rozbiórki i zobowi?zuje si? pod kar? umown? do dokonania rozbiórki i wywiezienia odpadów z rozbiórki w terminie okre?lonym w umowie, chodzi o tylko jedn? transakcj? obejmuj?c? sprzeda? towarów przez w?a?ciciela obiektu przeznaczonego do rozbiórki przedsi?biorstwu rozbiórkowemu?

Czy te? umow? tak?, uwzgl?dniaj?c art. 2 ust. 1 lit. c) w zwi?zku z art. 24 ust. 1 dyrektywy [2006/112], nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e obejmuje ona dwie transakcje, a mianowicie z jednej strony sprzeda? towarów przez w?a?ciciela obiektu przeznaczonego do rozbiórki na rzecz przedsi?biorstwa rozbiórkowego, a z drugiej strony ?wiadczenie us?ugi rozbiórki przez przedsi?biorstwo rozbiórkowe na rzecz sprzedawcy towarów?

Czy w tej sprawie ma znaczenie, ?e przedsi?biorstwo rozbiórkowe przy ustalaniu ceny w swej ofercie zakupu tych towarów jako czynnik obni?aj?cy cen? uwzgl?dni?o koszty powstaj?ce dla niego w zwi?zku z demonta?em i wywozem towarów?

Czy ma znaczenie, ?e sprzedawca towarów ma ?wiadomo?? tego, i? koszty powstaj?ce dla przedsi?biorstwa rozbiórkowego w wyniku demonta?u i wywozu uwzgl?dniane s? jako czynnik obni?aj?cy cen? towarów, przy czym strony nie dokonuj? ?adnego uzgodnienia co do tych kosztów, a sprzedawca towarów nie ma w ?adnym czasie dowiedzie? si? o szacunkowej lub faktycznej wysoko?ci tych kosztów?.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

28 Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 w zwi?zku z art. 14 ust. 1 i art. 24 ust. 1 tej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w sytuacji gdy na mocy umowy o rozbiórk? us?ugodawca, a mianowicie przedsi?biorstwo rozbiórkowe, jest zobowi?zany do realizacji prac rozbiórkowych i – o ile odpady z rozbiórki zawieraj? z?om metalowy – mo?e odsprzeda? taki z?om, do celów VAT umowa ta obejmuje tylko jedn?, czy te? dwie transakcje.

29 Na wst?pie nale?y zauwa?y?, ?e zgodnie z art. 2 ust. 1 lit a) i c) dyrektywy 2006/112 opodatkowaniu VAT podlegaj? odpowiednio „odp?atna dostawa towarów na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze” oraz „odp?atne ?wiadczenie us?ug na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze”.

30 W tym wzgl?dzie w art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 zawarta jest definicja dostawy towarów, za któr? uznaje si? „przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jak w?a?ciciel”, natomiast ?wiadczenie us?ug zdefiniowano w art. 24 ust. 1 tej dyrektywy jako „ka?d? transakcj? niestanowi?c? dostawy towarów”.

31 Ponadto z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug dokonywane „odp?atnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 zak?adaj? wy??cznie istnienie bezpo?redniego zwi?zku mi?dzy dostaw? towarów lub ?wiadczeniem us?ug a wynagrodzeniem rzeczywicie otrzymanym przez podatnika. Zdaniem Trybuna?u tego rodzaju bezpo?redni zwi?zek ma miejsce, gdy pomi?dzy us?ugodawc? a us?ugobiorc? istnieje stosunek

prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdy zapłata otrzymywana przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy (zob. podobnie wyrok z dnia 26 września 2013 r., Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że na mocy umowy o rozbiórkę usługodawca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, zobowiązuje się do świadczenia usługi rozbiórki, obejmującej również wyciągi wywóz oraz wyciągiwe odzyskiwanie usuwanego materiału i odpadów w zamian za zapłatę ceny przez klienta. Z postanowienia odsyłającego wynika również, że usługodawca ten stara się z góry dokonać oszacowania ilości usuwanego materiału lub odpadów, a także ceny późniejszej odsprzedaży w celu uwzględnienia ich przy ustalaniu ceny za prace rozbiórkowe. Z postanowienia tego wynika ponadto, że na mocy wspomnianej umowy usługodawca ten – o ile odpady z rozbiórki zawierają złom metalowy – może odsprzedać złom metalowy przedsiębiorstwu skupującemu złom przeznaczony do odzysku.

33 Bezsporne jest w sprawie w postępowaniu głównym, że przedsiębiorstwo rozbiórkowe wykonuje na rzecz swoich klientów za wynagrodzeniem prace rozbiórkowe na terytorium państwa czeskiego, a zatem świadczy odpłatnie usługę w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

34 Wątpliwości są co do odsyłającego dotyczyć zasadniczo tego, czy świadczenie to następuje ponadto w zamian za dostawę towarów, a mianowicie złomu metalowego podlegającego odzyskaniu, zawartego w odpadach oraz materiałach zużytych, tak że podstawę opodatkowania tego świadczenia jest jednocześnie cena zapłacona przez klienta oraz rzeczona dostawa.

35 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że zapłata za świadczenie usług może mieć postać dostawy towarów i stanowi jego podstawę opodatkowania w rozumieniu art. 73 dyrektywy VAT, pod warunkiem jednak że istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usługi a dostawą towarów i że wartość usługi da się wyrazić w pieniądzu (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2012 r., Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo). Podobnie dzieje się wówczas, gdy dostawa towarów następuje w zamian za inne świadczenie usług, o ile spełnione są te same warunki (zob. podobnie wyrok z dnia 26 września 2013 r., Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Z przytoczonego powyżej orzecznictwa wynika również, że umowy zamiany, w ramach których zapłata jest z definicji świadczenie w naturze, oraz transakcje, w których zapłata jest uiszczana w pieniądzu, stanowi z ekonomicznego i handlowego punktu widzenia sytuacje identyczne (wyrok z dnia 26 września 2013 r., Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 W niniejszej sprawie z opisu okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym zawartego w pkt 32 niniejszego wyroku wynika, że usługodawca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, oprócz tego, że pobiera wynagrodzenie pieniężne od swojego klienta za świadczenie usług rozbiórki, to ponadto nabywa od niego na mocy umowy o rozbiórkę złom podlegający odzyskaniu, który może następnie odsprzedać. W związku z powyższym mamy w tej sytuacji do czynienia z dostawą towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

38 W odniesieniu do kwestii, czy dostawa ta jest dokonywana „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że wynagrodzenie służące za podstawę opodatkowania transakcji stanowi wartość subiektywną. Jeżeli wartość ta nie jest kwotą pieniężną uzgodnioną między stronami, powinna ona, jako wartość subiektywna, odpowiadać

wartości, jak dla odbiorcy ma usługa budowa zapłaty za dostawę towarów, oraz kwocie, jak by on skłonny za tę usługę zapłacił (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2012 r., Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, pkt 44, 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Z powyższego wynika, że w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym dostawa z omu podlegającego odzyskaniu następuje w zamian za zapłatę, jeżeli nabywca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, przypisuje tej dostawie wartość, którą uwzględnia on przy ustalaniu ceny proponowanej za świadczenie prac rozbiórkowych, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

40 Z wnioskiem tym nie stoi w sprzeczności okoliczność, że ilość i wartość z omu, jaki mógł zawierać odpady z rozbiórki, nie zostały uzgodnione w umowie o rozbiórkę.

41 Jak wynika bowiem z orzecznictwa Trybunału, możliwe trudności techniczne w ustaleniu kwoty zapłaty nie pozwalają wyłączenie z tego powodu na stwierdzenie jej nieistnienia (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 lipca 1998 r., First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, pkt 31).

42 W każdym wypadku należy zaznaczyć, że w przypadku, o którym mowa w pkt 39 niniejszego wyroku, możliwe jest określenie wartości dostawy z omu podlegającego odzyskaniu. W świetle orzecznictwa przytoczonego w pkt 38 niniejszego wyroku wartość ta odpowiada kwocie obniżenia ceny świadczenia prac rozbiórkowych przez usługodawcę.

43 Z wnioskiem sformułowanym w pkt 39 niniejszego wyroku nie stoi również w sprzeczności okoliczność, że odbiorca usługi rozbiórki nie zna konkretnej kwoty wartości z omu podlegającego odzyskaniu oszacowanej przez usługodawcę (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 lipca 1998 r., First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, pkt 49).

44 W konsekwencji w takim przypadku następuje wymiana transakcji wzajemnych między dostawcą a jego klientem w ramach tej samej umowy, a zatem istnieje bezpośredni związek w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 35 niniejszego wyroku między świadczeniem prac rozbiórkowych a dostawą z omu podlegającego odzyskaniu.

45 W odniesieniu do kwestii, czy dostawa omawianego w postępowaniu głównym z omu podlegającego odzyskaniu stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu, należy wyjaśnić, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 odpłatna dostawa towarów podlega opodatkowaniu VAT wyłącznie wówczas, gdy jest ona dokonywana „przez podatnika działającego w takim charakterze”, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

46 W takim przypadku podstawą opodatkowania świadczenia usług budowlanych przedmiotem umowy o rozbiórkę, takiej jak umowa rozpatrywana w postępowaniu głównym, stanowi cena faktycznie zapłacona przez klienta oraz wartość przypisana przez usługodawcę z omowi podlegającemu odzyskaniu, odzwierciedlona w kwocie obniżenia ceny naliczonej za świadczenie.

47 Może się jednak okazać, że niekiedy wartość ta nie odzwierciedla rzeczywistości gospodarczej i handlowej, która zgodnie z orzecznictwem Trybunału stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT. W takim przypadku do sądu krajowego należy będzie ustalenie, przy uwzględnieniu wszystkich istotnych okoliczności, czy nie doszło do nadużycia (zob. podobnie wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 39, 46, 52).

48 W konsekwencji na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 w związku z art. 14 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 tej dyrektywy należy

interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy na mocy umowy o rozbiórkę usługodawca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, jest zobowiązany do realizacji prac rozbiórkowych i – o ile odpady z rozbiórki zawierają złom metalowy – może on odsprzedać taki złom, umowa ta obejmuje odpłatne świadczenie usług, tj. świadczenie prac rozbiórkowych, oraz ponadto odpłatną dostawę towarów, tj. dostawę złomu metalowego, jeżeli nabywca, a mianowicie rzeczony przedsiębiorstwo, przypisuje tej dostawie wartość, którą uwzględni przy ustalaniu ceny proponowanej za świadczenie prac rozbiórkowych, przy czym jednak wspomniana dostawa podlega opodatkowaniu VAT wyłącznie wówczas, gdy jest ona dokonywana przez podatnika działającego w takim charakterze.

W przedmiocie pytania drugiego

49 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 w związku z art. 14 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że gdy na mocy umowy o zakup w celu demontażu nabywca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, dokonuje zakupu towaru przeznaczonego do demontażu i zobowiązuje się pod karę umowną do dokonania rozbiórki i demontażu tego towaru oraz do wywieżenia odpadów z rozbiórki w terminie określonym w umowie, do celów VAT rzeczona umowa obejmuje tylko jedną, czy też dwie transakcje.

50 W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że w ramach umowy o zakup w celu demontażu nabywca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, kupuje znajdujące się na terenie zakładu i wznoszące się ponad powierzchnię gruntu budynki i obiekty budowlane, a także maszyny, urządzenia i pozostałe ruchomości oraz zobowiązuje się na mocy umowy pod karę umowną dokonać ich demontażu i wywieżenia odpadów z rozbiórki z pomieszczeń lub terenu zakładu w terminie określonym w umowie. Z postanowienia odsyłającego wynika ponadto, że nabywca dąży do oszacowania z góry kosztów związanych z demontażem, wywozem i stosownym odzyskiwaniem towarów przeznaczonych do demontażu w celu uwzględnienia ich w proponowanej cenie zakupu.

51 Bezsporne jest, że w sprawie w postępowaniu głównym umowa taka obejmuje odpłatną dostawę towaru w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 na terytorium państwa członkowskiego, a mianowicie dostawę towaru przeznaczonego do demontażu w zamian za zapłatę ceny zakupu. W takim przypadku mamy do czynienia z transakcją podlegającą opodatkowaniu, pod warunkiem że rzeczona dostawa jest dokonywana „przez podatnika działającego w takim charakterze” w rozumieniu tego przepisu, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

52 Wątpliwości sądu odsyłającego dotyczą zasadniczo tego, czy wspomniana dostawa następuje ponadto w zamian za świadczenie usług, a mianowicie prace związane z demontażem i wywozem odpadów, tak że podstawą opodatkowania tego świadczenia jest jednocześnie cena zapłacona przez klienta, o której mowa w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, oraz omawiane świadczenie.

53 W tym wzgl?dzie wydaje si? wynika? z opisu stanu faktycznego przedstawionego w pkt 50 niniejszego wyroku, ?e nabywca, a mianowicie przedsi?biorstwo rozbiórkowe, oprócz zap?aty ceny zakupu uzgodnionej w umowie w odniesieniu do dostawy towaru przeznaczonego do demonta?u jest zobowi?zany na mocy tej umowy, pod kar? umown?, do demonta?u i wywiezienia tego towaru, a tak?e do wywiezienia odpadów z rozbiórki w terminie okre?lonym w umowie. W zakresie, w jakim nabywca jest zobowi?zany do demonta?u i wywiezienia tego towaru, a tak?e do wywiezienia odpadów z rozbiórki celem zaspokojenia w szczególno?ci potrzeb sprzedawcy – czego sprawdzenie nale?y do s?du odsy?aj?cego – mamy do czynienia ze ?wiadczeniem us?ug w rozumieniu art. 24 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

54 Zgodnie z orzecnictwem przytoczonym w pkt 38 niniejszego wyroku w sytuacji takiej jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym ?wiadczenie prac zwi?zanych z demonta?em i wywozem odpadów nast?puje za zap?at?, je?eli nabywca, a mianowicie przedsi?biorstwo rozbiórkowe, przypisuje warto?? temu ?wiadczeniu, któr? uwzgl?dnia on przy ustalaniu proponowanej ceny zakupu jako czynnik obni?aj?cy t? cen?, czego ustalenie nale?y do s?du odsy?aj?cego.

55 W ?wietle rozwa?a? zawartych w pkt 40, 41 i 43 niniejszego wyroku nale?y zauwa?y?, ?e z wnioskiem tym nie stoi w sprzeczno?ci ani okoliczno??, ?e koszty ?wiadczenia prac zwi?zanych z demonta?em i wywozem odpadów nie zosta?y uzgodnione mi?dzy stronami, ani te? okoliczno??, ?e sprzedawca nie dysponowa? wiedz? na temat kwoty kosztów, które podlegaj? uwzgl?dnieniu przy okre?laniu proponowanej ceny zakupu.

56 W ka?dym wypadku nale?y zaznaczy?, ?e w przypadku, o którym mowa w pkt 54 niniejszego wyroku, mo?liwe jest okre?lenie warto?ci ?wiadczenia prac zwi?zanych z demonta?em i wywozem. W ?wietle orzecznictwa przytoczonego w pkt 38 niniejszego wyroku warto?? ta mo?e by? bowiem uznana za odpowiadaj?c? kwocie, jak? nabywca, a mianowicie przedsi?biorstwo rozbiórkowe, bierze pod uwag? jako czynnik obni?aj?cy cen? zakupu towaru przeznaczonego do demonta?u.

57 W konsekwencji w takim przypadku w ramach tej samej umowy nast?puje wymiana transakcji wzajemnych mi?dzy nabywc?, a mianowicie przedsi?biorstwem rozbiórkowym, a beneficjentem, a mianowicie dostawc? towaru przeznaczonego do demonta?u, przy czym istnieje bezpo?redni zwi?zek w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 35 niniejszego wyroku mi?dzy dostaw? towaru przeznaczonego do demonta?u a ?wiadczeniem prac zwi?zanych z demonta?em i wywozem.

58 W takiej sytuacji podstaw? opodatkowania dostawy towaru przeznaczonego do demonta?u stanowi zatem cena faktycznie zap?acona przez klienta oraz kwota odpowiadaj?ca czynnikowi przyj?temu przez nabywc? w celu obni?enia proponowanej ceny zakupu.

59 Mo?e si? jednak okaza?, ?e niekiedy kwota ta nie odzwierciedla rzeczywisto?ci gospodarczej i handlowej, która zgodnie z orzecnictwem przytoczonym w pkt 47 niniejszego wyroku jest podstawowym kryterium przy stosowaniu wspólnego systemu VAT, w którym to przypadku, zgodnie z tym orzecnictwem, do s?du krajowego nale?a?o b?dzie upewnienie si?, przy uwzgl?dnieniu wszystkich istotnych okoliczno?ci, czy nie dosz?o do nadu?ycia.

60 W konsekwencji na pytanie drugie nale?y odpowiedzie?, ?e art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 w zwi?zku z art. 14 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 tej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e gdy na mocy umowy o zakup w celu demonta?u nabywca, a mianowicie przedsi?biorstwo rozbiórkowe, dokonuje zakupu towaru przeznaczonego do demonta?u i zobowi?zuje si? pod kar? umown? do dokonania demonta?u oraz wywiezienia tego towaru, a tak?e do wywiezienia odpadów w terminie okre?lonym w umowie, rzeczona umowa obejmuje

odp?atn? dostaw? towarów, a mianowicie dostaw? towaru przeznaczonego do demonta?u, przy czym dostawa ta podlega opodatkowaniu VAT wy??cznie wówczas, gdy jest ona dokonywana przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze, czego ustalenie nale?y do s?du odsy?aj?cego. W zakresie, w jakim nabywca jest zobowi?zany do dokonania demonta?u oraz wywiezienia towaru, a tak?e wywiezienia odpadów powsta?ych w wyniku demonta?u celem zaspokojenia w szczególno?ci potrzeb sprzedawcy – czego sprawdzenie nale?y do s?du odsy?aj?cego – rzeczona umowa obejmuje ponadto odp?atne ?wiadczenie us?ug, tj. ?wiadczenie prac zwi?zanych z demonta?em i wywozem, je?eli nabywca ów przypisuje temu ?wiadczeniu warto??, któr? uwzgl?dnia przy ustalaniu proponowanej ceny jako czynnik obni?aj?cy cen? zakupu towaru przeznaczonego do demonta?u, czego ustalenie nale?y do s?du odsy?aj?cego.

W przedmiocie kosztów

61 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (dziewi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

1) Artyku? 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej w zwi?zku z art. 14 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 tej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w sytuacji gdy na mocy umowy o rozbiórk? us?ugodawca, a mianowicie przedsi?biorstwo rozbiórkowe, jest zobowi?zany do wykonania prac rozbiórkowych i – o ile odpady z rozbiórki zawieraj? z?om metalowy – mo?e odsprzeda? taki z?om, umowa ta obejmuje odp?atne ?wiadczenie us?ug, tj. ?wiadczenie prac rozbiórkowych, oraz ponadto odp?atn? dostaw? towarów, tj. dostaw? z?omu metalowego, je?eli nabywca, a mianowicie przedsi?biorstwo rozbiórkowe, przypisuje tej dostawie warto??, któr? uwzgl?dnia przy ustalaniu ceny proponowanej za ?wiadczenie prac rozbiórkowych, przy czym jednak wspomniana dostawa podlega opodatkowaniu podatkiem od warto?ci dodanej wy??cznie wówczas, gdy jest ona dokonywana przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze.

2) Artyku? 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 w zwi?zku z art. 14 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 tej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w sytuacji gdy na mocy umowy o zakup w celu demonta?u nabywca, a mianowicie przedsi?biorstwo rozbiórkowe, dokonuje zakupu towaru przeznaczonego do demonta?u i zobowi?zuje si? pod kar? umown? do dokonania rozbiórki lub demonta?u oraz wywiezienia tego towaru, a tak?e wywiezienia odpadów w terminie okre?lonym w umowie, rzeczona umowa obejmuje odp?atn? dostaw? towarów, a mianowicie dostaw? towaru przeznaczonego do demonta?u, przy czym dostawa ta podlega opodatkowaniu podatkiem od warto?ci dodanej wy??cznie wówczas, gdy jest ona dokonywana przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze, czego ustalenie nale?y do s?du odsy?aj?cego. W zakresie, w jakim nabywca jest zobowi?zany do rozbiórki lub demonta?u oraz wywiezienia towaru, a tak?e wywiezienia odpadów powsta?ych w wyniku tego demonta?u celem zaspokojenia w szczególno?ci potrzeb sprzedawcy – czego sprawdzenie nale?y do s?du odsy?aj?cego – umowa ta obejmuje ponadto odp?atne ?wiadczenie us?ug, tj. ?wiadczenie prac zwi?zanych z rozbiórk? lub demonta?em oraz wywozem, je?eli nabywca ów przypisuje temu ?wiadczeniu warto??, któr? uwzgl?dnia przy ustalaniu proponowanej ceny jako czynnik obni?aj?cy cen? zakupu obiektu przeznaczonego do demonta?u, czego ustalenie nale?y do s?du odsy?aj?cego.

Podpisy

* Język postępowania: fiński.