

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

10. siječnja 2019.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ –
članak 2. stavak 1. točke (a) i (c) – članak 14. stavak 1. – članak 24. stavak 1. – Transakcije uz
naknadu – Transakcije u slučaju protučinidbe koju dijelom čine usluge ili roba – Ugovor o rušenju
– Ugovor o kupnji radi demontaže”

U predmetu C-410/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Korkein
hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud, Finska), odlukom od 30. lipnja 2017., koju je Sud zaprimio 7.
srpnja 2017., u postupku koji je pokrenuo

A Oy,

uz sudjelovanje:

Veronsaajien oikeudenvaltavontayksikkö,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: K. Jürimäe, predsjednica vijeća, E. Juhász i C. Vajda (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: N. Wahl,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 11. srpnja 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za društvo A Oy, M. Kallio i H. Huhtala,
- za finsku vladu, J. Heliskoski, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i I. Koskinen, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točka (a) i (c),
članak 14. stavka 1. i članak 24. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o
zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje
na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru postupka koji je društvo A Oy pokrenulo u pogledu obrade u svrhu poreza na dodanu vrijednost (PDV) transakcija koje se obavljaju na temelju, s jedne strane, ugovora o rušenju u kojem se utvrđuje obveza pružatelja usluge da odveze otpad od rušenja koji potonji, u mjeri u kojoj sadržava metalne ostatke, može preprodati na temelju tog ugovora, i, s druge strane, ugovora o kupnji robe radi demontaže, što obuhvaća kupcu obvezu rušenja ili demontaže (u daljnjem tekstu zajedno: demontaža) i odvoza te robe kao i odvoza otpada koji pritom nastane.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 2. stavak 1. točke (a) i (c) Direktive 2006/112 glasi:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

4 Članak 14. stavak 1. te direktive glasi kako slijedi:

„Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.”

5 Članak 24. stavak 1. navedene direktive glasi:

„Isporuka usluga’ znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.”

6 U skladu s člankom 73. iste direktive:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

7 Člankom 199. stavkom 1. točkom (a) i (d) Direktive 2006/112 predviđeno je:

„Države članice mogu odrediti da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se isporučuje bilo što od niže navedenog:

(a) građevinski radovi, uključujući popravke, čišćenje, održavanje, rekonstrukciju i rušenje vezano uz nekretnine kao i predaja građevinskih radova koji se smatraju isporukom robe sukladno članku 14[.] stavku 3.;

[...]

(d) isporuka rabljenog materijala, kao i rabljenog materijala koji kao takav nije moguće ponovno upotrijebiti, smeća, industrijskog i neindustrijskog otpada, otpada koji je moguće reciklirati, djelomično prerađenog otpada i određenih roba i usluga kako je navedeno u Prilogu VI.”.

8 Točke 1. i 4. Priloga VI. toj direktivi, naslovljenog „Popis isporuke robe i usluga, iz točke (d)

„1. stavka 1.“, glase kako slijedi:

„1. Nabava željeznog i neželjeznog otpada, ostataka i rabljenih materijala, uključujući poluproizvode koji proizlaze iz prerade, proizvodnje ili taljenja željeznih i neželjeznih kovina i njihovih legura;

[...]

4. Nabava i određene usluge prerade, željeznog i neželjeznog otpada, kao i odrezaka, ostataka, otpada i rabljenog materijala koji se može reciklirati te koji se sastoji od otpadnog stakla, stakla, papira, kartona i ljepenke, krpa, kostiju, kože, umjetne kože, pergamenta, sirove kože s dlakom i bez nje, tetiva i žila, konopa, uzica, užadi, kabela, gume i plastike“.

Finsko pravo

9 Arvonlisäverolaki (1501/1993) (Zakon o porezu na dodanu vrijednost (1501/1993)) od 30. prosinca 1993., u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: AVL), kojim je u finsko pravo prenesena Direktiva 2006/112, u 1. stavku 1. točki 1. propisuje:

„PDV se plaća državi u skladu s odredbama ovog zakona:

na prodaju robe i usluga izvršenu u Finskoj u okviru poslovne djelatnosti“.

10 U skladu s 1. stavkom 1. AVL-a, osoba koja je dužna platiti PDV na prodaju u smislu 1. tog zakona, odnosno porezni obveznik, je prodavatelj robe ili pružatelj usluge, osim ako nije drukčije određeno. To je slučaj, među ostalim, s 8.d AVL-a.

11 Potonjim 1. stavkom predviđeno je da se prijenos porezne obveze primjenjuje na kupce metalnih ostataka i otpada, ako je riječ o trgovcu upisanom u registar obveznika PDV-a.

12 Na temelju 17. AVL-a, „roba“ znači materijalnu imovinu, poput električne energije, plina, toplinske energije, energije za hlađenje i svakog usporedivog energenta. „Usluga“ znači sve ostalo što nije roba i može se prodavati u okviru gospodarske djelatnosti.

13 U skladu s 18. AVL-a, „prodaja robe“ znači prijenos prava vlasništva robe uz naknadu, a „prodaja usluge“ znači isporuku usluge ili bilo koju drugu isporuku uz naknadu.

Glavni postupak i prethodna pitanja

14 A je društvo specijalizirano za usluge u području okoliša u industrijskom i građevinskom sektoru. Djeluje u različitim industrijskim sektorima, prometu nekretninama i građevinarstvu te pruža usluge u području okoliša u Finskoj i Švedskoj. Njegova područja djelatnosti uključuju usluge u području industrije i nekretnina te usluge rušenja i recikliranja i obrade otpada.

15 U okviru svojih djelatnosti društvo A na temelju ugovora o rušenju (u daljnjem tekstu: ugovor o rušenju) za svoje klijente izvodi radove rušenja. Uvjeti tog ugovora temelje se na općim uvjetima ugovora za građevinske usluge koje su zajednički utvrdili poduzetnici u građevinskom sektoru. Na temelju ugovora te vrste to društvo obvezuje se srušiti zgrade stare tvornice svojeg klijenta i ispuniti zadatke glavnog izvođača i poduzetnika odgovornog za radove na gradilištu i vođenje projekta. U skladu s općim uvjetima ugovora za građevinske usluge, obveze društva A također uključuju odvoz i obradu materijala koji treba ukloniti te otpada.

16 Dio materijala i otpada čine metalni ostaci i otpad poput onoga iz 8.d AVL-a, prilikom prodaje kojih porezna obveza pada na kupca. Dio robe je vrste koju društvo A može preprodati

poduzetnicima koji otkupljuju metalne ostatke za recikliranje. Društvo A nastoji unaprijed procijeniti količinu te robe i cijenu po kojoj će je moći preprodati te ih uzima u obzir pri određivanju cijene u okviru izrade ponude za radove rušenja, kako bi cijena ponuđena klijentu za te radove bila što konkurentnija. Procijenjena cijena te robe, međutim, nije raspravljena ili određena s kupcem u okviru ugovora o rušenju, s obzirom na to da se klijentu uvijek nudi ukupna cijena za radove rušenja.

17 Osim toga, u okviru svojih djelatnosti društvo A otkupljuje od klijenata stare strojeve i aparate koje je na temelju ugovora o kupnji radi demontaže (u daljnjem tekstu: ugovor o kupnji radi demontaže) dužno uništiti ili demontirati (u daljnjem tekstu zajedno: demontirati) i odvesti iz prostora ili s lokacije pogona dotičnog klijenta, kao i, u skladu s uvjetima utvrđenima u ugovoru, odvesti otpad koji pritom nastane. Jedan je primjer ugovora te vrste ugovor o kupnji određenih zgrada koje se nalaze na lokaciji tvornice. Tim je ugovorom predviđeno da društvo A kupuje zgrade i građevine koje se nalaze iznad površine tla lokacije i strojeve, uređaje i ostale pokretne te da samo demontira i odvozi robu koju je kupilo.

18 S obzirom na narav kupljene robe, njezinu demontažu, odvoz i odgovarajuću obradu te odvoz otpada koji pritom nastane, društvu A nastaju troškovi, koje ono nastoji unaprijed procijeniti i uzeti u obzir u cijeni koju nudi kao primbenik smanjenja kupovne cijene. Ugovorne stranke ne raspravljaju, međutim, o tim troškovima tijekom pregovora niti u ugovoru određuju njihov iznos, s obzirom na to da cilj ni u jednom trenutku nije pripoiti taj iznos prodavatelju.

19 Društvo A od porezne uprave zatražilo je prethodnu odluku u pogledu izražena iznosa PDV-a koji u okviru ugovora o rušenju ono treba platiti za izvođenje radova rušenja te u okviru ugovora o kupnji radi demontaže za kupnju metalnih ostataka i metalnog otpada.

20 Prethodnom odlukom od 11. lipnja 2015., koja se odnosi na razdoblje od 11. lipnja 2015. do 31. prosinca 2016., porezna uprava je, s jedne strane, utvrdila da se u okviru ugovora o rušenju mora smatrati da društvo A prodaje uslugu rušenja svojem klijentu i od njega kupuje metalne ostatke. Ta je uprava zaključila da društvo A mora platiti PDV na uslugu koju pruža svojem klijentu i, u okviru prijenosa porezne obveze, na metalne ostatke koje od njega kupuje.

21 S druge strane, porezna uprava u toj istoj prethodnoj odluci utvrdila je da se, kad je riječ o ugovoru o kupnji radi demontaže, smatra da društvo A pruža uslugu rušenja svojem klijentu i od njega kupuje metalne ostatke. Ta je uprava zaključila da društvo A mora platiti PDV na isporuku usluga koje pruža svojem klijentu i, u okviru prijenosa porezne obveze, na metalne ostatke koje od njega kupuje.

22 Ni u jednom od dvaju slučajeva na koje se prethodna odluka odnosi porezna uprava nije zauzela stajalište o oblikovanju cijene protučinidbe.

23 Društvo A podnijelo je tužbu protiv prethodne odluke od 11. lipnja 2015. pred Helsingin hallinto-oikeusom (Upravni sud u Helsinkiju, Finska).

24 Presudom od 16. prosinca 2015. taj je sud odbio tu tužbu. Zaključio je da se u slučaju ugovora o rušenju i ugovora o kupnji radi demontaže mora smatrati da društvo A sklapa ugovor o razmjeni sa svojim klijentom u okviru kojeg pruža usluge rušenja i kupuje metalne ostatke te je, prema tome, dužno platiti PDV na uslugu koja je pružena klijentu i na metalne ostatke koje je od njega kupilo.

25 Društvo A podnijelo je žalbu protiv presude Helsingin hallinto-oikeusa (Upravni sud u Helsinkiju) pred Korkein hallinto-oikeusom (Vrhovni upravni sud, Finska).

26 Sud koji je uputio zahtjev smatra da u slu?aju ugovora o rušenju društvo A isporu?uje uslugu uz naknadu i da u slu?aju ugovora o kupnji radi demonta?e stje?e robu uz naknadu. Glavni postupak stoga se odnosi na pitanje stje?e li u prvom slu?aju društvo A tako?er robu uz naknadu i pru?a li u drugom slu?aju tako?er uslugu uz naknadu. Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da društvo A osporava kvalifikaciju navedenih ugovora kao ugovora o razmjeni jer prema mišljenju tog društva metalni ostaci u slu?aju ugovora o rušenju nisu protu?inidba za uslugu rušenja, dok u slu?aju ugovora o kupnji radi demonta?e usluga rušenja nije protu?inidba za kupnju metalnih ostataka jer nema izravne veze izme?u doti?ne isporuke usluge ili robe i primljene protu?inidbe.

27 U tim je okolnostima Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li ?lanak 2. stavak 1. to?ku (c) u vezi s ?lankom 24. stavkom 1. Direktive Vije?a [2006/112] tuma?iti na na?in da radovi rušenja koje je izvršilo društvo u ?iju djelatnost ulazi izvršavanje radova rušenja obuhva?aju samo jednu transakciju ako je društvo koje izvršava rušenje na temelju uvjeta ugovora izme?u njega i naru?itelja dužno odvesti otpad od rušenja i ako društvo koje izvršava rušenje – ako otpad od rušenja sadr?ava metalne ostatke – mo?e preprodati metalne ostatke poduzetnicima koji otkupljuju metalne ostatke za recikliranje?

Ili takav ugovor o radovima rušenja s obzirom na ?lanak 2. stavak 1. to?ku (a) u vezi s ?lankom 14. stavkom 1. Direktive [2006/112] treba tuma?iti na na?in da obuhva?a dvije transakcije, odnosno, s jedne strane, pru?anje usluge društva koje izvršava rušenje naru?itelju radova rušenja i, s druge strane, kupnju metalnih ostataka od naru?itelja radova rušenja od strane društva koje izvršava rušenje?

Treba li ovom slu?aju pridati važnost ?injenici da je pri odre?ivanju cijene za radove rušenja društvo koje izvršava rušenje kao ?imbenik smanjenja cijene uzelo u obzir ?injenicu da tako?er ima mogu?nost ostvarenja prihoda korištenjem otpada od rušenja?

Treba li ovom slu?aju pridati važnost ?injenici da koli?ina i vrijednost otpada od rušenja koji se mo?e oporabiti nisu ugovorene u ugovoru o radovima rušenja i da nije ugovoreno ni da se one kasnije priop?avaju naru?itelju radova rušenja te ?injenici da su koli?ina i vrijednost otpada od rušenja poznate tek nakon što ga društvo koje izvršava rušenje preproda?

2. Treba li ?lanak 2. stavak 1. to?ku (a) u vezi s ?lankom 14. stavkom 1. Direktive [2006/112], u slu?aju u kojemu se društvo u ?iju djelatnost ulazi izvršavanje radova rušenja s vlasnikom objekta za rušenje u ugovoru sporazumi da društvo koje izvršava rušenje kupuje objekt za rušenje i da se pod prijetnjom ugovorne kazne obvezuje srušiti objekt i odvesti otpad od rušenja u roku predvi?enom u ugovoru, tuma?iti na na?in da je rije? samo o jednoj transakciji koja obuhva?a prodaju robe od strane vlasnika objekta za rušenje društvu koje izvršava rušenje?

Ili takav ugovor s obzirom na ?lanak 2. stavak 1. to?ku (c) u vezi s ?lankom 24. stavkom 1. Direktive [2006/112] treba tuma?iti na na?in da obuhva?a dvije transakcije, odnosno, s jedne strane, prodaju robe od strane vlasnika objekta za rušenje društvu koje izvršava rušenje i, s druge strane, uslugu rušenja koju je društvo koje izvršava rušenje izvršilo prodavatelju robe?

Treba li u ovom slu?aju pridati važnost ?injenici da je društvo koje izvršava rušenje pri odre?ivanju cijene u svojoj ponudi za kupnju robe kao ?imbenik smanjenja cijene uzelo u obzir troškove koji mu nastaju demonta?om i odvozom robe?

Treba li u ovom slu?aju pridati važnost ?injenici da je prodavatelj robe svjestan da se troškovi koji društvu koje izvršava rušenje nastaju demonta?om i odvozom robe uzimaju u obzir kao

„imbenik smanjenja cijene te robe, s obzirom na činjenicu da stranke o tim troškovima ništa nisu ugovorile i da stvarni ili procijenjeni iznos tih troškova ne smije ni u jednom trenutku biti priopćen prodavatelju robe?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

28 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 2. stavak 1. točke (a) i (c) Direktive 2006/112 u vezi s člankom 14. stavkom 1. i člankom 24. stavkom 1. te direktive tumačiti na način da, kada je na temelju ugovora o rušenju pružatelj usluge, odnosno društvo koje izvršava rušenje, dužan izvršiti radove rušenja i može, ako otpad od rušenja sadržava metalne ostatke, preprodati te metalne ostatke, taj ugovor u svrhu PDV-a obuhvaća samo jednu transakciju ili dvije transakcije.

29 Uvodno valja navesti da, u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkama (a) i (c) Direktive 2006/112, PDV-u podliježu „isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje” i „isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

30 U tom pogledu članak 14. stavak 1. Direktive 2006/112 definira isporuku robe kao „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”, dok članak 24. stavak 1. te direktive definira isporuku usluga kao „svak[u] transakcij[u] koj[u] ne čini isporuk[a] robe”.

31 Osim toga, iz sudske prakse Suda proizlazi da isporuka robe ili isporuka usluga „uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. točka (a) i (c) Direktive 2006/112 pretpostavlja jedino postojanje izravne veze između isporuke robe ili isporuke usluga i protučinidbe koju je porezni obveznik stvarno primio. Takva je izravna veza uspostavljena kada između pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju recipročne činidbe, pri čemu naknada koju je primio pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (vidjeti u tom smislu presudu od 26. rujna 2013., Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

32 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da se na temelju ugovora o rušenju pružatelj usluge, odnosno društvo koje izvršava rušenje, obvezuje isporučiti radove rušenja, uključujući odgovarajući odvoz i obradu materijala koji treba ukloniti te otpada, u zamjenu za klijentovo plaćanje cijene. Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku također proizlazi da taj pružatelj usluge nastoji unaprijed procijeniti količinu materijala i otpada koju treba odvesti i njihovu kasniju preprodajnu cijenu, kako bi ih uzeo u obzir pri određivanju cijene radova rušenja. Osim toga, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da na temelju navedenog ugovora, ako otpad od rušenja sadržava metalne ostatke, navedeni pružatelj usluge može ih preprodati poduzetnicima koji otkupljuju metalne ostatke za recikliranje.

33 U predmetu u glavnom postupku nesporno je da društvo koje izvršava rušenje za svoje klijente u zamjenu za naknadu izvršava radove rušenja na teritoriju države članice i stoga izvršava isporuku usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112.

34 Upiti suda koji je uputio zahtjev u biti se odnose na pitanje je li ta isporuka, osim toga, razmijenjena za isporuku robe, odnosno za isporuku povratnih metalnih ostataka sadržanih u otpadu i rabljenim materijalima, tako da poreznu osnovicu za navedenu isporuku ujedno čine cijena koju je klijent platio i ta isporuka.

35 U tom pogledu iz sudske prakse Suda proizlazi da se protu?inidba za isporuku usluga može sastojati od isporuke robe i ?initi njezinu poreznu osnovicu u smislu ?lanka 73. Direktive 2006/112, me?utim, pod uvjetom da postoji izravna veza izme?u isporuke usluga i isporuke robe te da se vrijednost potonje može izraziti u novcu (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2012., Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, t. 36. i navedenu sudsku praksu). Isto vrijedi kada se isporuka robe razmijeni za isporuku usluga ako su ispunjeni isti uvjeti (vidjeti u tom smislu presudu od 26. rujna 2013., Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, t. 38. i navedenu sudsku praksu).

36 Iz te iste sudske prakse proizlazi da su ugovori o razmjeni kod kojih je protu?inidba po definiciji nenov?ana i transakcije kod kojih je protu?inidba nov?ana s gospodarskog i trgovinskog stajališta dvije istovjetne situacije (presuda od 26. rujna 2013., Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, t. 39. i navedena sudska praksa).

37 U ovom slu?aju iz opisa ?injenih stanja u glavnom postupku, navedenog u to?ki 32. ove presude, proizlazi da pružatelj usluge, odnosno društvo koje izvršava rušenje, uz nov?anu naknadu koju mu njegov klijent ispla?uje za isporuku radova rušenja, na temelju ugovora o rušenju stje?e od potonjeg povratne metalne ostatke koje potom može preprodati. Stoga u toj situaciji postoji isporuka robe u smislu ?lanka 14. stavka 1. Direktive 2006/112.

38 U pogledu pitanja obavlja li se ta isporuka „uz naknadu” u smislu ?lanka 2. stavka 1. to?ke (a) te direktive, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je protu?inidba koja služi kao porezna osnovica za transakciju subjektivna vrijednost. Ako se ne sastoji od nov?anog iznosa koji su stranke ugovorile, ta vrijednost, da bi bila subjektivna, mora biti ona koju korisnik isporuke usluga koja ?ini protu?inidbu za isporuku robe pripisuje uslugama koje namjerava nabaviti i koja odgovara iznosu što ga je spreman u tu svrhu platiti (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2012., Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, t. 44. i 45. i navedenu sudsku praksu).

39 Iz toga slijedi da se u situaciji poput one u pitanju u glavnom postupku isporuka povratnih metalnih ostataka pruža za protu?inidbu ako kupac, odnosno društvo koje izvršava rušenje, pripiše vrijednost toj isporuci koju uzima u obzir pri odre?ivanju cijene ponu?ene za isporuku radova rušenja, a što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

40 Okolnost da koli?ina i vrijednost metalnih ostataka koje može sadržavati otpad od rušenja nisu bile ugovorene u ugovoru o rušenju nije protivna tom zaklju?ku.

41 Naime, iz sudske prakse Suda proizlazi da mogu?e tehni?ke poteško?e pri utvr?ivanju iznosa protu?inidbe ne dopuštaju da se samo zbog toga zaklju?i da ona ne postoji (vidjeti po analogiji presudu od 14. srpnja 1998., First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, t. 31.).

42 U svakom slu?aju treba napomenuti da je u slu?aju navedenom u to?ki 39. ove presude mogu?e odrediti vrijednost isporuke povratnih metalnih ostataka. S obzirom na sudsku praksu navedenu u to?ki 38. ove presude, ta se vrijednost mora smatrati jednakom iznosu smanjenja cijene isporuke radova rušenja od strane pružatelja usluge.

43 Nadalje, zaklju?ku iz to?ke 39. ove presude ne može se suprotstaviti okolnost da primatelj usluge rušenja nije bio svjestan to?nog iznosa vrijednosti povratnih metalnih ostataka, kako ju je procijenio pružatelj usluge (vidjeti po analogiji presudu od 14. srpnja 1998., First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, t. 49.).

44 Prema tome, u takvom se slu?aju u okviru istog ugovora izme?u pružatelja usluge i njegova klijenta razmjenjuju transakcije koje su recipro?ne, tako da u smislu sudske prakse navedene u

to?ki 35. ove presude postoji izravna veza izme?u isporuke radova rušenja i isporuke povratnih metalnih ostataka.

45 U pogledu pitanja ?ini li isporuka povratnih metalnih ostataka o kojima je rije? u glavnom postupku oporezivu transakciju, treba pojasniti da na temelju ?lanka 2. stavka 1. to?ke (a) Direktive 2006/112 isporuka robe uz naknadu podliježe PDV-u samo pod uvjetom da je obavlja „porezni obveznik koji djeluje kao takav”, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

46 U takvom slu?aju poreznu osnovicu za isporuku usluga koje su predmet ugovora o rušenju poput onoga u pitanju u glavnom postupku ?init ?e cijena koju je klijent stvarno platio te vrijednost koju je pružatelj usluge pripisao povratnim metalnim ostacima, a koja se odražava u iznosu smanjenja cijene napla?ene za isporuku.

47 Me?utim, može se pokazati da ta vrijednost katkad ne odražava gospodarsku i trgovinsku stvarnost koja prema sudskoj praksi Suda ipak ?ini temeljni kriterij za primjenu zajedni?kog sustava PDV-a. U tom je slu?aju nacionalni sud, uzimaju?i u obzir sve relevantne okolnosti, dužan osigurati nepostojanje zlorabe (vidjeti u tom smislu presudu od 20. lipnja 2013., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 39., 46. i 52.).

48 Slijedom navedenog, na prvo pitanje valja odgovoriti da ?lanak 2. stavak 1. to?ke (a) i (c) Direktive 2006/112 u vezi s ?lankom 14. stavkom 1. i ?lankom 24. stavkom 1. te direktive treba tuma?iti na na?in da, kada je na temelju ugovora o rušenju pružatelj usluge, odnosno društvo za radove rušenja, dužan izvršiti radove rušenja i može, u mjeri u kojoj otpad od rušenja sadržava metalne ostatke, preprodati te metalne ostatke, taj ugovor obuhva?a isporuku usluga uz naknadu, odnosno isporuku radova rušenja, i, osim toga, isporuku robe uz naknadu, odnosno isporuku navedenih metalnih ostataka, ako kupac, odnosno to društvo, pripiše vrijednost toj isporuci koju uzima u obzir pri odre?ivanju cijene ponu?ene za isporuku radova rušenja, s tim da navedena isporuka ipak podliježe porezu na dodanu vrijednost samo pod uvjetom da je obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.

Drugo pitanje

49 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi doznati treba li ?lanak 2. stavak 1. to?ke (a) i (c) Direktive 2006/112 u vezi s ?lankom 14. stavkom 1. i ?lankom 24. stavkom 1. te direktive tuma?iti na na?in da, kada na temelju ugovora o kupnji radi demontaže kupac, odnosno društvo koje izvršava rušenje, kupuje robu koju treba demontirati i obvezuje se, pod prijetnjom ugovorne kazne, demontirati i odvesti tu robu te odvesti otpad koji pritom nastane u roku odre?enom u ugovoru, taj ugovor u svrhu PDV-a obuhva?a samo jednu transakciju ili dvije transakcije.

50 U ovom slu?aju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je u okviru ugovora o kupnji radi demontaže kupac – odnosno društvo koje izvršava rušenje, koje kupuje stare zgrade, gra?evine koje se nalaze iznad površine tla na lokaciji tvornice te strojeve, ure?aje i druge pokretnine – dužan te potonje pod prijetnjom ugovorne kazne na temelju ugovora u odre?enom roku demontirati i odvesti kao i odvesti otpad koji pritom nastane iz prostorija ili lokacije tvornice. Osim toga, iz odluke kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da kupac nastoji unaprijed procijeniti troškove demontaže, odvoza i odgovaraju?e obrade robe koju treba demontirati, kako bi ih uzeo u obzir u ponu?enoj kupovnoj cijeni.

51 Nesporno je da u predmetu u glavnom postupku takav ugovor obuhva?a isporuku robe uz naknadu u smislu ?lanka 2. stavka 1. to?ke (a) Direktive 2006/112 na podru?ju države ?lanice, odnosno isporuku robe koju treba demontirati u zamjenu za pla?anje kupovne cijene. Pod uvjetom da tu isporuku obavlja „porezni obveznik koji djeluje kao takav” u smislu te odredbe – a što je na

sudu koji je uputio zahtjev da provjeri – u takvoj je situaciji riječ o oporezivoj transakciji.

52 Upiti suda koji je uputio zahtjev u biti se odnose se na pitanje je li navedena isporuka, osim toga, razmijenjena za isporuku usluga, odnosno radove demontaže i odvoza, tako da poreznu osnovicu te iste isporuke ujedno čine kupoprodajna cijena iz prethodne točke ove presude i ta isporuka.

53 U tom pogledu čini se da iz opisa činjenica navedenih u točki 50. ove presude proizlazi da je kupac, odnosno društvo koje izvršava rušenje, uz plaćanje kupoprodajne cijene ugovorene u ugovoru o isporuci robe koju treba demontirati, dužan na temelju tog ugovora pod prijetnjom ugovorne kazne u određenom roku demontirati i odvesti tu robu te odvesti otpad koji pritom nastane. Budući da je kupac dužan demontirati i odvesti tu robu te odvesti otpad koji pritom nastane i tako udovoljiti osobito prodavateljevim potrebama, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri postoji li u toj situaciji isporuka usluga u smislu članka 24. stavka 1. Direktive 2006/112.

54 U skladu sa sudskom praksom iz točke 38. ove presude, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku isporuka radova demontaže i odvoza pruža se za protučinidbu ako kupac, odnosno društvo koje izvršava rušenje, pripisuje vrijednost toj isporuci koju uzima u obzir u kupovnoj cijeni koju nudi kao čimbenik smanjenja te cijene, a što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

55 S obzirom na razmatranja navedena u točkama 40., 41. i 43. ove presude, valja pojasniti da se tom zaključku ne protivi ni okolnost da stranke nisu ugovorile troškove isporuke radova demontaže i odvoza ni ona da prodavatelj nije bio svjestan iznosa troškova koji se uzimaju u obzir prilikom određivanja ponuđene kupovne cijene.

56 U svakom slučaju, u situaciji navedenoj u točki 54. ove presude moguće je odrediti vrijednost isporuke radova demontaže i odvoza. Naime, s obzirom na sudsku praksu navedenu u točki 38. ove presude, ta se vrijednost mora smatrati jednakom iznosu koji kupac, odnosno društvo koje izvršava rušenje, uzima u obzir kao čimbenik smanjenja kupovne cijene robe koju treba demontirati.

57 Stoga se u takvom slučaju u okviru istog ugovora izmeću kupca, odnosno društva koje izvršava rušenje, i korisnika, odnosno dobavljača robe koju treba demontirati, razmjenjuju transakcije koje su recipročne, tako da postoji izravna veza u smislu sudske prakse navedene u točki 35. ove presude izmeću isporuke robe koju treba demontirati i isporuke radova demontaže i odvoza.

58 U tom slučaju poreznu osnovicu isporuke robe koju treba demontirati stoga bi činila stvarno plaćena cijena za kupnju te robe te iznos koji odgovara čimbeniku koji je kupac primijenio kako bi smanjio ponuđenu kupovnu cijenu.

59 Međutim, može se pokazati da taj iznos katkad ne odražava gospodarsku i trgovinsku stvarnost koja prema sudskoj praksi navedenoj u točki 47. ove presude ipak čini temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a, u kojem bi slučaju, u skladu s tom sudskom praksom, na nacionalnom sudu bilo da, uzimajući u obzir sve relevantne okolnosti, osigura nepostojanje zloporabe.

60 Slijedom toga, na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 2. stavak 1. točke (a) i (c) Direktive 2006/112 u vezi s člankom 14. stavkom 1. i člankom 24. stavkom 1. te direktive treba tumačiti na način da, kada na temelju ugovora o kupnji radi demontaže kupac, odnosno društvo koje izvršava rušenje, kupuje robu koju treba demontirati i obvezuje se pod prijetnjom ugovorne kazne demontirati i odvesti tu robu te odvesti otpad u roku određenom u ugovoru, taj ugovor obuhvaća jednu isporuku robe uz naknadu, odnosno isporuku robe koju treba demontirati, s tim da

ta isporuka podliježe PDV-u samo pod uvjetom da je obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav, a što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev. Budući da je kupac dužan demontirati i odvesti tu robu te odvesti otpad koji pritom nastane i tako udovoljiti osobito prodavateljevim potrebama, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri obuhvaća li taj ugovor, osim toga, isporuku usluga uz naknadu, odnosno isporuku radova demontaže i odvoza, ako taj kupac toj isporuci pripiše vrijednost koju uzima u obzir u cijeni koju nudi kao čimbenik smanjenja kupovne cijene robe koju treba demontirati, a što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

Troškovi

61 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

1. Članak 2. stavak 1. točke (a) i (c) Direktive 2006/112 u vezi s člankom 14. stavkom 1. i člankom 24. stavkom 1. te direktive treba tumačiti na način da, kada je na temelju ugovora o rušenju pružatelj usluge, odnosno društvo za radove rušenja, dužan izvršiti radove rušenja i može, u mjeri u kojoj otpad od rušenja sadržava metalne ostatke, preprodati te metalne ostatke, taj ugovor obuhvaća isporuku usluga uz naknadu, odnosno isporuku radova rušenja, i, osim toga, isporuku robe uz naknadu, odnosno isporuku tih metalnih ostataka, ako kupac, odnosno to društvo, pripiše vrijednost toj isporuci koju uzima u obzir pri određivanju cijene ponuđene za isporuku radova rušenja, s tim da navedena isporuka ipak podliježe porezu na dodanu vrijednost samo pod uvjetom da je obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.

2. Članak 2. stavak 1. točke (a) i (c) Direktive 2006/112 u vezi s člankom 14. stavkom 1. i člankom 24. stavkom 1. te direktive treba tumačiti na način da, kada na temelju ugovora o kupnji radi demontaže kupac, odnosno društvo koje izvršava rušenje, kupuje robu koju treba demontirati i obvezuje se pod prijetnjom ugovorne kazne srušiti ili demontirati i odvesti tu robu te odvesti otpad u roku određenom u ugovoru, taj ugovor obuhvaća jednu isporuku robe uz naknadu, odnosno isporuku robe koju treba demontirati, s tim da ta isporuka podliježe porezu na dodanu vrijednost samo pod uvjetom da je obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav, a što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev. Budući da je kupac dužan srušiti ili demontirati i odvesti tu robu te odvesti otpad koji pritom nastane i tako udovoljiti osobito prodavateljevim potrebama, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri obuhvaća li taj ugovor, osim toga, isporuku usluga uz naknadu, odnosno isporuku radova rušenja ili demontaže i odvoza, ako taj kupac toj isporuci pripiše vrijednost koju uzima u obzir u cijeni koju nudi kao čimbenik smanjenja kupovne cijene robe koju treba demontirati, a što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

Potpisi

* Jezik postupka: finski