

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2019. január 10.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A (2) cikk (1) bekezdésének a) és c) pontja – A 14. cikk (1) bekezdése – A 24. cikk (1) bekezdése – Ellenérték fejében teljesített ügyletek – Részben szolgáltatásból vagy termékből álló ellenértéket magukban foglaló ügyletek – Bontási szerződés – Szétszerelési célú vételről szóló szerződés”

A C-410/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Finnország) a Bírósághoz 2017. július 7-én érkezett, 2017. június 30-i határozatával terjesztett el

az **A Oy**

által indított,

a **Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö**

résztételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: K. Jürimäe tanácselnök, Juhász E. és C. Vajda (előadó) bírák,

előtanácsnok: N. Wahl,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. július 11-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az A Oy képviseletében M. Kallio és H. Huhtala,
- a finn kormány képviseletében J. Heliskoski, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitis és I. Koskinen, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerről szóló,

2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: HÉA-irányelv) 2. cikke (1) bekezdése a) és c) pontjának, 14. cikke (1) bekezdésének, valamint 24. cikke (1) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az A Oy által abban a tárgyban indított eljárás keretében terjesztették el, hogy a hozzáadottérték-adó (HÉA) szempontjából hogyan kell kezelni az egyrészt bontási szerződés alapján – amely olyan bontási hulladék szolgáltatásnyújtó általi elszállításának kötelezettségét foglalja magában, amely fémtörmelék tartalma miatt e szerződés értelmében e szolgáltatásnyújtó által továbbértékesíthető –, másrészt olyan, szétszerelési célú vételi szülő szerződés alapján teljesített ügyleteket, amely az e termékek bontására vagy szétszerelésére (a továbbiakban együtt: szétszerelés) és elszállítására, valamint az így keletkező hulladék elszállítására vonatkozó, vevőt terhelő kötelezettséget rögzíti.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[...]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”

4 Ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

5 Az említett irányelv 24. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.”

6 Ugyanezen irányelv 73. cikke értelmében:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

7 A 2006/112 irányelv 199. cikke (1) bekezdésének a) és d) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok elírhatják, hogy a HÉA megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére a következő termékértékesítések vagy szolgáltatások bármelyikét teljesítették:

a) építési szolgáltatások, ideértve az ingatlanhoz kapcsolódó javítási, tisztítási, karbantartási,

átalakítási és bontási szolgáltatásokat, valamint a 14. cikk (3) bekezdése értelmében termékértékesítésnek minősülő építési munkák átadása;

[...]

d) a VI. mellékletben felsoroltak szerinti használt anyagok, adott állapotukban újrafelhasználásra alkalmatlan használt anyagok, törmelék, ipari és nem ipari hulladék, anyagában hasznosítható hulladék, részben feldolgozott hulladék értékesítése, valamint az ott meghatározott termékek értékesítése és szolgáltatások nyújtása”.

8 Ezen irányelvnek „A 199. cikk (1) bekezdésének d) pontjában említett termékértékesítések és szolgáltatások jegyzéke” címet viselő VI. mellékletének 1. és 4. pontja a következőképpen szól:

„1. Vas- és nem vashulladék, fémhulladék és törmelék, valamint használt anyagok értékesítése, ideértve a vas vagy nemvasfémek vagy azok ötvözetekének feldolgozásából, gyártásából vagy olvasztásából származó félkész termékeket;

[...]

4. vashulladék és nemvasfémhulladék, hulladék, törmelék, forgács, valamint üvegcserepet, üveget, papírt, kartont, papírlamezt, rongyot, csontot, bőrt, műbőrt, pergament, nyersbőrt és irhát, ínt és ínhüvelyt, zsinórt, kötelet, fonatot, sodronykötelet, gumit és más anyagot tartalmazó használt és újrahasznosítható anyagok értékesítése, valamint az ezekhez kapcsolódó, feldolgozással összefüggő egyes szolgáltatások”.

A finn jog

9 A 2006/112 irányelvet a finn jogba átültető 1993. december 30-ai arvonlisäverolaki (1501/1993) (a hozzáadottértékadó-ról szóló törvény (1501/1993)) alapügyben szereplő tényállásra alkalmazandó változata (a továbbiakban: AVL) 1. §-a első bekezdésének 1. pontja a következőképpen rendelkezik:

„A jelen törvény rendelkezéseivel összhangban héát kell fizetni az államnak:

kereskedelmi tevékenység keretében minden, Finnországban teljesített termékértékesítésért és szolgáltatásnyújtásért”.

10 Az AVL 2. §-ának első bekezdése értelmében eltérő rendelkezés hiányában az e törvény 1. §-a értelmében vett értékesítés után a hűa megfizetésére köteles személy, vagyis az adóalany a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója. Az eltérő rendelkezések között szerepel többek között az AVL 8d. §-a.

11 Ez utóbbi rendelkezés értelmében a fordított adózás a fémtörmelék és hulladék vevőjére alkalmazandó, ha a hűaalanyok nyilvántartásába felvett kerekedőrl van szó.

12 Az AVL 17. §-a értelmében a „termékek” a birtokba vehető dolgok, valamint a villamos energia, a gáz, a hű és hűtési energia és a hasonló energiatermékek. „Szolgáltatás” minden más, ami gazdasági tevékenység keretében értékesíthető.

13 Az AVL 18. §-a értelmében a „termékértékesítés” a termék feletti tulajdonjog ellenérték fejében történő átengedése, a „szolgáltatásértékesítés” pedig az ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

14 Az A az iparban és az építőiparban nyújtott környezetvédelmi szolgáltatásokra szakosodott társaság. Különböző iparágakban, az ingatlan- és az építőiparban végzi tevékenységét, valamint Finnországban és Svédországban nyújt környezetvédelmi szolgáltatásokat. Ipari és ingatlanszolgáltatások, bontási szolgáltatások, valamint újrafeldolgozási és hulladékkezelési szolgáltatások tartoznak tevékenységi körébe.

15 Tevékenysége keretében az A bontási szerződés alapján bontási munkákat végez ügyfelei részére. E szerződés feltételei az építőipari vállalkozások által az építési szolgáltatások tekintetében közösen meghatározott általános szerződési feltételeken alapulnak. E szerződéstípus értelmében e társaság kötelezettséget vállal ügyfele régi gyárépületeinek lebontására, valamint a vállalkozó és az építési helyszínnel kapcsolatos szolgáltatásokért, illetve az építésvezetésért felelős vállalkozó feladatainak ellátására. Az építési szolgáltatásokra vonatkozó általános szerződési feltételek szerint az A kötelezettségei közé tartozik a lebontandó anyagok és a hulladék szakszerű elszállítása és hasznosítása is.

16 Az anyag és a hulladék egy része az AVL 8d. §-ában felsorolt fémtörmelékek és hulladék körébe tartozik, amelyek értékesítése esetén az adókötelezettség a vevőt terheli. A termékek egy része olyan, hogy azokat az A tovább tudja értékesíteni újrahasznosítható fémtörmeléket felvásárló vállalkozásoknak. Az A arra törekszik, hogy előre megbecsülje e termékek mennyiségét és az értékét elreláthatóan kapható árat, és a bontási munkákra adandó ajánlat elkészítésekor figyelembe vegye ezeket az ár megállapítása során, hogy az ügyfélnek e munkákra ajánlott ár a lehető legversenyképesebb legyen. Az említett termékek becsült árát azonban az A nem tárgyalja meg a bontási szerződés keretében a másik féllel, illetve nem vele együtt állapítja meg azt, hanem az ügyfélnek mindig a bontási munkák teljes árára tesz ajánlatot.

17 Ezenkívül tevékenységei keretében az A ügyfeleitől régi gépeket és berendezéseket vásárol, amelyeket a szétszerelési célú vételtől szóló szerződés alapján köteles a szerződésben meghatározott feltételek mellett lebontani vagy szétszerelni (a továbbiakban együtt: szétszerelni) és az érintett ügyfél üzeméből vagy telephelyéről elszállítani, csakúgy mint az így keletkezett hulladékot is elszállítani. Ilyen jellegű szerződés például a valamely gyártelepen található meghatározott épületek adásvételéről kötött szerződés. E szerződés szerint az A a földfelszínig megvásárolja a telepen található épületeket és építményeket, valamint a gépeket, berendezéseket és egyéb ingóságokat, és az általa megvásárolt termékeket maga szétszereli és eltávolítja.

18 A vásárolt termékek jellegére tekintettel kézenfekvő, hogy e termékek szétszerelése, elszállítása és szakszerű kezelése, valamint az így keletkezett hulladék elszállítása költségeket okoz az A-nak, amely megpróbálja azokat előre megbecsülni, és vételi ajánlata árának kialakítása során figyelembe venni, mint a vételárat csökkentő tényezőket. A szerződő felek azonban nem állapodnak meg e költségekben a tárgyalásaik során, vagy nem rögzítik azok összegét a szerződésben, mivel a szándék mindig az, hogy ezen összeg sose jusson az eladó tudomására.

19 Az A az adóhatóság elzetes állásfoglalását kérte arról, hogy hogyan kell számítani a bontási szerződés keretében a bontási munkák után, valamint a szétszerelési célú vételtől szóló szerződés keretében a vas- és fémhulladék vásárlása után fizetendő hűa összegét.

20 Az adóhatóság a 2015. június 11. és 2016. december 31. közötti időszakra vonatkozó 2015. június 11-ii elzetes állásfoglalásában egyfelől kimondta, hogy a bontási szerződés keretében az A-t úgy kell tekinteni, mint amely bontási szolgáltatást nyújt ügyfelének, és fémtörmeléket vásárol attól. Az adóhatóság ebből arra a következtetésre jutott, hogy az A köteles a hűa megfizetésére az ügyfelének nyújtott szolgáltatás után, valamint a fordított adózás alapján az ügyféltől vásárolt

fémhulladék után.

21 Másfelől az adóhatóság ugyanebben az elzetes állásfoglalásában kimondta, hogy szétszerelési célú vételről szóló szerződést illetően az A-t úgy kell tekinteni, mint aki bontási szolgáltatást nyújt ügyfelének, és fémtörmeléket vásárolt tőle. Ebből az adóhatóság azt a következtetést vonta le, hogy A-nak héát kell fizetnie az ügyfele részére nyújtott szolgáltatás után és – fordított adózás keretében – az ügyfelétől vásárolt fémtörmelék után.

22 Az elzetes állásfoglalásban szereplő egyik eset kapcsán sem foglalt állást az adóhatóság az ellenszolgáltatás árának képzésével kapcsolatban.

23 Az A a 2015. június 11-én elzetes állásfoglalással szemben keresetet indított a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság, Finnország) előtt.

24 2015. december 16-án ítéletével e bíróság elutasította e keresetet. Megállapította, hogy mind a bontási szerződés, mind pedig a szétszerelési célú vételről szóló szerződés esetében az A-t úgy kell tekinteni, mint amely az ügyfelével csereszerződést köt, amelynek keretében bontási szolgáltatást nyújt és fémtörmeléket vesz, így az ügyfelnek nyújtott szolgáltatás és az attól vásárolt fémtörmelék után egyaránt héát köteles fizetni.

25 Az A a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) ítéletével szemben fellebbezést nyújtott be a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Finnország) előtt.

26 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a bontási szerződés esetében az A ellenérték fejében nyújt szolgáltatást, a szétszerelési célú vételről szóló szerződés esetében pedig ellenérték fejében vásárol terméket. Az alapeljárásban tehát az a kérdés merül fel, hogy az A az első esetben is ellenérték fejében szerezte be terméket, és a második esetben is ellenérték fejében nyújtott szolgáltatást. A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy az A vitatja az említett szerződések csereszerződésnek való minősítését, mivel e társaság szerint a bontási szerződés esetében a fémtörmelék nem minősül a bontási szolgáltatás ellenértékének, és a szétszerelési célú vételről szóló szerződés esetében a bontási szolgáltatás nem minősül a fémtörmelék vásárlása ellenértékének, hiszen nincs közvetlen kapcsolat az érintett szolgáltatásnyújtás vagy termékértékesítés és a kapott ellenérték között.

27 E körülmények között határozott úgy a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság), hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját és 24. cikkének (1) bekezdését, hogy a gazdasági tevékenységként többek között bontási munkákat végző vállalkozás által végzett bontási munkák csak egyetlen ügyletet foglalnak magukban, ha a bontási vállalkozás a közte és a megrendelő között létrejött szerződés feltételei alapján köteles elszállítani a bontási hulladékot, és – amennyiben a bontási hulladék fémtörmeléket tartalmaz – a fémtörmeléket tovább tudja értékesíteni újrahasznosítható törmeléket felvásárló vállalkozásoknak?

Vagy a [2006/112] irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjára és 14. cikkének (1) bekezdésére tekintettel úgy kell-e értelmezni a bontási munkákról szóló ilyen jellegű szerződést, hogy az két ügyletet foglal magában, mégpedig egyrészt a bontási vállalkozás által a bontási munkák megrendelője részére nyújtott szolgáltatást, másrészt pedig a továbbértékesítendő fémtörmeléknek a bontási vállalkozás által a bontási munkák megrendelőjétől történő megvásárlását?

Jelentéssel bír-e ezzel kapcsolatban, hogy a bontási vállalkozás a bontási munkák árának megállapítása során árcsökkentő tényezőként veszi figyelembe, hogy a bontási hulladék hasznosítása révén is bevételt szerezhet?

Jelentéssel bír-e ezzel kapcsolatban, hogy a hasznosítható bontási hulladék mennyiségéről és értékéről nem születik megállapodás a bontási munkákról szóló szerződésben, ahogyan arról sem, hogy ezekről később tájékoztatják a bontási munkák megrendelőjét, és hogy a bontási hulladék mennyisége és értéke csak akkor derül ki, amikor a bontási vállalkozás továbbértékesíti azt?

2) Olyan esetben, amelyben a gazdasági tevékenységként többek között bontási munkákat végző vállalkozás abban állapodik meg szerződésben a lebontandó objektum tulajdonosával, hogy a bontási vállalkozás megvásárolja a lebontandó objektumot, és kötbér kikötése mellett kötelezettséget vállal arra, hogy az objektumot a szerződésben meghatározott időn belül lebontja, és a bontási hulladékot elszállítja, úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontját és 14. cikkének (1) bekezdését, hogy csak egyetlen ügyletről van szó, amely a lebontandó objektum tulajdonosa által a bontási vállalkozás részére történő termékértékesítést foglal magában?

Vagy a [2006/112] irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjára és 24. cikkének (1) bekezdésére tekintettel úgy kell-e értelmezni az ilyen jellegű szerződést, hogy az két ügyletet foglal magában, mégpedig egyrészt a lebontandó objektum tulajdonosa által a bontási vállalkozás részére történő termékértékesítést, másrészt pedig a bontási vállalkozás által a termékek értékesítője részére nyújtott bontási szolgáltatást?

Jelentéssel bír-e ezzel kapcsolatban, hogy a bontási vállalkozás a termékekre vonatkozó vételi ajánlatában szereplő ár megállapítása során árcsökkentő tényezőként veszi figyelembe a termékek szétszerelése és elszállítása által számára okozott költségeket?

Jelentéssel bír-e, hogy a termékek értékesítője tisztában van azzal, hogy a termékek szétszerelése és elszállítása által a bontási vállalkozás számára okozott költségeket a vállalkozás a termékek árát csökkentő tényezőként veszi figyelembe, tekintettel azon körülményre, hogy a felek között nem születik megállapodás a költségekről, és a költségek becsült vagy ténylegesen felmerülő összege sohasem juthat a termékek értékesítőjének tudomására?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

28 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 14. cikke (1) bekezdésével és 24. cikke (1) bekezdésével együttesen értelmezett 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy ha bontási szerződés értelmében a szolgáltatásnyújtó, vagyis a bontási munkákat végző társaság, bontási munkák végzésére köteles, és, amennyiben a bontási hulladék fémtörmeléket tartalmaz, továbbértékesítheti a fémtörmeléket, a szerződés a hía szempontjából egy, avagy két ügyletet foglal magában.

29 Elöljáróban meg kell állapítani, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja alapján a héa hatálya alá tartozik az „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés” és az „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

30 E tekintetben a 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdésében a termékértékesítés fogalma a következő: „a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése”, míg a szolgáltatásnyújtást ezen irányelv 24. cikkének (1) bekezdése így határozza meg: „minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek”.

31 Ezenkívül a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében” teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás kizárólag a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállását feltételezi. Az ilyen közvetlen kapcsolat akkor áll fenn, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között olyan jogviszony van, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (lásd ebben az értelemben: 2013. szeptember 26-ai Serebryannay vek ítélet, C-283/12, EU:C:2013:599, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 A jelen ügyben az elzeter döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a bontási szerződés értelmében a szolgáltatásnyújtó, vagyis a bontási munkákat végző társaság, bontási munkák végzését vállalja, amely magában foglalja az elszállítandó anyagok és hulladék megfelelő elszállítását és kezelését is az ár ügyfél általi megfizetéséért. Az elzeter döntéshozatalra utaló határozatból az is kitűnik, hogy e szolgáltatásnyújtó megkísérli előre megbecsülni az elszállítandó anyagok és hulladék mennyiségét, valamint a későbbi továbbértékesítéskor érték kapható árat, annak érdekében hogy a bontási munkák árának meghatározásakor figyelembe vegye azokat. Ezenkívül az elzeter döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, hogy az említett szerződés alapján amennyiben a bontási hulladék fémtörmeléket tartalmaz, az említett szolgáltatásnyújtó e fémtörmeléket tovább tudja értékesíteni újrahasznosítható fémtörmeléket felvásárló vállalkozásoknak.

33 Az alapügyben nem vitatott, hogy a bontási munkákat végző társaság az ügyfeleinek ellenérték fejében bontási munkákat végez valamely tagállamban, és ezért a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében véve ellenérték fejében nyújt szolgáltatásokat.

34 A kérdést elterjesztő bíróság kérdései lényegében arra vonatkoznak, hogy e szolgáltatásért cserébe terméket – azaz a hulladékban és használt anyagokban található újrahasznosítható fémtörmeléket – is értékesítenek-e, úgy hogy az említett szolgáltatás adóalapja az ügyfél által fizetett árból és e termékértékesítés árából tevődik össze.

35 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy valamely szolgáltatásnyújtás ellenértéke állhat termékértékesítésből, és a 2006/112 irányelv 73. cikke szerint képezheti annak adóalapját, feltéve azonban, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás között, és hogy az utóbbi értéke készpénzben kifejezhető (lásd ebben az értelemben: 2012. december 19-ii Orfey ítélet, C-549/11, EU:C:2012:832, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ugyanez vonatkozik arra az esetre, amikor terméket értékesítenek valamely szolgáltatásnyújtás ellenében, amennyiben teljesülnek ugyanezek a feltételek (lásd ebben az értelemben: 2013. szeptember 26-ii Serebryannay vek ítélet, C-283/12, EU:C:2013:599, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Ugyanezen ítélkezési gyakorlatából következik, hogy azon csereszerződések, amelyekben az ellenértéket lényegében fakadóan természetben fizetik meg, és azon ügyletek, amelyekben az ellenértéket készpénzben fizetik meg, gazdasági és kereskedelmi szempontból két azonos helyzetet jelentenek (2013. szeptember 26-ii Serebryannay vek ítélet, C-283/12, EU:C:2013:599, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 A jelen ügyben az alapügynek a jelen ítélet 32. pontjában ismertetett tényállásából következik, hogy a szolgáltatásnyújtó, vagyis a bontási munkákat végző társaság, azon felül, hogy a bontási munkák elvégzéséért az ügyfelétől pénzbeli ellenszolgáltatást kap, a bontási szerződés értelmében megszerzi az ügyfele újrahasznosítható fémtörmelékét, amelyet később továbbértékesíthet. Következésképpen ebben a helyzetben a 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett termékértékesítésről van szó.

38 Azon kérdést illetően, hogy e termékértékesítésre ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében véve „ellenszolgáltatás” fejében kerül-e sor, az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy valamely ügylet adóalapjaként szolgáló ellenérték szubjektív érték. Ha nem a felek megállapodása szerinti pénzösszegekről van szó, ennek az értéknek – ahhoz hogy szubjektív legyen – azon értékkel kell megegyeznie, amelyet a termékértékesítés ellenértékeként nyújtott szolgáltatásnyújtás kedvezményezettje az igénybe veendő szolgáltatásnak tulajdonít, és meg kell felelnie azon összegnek, amelyet e célra fordítani hajlandó (lásd ebben az értelemben: 2012. december 19-ii Orfey ítélet, C-549/11, EU:C:2012:832, 44. és 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Következésképpen olyan helyzetben, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, az újrahasznosítható fémtörmelék értékesítése ellenérték fejében történik, ha a vevő, vagyis a bontási munkákat végző társaság, ezen értékesítéshez valamely értéket rendel, amelyet figyelembe vesz a bontási munkák elvégzéséért ajánlott ár meghatározásakor, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

40 E következtetésnek nem áll szemben az a körülmény, miszerint a bontási hulladékban fellelhető fémtörmelék mennyiségéről és értékéről nem állapodtak meg a bontási szerződésben.

41 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából ugyanis az következik, hogy az ellenérték összegének meghatározása során felmerülő esetleges technikai nehézségek önmagukban nem vezethetnek annak megállapításához, hogy az nem létezik (lásd analógia útján: 1998. július 14-ii First National Bank of Chicago ítélet, C-172/96, EU:C:1998:354, 31. pont).

42 Mindenesetre meg kell állapítani, hogy a jelen ítélet 39. pontjában említett esetben meg lehet határozni az újrahasznosítható fémtörmelék értékét. A jelen ítélet 38. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatra tekintettel ezen értéket úgy kell tekinteni, hogy az a bontási munkák árában a szolgáltatásnyújtó által alkalmazott csökkentés összegével egyezik meg.

43 A jelen ítélet 39. pontjában levont következtetéssel az a körülmény sem ellentétes, hogy a bontási szolgáltatás igénybevevőjének nincs tudomása az újrahasznosítható fémtörmelék értékének pontos összegéről, amelyet a szolgáltatásnyújtó határoz meg (lásd analógia útján: 1998. július 14-ii First National Bank of Chicago ítélet, C-172/96, EU:C:1998:354, 49. pont).

44 Következésképpen ilyen esetben kölcsönös ügyletek cseréjére kerül sor ugyanazon szerződés keretében, a szolgáltatásnyújtó és az ügyfele között, jóllehet a jelen ítélet 35. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett közvetlen kapcsolat áll fenn a bontási munkák elvégzése és az újrahasznosítható fémtörmelék értékesítése között.

45 Azon kérdést illetően, hogy az alapeljárás tárgyát képező újrahasznosítható fémtörmelék értékesítése adóköteles ügylet-e, rá kell mutatni, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében az ellenérték fejében történő termékértékesítés csak akkor adóköteles, ha „adóalanyként eljáró személy vagy szervezet” teljesíti, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

46 Ilyen esetben az olyan bontási szerződés tárgyát képező szolgáltatásnyújtások adóalapja, mint amely alapeljárás tárgyát képezi, az ügyfél által ténylegesen megfizetett árból és a szolgáltatásnyújtó által az újrahasznosítható fémtörmeléknek tulajdonított értékbeől tevődik össze, ahogy azt a szolgáltatás számlázott árát érintő csökkentés összege tükrözi.

47 Bebizonyosodhat azonban, hogy alkalmanként ezen érték nem tükrözi azon gazdasági és kereskedelmi tartalmat, amely a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint viszont a közös héarendszer alkalmazásának alapvető kritériuma. Ilyen esetben a nemzeti bíróságnak kell megbizonyosodnia arról, hogy – figyelembe véve minden releváns körülményt – semmilyen visszaélés nem történt (lásd ebben az értelemben: 2013. június 20-ii Newey ítélet, C-653/11, EU:C:2013:409, 39., 46. és 52. pont).

48 Következésképpen az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 14. cikke (1) bekezdésével és 24. cikke (1) bekezdésével együttesen értelmezett 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontját úgy kell értelmezni, hogy ha bontási szerződés értelmében a szolgáltatásnyújtó, vagyis a bontási munkákat végző társaság, bontási munkák végzésére köteles, és, amennyiben a bontási hulladék fémtörmeléket tartalmaz, továbbértékesítheti e fémtörmeléket, e szerződés magában foglal egy ellenérték fejében nyújtott szolgáltatást, azaz a bontási munkák elvégzését, és ezenkívül egy ellenérték fejében történő termékértékesítést, vagyis az említett fémtörmelék értékesítését, ha a vevő, vagyis e társaság ezen értékesítéshez egy értéket rendel, amelyet figyelembe vesz a bontási munkák elvégzéséért ajánlott ár meghatározásakor; az említett értékesítést csak akkor terheli hű, ha adóalanyként eljáró személy vagy szervezet teljesíti.

A második kérdésről

49 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 14. cikke (1) bekezdésével és 24. cikke (1) bekezdésével együttesen értelmezett 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy ha szétszerelési célú vételről szóló szerződés értelmében a vevő, vagyis a bontási munkákat végző társaság, szétszerelendő terméket vásárol, és kötbér kikötése mellett kötelezettséget vállal arra, hogy e terméket a szerződésben meghatározott határidőn belül szétszereli és eltávolítja, valamint az így keletkezett hulladékot elszállítja, e szerződés a hű szempontjából egy, avagy két ügyletet foglal magában.

50 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a szétszerelési célú vételről szóló szerződés keretében a vevő, vagyis a bontási munkákat végző társaság

gyártelepeken földfelszín felett található régi épületeket és építményeket, valamint gépeket, berendezéseket és egyéb ingóságokat vásárol, amelyeket a szerződés alapján kötbér kikötése mellett köteles meghatározott határidőn belül szétszerelni és eltávolítani, valamint az így keletkező hulladékot elszállítani az üzem vagy telep területéről. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az is kiderül, hogy a vevő megpróbálja előre megbecsülni a szétszerelendő termékek szétszerelése, elszállítása és szakszerű kezelése során felmerülő költségeket annak érdekében, hogy az ajánlott vételárban figyelembe vegye azokat.

51 Nem vitás, hogy alapeljárásban az ilyen szerződés a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett, valamely tagállamban ellenérték fejében történő termékértékesítést tartalmaz, vagyis szétszerelendő termék vételár fizetése ellenében történő értékesítést. Ha e termékértékesítést e rendelkezés értelmében vett „adóalanyként eljáró személy vagy szervezet” teljesíti, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, ilyen helyzetben adóköteles ügyletről van szó.

52 A kérdést előterjesztő bíróság kérdései lényegében arra vonatkoznak, hogy az említett termékértékesítésért ezenkívül cserébe szolgáltatást – azaz bontási és szállítási munkákat – is nyújtanak-e, úgy hogy ugyanezen termékértékesítés adóalapja a jelen ítélet előző pontjában említett árból és e szolgáltatásból tevődik össze.

53 E tekintetben a jelen ítélet 50. pontjában ismertetett tényállásából az tűnik ki, hogy a vevő, vagyis a bontási munkákat végző társaság, a szétszerelendő termék értékesítéséről szóló szerződésben megállapított vételár megfizetésén felül e szerződés alapján kötbér kikötése mellett köteles meghatározott határidőn belül szétszerelni és eltávolítani e terméket, valamint az így keletkező hulladékot elszállítani. Ha a vevő köteles szétszerelni és eltávolítani e terméket, valamint az így keletkező hulladékot elszállítani, ezzel konkrétan az eladó igényét kielégíteni – amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia – e helyzetben a 2006/112 irányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében vett szolgáltatásnyújtásról van szó.

54 A jelen ítélet 38. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően, olyan helyzetben, mint amely az alapeljárás tárgya, a szétszerelési és szállítási munkákat ellenérték fejében végzik el, ha a vevő, vagyis a bontási munkákat végző társaság, ezen szolgáltatásnyújtáshoz egy értéket rendel, amelyet a vételárat csökkentő tényezőként figyelembe vesz az általa ajánlott vételárban, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

55 A jelen ítélet 40., 41. és 43. pontjában szereplő megfontolásokra figyelemmel rá kell mutatni, hogy e következtetést nem cáfolja sem az a körülmény, hogy a szétszerelési és szállítási szolgáltatások költségében a felek nem állapodtak meg, sem az, hogy az eladónak nem volt tudomása azon költségekről, amelyeket az ajánlott vételár meghatározásakor figyelembe vesznek.

56 Mindenesetre a jelen ítélet 54. pontjában említett esetben meg lehet határozni a szétszerelési és elszállítási szolgáltatások értékét. Figyelembe véve ugyanis a jelen ítélet 38. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, ezt az értéket egyenlőnek kell tekinteni azzal az összeggel, amelyet a vevő, vagyis a bontási munkákat végző társaság a szétszerelendő termékek vételárat csökkentő tényezőként figyelembe vesz.

57 Következésképpen ilyen esetben kölcsönös ügyletek cseréjére kerül sor ugyanazon szerződés keretében, a vevő, vagyis a bontási munkákat végző társaság és az igénybevevő, vagyis a szétszerelendő termék értékesítője között, jóllehet a jelen ítélet 35. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett közvetlen kapcsolat áll fenn a szétszerelendő termék értékesítése, valamint a szétszerelési és elszállítási munkák elvégzése között.

58 Ilyen esetben a szétszerelendő termék értékesítésének adóalapja az e termék vételáért

ténylegesen megfizetett árból, valamint az ajánlott vételár csökkentése érdekében a vevő által megállapított tényezőnek megfelelő összegből tevődik össze.

59 Bebizonyosodhat azonban, hogy alkalmanként ezen érték nem tükrözi azon gazdasági és kereskedelmi tartalmat, amely a jelen ítélet 47. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerint viszont a közös héarendszer alkalmazásának alapvető kritériuma; ebben az esetben ezen ítélkezési gyakorlat értelmében a nemzeti bíróságnak kell megbizonyosodnia arról, hogy – figyelembe véve minden releváns körülményt – semmilyen visszaélés nem történt.

60 Következésképpen a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 14. cikke (1) bekezdésével és 24. cikke (1) bekezdésével együttesen értelmezett 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontját úgy kell értelmezni, hogy ha szétszerelési célú vételről szóló szerződés értelmében a vevő, vagyis a bontási munkákat végző társaság, szétszerelendő terméket vásárol, és kötbér kikötése mellett kötelezettséget vállal arra, hogy e terméket a szerződésben meghatározott határidőn belül szétszereli és eltávolítja, valamint a hulladékot elszállítja, e szerződés ellenérték fejében történő termékértékesítést, vagyis szétszerelendő termék értékesítését tartalmazza, amely csak akkor héaköteles, ha adóalanyként eljáró személy vagy szervezet teljesíti, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia. Ha a vevő köteles szétszerelni és eltávolítani e terméket, valamint az így keletkező hulladékot elszállítani, ezzel konkrétan az eladó igényét kielégíteni – amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia –, e szerződés ezenkívül ellenérték fejében nyújtott szolgáltatást, vagyis a szétszerelési és szállítási munkákat is magában foglal, ha e vevő ezen szolgáltatásnyújtáshoz egy értéket rendel, amelyet a szétszerelendő termék vételárát csökkentő tényezőként figyelembe vesz az általa ajánlott árban, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia.

A költségekről

61 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 14. cikke (1) bekezdésével és 24. cikke (1) bekezdésével együttesen értelmezett 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontját úgy kell értelmezni, hogy ha bontási szerződés értelmében a szolgáltatásnyújtó, vagyis a bontási munkákat végző társaság, bontási munkák végzésére köteles, és, amennyiben a bontási hulladék fémtörmeléket tartalmaz, továbbértékesítheti e fémtörmeléket, e szerződés magában foglal egy ellenérték fejében nyújtott szolgáltatást, azaz a bontási munkák elvégzését, és ezenkívül egy ellenérték fejében történő termékértékesítést, vagyis az említett fémtörmelék értékesítését, ha a vevő, vagyis e társaság ezen értékesítéshez egy értéket rendel, amelyet figyelembe vesz a bontási munkák elvégzéséért ajánlott ár meghatározásakor; ugyanakkor az említett értékesítést csak akkor terheli hozzáadottértékadó, ha adóalanyként eljáró személy vagy szervezet teljesíti.**

2) **A 2006/112 irányelv 14. cikke (1) bekezdésével és 24. cikke (1) bekezdésével együttesen értelmezett 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontját úgy kell értelmezni, hogy ha szétszerelési célú vételről szóló szerződés értelmében a vevő, vagyis a bontási munkákat végző társaság, szétszerelendő terméket vásárol, és kötbér kikötése mellett kötelezettséget vállal arra, hogy e terméket a szerződésben meghatározott határidőn belül szétszereli és eltávolítja, valamint a hulladékot elszállítja, e szerződés ellenérték fejében történő termékértékesítést, vagyis szétszerelendő termék értékesítését tartalmazza, amely csak akkor hozzáadottértékadó**

köteles, ha adóalanyként eljáró személy vagy szervezet teljesíti, amit a kérdést elterjeszt? bíróságnak kell megvizsgálnia. Ha a vev? köteles szétszerelni és eltávolítani e terméket, valamint az így keletkez? hulladékot elszállítani, ezzel konkrétan az eladó igényét kielégíteni – amit a kérdést elterjeszt? bíróságnak kell megvizsgálnia –, e szerződés ezenkívül ellenérték fejében nyújtott szolgáltatást, vagyis a bontási vagy szétszerelési és szállítási munkákat is magában foglal, ha e vev? ezen szolgáltatásnyújtáshoz egy értéket rendel, amelyet a szétszerelendő termék vételárát csökkent? tényezőként figyelembe vesz az általa ajánlott árban, amit a kérdést elterjeszt? bíróságnak kell megvizsgálnia.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: finn.