

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

z 10. januára 2019 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 2 ods. 1 písm. a) a c) – článok 14 ods. 1 – článok 24 ods. 1 – Plnenia za protihodnotu – Plnenia v prípade protihodnoty pozostávajúcej sčasti zo služieb alebo z tovaru – Zmluva o demolácii – Kúpna zmluva na účely demontáže“

Vo veci C-410/17,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd, Fínsko) z 30. júna 2017 a doručený Súdnemu dvoru 7. júla 2017, ktorý súvisí s konaním:

A Oy,

za prítomnosti:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predsedníčka deviatej komory K. Jürimäe, sudcovia E. Juhász a C. Vajda (spravodajca),

generálny advokát: N. Wahl,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. júla 2018,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- A Oy, v zastúpení: M. Kallio a H. Huhtala,
- fínska vláda, v zastúpení: J. Heliskoski, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a I. Koskinen, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1 písm. a) a c), článku 14 ods. 1, ako aj článku 24 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci konania za?atého na podnet spoločnosti A Oy vo veci posúdenia plnení na účely uplatnenia dane z pridanej hodnoty (DPH) uskuto?nených jednak na základe zmluvy o demolácii, ktorá ukladá poskytovateľovi povinnosť odviesť odpad z demolácie, pričom ide o odpad, ktorý v prípade, že obsahuje šrot, môže tento poskytovateľ na základe tejto zmluvy ďalej predať, a jednak na základe zmluvy o kúpe tovaru na účely demontáže, ktorá ukladá nadobúdateľovi povinnosť vykonať demoláciu alebo demontáž (ďalej spoločne len „demontáž“) a odviesť tento tovar, ako aj odpad vzniknutý z tejto demontáže.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112 stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

4 Článok 14 ods. 1 tejto smernice znie:

„Dodanie tovaru‘ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ [ako vlastník – neoficiálny preklad].“

5 Článok 24 ods. 1 uvedenej smernice uvádza:

„Poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.“

6 Podľa článku 73 tej istej smernice:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

7 Článok 199 ods. 1 písm. a) a d) smernice 2006/112 stanovuje:

„Členské štáty môžu stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, ktorej bola vykonaná ktorákoľvek z týchto dodávok:

a) poskytovanie stavebných prác vrátane opravárskych, údržbových, údržbových, prestavbových a demolačných služieb týkajúcich sa nehnuteľného majetku, ako aj dodanie stavebných prác považovaných za dodanie tovaru podľa článku 14 ods. 3;

...

d) dodanie použitého materiálu, použitého materiálu nevhodného na opätovné použitie v rovnakom stave, šrotu, priemyselného a nepriemyselného odpadu, recyklovateľného odpadu, čiastočne spracovaného odpadu a určitých tovarov a služieb, ako je uvedené v prílohe VI“.

8 Body 1 a 4 prílohy VI tejto smernice, nazvanej „Zoznam dodaní tovaru a poskytnutí služieb uvedený v článku 199 ods. 1 písm. d)“, znejú:

„(1) dodanie železného a neželezného odpadu, šrotu a použitých materiálov vrátane polotovarov pochádzajúcich zo spracovania, výroby alebo tavenia železných a neželezných kovov a ich zliatin;

...

(4) dodanie železného a neželezného odpadu a určitých spracovateľských služieb s ním súvisiacich, ako aj zlomkového železa, šrotu, odpadu a použitého a recyklovateľného materiálu pozostávajúceho z drepa, skla, papiera, kartónu a dosiek, handier, kostí, kože, koženky, pergamenu, surových koží a kožíek, šliach, motúzov, šnúr, povrazov, lán, gummy a plasty“.

Fínske právo

9 Arvonlisäverolaki (1501/1993) [zákon o dani z pridanej hodnoty (1501/1993)] z 30. decembra 1993, v znení uplatniteľnom v prípade skutkových okolností vo veci samej (ďalej len „AVL“), ktorým bola do fínskeho práva prebraná smernica 2006/112, v § 1 prvom odseku bode 1 stanovuje:

„DPH sa v súlade s ustanoveniami tohto zákona odvádza:

z predaja tovaru a poskytovania služieb, ktoré sa vo Fínsku uskutočňujú v rámci obchodnej činnosti“.

10 V súlade s § 2 prvým odsekom AVL osobou, ktorá platí DPH, teda zdaniteľnou osobou, ktorá platí DPH z predaja v zmysle § 1 tohto zákona, je predávajúci tovaru alebo poskytovateľ služby, ak nie je stanovené inak. Môže ísť najmä o § 8d AVL.

11 Tento posledný paragraf stanovuje, že mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti sa uplatňuje na nadobúdateľov šrotu a odpadu, pokiaľ ide o podnikateľa zapísaného v registri zdaniteľných osôb.

12 Podľa § 17 AVL sa hmotný majetok považuje za „tovar“, rovnako ako elektrina, plyn, tepelná energia, chladiaca energia, ako aj akýkoľvek porovnateľný energetický produkt. Za „službu“ sa považuje všetko, čo nie je tovarom a čo možno predávať v rámci ekonomickej činnosti.

13 Podľa § 18 AVL za „predaj tovaru“ sa považuje prevod vlastníctva tovaru za protihodnotu a za „predaj služby“ sa považuje poskytnutie služby alebo iného plnenia za protihodnotu.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 Spoločnosť A sa špecializuje na environmentálne služby v priemysle a stavebníctve. Pracuje pre rôzne priemyselné odvetvia, v oblasti nehnuteľností a v stavebníctve a poskytuje environmentálne služby vo Fínsku a Švédsku. Jej oblasti činnosti zahŕňajú služby v oblasti priemyslu a nehnuteľností, demolačné služby a služby súvisiace s recykláciou a spracovaním odpadu.

15 Spoločnosť A v rámci svojich činností poskytuje na základe zmluvy o demolácii (ale len „zmluva o demolácii“) svojim zákazníkom demolačné práce. Podmienky zmluvy sa zakladajú na všeobecných zmluvných podmienkach pre stavebné práce, ktoré spoločne stanovili podniky pôsobiace v stavebníctve. Na základe tohto typu zmluvy sa táto spoločnosť zaväzuje, že zbúra budovy starej továrne patriace jej zákazníkovi a prevezme úlohy hlavného dodávateľa a podniku zodpovedného za stavebné práce a vedenie stavby. V súlade so všeobecnými zmluvnými podmienkami pre stavebné práce patria k záväzkom spoločnosti A aj vhodný odvoz a vhodné spracovanie materiálu určeného na odvoz a odpadu.

16 Časť materiálu a odpadu tvorí šrot a odpad, ako je stanovený v § 8d AVL, kde má pri jeho predaji daňovú povinnosť nadobúdateľ. S týmto ide o predmety, ktoré môže spoločnosť A následne predávať podnikom, ktoré skupujú recyklovateľný šrot. Spoločnosť A musí vopred ohodnotiť množstvo tohto tovaru a posúdiť cenu, za ktorú ho bude môcť predávať, a zohľadní ich pri stanovení ceny v rámci vypracovania ponuky za uskutočnenie demolačných prác, aby bola cena ponúknutá zákazníkovi za tieto práce čo najkonkurennejšia. Odhadovaná cena uvedeného tovaru sa však nedojednávajú so zákazníkmi ani ju tento zákazník v rámci zmluvy o demolácii neurčuje, ale zákazníkovi sa vždy ponúkne celková cena za demolačné práce.

17 Spoločnosť A v rámci svojich činností navyše odkupuje od svojich zákazníkov staré stroje a prístroje, ktoré na základe kúpnej zmluvy na účely demontáže (ale len „kúpna zmluva na účely demontáže“) musí zničiť alebo rozobrať (ale len spoločne „rozobrať“) a odviezť z priestorov alebo sídla dotknutého zákazníka, ako aj odviezť odpad z tejto demontáže v súlade s podmienkami dohodnutými v zmluve. Príkladom tohto typu zmluvy je zmluva o kúpe určených budov nachádzajúcich sa v areáli továrne. Táto zmluva stanovuje, že spoločnosť A kúpi budovy a stavby nachádzajúce sa v areáli nad úrovňou zeme, ako aj stroje, prístroje a ostatný hnuteľný majetok a sama rozoberie a odvezie tovar, ktorý kúpila.

18 Vzhľadom na povahu kúpeného tovaru, demontáž, odvoz a vhodné spracovanie tohto tovaru, ako aj odvoz vzniknutého odpadu predstavujú pre spoločnosť A náklady, ktoré sa snaží vopred vyčísliť a zohľadniť v cene, ktorú ponúka, ako faktor, ktorý znižuje kúpnu cenu. Zmluvné strany sa však nedohadujú o týchto nákladoch v rámci svojich vyjednávanií, ani nestanovia ich výšku v zmluve, pričom táto suma sa nemá nikdy oznamovať predávajúcemu.

19 Spoločnosť A požiadala daňový úrad o predbežné rozhodnutie v súvislosti s výpočtom splatnej DPH v rámci zmluvy o demolácii za poskytnuté demolačné práce a v rámci kúpnej zmluvy na účely demontáže za kúpu šrotu a kovového odpadu.

20 Daňový úrad predbežným rozhodnutím z 11. júna 2015 týkajúcim sa obdobia od 11. júna 2015 do 31. decembra 2016 na jednej strane vyhlásil, že v rámci zmluvy o demolácii sa spoločnosť A považuje za osobu, ktorá predáva demolačné služby svojmu zákazníkovi a ktorá od neho odkúpi šrot. Tento úrad dospel k záveru, že spoločnosť A musí zaplatiť DPH za služby, ktoré poskytuje svojmu zákazníkovi, ako aj v rámci mechanizmu samolikvidácie za šrot, ktorý od neho kúpi.

21 Na druhej strane daňový úrad v tom istom predbežnom rozhodnutí vyhlásil, že pokiaľ ide o kúpnu zmluvu na účely demontáže, spoločnosť A sa považuje za osobu, ktorá svojmu zákazníkovi poskytuje demolačné služby a ktorá od neho odkúpi šrot. Tento úrad dospel k záveru, že spoločnosť A musí zaplatiť DPH za poskytnutie služieb svojmu zákazníkovi, ako aj v rámci mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti za šrot, ktorý od neho kúpi.

22 Ani v jednom názornom prípade, ktoré boli predmetom predbežného rozhodnutia, daťový úrad nerozhodol o stanovení ceny protihodnoty.

23 Spoločnosť A podala proti tomuto predbežnému rozhodnutiu z 11. júna 2015 žalobu na Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinky, Fínsko)

24 Rozsudkom zo 16. decembra 2015 uvedený súd túto žalobu zamietol. Usúdil, že v rámci zmluvy o demolácii, ako aj kúpnej zmluvy na účely demontáže sa musí spoločnosť A považovať za osobu, ktorá uzatvorila zmluvu o výmene so svojím zákazníkom, v rámci ktorej poskytne demolačné služby a odkúpi šrot, a je preto povinná zaplatiť DPH tak za služby poskytnuté zákazníkovi, ako aj za šrot, ktorý od neho kúpi.

25 Spoločnosť A podala proti rozsudku Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinky) odvolanie na Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd, Fínsko).

26 Vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, zastáva názor, že v prípade zmluvy o demolácii spoločnosť poskytuje služby za protihodnotu, a že pokiaľ ide o kúpnu zmluvu na účely demontáže, nadobúda tovar za protihodnotu. V spore vo veci samej ide teda o otázku, či aj v prvom prípade nadobúda spoločnosť A tovar za protihodnotu a či aj v druhom prípade poskytuje službu za protihodnotu. Vnútroštátny súd spresňuje, že spoločnosť A namieta proti tomu, aby boli uvedené zmluvy kvalifikované ako zmluvy o výmene, pretože podľa tejto spoločnosti šrot nepredstavuje v zmluve o demolácii protihodnotu za demolačné služby a demolačné služby nepredstavujú v kúpnej zmluve na účely demontáže protihodnotu za kúpu šrotu, keďže neexistuje priama súvislosť medzi dotknutým poskytnutím služby alebo dodaním tovaru a získanou protihodnotou.

27 Za týchto okolností Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 2 ods. 1 písm. c) v spojení s článkom 24 ods. 1 smernice Rady [2006/112] vykladať v tom zmysle, že demolačné práce, ktoré vykonala spoločnosť, do ktorej predmetu činnosti patrí vykonávanie demolačných prác, predstavujú iba jedno plnenie, keď je spoločnosť vykonávajúca demolačné práce podľa zmluvných podmienok dohodnutých medzi ňou a objednávateľom povinná odviezť odpad z demolácie, pričom pokiaľ tento odpad obsahuje šrot, môže ho predáť podnikom, ktoré vykupujú recyklovateľný šrot?

Alebo sa má taká zmluva na demolačné práce s prihliadnutím na článok 2 ods. 1 písm. a) v spojení s článkom 14 ods. 1 smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že zahŕňa dve plnenia, a to jednak poskytnutie služby zo strany spoločnosti vykonávajúcej demolačné práce objednávateľovi demolačných prác a jednak odkúpenie šrotu určeného na predaj spoločnosťou vykonávajúcou demolačné práce od objednávateľa demolačných prác?

Je v prejednávanej veci relevantná skutočnosť, že spoločnosť vykonávajúca demolačné práce zohľadní pri stanovení ceny za demolačné práce ako faktor, ktorý túto cenu znižuje, skutočnosť, že má možnosť získať príjem aj zhodnotením odpadov z demolácie?

Je v prejednávanej veci relevantná skutočnosť, že množstvo a hodnota odpadu z demolácie, ktorý možno zhodnotiť, neboli dohodnuté v zmluve o demolačných prácach a že nebolo dohodnuté ani to, že objednávateľ demolačných prác o nich bude informovaný neskôr, pričom množstvo a hodnota odpadu z demolácie budú známe až vtedy, keď spoločnosť vykonávajúca demolačné práce tento odpad predá?

2. Má sa článok 2 ods. 1 písm. a) v spojení s článkom 14 ods. 1 smernice [2006/112] v prípade, keď sa spoločnosť, do ktorej predmetu činnosti patrí vykonávanie demolačných prác, s vlastníkom objektu určeného na demoláciu v zmluve dohodne, že spoločnosť vykonávajúca demolačné práce kúpi objekt určený na demoláciu, a dohodou o zmluvnej pokute sa zaviazá, že v lehote stanovenej v zmluve zbúra objekt a odvezie odpad z demolácie, vykladať v tom zmysle, že ide iba o jedno plnenie, ktoré zahŕňa predaj predmetov zo strany vlastníka objektu určeného na demoláciu spoločnosti vykonávajúcej demolačné práce?

Alebo sa má taká zmluva na demolačné práce s prihliadnutím na článok 2 ods. 1 písm. c) v spojení s článkom 24 ods. 1 smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že zahŕňa dve plnenia, a to jednak predaj tovaru vlastníkom objektu určeného na demoláciu spoločnosti vykonávajúcej demoláciu a jednak demolačné služby poskytnuté spoločnosťou vykonávajúcou demolačné práce predávajúcemu uvedeného tovaru?

Je v prejednávanej veci relevantná skutočnosť, že spoločnosť vykonávajúca demolačné práce zohľadní pri stanovení ceny za demolačné práce ako faktor, ktorý túto cenu znižuje, náklady, ktoré musí vynaložiť na demontáž a odvoz odpadu?

Je relevantná skutočnosť, že predávajúci tovaru vie o tom, že náklady, ktoré vzniknú spoločnosti vykonávajúcej demolačné práce demontážou a odvozom predmetov, sa zohľadnia ako faktor znižujúci cenu tohto tovaru, pričom sa prihliada na skutočnosť, že strany sa na týchto nákladoch nedohodli a predávajúci tohto tovaru nemá byť nikdy informovaný o odhadovanej alebo skutočnej výške týchto nákladov?

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

28 Vnútroštátny súd sa svojou prvou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112 v spojení s článkom 14 ods. 1 a článkom 24 ods. 1 tejto smernice vykladať v tom zmysle, že ak má podľa zmluvy o demolácii poskytovať služby, a to spoločnosť vykonávajúca demolačné práce, vykonať demolačné práce a v prípade, že odpad z demolácie obsahuje šrot, môže tento šrot predáť, táto zmluva zahŕňa jedno plnenie alebo dve plnenia na účely DPH.

29 Na úvod možno uviesť, že podľa článku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112 DPH podlieha „dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“ a „poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

30 V tejto súvislosti článok 14 ods. 1 smernice 2006/112 definuje dodanie tovaru ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom“, zatiaľ čo podľa článku 24 ods. 1 tejto smernice je poskytovanie služieb definované ako „každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru“.

31 Okrem toho z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb „za protihodnotu“ v zmysle ?lánku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112 predpokladá len existenciu priamej súvislosti medzi dodaním tovaru alebo poskytnutím služby a protihodnotou, ktorú zdanite?ná osoba skuto?ne získala. Takáto priama súvislos? je preukázaná vtedy, ak medzi poskytovate?om služieb a príjemcom existuje právny vz?ah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pri?om odmena prijatá poskytovate?om predstavuje skuto?nú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. septembra 2013, Serebryannay vek, C?283/12, EU:C:2013:599, bod 37 a citovanú judikatúru).

32 V prejednáwanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že podľa zmluvy o demolácii sa poskytovate? služieb, a to spoločnos? vykonávajúca demola?né práce, zaväzuje, že poskytne služby spo?ívajúce v demola?ných prácach, ktoré zah?ajú aj vhodný odvoz a spracovanie materiálu ur?eného na odvoz a odpadu, za ktoré zákazník zaplatí ur?itú cenu. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu tiež vyplýva, že tento poskytovate? služieb má vopred ohodnoti? množstvo materiálu a odpadu ur?ených na odvoz, ako aj posúdi? ich neskoršiu predajnú cenu, aby ju mohol zoh?adni? pri stanovení ceny za demola?né práce. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu okrem iného vyplýva, že na základe uvedenej zmluvy v prípade, že odpad z demolácie obsahuje šrot, uvedený poskytovate? služieb môže preda? tento šrot podnikom, ktoré skupujú recyklovate?ný šrot.

33 Vo veci samej je nesporné, že spoločnos? vykonávajúca demola?né práce poskytuje svojim zákazníkom za ur?itú odmenu demola?né práce na území ?lenského štátu, a teda poskytuje služby za protihodnotu v zmysle ?lánku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112.

34 Vnútroštátny súd si v podstate kladie otázky v súvislosti s tým, či toto poskytnutie služieb sa okrem iného uskuto??uje aj výmenou za dodanie tovaru, teda výmenou za dodanie recyklovate?ného šrotu obsiahnutého v zužitkovate?ných odpadoch a materiáloch, takže zdanite?ný základ uvedeného plnenia tvorí cena zaplatená zákazníkom a zároveň toto dodanie.

35 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že protihodnota za poskytnutie služieb môže spo?ívať v dodaní tovaru a na základe toho môže predstavova? zdanite?ný základ v zmysle ?lánku 73 smernice 2006/112, avšak len pod podmienkou, že existuje priama súvislos? medzi dodaním tovaru a poskytnutím služieb a že poskytnutie služieb možno vyjadri? v peniazoch (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2012, Orfey, C?549/11, EU:C:2012:832, bod 36 a citovanú judikatúru). To isté platí, ak sa dodanie tovaru uskuto??uje výmenou za poskytnutie služieb, pokia? sú splnené tieto isté podmienky (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. septembra 2013, Serebryannay vek, C?283/12, EU:C:2013:599, bod 38 a citovanú judikatúru).

36 Z tej istej judikatúry vyplýva, že zmluvy o výmene, v ktorých je protihodnota v zásade vyjadrená v naturáliách, a plnenia, pri ktorých je protihodnota vyjadrená v peniazoch, z ekonomického a obchodného h?adiska predstavujú dve rovnocenné situácie (rozsudok z 26. septembra 2013, Serebryannay vek, C?283/12, EU:C:2013:599, bod 39 a citovaná judikatúra).

37 V prejednáwanej veci z opisu skutkových okolností uvedených v bode 32 tohto rozsudku vyplýva, že poskytovate? služieb, a to spoločnos? vykonávajúca demola?né práce, okrem pe?ažnej odmeny zo strany svojho zákazníka za vykonanie demola?ných prác nadobudne na základe zmluvy o demolácii recyklovate?ný šrot od tohto zákazníka, ktorý môže následne preda?. V tejto situácii ide teda o dodanie tovaru v zmysle ?lánku 14 ods. 1 smernice 2006/112.

38 Pokia? ide o otázku, či toto dodanie je uskuto?nené „za protihodnotu“ v zmysle ?lánku 2 ods. 1 písm. a) tejto smernice, z ustálenej judikatúry vyplýva, že protihodnota, ktorá slúži ako zdanite?ný základ plnenia, predstavuje subjektívnu hodnotu. Ke?že táto hodnota nie je vyjadrená

sumou peňazí dohodnutou medzi stranami, na to, aby bola subjektívna, musí ísť o hodnotu, ktorú príjemca poskytnutých služieb predstavujúcich protihodnotu za dodanie tovaru priradí službám, ktoré mu majú byť poskytnuté, a ktorá zodpovedá sume, ktorú má v úmysle na tieto účely zaplatiť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, body 44 a 45, ako aj citovanú judikatúru).

39 Z toho vyplýva, že v situácií, o akú ide vo veci samej, dodanie recyklovateľného šrotu sa poskytuje za protihodnotu vtedy, ak nadobúdateľ, a to spoločnosť vykonávajúca demolačné práce, priradí tomuto dodaniu hodnotu, ktorú zohľadní pri stanovení ceny ponúknuť za vykonanie demolačných prác, čo musí preskúmať vnútroštátny súd.

40 Tomuto záveru neodporuje skutočnosť, podľa ktorej množstvo a hodnota šrotu, ktorý môže obsahovať odpad z demolácie, neboli dohodnuté v zmluve o demolácii.

41 Z judikatúry Súdneho dvora totiž vyplýva, že prípadné ťažkosti technickej povahy pri stanovení výšky protihodnoty nedovoľujú len na základe tejto skutočnosti dospieť k záveru o jej neexistencii (pozri analogicky rozsudok zo 14. júla 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, bod 31).

42 V každom prípade treba uviesť, že v názornom prípade uvedenom v bode 39 tohto rozsudku je možné stanoviť hodnotu dodania recyklovateľného šrotu. Vzhľadom na judikatúru citovanú v bode 38 tohto rozsudku sa táto hodnota musí chápať tak, že sa rovná sume, o ktorú poskytovateľ znížil cenu za vykonanie demolačných prác.

43 Záveru vyplývajúcejmu z bodu 39 tohto rozsudku svojou povahou neodporuje ani skutočnosť, že prijímateľ demolačných služieb nepoznal presnú hodnotu recyklovateľného šrotu, ako ju ohodnotil poskytovateľ služieb (pozri analogicky rozsudok zo 14. júla 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, bod 49).

44 V takomto prípade vzájomné plnenia preto predstavujú výmenu v rámci tej istej zmluvy medzi poskytovateľom služieb a jeho zákazníkom, takže medzi vykonaním demolačných prác a dodaním recyklovateľného šrotu existuje priama súvislosť v zmysle judikatúry citovanej v bode 35 tohto rozsudku.

45 Pokiaľ ide o otázku, či dodanie recyklovateľného šrotu dotknutého vo veci samej predstavuje zdaniteľné plnenie, je nutné spresniť, že podľa článku 2 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112 dodanie tovaru za protihodnotu podlieha DPH len pod podmienkou, že je uskutočnené „zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“, čo musí preskúmať vnútroštátny súd.

46 V takom prípade zdaniteľný základ za poskytnutie služieb, ktoré sú predmetom zmluvy o demolácii, o akú ide vo veci samej, tvorí skutočne zaplatená cena zákazníkom, ako aj hodnota, ktorú nadobúdateľ priradí šrotu, ktorá sa ako taká odrazí v sume, ktorá znižuje cenu účtovanú za poskytnutie služby.

47 Môže sa však stať, že táto hodnota niekedy neodráža hospodársku a obchodnú realitu, ktorá podľa judikatúry Súdneho dvora napriek tomu predstavuje základné kritérium na uplatnenie spoločného systému DPH. Vnútroštátny súd sa musí v takomto prípade uistiť, že nedochádza k zneužívaniu, pričom musí zohľadniť všetky relevantné skutočnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. júna 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, body 39, 46 a 52).

48 Na prvú otázku treba preto odpovedať tak, že článok 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112 v spojení s článkom 14 ods. 1 a článkom 24 ods. 1 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že ak má poskytovateľ služieb, a to spoločnosť vykonávajúca demolačné práce, na

základe zmluvy o demolácii vykonať demolačné práce a v prípade, že odpad z demolácie obsahuje šrot, môže tento šrot predsa, táto zmluva zahŕňa poskytnutie služby za protihodnotu, a to vykonanie demolačných prác, a okrem toho dodanie tovaru za protihodnotu, a to dodanie uvedeného šrotu, ak nadobúdate, teda táto spoločnosť, určí hodnotu tohto dodania, ktorú zohľadní pri stanovení ceny ponúknuť za vykonanie demolačných prác, pričom uvedené dodanie podlieha DPH len pod podmienkou, že je uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

O druhej otázke

49 Vnútroštátny súd sa svojou druhou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112 v spojení s článkom 14 ods. 1 a článkom 24 ods. 1 tejto smernice vykladať v tom zmysle, že ak podľa kúpnej zmluvy na účely demontáže nadobúdate, a to spoločnosť vykonávajúca demolačné práce, kúpi tovar určený na demontáž a pod hrozbou zmluvnej pokuty sa zaviazá, že v lehote stanovenej v zmluve rozoberie a odvezie tento tovar, ako aj že odvezie odpad z tejto demontáže, táto zmluva zahŕňa jedno plnenie alebo dve plnenia na účely DPH.

50 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že nadobúdate, a to spoločnosť vykonávajúca demolačné práce, v rámci kúpnej zmluvy na účely demontáže odkúpi staré budovy, teda stavby nachádzajúce sa nad úrovňou zeme v areáli podniku, ako aj stroje, prístroje a ostatný hmotný tovar a že na základe tejto zmluvy má v stanovenej lehote rozobrať a odvieť tento tovar, ako aj odvieť odpad z tejto demontáže z priestorov alebo areálu podniku, inak mu hrozí v zmluve dohodnutá pokuta. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu okrem toho vyplýva, že nadobúdateľ má vopred vyčísliť náklady súvisiace s demontážou, odvozom a primeraným spracovaním predmetov určených na demontáž, aby ich zohľadnil v ponúkanej kúpnej cene.

51 Je nesporné, že vo veci samej takáto zmluva zahŕňa dodanie tovaru za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112 na území členského štátu, a to dodanie tovaru určeného na demontáž zaplatením kúpnej ceny. Ak je toto dodanie uskutočnené „zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“ v zmysle tohto ustanovenia, čo musí preskúmať vnútroštátny súd, ide v takejto situácii o zdaniteľné plnenie.

52 Vnútroštátny súd si v podstate kladie otázky v súvislosti s tým, či je uvedené dodanie okrem iného uskutočnené aj výmenou za poskytnutie služby, konkrétne demontážnych prác a odvozu, takže zdaniteľný základ tohto istého plnenia tvorí súčasne kúpna cena uvedená v predchádzajúcom bode tohto rozsudku a toto poskytnutie služieb.

53 V tejto súvislosti sa zdá, že z opisu skutkových okolností uvedeného v bode 50 tohto rozsudku vyplýva, že nadobúdate, a to spoločnosť vykonávajúca demolačné práce, okrem zaplatenia kúpnej ceny dohodnutej v zmluve za dodanie tovaru určeného na demontáž má na základe tejto zmluvy v stanovenej lehote rozobrať a odvieť tento tovar, ako aj odvieť odpad z tejto demontáže, inak mu hrozí v zmluve dohodnutá pokuta. Ak má nadobúdateľ povinnosť rozobrať a odvieť tento tovar, ako aj odvieť odpad z tejto demontáže, čím osobitným spôsobom vyhovie potrebám predávajúceho, čo musí preskúmať vnútroštátny súd, existuje v tejto situácii poskytovanie služieb v zmysle článku 24 ods. 1 smernice 2006/112.

54 V súlade s judikatúrou uvedenou v bode 38 tohto rozsudku v situácií, o akú ide vo veci samej, sa vykonanie demontážnych prác a odvoz poskytuje za protihodnotu vtedy, ak nadobúdateľ, a to spoločnosť vykonávajúca demolačné práce, priradí hodnotu tomuto poskytnutiu služieb, ktorú zohľadní v ponúkanej kúpnej cene, ako faktor, ktorý túto znižuje cenu, čo musí preskúmať vnútroštátny súd.

55 Vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch 40, 41 a 43 tohto rozsudku treba spresniť, že tomuto záveru neodporuje ani skutočnosť, podľa ktorej náklady na poskytnutie demontážnych prác a odvoz neboli medzi stranami dohodnuté, ani skutočnosť, že predávajúci nepozná výšku nákladov, ktoré sú zahrnuté pri stanovení ponúkanej kúpnej ceny.

56 V každom prípade treba uviesť, že v názornom prípade uvedenom v bode 54 tohto rozsudku je možné stanoviť hodnotu poskytnutia demontážnych prác a odvozu. Vzhľadom na judikatúru citovanú v bode 38 tohto rozsudku táto hodnota sa musí totiž chápať tak, že sa rovná sume, ktorú nadobúdateľ, a to spoločnosť vykonávajúca demolačné práce, zohľadní ako faktor, ktorý znižuje kúpnu cenu za tovar určený na demontáž.

57 V takomto prípade vzájomné plnenia preto predstavujú výmenu v rámci tej istej zmluvy medzi nadobúdateľom, a to spoločnosťou vykonávajúcou demolačné práce, a príjemcom, teda dodávateľom tovaru určeného na demontáž, takže medzi dodaním tovaru určeného na demontáž a poskytnutím demontážnych prác a odvozu existuje priama súvislosť v zmysle judikatúry citovanej v bode 35 tohto rozsudku.

58 V takom prípade zdaniteľný základ za dodanie tovaru určeného na demontáž teda tvorí skutočne zaplatená cena za kúpu tohto tovaru, ako aj suma zodpovedajúca faktoru, ktorý nadobúdateľ zohľadnil s cieľom znížiť ponúkanú kúpnu cenu.

59 Môže sa však stať, že táto suma niekedy neodráža hospodársku a obchodnú realitu, ktorá podľa judikatúry citovanej v bode 47 tohto rozsudku napriek tomu predstavuje základné kritérium na uplatnenie spoločného systému DPH, pričom v takomto prípade sa podľa tejto judikatúry musí vnútroštátny súd s prihliadnutím na všetky relevantné skutočnosti uistiť, že nedochádza k zneužívaniu.

60 Na druhú otázku treba preto odpovedať tak, že článok 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112 v spojení s článkom 14 ods. 1 a článkom 24 ods. 1 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že ak nadobúdateľ, a to spoločnosť vykonávajúca demolačné práce, kúpi podľa kúpnej zmluvy na účely demontáže tovar určený na demontáž a pod hrozbou zmluvnej pokuty sa zaviazne, že v lehote stanovenej v zmluve rozoberie a odvezie tento tovar, ako aj že odvezie odpad z tejto demontáže, táto zmluva zahŕňa dodanie tovaru za protihodnotu, a to dodanie tovaru určeného na demontáž, pričom toto dodanie podlieha DPH len pod podmienkou, že je uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, čo musí preskúmať vnútroštátny súd. Ak má nadobúdateľ povinnosť rozobrať a odviesť tento tovar, ako aj odviesť odpad z tejto demontáže, čím osobitným spôsobom vyhoví potrebám predávajúceho, čo musí preskúmať vnútroštátny súd, táto zmluva obsahuje okrem iného aj poskytnutie služieb za protihodnotu, a to poskytnutie demontážnych prác a odvozu, ak tento nadobúdateľ priradí tomuto poskytnutiu hodnotu, ktorú zohľadní v ponúkanej cene ako faktor znižujúci cenu za kúpu tovaru určeného na demontáž, čo musí preskúmať vnútroštátny súd.

O trovách

61 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred

vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (deviata komora) rozhodol takto:

1. Článok 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s článkom 14 ods. 1 a článkom 24 ods. 1 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že ak má poskytovateľ služieb, a to spoločnosť vykonávajúca demolačné práce, na základe zmluvy o demolácii vykonať demolačné práce a v prípade, že odpad z demolácie obsahuje šrot, môže tento šrot predávať, táto zmluva zahŕňa poskytnutie služby za protihodnotu, a to vykonanie demolačných prác, a okrem toho dodanie tovaru za protihodnotu, a to dodanie uvedeného šrotu, ak nadobúdateľ, teda táto spoločnosť, priradí tomuto dodaniu hodnotu, ktorú zohľadní pri stanovení ceny ponúkanej za vykonanie demolačných prác, pričom uvedené dodanie podlieha dani z pridanej hodnoty len pod podmienkou, že je uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.
2. Článok 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112 v spojení s článkom 14 ods. 1 a článkom 24 ods. 1 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že ak nadobúdateľ, a to spoločnosť vykonávajúca demolačné práce, kúpi podľa kúpnej zmluvy na účely demontáže tovar určený na demontáž a pod hrozbou zmluvnej pokuty sa zaviazal, že v lehote stanovenej v zmluve rozoberie a odvezie tento tovar, ako aj že odvezie odpad z tejto demontáže, táto zmluva zahŕňa dodanie tovaru za protihodnotu, a to dodanie tovaru určeného na demontáž, pričom toto dodanie podlieha DPH len pod podmienkou, že je uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, čo musí preskúmať vnútroštátny súd. Ak má nadobúdateľ povinnosť rozobrať a odviesť tento tovar, ako aj odviesť odpad z tejto demontáže, čím osobitným spôsobom vyhoví potrebám predávajúceho, čo musí preskúmať vnútroštátny súd, táto zmluva obsahuje okrem iného aj poskytnutie služieb za protihodnotu, a to poskytnutie demolačných alebo demontážnych prác a odvozu, ak tento nadobúdateľ priradí tomuto poskytnutiu hodnotu, ktorú zohľadní v ponúkanej cene ako faktor znižujúci cenu za kúpu tovaru určeného na demontáž, čo musí preskúmať vnútroštátny súd.

Podpisy

* Jazyk konania: fínčina.