

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 10. januarja 2019(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – člen 2(1)(a) in (c) – člen 14(1) – člen 24(1) – Transakcije, opravljene za plačilo – Transakcije v primeru, da plačilo delno tvorijo storitve ali blago – Pogodba o rušenju – Pogodba o nakupu za razstavljanje“

V zadevi C-410/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče, Finska) z odločbo z dne 30. junija 2017, ki je prispela na Sodišče 7. julija 2017, v postopku, ki ga je sprožila

A Oy,

ob udeležbi

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi K. Jürimäe, predsednica senata, E. Juhász in C. Vajda (poročevalci), sodnika,

generalni pravobranilec: N. Wahl,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. julija 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za A Oy M. Kallio in H. Huhtala,
- za finsko vlado J. Heliskoski, agent,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitis in I. Koskinen, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2(1)(a) in (c), člena 14(1) in člena 24(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru postopka, ki ga je sprožila družba A Oy v zvezi z

obravnavanjem – za namene davka na dodano vrednost (DDV) – transakcij, ki se opravijo, po eni strani, na podlagi pogodbe o rušenju, ki vsebuje obveznost izvajalca, da odpelje odpadke rušenja, ki jih, če vsebujejo odpadne kovine, ta izvajalec lahko proda na podlagi te pogodbe, in po drugi strani, na podlagi pogodbe o nakupu blaga za razstavljanje, ki vključuje kupčev obveznost rušenja ali razstavljanja (v nadaljevanju skupaj: razstavljanje) in odvoza tega blaga ter odvoza pri tem nastalih odpadkov.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1)(a) in (c) Direktive 2006/112 določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

4 Člen 14(1) te direktive določa:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

5 Člen 24(1) navedene direktive določa:

„Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.“

6 Člen 73 navedene direktive določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

7 Člen 199(1)(a) in (d) Direktive 2006/112 določa:

„Države članice lahko določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zavezanec, za katerega se opravi katera koli izmed naslednjih storitev:

(a) gradbena dela, vključno s popravili,iščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami, kot tudi predaja gradbenih del, ki velja za dobavo blaga v skladu s členom 14(3);

[...]

(d) dobava rabljenega materiala, tudi rabljenega materiala, ki ga kot takega ni mogoče ponovno uporabiti, ostankov, industrijskih in neindustrijskih odpadkov, odpadkov, ki jih je mogoče reciklirati, delno predelanih odpadkov in določenega blaga in storitev, kot je navedeno v Prilogi VI“.

8 Točki 1 in 4 Priloge VI k tej direktivi z naslovom „Seznam dobav blaga in opravljanja storitev iz točke (d) člena 199(1)“ določata:

„(1) Dobava kovinskih in nekovinskih odpadkov, ostankov in rabljenega materiala, vključno s polizdelki od predelave, izdelave ali taljenja železnih in neželeznih kovin ter njihovih zlitin;

[...]

(4) dobava odpadkov iz železa in neželeznih kovin kot tudi ostružkov, ostankov, odpadkov, rabljenega materiala in materiala, ki ga je mogoče reciklirati, ki vsebujejo odpadno steklo, steklo, papir, karton, lepenko, krpe, kosti, usnje, umetno usnje, pergament, surovo kožo z dlako ali brez nje, kite, tetive, motvoze, vrvi, konopce, kable, gumo in plastiko, ter nekatere storitve predelave v zvezi z naštetim“.

Finsko pravo

9 Arvonlisäverolaki (1501/1993) (zakon o davku na dodano vrednost (1501/1993)) z dne 30. decembra 1993 v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: AVL), s katerim je v finsko pravo prenesena Direktiva 2006/112, v členu 1, prvi pododstavek, točka 1, določa:

„DDV se v skladu z določbami tega zakona obračuna:

za vsako prodajo blaga ali opravljanje storitev v okviru komercialne dejavnosti na Finskem“.

10 V skladu s členom 2, prvi odstavek, AVL mora pri prodaji blaga ali opravljanju storitev v smislu člena 1 tega zakona kot davčni zavezanec DDV plačati prodajalec blaga ali izvajalec storitve, če v drugih določbah ni določeno drugače. Med slednje določbe spada zlasti člen 8d AVL.

11 Ta člen določa, da se mehanizem obrnjene davčne obveznosti uporablja za kupce odpadnih kovin in odpadkov, če gre za trgovca, ki je vpisan v register davčnih zavezancev za DDV.

12 V skladu s členom 17 AVL pomeni izraz „blago“ opredmetene stvari in električno energijo, plin, energijo za ogrevanje in hlajenje ter vsak primerljiv energetski proizvod. „Storitve“ zajema vse, kar ni blago in kar je mogoče prodati v okviru opravljanja ekonomske dejavnosti.

13 V skladu s členom 18 AVL „prodaja blaga“ pomeni odplačni prenos lastninske pravice na blagu, „prodaja storitve“ pa odplačno opravljanje storitve.

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

14 A je družba, katere glavna dejavnost so okoljske storitve za industrijo in gradbeništvo. Dejavnost je v različnih industrijskih panogah, na področju nepremičnin in na področju gradbeništva ter opravlja okoljske storitve na Finskem in Švedskem. Področja njene dejavnosti vključujejo industrijske storitve in storitve v zvezi z nepremičninami, storitve rušenja ter storitve recikliranja odpadkov in ravnanja z njimi.

15 Družba A v okviru svojih dejavnosti v skladu s pogodbo o rušenju (v nadaljevanju: pogodba o rušenju) izvaja rušenja za svoje stranke. Pogoji te pogodbe temeljijo na splošnih pogodbenih pogojih za gradbene storitve, ki so jih skupno določila gradbena podjetja. Ta družba se s to vrsto pogodbe zavezuje, da bo porušila poslopja stare tovarne svoje stranke ter da bo prevzela naloge glavnega podjetja in podjetja, odgovornega za gradbiščne storitve in vodenje gradnje. V skladu s splošnimi pogodbenimi pogoji za gradbene storitve med obveznosti družbe A spadata tudi

strokovni odvoz ter strokovna obdelava materiala in odpadkov, ki nastanejo ob rušenju.

16 Del materiala in odpadkov so odpadne kovine in odpadki, kot so opredeljeni v ?lenu 8d AVL, pri prodaji katerih je dav?ni zavezanec kupec. Deloma gre za blago, ki ga družba A lahko preproda podjetjem, ki odkupujejo odpadne kovine za predelavo. Družba A skuša vnaprej oceniti koli?ino tega blaga in ceno, po kateri ga bo lahko preprodala, ter to upošteva pri dolo?anju cene v okviru dolo?itve ponudbe za rušilna dela, da bi bila stranki predlagana cena ?im bolj konkuren?na. Ocenjena cena navedenega blaga torej ni obravnavana ali dolo?ena s stranko v okviru pogodbe o rušenju, saj se stranki vedno predlaga skupna cena za rušilna dela.

17 Poleg tega družba A v okviru svojih dejavnosti od svojih strank odkupuje stare stroje in stare naprave, ki jih je na podlagi pogodbe o nakupu za razstavljanje (v nadaljevanju: pogodba o razstavljanju) zavezana porušiti ali razstaviti (v nadaljevanju skupaj: razstaviti) in odpeljati iz poslovnih prostorov ali z zemljiš?a zadevne stranke, pri ?emer mora odpeljati pri tem nastale odpadke, v skladu s pogodbenimi pogoji. Primer tovrstne pogodbe je pogodba o nakupu dolo?enih poslopij, ki so na zemljiš?u tovarne. V tej pogodbi je dolo?eno, da bo družba A kupila poslopja in zgradbe nad površjem zemljiš?a ter stroje, naprave in ostalo opremo ter da bo kupljeno blago sama razstavila in odstranila.

18 Glede na naravo kupljenega blaga povzro?ajo razstavljanje, odvoz in ustrezna obdelava teh proizvodov ter odvoz pri tem nastalih odpadkov družbi A stroške, ki jih slednja skuša vnaprej oceniti in upoštevati v predlagani ceni, kot dejavnik nižanja nakupne cene. Vendar pogodbeni stranki teh stroškov v svojih pogajanjih ne obravnavata niti ne dolo?ita njihovega zneska v pogodbi, saj v nobenem trenutku ni mišljeno, da bi se ta znesek razkril prodajalcu.

19 Družba A je zahtevala predhodno odlo?bo dav?ne uprave glede izra?una zneska dolgovanega DDV v okviru pogodbe o rušenju iz naslova opravljanja rušitvenih del ter v okviru pogodbe o razstavljanju za nakup odpadnih kovin in kovinskih odpadkov.

20 Dav?na uprava je v predhodni odlo?bi z dne 11. junija 2015 za obdobje od 11. junija 2015 do 31. decembra 2016 navedla, po eni strani, da je treba družbo A v okviru pogodbe o rušenju obravnavati, kot da svoji stranki prodaja storitve rušenja in od nje kupuje odpadno kovino. Ta uprava je zato sklenila, da mora družba A pla?ati DDV na storitev, ki jo opravlja za svojo stranko, ter – v okviru mehanizma obrnjene dav?ne obveznosti – na odpadno kovino, ki jo kupuje od nje.

21 Po drugi strani je dav?na uprava v isti predhodni odlo?bi dolo?ila, da se glede pogodbe o razstavljanju za družbo A šteje, kot da opravlja storitev rušenja za svojo stranko in kot da od nje kupuje odpadno kovino. Ta uprava je zato sklenila, da mora družba A pla?ati DDV na storitve, ki jih opravlja za svojo stranko, ter – v okviru mehanizma obrnjene dav?ne obveznosti – na odpadno kovino, ki jo kupuje od nje.

22 V nobenem od obeh primerov, ki sta predmet predhodne odlo?be, dav?na uprava ni sprejela stališ?a o oblikovanju cene za pla?ilo.

23 Družba A je zoper predhodno odlo?bo z dne 11. junija 2015 pri Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodiš?e v Helsinkih, Finska) vložila tožbo.

24 To sodiš?e je s sodbo z dne 16. decembra 2015 to tožbo zavrnilo. Ugotovilo je, da je treba tako v primeru pogodbe o rušenju kot v primeru pogodbe o razstavljanju družbo A obravnavati, kot da s svojo stranko sklepa menjalno pogodbo, v okviru katere opravlja storitve rušenja in kupuje odpadno kovino ter je posledično dolžna pla?ati DDV tako na storitve, opravljene za stranko, kot na odpadno kovino, ki jo je kupila od nje.

25 Družba A je zoper to sodbo Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih) vložila pritožbo pri Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče, Finska).

26 Predložitveno sodišče meni, da v primeru pogodbe o rušenju A opravlja storitev za plačilo in da v primeru pogodbe o razstavljanju pridobi blago za plačilo. Spor o glavni stvari naj bi se tako nanašal na vprašanje, ali v prvem primeru družba A pridobi tudi blago za plačilo in ali v drugem primeru opravlja tudi storitev za plačilo. Predložitveno sodišče pojasnjuje, da družba A izpodbija opredelitev teh pogodb za menjalne pogodbe, ker po mnenju te družbe odpadna kovina v primeru pogodbe o rušenju ne pomeni plačila za storitev rušenja in storitev rušenja v primeru pogodbe o razstavljanju ne pomeni plačila za nakup odpadne kovine, ker ni neposredne zveze med izvedbo storitve ali dobavo zadevnega blaga in prejetim plačilom.

27 V teh okoliščinah je Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašnji:

„1. Ali je treba člen 2(1)(c) v povezavi s členom 24(1) Direktive [2006/112] razlagati tako, da rušilna dela, ki jih opravi družba, katere poslovna dejavnost vključuje izvedbo rušilnih del, obsegajo le eno transakcijo, če je družba, ki je nosilec dejavnosti rušenja, v skladu s pogodbenimi pogoji med njo in naročnikom zavezana, da odpelje odpadke iz rušenja, in lahko – če odpadki iz rušenja vsebujejo odpadno kovino – odpadne kovine proda naprej družbam, ki kupujejo odpadne kovine za predelavo?

Ali pa je treba tako pogodbo o rušilnih delih ob upoštevanju člena 2(1)(a) v povezavi s členom 14(1) Direktive [2006/112] razlagati tako, da obsega dve transakciji, in sicer na eni strani storitev rušenja, ki jo družba, ki je nosilec te dejavnosti, opravi za naročnika rušilnih del, in na drugi strani nakup odpadne kovine za nadaljnjo prodajo od naročnika rušilnih del, ki ga opravi družba, ki je nosilec dejavnosti rušenja?

Ali je v obravnavanem primeru pomembno, da družba, ki je nosilec dejavnosti rušenja, pri določitvi cene rušilnih del kot dejavnik, ki znižuje ceno, upošteva možnost, da ima lahko tudi s predelavo odpadkov iz rušenja prihodek?

Ali je v obravnavanem primeru pomembno, da količina in vrednost uporabnih odpadkov iz rušenja nista dogovorjeni v pogodbi o rušilnih delih in da tudi ni dogovorjeno, da bo naročnik rušilnih del z njima seznanjen pozneje, ter da se količina in vrednost odpadkov iz rušenja izkažeta šele, ko jih družba, ki je nosilec dejavnosti rušenja, proda naprej?

2. Ali je treba člen 2(1)(a) v povezavi s členom 14(1) Direktive [2006/112] v primeru, v katerem se družba, katere poslovna dejavnost vključuje izvedbo rušilnih del, z lastnikom objekta za rušenje v pogodbi dogovori, da družba, ki je nosilec dejavnosti rušenja, kupi objekt za rušenje in se ob dogovorjeni pogodbeni kazni zaveže, da bo objekt v roku, dogovorjenem v pogodbi, porušila in odpeljala odpadke iz rušenja, razlagati tako, da gre le za eno transakcijo, ki obsega prodajo premoženja lastnika objekta za rušenje družbi, ki je nosilec dejavnosti rušenja?

Ali pa je treba tako pogodbo ob upoštevanju člena 2(1)(c) v povezavi s členom 24(1) Direktive [2006/112] razlagati tako, da obsega dve transakciji, in sicer na eni strani prodajo blaga lastnika objekta za rušenje družbi, ki je nosilec dejavnosti rušenja, in na drugi strani storitev rušenja, ki jo družba, ki je nosilec dejavnosti rušenja, opravi za prodajalca blaga?

Ali je tu pomembno, da družba, ki je nosilec dejavnosti rušenja, pri določitvi cene v svoji ponudbi za nakup blaga kot dejavnik, ki znižuje ceno, upošteva stroške, ki ji nastanejo z razstavljanjem in odvozom blaga?

Ali je v obravnavanem primeru pomembno, da se prodajalec blaga zaveda, da se stroški, ki z razstavljanjem in odvozom blaga nastanejo družbi, ki je nosilec dejavnosti rušenja, upoštevajo kot dejavnik, ki znižuje ceno tega blaga, ob upoštevanju okoliščin, da med strankama o teh stroških ni sklenjen dogovor in da se prodajalec blaga nikoli ne seznani z ocenjeno ali dejansko višino teh stroškov?

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

28 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 2(1)(a) in (c) Direktive 2006/112 v povezavi s členom 14(1) in členom 24(1) te direktive razlagati tako, da kadar je v skladu s pogodbo o rušenju izvajalec, to je družba za rušitvena dela, odgovoren za izvedbo rušitvenih del in lahko, če odpadki rušenja vsebujejo odpadno kovino, to odpadno kovino preproda, ta pogodba za namene DDV vključuje eno samo transakcijo ali dve transakciji.

29 Najprej je treba poudariti, da so v skladu s členom 2(1)(a) in (c) Direktive 2006/112 predmet DDV „dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“, in „storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

30 V zvezi s tem je dobava blaga v členu 14(1) Direktive 2006/112 opredeljena kot „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“, opravljanje storitev pa je v členu 24(1) opredeljeno kot „vsaka transakcija, ki ni dobava blaga“.

31 Poleg tega je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da dobava blaga ali opravljanje storitev „za plačilo“ v smislu člena 2(1)(a) in (c) Direktive 2006/112 predpostavlja le obstoj neposredne zveze med dobavo blaga ali opravljanjem storitev in plačilom, ki ga davčni zavezanec dejansko prejme. Taka neposredna zveza je podana, če med izvajalcem in prejemnikom obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (glej v tem smislu sodbo z dne 26. septembra 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, točka 37 in navedena sodna praksa).

32 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da se v skladu s pogodbo izvajalec, to je družba za rušitvena dela, zaveže, da bo storitev rušitvenih del, vključno s strokovnim odvozom in obdelavo materiala, ki ga je treba odpeljati, in odpadkov, opravi v zameno za plačilo neke cene s strani kupca. Iz predložitvene odločbe prav tako izhaja, da želi ta izvajalec vnaprej oceniti količino materiala in odpadkov, ki jih je treba odstraniti, ter ceno ob nadaljnji preprodaji, da bi vse to upošteval pri določitvi cene za rušilna dela. Poleg tega je iz predložitvene odločbe razvidno, da lahko v skladu z navedeno pogodbo, če odpadki pri rušenju vsebujejo odpadno kovino, navedeni izvajalec to odpadno kovino preproda podjetjem, ki odkupujejo odpadno kovino za predelavo.

33 V postopku v glavni stvari ni sporno, da družba za rušitvena dela svojim strankam za plačilo zagotovi rušitvena dela na ozemlju države članice in tako izvaja storitev za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive 2006/112.

34 Vprašanja predložitvenega sodišča se v bistvu nanašajo na vprašanje, ali je ta storitev poleg tega zamenjava za dobavo blaga, in sicer dobavo odpadne kovine za predelavo, vsebovane v odpadkih in rabljenem materialu, tako da davčno osnovo navedene storitve sestavljata tako cena, ki jo plača stranka, kot tudi ta dobava.

35 Glede tega iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da plačilo za izvajanje storitev lahko sestavlja dobava blaga in pomeni davčno osnovo v smislu člena 73 Direktive 2006/112, če obstaja neposredna zveza med opravljanjem storitev in dobavo blaga ter če je vrednost zadnje navedene mogoče izraziti v denarju (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, točka 36 in navedena sodna praksa). Enako velja za primer, ko se opravi dobava blaga v zameno za opravljanje storitev, če sta izpolnjena ista pogoja (glej v tem smislu sodbo z dne 26. septembra 2013, družba Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, točka 38 in navedena sodna praksa).

36 Iz te sodne prakse je razvidno, da gre pri menjalnih pogodbah, pri katerih je plačilo po definiciji v naravi, in pri transakcijah, pri katerih je plačilo opravljeno v denarju, z ekonomskega in poslovnega vidika za enaka položaja (sodba z dne 26. septembra 2013, družba Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, točka 39 in navedena sodna praksa).

37 V obravnavani zadevi iz opisa dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, navedenega v točki 32 te sodbe, izhaja, da izvajalec, to je družba za rušitvena dela, poleg prejetja denarnega plačila od svoje stranke za opravljanje rušitvenih del na podlagi pogodbe o rušenju od nje pridobi tudi odpadno kovino za predelavo, ki jo nato lahko preproda. Zato gre v tem primeru za dobavo blaga v smislu člena 14(1) Direktive 2006/112.

38 Glede vprašanja, ali je ta dobava opravljena „za plačilo“ v smislu člena 2(1)(a) te direktive, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da plačilo, ki služi za davčno osnovo za transakcijo, pomeni subjektivno vrednost. Če ta vrednost ni znesek denarja, dogovorjen med strankami, mora biti ta vrednost, da bi bila subjektivna, tista, ki jo prejemnik storitev, ki pomenijo plačilo za dobavo blaga, prisodi storitvam, ki jih želi, in mora ustrezati znesku, ki ga je pripravljen porabiti v ta namen (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, točki 44 in 45 ter navedena sodna praksa).

39 Iz tega sledi, da je v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, dobava odpadne kovine za predelavo opravljena za plačilo, če kupec, to je družba za rušenje objektov, tej dobavi določi neko vrednost, ki se upošteva pri določenju cene, predlagane za izvajanje rušilnih del, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

40 Tej ugotovitvi ne nasprotuje okoliščina, da količina in vrednost odpadne kovine, ki jo lahko vsebujejo odpadki iz rušenja, niso bili dogovorjeni v pogodbi o rušenju.

41 Iz sodne prakse Sodišča namreč izhaja, da zgolj zaradi morebitnih tehničnih težav pri določenju zneska plačila ni mogoče sklepati o njegovem neobstoju (glej po analogiji sodbo z dne 14. julija 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, točka 31).

42 V vsakem primeru je treba poudariti, da je v primeru, navedenem v točki 39 te sodbe, mogoče določiti vrednost dobave odpadne kovine. Glede na sodno prakso, navedeno v točki 38 te sodbe, je treba šteti, da je ta vrednost enaka izvajalčevemu znižanju cene za storitev rušitvenih del.

43 Prav tako ne more izpodbiti ugotovitve iz točke 39 te sodbe okoliščina, da prejemnik storitve rušenja ne pozna točne zneska vrednosti odpadne kovine, kakor jo je ocenil izvajalec storitve

(glej po analogiji sodbo z dne 14. julija 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, točka 49).

44 Zato se v takem primeru izmenjata vzajemni transakciji v okviru iste pogodbe med izvajalcem in njegovo stranko, tako da obstaja neposredna zveza v smislu sodne prakse, navedene v točki 35 te sodbe, med storitvijo opravljanja rušitvenih del in dobavo odpadne kovine za predelavo.

45 V zvezi z vprašanjem, ali dobava odpadne kovine za predelavo iz postopka v glavni stvari pomeni obdavčljivo transakcijo, je treba pojasniti, da je v skladu s členom 2(1)(a) Direktive 2006/112 dobava blaga za plačilo predmet DDV le pod pogojem, da jo opravi „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

46 V takem primeru bi bila davčna osnova za opravljanje storitev, ki so predmet pogodbe o rušenju, kot je ta v postopku v glavni stvari, sestavljena iz cene, ki jo dejansko plača stranka, kot tudi iz vrednosti, ki jo izvajalec določi odpadni kovini za predelavo, kakor je razvidna v znesku znižanja cene, ki jo zaračuna za storitve.

47 Vendar pa se lahko izkaže, da ta vrednost včasih ne odraža gospodarske in poslovne stvarnosti, ki v skladu s sodno prakso Sodišča pomeni temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV. V takem primeru je dolžnost nacionalnega sodišča, da se ob upoštevanju vseh relevantnih okoliščin prepriča, da ni prišlo do zlorabe (glej v tem smislu sodbo z dne 20. junija 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, točke 39, 46 in 52).

48 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 2(1)(a) in (c) Direktive 2006/112 v povezavi s členom 14(1) in členom 24(1) te direktive razlagati tako, da kadar je po pogodbi o rušenju izvajalec, to je družba za rušitvena dela, odgovoren za izvedbo rušitvenih del in lahko, če odpadki rušenja vsebujejo odpadno kovino, to odpadno kovino preproda, ta pogodba vključuje izvedbo storitve za plačilo, in sicer izvedbo rušitvenih del, in poleg tega dobavo blaga za plačilo, in sicer dobavo navedene odpadne kovine, če kupec, to je navedena družba, tej dobavi določi neko vrednost, ki jo upošteva ob določitvi predlagane cene za izvedbo rušitvenih del, ta dobava pa je predmet DDV le ob pogoju, da jo opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak.

Drugo vprašanje

49 Z drugim vprašanjem želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, ali je treba člen 2(1)(a) in (c) Direktive 2006/112 v povezavi s členom 14(1) in členom 24(1) te direktive razlagati tako, da kadar na podlagi pogodbe o razstavljanju kupec, to je družba za rušitvena dela, kupi blago, ki ga je treba razstaviti, in se pod grožnjo pogodbene kazni obveže to blago razstaviti in ga odstraniti ter odstraniti pri tem nastale odpadke v pogodbeno določenem roku, ta pogodba za namene DDV pomeni eno samo transakcijo ali dve transakciji.

50 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da v okviru pogodbe o razstavljanju kupec, to je podjetje za rušitvena dela, kupi stare stavbe, objekte, ki so nad površino tal na zemljišču tovarne, ter stroje, naprave in druge premišnine, ki jih mora v skladu s pogodbo v določenem roku razstaviti in odstraniti iz prostorov ali z zemljišča tovarne, pri čemer mora odstraniti pri tem nastale odpadke, sicer sledi pogodbena kazen. Poleg tega je iz predložitvene odločbe razvidno, da si kupec prizadeva opraviti predhodno oceno stroškov razstavljanja, odvoza in ustrezne obdelave blaga, ki se razstavi, da se bo upoštevala v ponujeni ceni.

51 Ni sporno, da v postopku v glavni stvari taka pogodba zajema dobavo blaga za plačilo v smislu člena 2(1)(a) Direktive 2006/112 na ozemlju države članice, to je dobavo blaga, ki se razstavi, proti plačilu nakupne cene. Če to dobavo opravi „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“, v

smislu te določbe, kar mora preveriti predložitveno sodišče, gre v takem primeru za obdavčljivo transakcijo.

52 Vprašanja predložitvenega sodišča se v bistvu nanašajo na vprašanje, ali se ta dobava poleg tega opravi v zameno za opravljanje storitev, in sicer za razstavljanje in odvoz, tako da obdavčljivo osnovo te iste dobave sestavljata nakupna cena iz prejšnje točke te sodbe in ta storitev.

53 V zvezi s tem iz opisa dejanskega stanja, navedenega v točki 50 te sodbe, izhaja, da mora kupec, to je družba za rušitvena dela, poleg plačila nakupne cene, dogovorjene v pogodbi za dobavo blaga, ki se razstavi, v skladu s to pogodbo razstaviti in odstraniti to blago ter odstraniti pri tem nastale odpadke v določenem roku, sicer sledi pogodbena kazen. Če je kupec zavezan to blago razstaviti in odstraniti ter odstraniti pri tem nastale odpadke, s čimer posebej izpolnjuje potrebe prodajalca, kar mora preveriti predložitveno sodišče, gre v tem primeru za opravljanje storitev v smislu člena 24(1) Direktive 2006/112.

54 V skladu s sodno prakso, navedeno v točki 38 te sodbe, se v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, storitev razstavljanja in odvoza opravi za plačilo, če kupec, in sicer družba za rušitvena dela, tej storitvi določi vrednost, ki jo upošteva v nabavni ceni, ki jo predlaga, kot zmanjšanje te cene, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

55 Ob upoštevanju ugotovitev iz navedenih točk 40, 41 in 43 te sodbe je treba navesti, da tej ugotovitvi ne nasprotujeta niti okoliščina, da stroški storitev razstavljanja in odvoza med strankama niso bili dogovorjeni, niti okoliščina, da prodajalec ne pozna višine stroškov, ki se upoštevajo pri določanju ponujene nakupne cene.

56 Vsekakor pa je v primeru, navedenem v točki 54 te sodbe, mogoče določiti vrednost storitev razstavljanja in odvoza. Namreč, v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 38 te sodbe, se ta vrednost šteje kot enaka znesku, ki ga kupec, to je družba za rušitvena dela, upošteva kot dejavnik zmanjšanja nakupne cene blaga, ki se razstavi.

57 Zato se v takem primeru izmenjata vzajemni transakciji v okviru iste pogodbe med kupcem, in sicer družbo za rušitvena dela, in upravičencem, in sicer dobaviteljem blaga, ki se razstavi, tako da obstaja neposredna povezava v smislu sodne prakse, navedene v točki 35 te sodbe, med dobavo blaga, ki se razstavi, ter storitvijo razstavljanja in odvoza.

58 V takem primeru bi bila tako davčna osnova za dobavo blaga, ki se razstavi, dejansko plačana cena za nakup tega blaga, in znesek, ki ga kupec upošteva kot dejavnik za zmanjšanje ponujene nakupne cene.

59 Vendar pa se lahko včasih izkaže, da ta znesek ne odraža gospodarske in poslovne stvarnosti, ki je v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 47 te sodbe, temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV, pri čemer bi se v skladu s to sodno prakso predložitveno sodišče v tem primeru moralo ob upoštevanju vseh relevantnih okoliščin prepričati, da ni prišlo do zlorabe.

60 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 2(1)(a) in (c) Direktive 2006/112 v povezavi s členom 14(1) in členom 24(1) te direktive razlagati tako, da kadar na podlagi pogodbe o razstavljanju kupec, to je družba za rušitvena dela, kupi blago, ki se razstavi, in se pod grožnjo pogodbene kazni obveže to blago razstaviti in ga odstraniti ter odstraniti odpadke v pogodbeno določenem roku, ta pogodba zajema dobavo blaga za plačilo, to je dobavo blaga, ki se razstavi, pri čemer pa je ta dobava predmet DDV le pod pogojem, da jo je opravil davčni zavezanec, ki deluje kot tak, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče. Če je kupec zavezan to

blago razstaviti in odstraniti ter odstraniti pri tem nastale odpadke, s čimer posebej izpolnjuje potrebe prodajalca, kar mora preveriti predložitveno sodišče, ta pogodba zajema tudi opravljanje storitve za plačilo, to je storitve razstavljanja in odvoza, če ta kupec določi vrednost te storitve, ki jo je upošteval v predlagani ceni, kot dejavnik, ki zmanjšuje nakupno ceno blaga, ki se razstavi, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

61 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (deveti senat) razsodilo:

1. Člen 2(1)(a) in (c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s členom 14(1) in členom 24(1) te direktive je treba razlagati tako, da kadar je po pogodbi o rušenju izvajalec, to je družba za rušitvena dela, odgovoren za izvedbo rušitvenih del in lahko, če odpadki rušenja vsebujejo odpadno kovino, to odpadno kovino preproda, ta pogodba vključuje izvedbo storitve za plačilo, in sicer izvedbo rušitvenih del, in poleg tega dobavo blaga za plačilo, in sicer dobavo navedene odpadne kovine, če kupec, to je navedena družba, tej določi vrednost te dobave, ki jo upošteva ob določitvi predlagane cene za izvedbo rušitvenih del, ta dobava pa je predmet davka na dodano vrednost le ob pogoju, da jo opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak.

2. Člen 2(1)(a) in (c) Direktive 2006/112 v povezavi s členom 14(1) in členom 24(1) te direktive je treba razlagati tako, da kadar na podlagi pogodbe o nakupu za razstavljanje kupec, to je družba za rušitvena dela, kupi blago, ki se razstavi, in se pod grožnjo pogodbene kazni obveže to blago porušiti ali razstaviti in odstraniti ter odstraniti odpadke v pogodbeno določenem roku, ta pogodba zajema dobavo blaga za plačilo, to je dobavo blaga, ki se razstavi, pri čemer pa je ta dobava predmet davka na dodano vrednost le pod pogojem, da jo je opravil davčni zavezanec, ki deluje kot tak, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče. Če je kupec zavezan to blago porušiti ali razstaviti in odstraniti ter odstraniti pri tem nastale odpadke, s čimer posebej izpolnjuje potrebe prodajalca, kar mora preveriti predložitveno sodišče, ta pogodba zajema tudi opravljanje storitve za plačilo, to je storitve rušenja ali razstavljanja in odvoza, če ta kupec določi vrednost te storitve, ki jo je upošteval v predlagani ceni, kot dejavnik, ki zmanjšuje nakupno ceno blaga, ki se razstavi, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Podpisi

* Jezik postopka: finščina.