



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

10 päivänä tammikuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohta – 14 artiklan 1 kohta – 24 artiklan 1 kohta – Vastikkeelliset liiketoimet – Liiketoimet, joiden vastike on osittain tavaraa tai palvelua – Purkutyösopimus – Purettavaksi ostettava -sopimus

Asiassa C-410/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka korkein hallinto-oikeus (Suomi) on esittänyt 30.6.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 7.7.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa, jonka on pannut vireille

A Oy,

Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön

osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Jürimäe sekä tuomarit E. Juhász ja C. Vajda (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.7.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- A Oy, edustajinaan M. Kallio ja H. Huhtala,
- Suomen hallitus, asiamiehenään J. Heliskoski,
- Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitė ja I. Koskinen,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: suomi.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdan, 14 artiklan 1 kohdan ja 24 artiklan 1 kohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jonka on pannut vireille A Oy ja jossa on kyse siitä, kuinka arvonlisäveron kannalta käsitellään liiketoimia, jotka toteutetaan yhtäältä sellaisen purkutyösopimuksen nojalla, jonka mukaan palvelun suorittajalla on velvollisuus kuljettaa pois purkujätteet, jotka se voi – siltä osin kuin purkujätteeseen sisältyy metalliromua – sopimuksen mukaan myydä edelleen, ja toisaalta sellaisen purettavien tavaroiden ostosopimuksen nojalla, joka sisältää velvollisuuden romuttaa tai purkaa (jäljempänä yhdessä purkaa) ja kuljettaa pois nämä tavarat ja kuljettaa pois tästä syntyvät jätteet.

Asiaa koskevat oikeussäännöt***Unionin oikeus***

- 3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

- a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

– –

- c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

- 4 Kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

- 5 Direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketoimintaa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”

- 6 Saman direktiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

7 Direktiivin 2006/112 199 artiklan 1 kohdan a ja d alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa minkä tahansa seuraavista luovutuksista tai suorituksista:

a) rakennustyön suoritus, mukaan lukien kiinteään omaisuuteen liittyvien korjaus-, siivous-, kunnossapito-, muutos- ja purkamistöiden suoritus, sekä rakennuskohteiden luovutus, joka katsotaan tavaroiden luovutukseksi 14 artiklan 3 kohdan nojalla;

--

d) liitteessä VI lueteltujen käytetyn materiaalin, samassa tilassa uudelleenkäyttöön soveltumattoman käytetyn materiaalin, teollisuus- ja muun jätteen, kierrätyskelpoisen jätteen, osittain käsitellyn jätteen, romun sekä tiettyjen tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset”.

8 Direktiivin liitteen VI, jonka otsikko on ”Luettelo 199 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetuista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista”, 1 ja 4 kohdan sanamuoto on seuraava:

”(1) Rauta- ja ei-rautapitoisten jätteiden, romun ja käytetyn materiaalin, mukaan luettuina rauta- ja ei-rautapitoisten metallien taikka niiden seosten käsittelyn, valmistuksen tai sulatuksen tuloksena olevat puolivalmisteet, luovutus;

--

(4) rauta- ja ei-rautapitoisen jätteen sekä lasimurskasta, lasista, paperista, kartongista ja pahvista, lumpuista, luista, nahasta, tekonahasta, pergamentista, raakavuodista ja nahoista, jänteistä, side- ja purjelangasta, nuorasta ja köydestä, kaapelista sekä kumista ja muovista koostuvien leikkeiden, romun, jätteen, käytetyn materiaalin ja kierrätyskelpoisen materiaalin luovutus ja tiettyjen niihin liittyvien käsittelypalvelujen suoritus”.

Suomen lainsäädäntö

9 Arvonlisäverolain (1501/1993), joka annettiin 30.12.1993, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, ja jolla saatettiin direktiivi 2006/112 osaksi Suomen lainsäädäntöä, 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle sen mukaan kuin tässä laissa säädetään:

1) liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä”.

10 Arvonlisäverolain 2 §:n 1 momentin mukaan velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa eli verovelvollinen 1 §:ssä tarkoitettua myynnistä on tavarantoiminnan tai palvelun myyjä, ellei toisin säädetä. Toisin säädetään muun muassa arvonlisäverolain 8 d §:ssä.

11 Arvonlisäverolain 8 d §:n mukaan käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan metalliromun ja jätteiden hankkijaan, jos hankkija on arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty elinkeinonharjoittaja.

12 Arvonlisäverolain 17 §:n mukaan ”tavaralla” tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdytysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. ”Palvelulla” tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa.

- 13 Arvonlisäverolain 18 §:n mukaan ”tavaran myynnillä” tarkoitetaan tavaran omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista ja ”palvelun myynnillä” tarkoitetaan palvelun suorittamista tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 14 A on teollisuuden ja rakentamisen ympäristöpalveluihin keskittynyt yhtiö. Se palvelee eri teollisuudenaloja, kiinteistöjä ja rakentamista sekä tuottaa ympäristöpalveluja Suomessa ja Ruotsissa. Sen toimialoihin kuuluvat teollisuuspalvelut ja kiinteistöpalvelut, purkupalvelut, kierrätyspalvelut ja jätteenkäsittelypalvelut.
- 15 Osana toimintaansa A suorittaa purkutyösopimuksen (jäljempänä purkutyösopimus) mukaisesti purkutöitä asiakkailleen. Sopimusehdot perustuvat rakennusalan toimijoiden yhdessä vahvistamiin rakennusurakan yleisiin sopimusehtoihin. Tämänäyttöisen sopimuksen nojalla kyseinen yhtiö sitoutuu suorittamaan asiakkaansa vanhan tehtaan rakennusten purkamisen sekä toimimaan kohteen pääurakoitsijana ja työmaapalveluista ja työmaan johtovelvollisuuksista vastaavana urakoitsijana. Rakennusurakan yleisten sopimusehtojen mukaisesti A:n velvollisuuksiin kuuluu myös irrotettavan aineksen ja jätteiden asianmukainen poiskuljettaminen ja käsittely.
- 16 Osa aineksesta ja jätteestä on arvonlisäverolain 8 d §:ssä tarkoitettua metalliromua ja jätettä, jonka myynnistä hankkija on verovelvollinen. Osa tavaroista on sellaisia, jotka A voi myydä edelleen kierrätysromua ostaville yrityksille. A pyrkii arvioimaan ennalta tällaisten tavaroiden määrän ja jälleenmyyntihinnan, jotka se ottaa huomioon hinnoittelussaan purkutyötarjousta tehdessään, jotta asiakkaalle näistä töistä tarjottu hinta olisi mahdollisimman kilpailukykyinen. Mainittujen tavaroiden arvioitua hintaa ei kuitenkaan käsitellä tai määritellä purkutyösopimuksen asiakkaan kanssa, vaan asiakkaalle tarjotaan aina purkutyökokonaisuuden urakkahinta.
- 17 Lisäksi A ostaa toimintaansa harjoittaessaan asiakkailtaan vanhoja koneita ja laitteita, jotka sen on purettavaksi ostettava -sopimuksen (jäljempänä purettavaksi ostettava -sopimus) mukaan purettava ja kuljetettava pois kyseisen asiakkaan toimitiloista tai -alueelta, ja sen on kuljetettava pois myös tästä aiheutuvat jätteet sopimuksessa määritettyjen ehtojen mukaisesti. Esimerkki tämänäyttöisestä sopimuksesta on tiettyjen tehdasalueella sijaitsevien rakennusten ostosopimus. Sopimuksen mukaan A ostaa alueella sijaitsevat rakennukset ja rakennelmat maanpinnan yläpuolisilta osin sekä koneet, laitteet ja muun irtaimiston siten, että se itse purkaa ja kuljettaa pois ostamansa tavarat.
- 18 Kun otetaan huomioon ostettujen tavaroiden luonne, näiden tavaroiden purkaminen, poiskuljetus ja asianmukainen käsittely sekä tästä syntyvien jätteiden poiskuljetus aiheuttavat A:lle kustannuksia, jotka se pyrkii arvioimaan ennalta ja ottamaan huomioon tarjoamassaan hinnassa ostohintaa pienentävänä tekijänä. Sopimuspuolet eivät kuitenkaan käsittele näitä kustannuksia neuvotteluissaan eivätkä määritä niiden määrää sopimuksessa, eikä tarkoituksena ole missään vaiheessa ilmoittaa tätä määrää myyjälle.
- 19 A pyysi verohallinnolta ennakkoratkaisua siitä, kuinka arvonlisäveron määrä lasketaan purkutyösopimuksen osalta purkutyön suorittamisesta ja purettavaksi ostettava -sopimuksen osalta metalliromun ja -jätteen ostamisesta.
- 20 Yhtäältä verohallinto totesi 11.6.2015 antamassaan ennakkoratkaisussa, joka koski ajanjaksoa 11.6.2015 –31.12.2016, että purkutyösopimuksella A:n katsotaan myyvän purkupalvelun asiakkaalleen ja ostavan siltä metalliromua. Tällä perusteella verohallinto totesi, että A:n on suoritettava arvonlisävero sekä asiakkaalleen suorittamastaan palvelusta että käännetyn verovelvollisuuden johdosta tältä ostamastaan metalliromusta.

- 21 Toisaalta verohallinto totesi tässä samassa ennakkoratkaisussa, että purettavaksi ostettava -sopimuksen osalta A:n katsotaan suorittavan purkupalvelun asiakkaalleen ja ostavan siltä metalliromua. Tällä perusteella verohallinto totesi, että A:n on suoritettava arvonlisävero sekä asiakkaalleen suorittamastaan palvelusta että käännetyn verovelvollisuuden johdosta tältä ostamastaan metalliromusta.
- 22 Verohallinto ei ottanut kummassakaan näistä kahdesta tapauksesta, jotka olivat verohallinnon ennakkoratkaisun kohteena, kantaa vastikkeen hinnanmuodostukseen.
- 23 A valitti 11.6.2015 ennakkoratkaisusta Helsingin hallinto-oikeuteen (Suomi).
- 24 Hallinto-oikeus hylkäsi valituksen 16.12.2015 antamallaan päätöksellä. Se totesi, että sekä purkutyösopimuksen että purettavaksi ostettava -sopimuksen osalta A:n on katsottava tekevän asiakkaansa kanssa vaihtokauppasopimuksen, jonka nojalla A toimittaa purkupalveluja ja ostaa metalliromua, ja sen on näin ollen maksettava arvonlisäveroa sekä asiakkaalle toimitetusta palvelusta että siltä ostetusta metalliromusta.
- 25 A valitti Helsingin hallinto-oikeuden päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen (Suomi).
- 26 Korkein hallinto-oikeus katsoo, että A toimittaa vastikkeellisen palvelun purkutyösopimuksen nojalla ja hankkii tavaran vastikkeellisesti purettavaksi ostettava -sopimuksen nojalla. Pääasiassa kyseessä oleva riita koskee näin ollen sitä, hankkiiko A myös tavaran vastikkeellisesti ensimmäisessä tapauksessa ja toimittaako se myös vastikkeellisen palvelun jälkimmäisessä tapauksessa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien täsmentää, että A on riitauttanut mainittujen sopimusten luokittelun vaihtokaupaksi sillä perusteella, että sen mukaan metalliromu ei ole purkutyösopimuksen yhteydessä vastiketta purkutyöpalvelusta eikä purkutyöpalvelu ole purettavaksi ostettava -sopimuksen yhteydessä vastiketta metalliromun ostamisesta, koska kyseisen palvelun suorittamisen tai tavaran toimittamisen ja saadun vastikkeen välillä ei ole suoraa yhteyttä.
- 27 Tässä tilanteessa korkein hallinto-oikeus on lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [direktiivin 2006/112] 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin 24 artiklan 1 kohdan kanssa, tulkittava siten, että liiketoimintanaan purkutyöurakoita suorittavan yhtiön suorittaman purkutyöurakan katsotaan käsittävän vain yhden liiketoimen, kun purkutyöyhtiön ja tilaajan välisessä sopimuksessa noudatettavien ehtojen mukaan purkutyöyhtiön velvollisuutena on purkujätteen poiskuljettaminen ja purkutyöyhtiö voi – siltä osin kuin purkujätteeseen sisältyy metalliromua – myydä metalliromun edelleen kierrätysromua ostaville yritysille?

Vai onko, kun otetaan huomioon [direktiivin 2006/112] 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan säännös, luettuna yhdessä direktiivin 14 artiklan 1 kohdan säännöksen kanssa, mainitunlaista purkutyösopimusta tulkittava siten, että sopimus sisältää kaksi liiketointa, eli yhtäältä purkutyöyhtiön suorittaman palvelun myynnin purkutyön tilaajalle ja toisaalta purkutyöyhtiön edelleen myytävissä olevan metalliromun oston purkutyön tilaajalta?

Onko asiassa merkitystä sillä, että purkutyöyhtiö ottaa purkutyötä hinnoitellessaan hintaa alentavana tekijänä huomioon sen, että purkutyöyhtiön on mahdollista saada tuloja myös purkujätteen hyödyntämisestä?

Onko asiassa merkitystä sillä, että hyödyntämiskelpoisen purkujätteen määrästä ja arvosta ei ole sovittu purkutyösopimuksessa eikä sitä ole sovittu myöhemminkään ilmoitettavaksi purkutyön tilaajalle, ja sillä, että purkujätteen määrä ja arvo selviää vasta, kun purkutyöyhtiö myy sen edelleen?

- 2) Onko [direktiivin 2006/112] 2 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin 14 artiklan 1 kohdan kanssa, tulkittava tilanteessa, jossa liiketoimintanaan purkutyöurakoita suorittava yhtiö tekee purettavan kohteen omistajan kanssa sopimuksen siitä, että purkutyöyhtiö ostaa purettavan kohteen ja sopimuksessa purkutyöyhtiö sitoutuu purkamaan kohteen ja viemään purkujätteen pois tietyssä sopimuksessa määritellyssä ajassa sopimussakon uhalla, siten, että kysymyksessä on vain yksi liiketoimi, joka käsittää purettavan kohteen omistajan suorittaman tavaran myynnin purkutyöyhtiölle?

Vai onko, kun otetaan huomioon [direktiivin 2006/112] 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan säännös, luettuna yhdessä direktiivin 24 artiklan 1 kohdan säännöksen kanssa, mainitunlaista sopimusta tulkittava siten, että se sisältää kaksi liiketointa, eli yhtäältä purettavan kohteen omistajan suorittaman tavaran myynnin purkutyöyhtiölle ja toisaalta purkutyöyhtiön suorittaman purkutyöpalvelun tavaran myyjälle?

Onko asiassa merkitystä sillä, että purkutyöyhtiö ottaa tavaraa koskevan ostotarjouksensa hinnoittelussa sitä alentavana tekijänä huomioon tavaran purkamisesta ja poiskuljettamisesta purkutyöyhtiölle aiheutuvat kustannukset?

Onko asiassa merkitystä sillä, että tavaran myyjä on tietoinen tavaran purkamisesta ja poiskuljettamisesta purkutyöyhtiölle aiheutuvien kustannusten ottamisesta huomioon tavaran hintaa alentavana tekijänä, kun otetaan huomioon, ettei näistä kustannuksista sovita osapuolten välillä eikä näiden kustannusten arvioidun tai toteutuneen määrän ole tarkoitus missään vaiheessa tulla tavaran myyjän tietoon?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 28 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin 14 artiklan 1 kohdan ja 24 artiklan 1 kohdan kanssa, tulkittava siten, että kun palvelun suorittajan eli purkutyöyhtiön on purkutyösopimuksen nojalla suoritettava purkutöitä ja se voi – siltä osin kuin purkujätteeseen sisältyy metalliromua – myydä metalliromun edelleen, tämä sopimus käsittää arvonlisäveron kannalta yhden ainoan liiketoimen, vai siten, että sopimus käsittää kaksi liiketointa.
- 29 Aluksi on todettava, että direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdan mukaan arvonlisävero on suoritettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta” ja ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.
- 30 Direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”, kun taas direktiivin 24 artiklan 1 kohdan mukaan palvelujen suorituksella tarkoitetaan ”liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus”.
- 31 Lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus olisi toteutettu vastikkeellisesti direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa tarkoitettulla tavalla, edellytyksenä on ainoastaan suora yhteys kyseisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen sekä verovelvollisen todella saaman vastikkeen välillä. Tällainen suora yhteys muodostuu, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta (ks. vastaavasti tuomio 26.9.2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 32 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että purkutyösopimuksen mukaan palvelun suorittaja eli purkutyöyhtiö sitoutuu suorittamaan purkutöitä, joihin kuuluvat myös irrotettavan aineksen ja jätteiden asianmukainen poiskuljettaminen ja käsittely asiakkaan suorittamaa maksua vastaan. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee myös, että kyseinen palvelun suorittaja pyrkii arvioimaan ennalta irrotettavan aineksen ja jätteen määrän ja niiden myöhemmän jälleenmyyntihinnan, jotka se ottaa huomioon purkutöitä hinnoitellessaan. Lisäksi ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kyseisen sopimuksen mukaan mainittu palvelun suorittaja voi – siltä osin kuin purkujätteeseen sisältyy metalliromua – myydä metalliromun edelleen kierrätysromua ostaville yrityksille.
- 33 Pääasian oikeudenkäynnissä on kiistatonta, että purkutyöyhtiö toimittaa asiakkailleen purkutöitä korvausta vastaan jäsenvaltion alueella ja toteuttaa tällä tavoin direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettua vastikkeellisen palvelujen suorituksen.
- 34 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset koskevat lähinnä sitä, toteutetaanko kyseinen suoritus osaksi vaihtokauppaa eli tavaroiden – toisin sanoen jätteisiin ja käytettyihin materiaaleihin sisältyvän kierrätyskelpoisen metalliromun – luovutusta vastaan sillä tavoin, että kyseisen suorituksen veron peruste muodostuu sekä asiakkaan maksamasta hinnasta että tästä luovutuksesta.
- 35 Tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että vastikkeena palveluiden suorituksesta voi olla tavaroiden luovutus ja tällainen luovutus voi olla direktiivin 2006/112 73 artiklassa tarkoitettuna veron perusteena, jos palveluiden suorituksen ja tavaroiden luovutuksen välillä on suora yhteys ja jos tavaroiden luovutuksen arvo voidaan ilmaista rahana (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Sama pätee silloin, kun tavaroiden luovutus toteutetaan vaihtokauppaa palveluiden suoritusta vastaan, jos samat edellytykset täyttyvät (ks. vastaavasti tuomio 26.9.2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 36 Tästä samasta oikeuskäytännöstä seuraa, että vaihtosopimukset, joissa vastike on jo määritelmän mukaisesti luontoissuoritus, ja liiketoimet, joiden vastike on rahaa, ovat liiketaloudelliselta kannalta täysin samanlaisia tilanteita (tuomio 26.9.2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 37 Käsiteltävässä asiassa edellä 32 kohdassa olevasta pääasian tosiseikkojen kuvauksesta ilmenee, että palvelun suorittaja eli purkutyöyhtiö – sen lisäksi, että se saa rahallisen korvauksen asiakkaaltaan purkutöiden suorittamisesta – hankkii purkutyösopimuksen nojalla asiakkaaltaan kierrätyskelpoista metalliromua, jonka se voi myöhemmin myydä edelleen. Tässä tilanteessa on näin ollen kyse direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tavaran luovutuksesta.
- 38 Siitä, onko luovutus vastikkeellinen kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla, vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että vastikkeella, joka on liiketoimen veron perusteena, on subjektiivinen arvo. Ellei kyseinen arvo ole osapuolten keskenään sopima rahamäärä, sen on, jotta sitä voitaisiin pitää subjektiivisena, oltava arvo, jonka palvelujen, jotka ovat vastike tavaroiden luovutuksesta, vastaanottaja antaa palveluille, jotka se haluaa hankkia, ja sen on vastattava määrää, jonka vastaanottaja on valmis käyttämään tähän tarkoitukseen (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, 44 ja 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 39 Tästä seuraa, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa kierrätyskelpoinen metalliromu toimitetaan vastikkeellisesti, jos hankkija eli purkutyöyhtiö määrittää tälle luovutukselle arvon, jonka se ottaa huomioon hinnoittelussaan purkutyötarjousta tehdessään, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava.
- 40 Tätä päätelmää ei estä se, että purkujätteiden mahdollisesti sisältämän metalliromun määrästä ja arvosta ei ole sovittu purkutyösopimuksessa.

- 41 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, ettei vastikkeen määrän täsmentämistä koskevien teknisten vaikeuksien perusteella voida katsoa, ettei vastiketta ole (ks. analogisesti tuomio 14.7.1998, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, 31 kohta).
- 42 On joka tapauksessa todettava, että edellä tämän tuomion 39 kohdassa mainitussa tapauksessa on mahdollista määrittää kierrätyskelpoisen metalliromun luovutuksen arvo. Kun otetaan huomioon edellä 38 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö, tämän arvon on katsottava vastaavan palvelun suorittajan purkutöiden hinnasta antamaa alennusta.
- 43 Edellä 39 kohdassa tehtyä päätelmää ei estä myöskään se, että purkupalvelun vastaanottaja ei tiedä palvelun suorittajan arvioiman kierrätyskelpoisen metalliromun arvon täsmällistä suuruutta (ks. analogisesti tuomio 14.7.1998, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, 49 kohta).
- 44 Tällaisessa tilanteessa palvelun suorittajan ja tämän asiakkaan välillä tehdään vastavuoroisia liiketoimia saman sopimuksen yhteydessä, joten purkutöiden suorittamisen ja kierrätyskelpoisen metalliromun luovuttamisen välillä on edellä 35 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettu suora yhteys.
- 45 Siitä, onko pääasiassa kyseessä oleva kierrätyskelpoisen metalliromun luovutus verollinen liiketoimi, on tarkennettava, että direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta on maksettava arvonlisäveroa ainoastaan, jos luovutuksen tekee ”verovelvollinen tässä ominaisuudessaan”, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava.
- 46 Tällaisessa tapauksessa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen purkutyösopimuksen kohteena olevan palvelujen suorituksen veron peruste muodostuu asiakkaan tosiasiallisesti maksamasta hinnasta ja arvosta, jonka palvelujen suorittaja on antanut kierrätyskelpoiselle metalliromulle ja joka ilmenee suorituksesta laskutetun hinnan alennuksena.
- 47 Voi kuitenkin osoittautua, ettei tämä arvo aina heijasta taloudellista ja kaupallista todellisuutta, jonka huomioon ottaminen kuitenkin on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys. Tällaisessa tilanteessa kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on varmistaa, ottaen huomioon kaikki merkitykselliset olosuhteet, ettei väärinkäyttöä ole tapahtunut (ks. vastaavasti tuomio 20.6.2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 39, 46 ja 52 kohta).
- 48 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohtaa, luettuna yhdessä tämän direktiivin 14 artiklan 1 kohdan ja 24 artiklan 1 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että kun palvelun suorittajan eli purkutyöyhtiön on purkutyösopimuksen nojalla suoritettava purkutöitä ja se voi – siltä osin kuin purkujätteeseen sisältyy metalliromua – myydä metalliromun edelleen, tämä sopimus käsittää vastikkeellisen palvelujen suorituksen eli purkutöiden suorituksen ja lisäksi vastikkeellisen tavaroiden luovutuksen eli mainitun metalliromun luovutuksen, jos hankkija eli tämä yhtiö antaa tälle luovutukselle arvon, jonka se ottaa huomioon purkutyötarjouksen hinnoittelussa, jolloin mainittu luovutus on arvonlisäverollinen ainoastaan, jos sen on suorittanut verovelvollinen tässä ominaisuudessaan.

Toinen kysymys

- 49 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, onko direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohtaa, luettuna yhdessä tämän direktiivin 14 artiklan 1 kohdan ja 24 artiklan 1 kohdan kanssa, tulkittava siten, että kun hankkija eli purkutyöyrittäjä ostaa purettavaksi ostettava -sopimuksen nojalla tavaran purettavaksi ja sitoutuu

purkamaan ja kuljettamaan pois tämän tavaran sekä kuljettamaan pois tästä aiheutuvat jätteet sopimuksessa asetetussa määräajassa sopimussakon uhalla, tämä sopimus käsittää arvonlisäveron kannalta yhden ainoan liiketoimen, vai siten, että se käsittää kaksi liiketointa.

- 50 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että purettavaksi ostettava -sopimuksen yhteydessä hankkija eli purkutyöyhtiö ostaa tehdasalueen vanhat rakennukset ja rakennelmat maanpinnan yläpuolisilta osin sekä koneet, laitteet ja muun irtaimen omaisuuden ja että purkutyöyhtiön on sopimuksen nojalla purettava ja kuljetettava nämä sekä purkamisesta aiheutuvat jätteet pois tehtaan tiloista tai alueelta määrätyn ajan kuluessa sopimussakon uhalla. Lisäksi ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että hankkija pyrkii ennalta arvioimaan purettavien tavaroiden purkamisesta, poiskuljettamisesta ja asianmukaisesta käsittelystä aiheutuvat kustannukset ottaakseen ne huomioon ostotarjouksensa hinnoittelussa.
- 51 On kiistatonta, että käsiteltävässä asiassa tällainen sopimus käsittää direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen tavaroiden vastikkeellisen luovutuksen jäsenvaltion alueella eli purettavaksi ostettavan tavaran luovutuksen ostohinnan maksamista vastaan. Tällaisessa tilanteessa on kyse verollisesta liiketoimesta, jos luovutuksen suorittaa kyseisessä säännöksessä tarkoitettu ”verovelvollinen tässä ominaisuudessaan”, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava.
- 52 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset koskevat lähinnä sitä, toteutetaanko kyseinen luovutus osittain vaihtokauppana eli purku- ja poiskuljetustöistä muodostuvaa palvelujen suoritusta vastaan sillä tavoin, että tämän luovutuksen veron peruste muodostuu sekä edellisessä kohdassa mainitusta ostohinnasta että tästä suorituksesta.
- 53 Tältä osin edellä 50 kohdassa olevasta tosiseikkojen kuvauksesta näyttää johtuvan, että hankkijan eli purkutyöyhtiön on purettavaksi ostettavan tavaran luovutusta koskevassa sopimuksessa sovitun ostohinnan maksamisen lisäksi tämän sopimuksen nojalla purettava ja kuljetettava pois tämä tavara sekä kuljetettava pois tästä aiheutuvat jätteet määrätyn ajan kuluessa sopimussakon uhalla. Tässä tilanteessa on kyse direktiivin 2006/112 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua palvelujen suorituksesta, jos hankkija on velvollinen purkamaan ja kuljettamaan pois tämän tavaran ja kuljettamaan pois tästä aiheutuvat jätteet ja vastaa tällä tavoin erityisesti myyjän tarpeisiin, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava.
- 54 Edellä 38 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa purku- ja poiskuljettamistyöt suoritetaan vastikkeellisesti, jos hankkija eli purkutyöyrittäjä antaa tälle suoritukselle arvon, jonka se ottaa huomioon ostotarjouksensa hinnoittelussa ostohintaa alentavana tekijänä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava.
- 55 Edellä 40, 41 ja 43 kohdassa esitetty huomioon ottaen on tarkennettava, ettei tätä päätelmää estä se, ettei purku- ja poiskuljetustöiden suorittamisen kustannuksista ole sovittu osapuolten välillä, eikä myöskään se, että myyjä ei ole tietoinen niiden kustannusten määrästä, jotka on otettu huomioon ostotarjouksen hinnoittelussa.
- 56 Edellä 54 kohdassa mainitussa tilanteessa on joka tapauksessa mahdollista määrittää purku- ja poiskuljettamistöiden suorittamisen arvo. Kun nimittäin otetaan huomioon edellä 38 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö, tämän arvon on katsottava vastaavan määrää, jonka hankkija eli purkutyöyhtiö ottaa huomioon purettavan tavaran ostohintaa alentavana tekijänä.
- 57 Tällaisessa tilanteessa saman sopimuksen nojalla tehdään vastavuoroisia liiketoimia hankkijan eli purkutyöyhtiön ja vastaanottajan eli purettavan tavaran luovuttajan välillä, joten purettavan tavaran luovutuksen ja purku- ja poiskuljetustöiden suorittamisen välillä on edellä 35 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettu suora yhteys.

- 58 Tällaisessa tapauksessa purettavan tavaran luovutuksen veron peruste muodostuu siis tavaran ostamisesta tosiasiallisesti maksetusta hinnasta sekä määrästä, joka vastaa tekijää, jonka hankkija on ottanut huomioon ostotarjouksen hinnan alentamiseksi.
- 59 Voi kuitenkin osoittautua, ettei tämä määrä aina heijasta taloudellista ja kaupallista todellisuutta, jonka huomioon ottaminen on kuitenkin edellä 47 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys, jolloin on kyseisen oikeuskäytännön mukaan kansallisen tuomioistuimen tehtävänä varmistaa kaikki merkitykselliset seikat huomioon ottaen, ettei väärinkäyttöä ole tapahtunut.
- 60 Näin ollen toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohtaa, luettuna yhdessä tämän direktiivin 14 artiklan 1 kohdan ja 24 artiklan 1 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että kun hankkija eli purkutyöyhtiö ostaa purettavaksi ostettava -sopimuksen nojalla purettavan tavaran ja sitoutuu purkamaan ja kuljettamaan pois tämän tavaran ja kuljettamaan pois jätteet sopimuksessa asetetussa määräajassa sopimussakon uhalla, tämä sopimus käsittää vastikkeellisen tavaroiden luovutuksen eli purettavan tavaran luovutuksen, jolloin luovutus on arvonlisäverollinen vain, jos sen suorittaa verovelvollinen tässä ominaisuudessaan, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava. Jos hankkijan on purettava ja kuljetettava pois tämä tavara sekä kuljetettava pois tästä aiheutuvat jätteet ja vastattava tällä tavoin erityisesti myyjän tarpeisiin, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava, tämä sopimus käsittää lisäksi vastikkeellisen palvelujen suorituksen eli purku- ja poiskuljettamistöiden suorituksen, jos hankkija antaa tälle suoritukselle arvon, jonka se ottaa ostotarjouksessaan huomioon tekijänä, joka alentaa purettavan tavaran hintaa, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava.

Oikeudenkäyntikulut

- 61 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohtaa, luettuna yhdessä tämän direktiivin 14 artiklan 1 kohdan ja 24 artiklan 1 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että kun palvelun suorittajan eli purkutyöyhtiön on purkutyösopimuksen nojalla suoritettava purkutöitä ja se voi – siltä osin kuin purkujätteeseen sisältyy metalliromua – myydä metalliromun edelleen, tämä sopimus käsittää vastikkeellisen palvelujen suorituksen eli purkutöiden suorituksen ja lisäksi vastikkeellisen tavaroiden luovutuksen eli mainitun metalliromun luovutuksen, jos hankkija eli tämä yhtiö antaa tälle luovutukselle arvon, jonka se ottaa huomioon purkutyötarjouksen hinnoittelussa, jolloin mainittu luovutus on arvonlisäverollinen vain, jos sen on suorittanut verovelvollinen tässä ominaisuudessaan.**
- 2) **Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohtaa, luettuna yhdessä tämän direktiivin 14 artiklan 1 kohdan ja 24 artiklan 1 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että kun hankkija eli purkutyöyhtiö ostaa purettavaksi ostettava -sopimuksen nojalla purettavan tavaran ja sitoutuu romuttamaan tai purkamaan ja kuljettamaan pois tämän tavaran ja kuljettamaan pois jätteet sopimuksessa asetetussa määräajassa sopimussakon uhalla, tämä sopimus käsittää vastikkeellisen tavaroiden luovutuksen eli purettavan tavaran luovutuksen, jolloin luovutus on arvonlisäverollinen vain, jos sen suorittaa verovelvollinen tässä ominaisuudessaan, mikä**

ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava. Jos hankkijan on romutettava tai purettava ja kuljetettava pois tämä tavara sekä kuljetettava pois tästä aiheutuvat jätteet ja vastattava tällä tavoin erityisesti myyjän tarpeisiin, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava, tämä sopimus käsittää lisäksi vastikkeellisen palvelujen suorituksen eli romuttamis- tai purkutöiden ja poiskuljettamistöiden suorituksen, jos hankkija antaa tälle suoritukselle arvon, jonka se ottaa ostotarjouksessaan huomioon tekijänä, joka alentaa purettavan tavaran hintaa, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava.

Jürimäe

Juhász

Vajda

Julistettiin Luxemburgissa 10 päivänä tammikuuta 2019.

A. Calot Escobar
kirjaaja

K. Lenaerts
presidentti