



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

10. siječnja 2019. *

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

U predmetu C-410/17,

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

A Oy,

uz sudjelovanje:

Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö,

SUD (deveto vijeće),

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

nezavisni odvjetnik: N. Wahl,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

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

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

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

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: finski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točkaka (a) i (c), članka 14. stavka 1. i članka 24. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru postupka koji je društvo A Oy pokrenulo u pogledu obrade u svrhu poreza na dodanu vrijednost (PDV) transakcija koje se obavljaju na temelju, s jedne strane, ugovora o rušenju u kojem se utvrđuje obveza pružatelja usluge da odveze otpad od rušenja koji potonji, u mjeri u kojoj sadržava metalne ostatke, može preprodati na temelju tog ugovora, i, s druge strane, ugovora o kupnji robe radi demontaže, što obuhvaća kupčevu obvezu rušenja ili demontaže (u daljnjem tekstu zajedno: demontaža) i odvoza te robe kao i odvoza otpada koji pritom nastane.

Pravni okvir

Pravo Unije

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

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

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

[...]

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

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

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

- 5 Članak 24. stavak 1. navedene direktive glasi:

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

- 6 U skladu s člankom 73. iste direktive:

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

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

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

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

[...]

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

- 8 Točke 1. i 4. Priloga VI. toj direktivi, naslovljenog „Popis isporuke robe i usluga, iz točke (d) članka 199. stavka 1.”, glase kako slijedi:

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

[...]

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

Finsko pravo

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

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

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

- 10 U skladu s člankom 2. stavkom 1. AVL-a, osoba koja je dužna platiti PDV na prodaju u smislu članka 1. tog zakona, odnosno porezni obveznik, je prodavatelj robe ili pružatelj usluge, osim ako nije drukčije određeno. To je slučaj, među ostalim, s člankom 8.d AVL-a.
- 11 Potonjim člankom predviđeno je da se prijenos porezne obveze primjenjuje na kupce metalnih ostataka i otpada, ako je riječ o trgovcu upisanom u registar obveznika PDV-a.
- 12 Na temelju članka 17. AVL-a, „roba” znači materijalnu imovinu, poput električne energije, plina, toplinske energije, energije za hlađenje i svakog usporedivog energenta. „Usluga” znači sve ostalo što nije roba i može se prodavati u okviru gospodarske djelatnosti.
- 13 U skladu s člankom 18. AVL-a, „prodaja robe” znači prijenos prava vlasništva robe uz naknadu, a „prodaja usluge” znači isporuku usluge ili bilo koju drugu isporuku uz naknadu.

Glavni postupak i prethodna pitanja

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

- 15 U okviru svojih djelatnosti društvo A na temelju ugovora o rušenju (u daljnjem tekstu: ugovor o rušenju) za svoje klijente izvodi radove rušenja. Uvjeti tog ugovora temelje se na općim uvjetima ugovora za građevinske usluge koje su zajednički utvrdili poduzetnici u građevinskom sektoru. Na temelju ugovora te vrste to društvo obvezuje se srušiti zgrade stare tvornice svojeg klijenta i ispuniti zadaće glavnog izvođača i poduzetnika odgovornog za radove na gradilištu i vođenje projekta. U skladu s općim uvjetima ugovora za građevinske usluge, obveze društva A također uključuju odgovarajući odvoz i obradu materijala koji treba ukloniti te otpada.
- 16 Dio materijala i otpada čine metalni ostaci i otpad poput onoga iz članka 8.d AVL-a, prilikom prodaje kojih porezna obveza pada na kupca. Dio robe je vrste koju društvo A može preprodati poduzetnicima koji otkupljuju metalne ostatke za recikliranje. Društvo A nastoji unaprijed procijeniti količinu te robe i cijenu po kojoj će je moći preprodati te ih uzima u obzir pri određivanju cijene u okviru izrade ponude za radove rušenja, kako bi cijena ponudena klijentu za te radove bila što konkurentnija. Procijenjena cijena te robe, međutim, nije raspravljena ili određena s kupcem u okviru ugovora o rušenju, s obzirom na to da se klijentu uvijek nudi ukupna cijena za radove rušenja.
- 17 Osim toga, u okviru svojih djelatnosti društvo A otkupljuje od klijenata stare strojeve i aparate koje je na temelju ugovora o kupnji radi demontaže (u daljnjem tekstu: ugovor o kupnji radi demontaže) dužno uništiti ili demontirati (u daljnjem tekstu zajedno: demontirati) i odvesti iz prostora ili s lokacije pogona dotičnog klijenta, kao i, u skladu s uvjetima utvrđenima u ugovoru, odvesti otpad koji pritom nastane. Jedan je primjer ugovora te vrste ugovor o kupnji određenih zgrada koje se nalaze na lokaciji tvornice. Tim je ugovorom predviđeno da društvo A kupuje zgrade i građevine koje se nalaze iznad površine tla lokacije i strojeve, uređaje i ostale pokretnine te da samo demontira i odvozi robu koju je kupilo.
- 18 S obzirom na narav kupljene robe, njezinu demontažu, odvoz i odgovarajuću obradu te odvoz otpada koji pritom nastane, društvu A nastaju troškovi, koje ono nastoji unaprijed procijeniti i uzeti u obzir u cijeni koju nudi kao čimbenik smanjenja kupovne cijene. Ugovorne stranke ne raspravljaju, međutim, o tim troškovima tijekom pregovora niti u ugovoru određuju njihov iznos, s obzirom na to da cilj ni u jednom trenutku nije pripočiti taj iznos prodavatelju.
- 19 Društvo A od porezne uprave zatražilo je prethodnu odluku u pogledu izračuna iznosa PDV-a koji u okviru ugovora o rušenju ono treba platiti za izvođenje radova rušenja te u okviru ugovora o kupnji radi demontaže za kupnju metalnih ostataka i metalnog otpada.
- 20 Prethodnom odlukom od 11. lipnja 2015., koja se odnosi na razdoblje od 11. lipnja 2015. do 31. prosinca 2016., porezna uprava je, s jedne strane, utvrdila da se u okviru ugovora o rušenju mora smatrati da društvo A prodaje uslugu rušenja svojem klijentu i od njega kupuje metalne ostatke. Ta je uprava zaključila da društvo A mora platiti PDV na uslugu koju pruža svojem klijentu i, u okviru prijenosa porezne obveze, na metalne ostatke koje od njega kupuje.
- 21 S druge strane, porezna uprava u toj istoj prethodnoj odluci utvrdila je da se, kad je riječ o ugovoru o kupnji radi demontaže, smatra da društvo A pruža uslugu rušenja svojem klijentu i od njega kupuje metalne ostatke. Ta je uprava zaključila da društvo A mora platiti PDV na isporuku usluga koje pruža svojem klijentu i, u okviru prijenosa porezne obveze, na metalne ostatke koje od njega kupuje.
- 22 Ni u jednom od dvaju slučajeva na koje se prethodna odluka odnosi porezna uprava nije zauzela stajalište o oblikovanju cijene protučinidbe.
- 23 Društvo A podnijelo je tužbu protiv prethodne odluke od 11. lipnja 2015. pred Helsingin hallinto-oikeusom (Upravni sud u Helsinkiju, Finska).

- 24 Presudom od 16. prosinca 2015. taj je sud odbio tu tužbu. Zaključio je da se u slučaju ugovora o rušenju i ugovora o kupnji radi demontaže mora smatrati da društvo A sklapa ugovor o razmjeni sa svojim klijentom u okviru kojeg pruža usluge rušenja i kupuje metalne ostatke te je, prema tome, dužno platiti PDV na uslugu koja je pružena klijentu i na metalne ostatke koje je od njega kupilo.
- 25 Društvo A podnijelo je žalbu protiv presude Helsingin hallinto-oikeusa (Upravni sud u Helsinkiju) pred Korkein hallinto-oikeusom (Vrhovni upravni sud, Finska).
- 26 Sud koji je uputio zahtjev smatra da u slučaju ugovora o rušenju društvo A isporučuje uslugu uz naknadu i da u slučaju ugovora o kupnji radi demontaže stječe robu uz naknadu. Glavni postupak stoga se odnosi na pitanje stječe li u prvom slučaju društvo A također robu uz naknadu i pruža li u drugom slučaju također uslugu uz naknadu. Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da društvo A osporava kvalifikaciju navedenih ugovora kao ugovora o razmjeni jer prema mišljenju tog društva metalni ostaci u slučaju ugovora o rušenju nisu protučinidba za uslugu rušenja, dok u slučaju ugovora o kupnji radi demontaže usluga rušenja nije protučinidba za kupnju metalnih ostataka jer nema izravne veze između dotične isporuke usluge ili robe i primljene protučinidbe.
- 27 U tim je okolnostima Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 2. stavak 1. točku (c) u vezi s člankom 24. stavkom 1. Direktive Vijeća [2006/112] tumačiti na način da radovi rušenja koje je izvršilo društvo u čiju djelatnost ulazi izvršavanje radova rušenja obuhvaćaju samo jednu transakciju ako je društvo koje izvršava rušenje na temelju uvjeta ugovora između njega i naručitelja dužno odvesti otpad od rušenja i ako društvo koje izvršava rušenje – ako otpad od rušenja sadržava metalne ostatke – može preprodati metalne ostatke poduzetnicima koji otkupljuju metalne ostatke za recikliranje?

Ili takav ugovor o radovima rušenja s obzirom na članak 2. stavak 1. točku (a) u vezi s člankom 14. stavkom 1. Direktive [2006/112] treba tumačiti na način da obuhvaća dvije transakcije, odnosno, s jedne strane, pružanje usluge društva koje izvršava rušenje naručitelju radova rušenja i, s druge strane, kupnju metalnih ostataka od naručitelja radova rušenja od strane društva koje izvršava rušenje?

Treba li ovom slučaju pridati važnost činjenici da je pri određivanju cijene za radove rušenja društvo koje izvršava rušenje kao čimbenik smanjenja cijene uzelo u obzir činjenicu da također ima mogućnost ostvarenja prihoda korištenjem otpada od rušenja?

Treba li ovom slučaju pridati važnost činjenici da količina i vrijednost otpada od rušenja koji se može oporabiti nisu ugovorene u ugovoru o radovima rušenja i da nije ugovoreno ni da se one kasnije priopćavaju naručitelju radova rušenja te činjenici da su količina i vrijednost otpada od rušenja poznate tek nakon što ga društvo koje izvršava rušenje preproda?

2. Treba li članak 2. stavak 1. točku (a) u vezi s člankom 14. stavkom 1. Direktive [2006/112], u slučaju u kojemu se društvo u čiju djelatnost ulazi izvršavanje radova rušenja s vlasnikom objekta za rušenje u ugovoru sporazumi da društvo koje izvršava rušenje kupuje objekt za rušenje i da se pod prijetnjom ugovorne kazne obvezuje srušiti objekt i odvesti otpad od rušenja u roku predviđenom u ugovoru, tumačiti na način da je riječ samo o jednoj transakciji koja obuhvaća prodaju robe od strane vlasnika objekta za rušenje društvu koje izvršava rušenje?

Ili takav ugovor s obzirom na članak 2. stavak 1. točku (c) u vezi s člankom 24. stavkom 1. Direktive [2006/112] treba tumačiti na način da obuhvaća dvije transakcije, odnosno, s jedne strane, prodaju robe od strane vlasnika objekta za rušenje društvu koje izvršava rušenje i, s druge strane, uslugu rušenja koju je društvo koje izvršava rušenje izvršilo prodavatelju robe?

Treba li u ovom slučaju pridati važnost činjenici da je društvo koje izvršava rušenje pri određivanju cijene u svojoj ponudi za kupnju robe kao čimbenik smanjenja cijene uzelo u obzir troškove koji mu nastaju demontažom i odvozom robe?

Treba li u ovom slučaju pridati važnost činjenici da je prodavatelj robe svjestan da se troškovi koji društvu koje izvršava rušenje nastaju demontažom i odvozom robe uzimaju u obzir kao čimbenik smanjenja cijene te robe, s obzirom na činjenicu da stranke o tim troškovima ništa nisu ugovorile i da stvarni ili procijenjeni iznos tih troškova ne smije ni u jednom trenutku biti priopćen prodavatelju robe?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

- 28 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 2. stavak 1. točke (a) i (c) Direktive 2006/112 u vezi s člankom 14. stavkom 1. i člankom 24. stavkom 1. te direktive tumačiti na način da, kada je na temelju ugovora o rušenju pružatelj usluge, odnosno društvo koje izvršava rušenje, dužan izvršiti radove rušenja i može, ako otpad od rušenja sadržava metalne ostatke, preprodati te metalne ostatke, taj ugovor u svrhu PDV-a obuhvaća samo jednu transakciju ili dvije transakcije.
- 29 Uvodno valja navesti da, u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkama (a) i (c) Direktive 2006/112, PDV-u podliježu „isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje” i „isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.
- 30 U tom pogledu članak 14. stavak 1. Direktive 2006/112 definira isporuku robe kao „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”, dok članak 24. stavak 1. te direktive definira isporuku usluga kao „svak[u] transakcij[u] koj[u] ne čini isporuk[a] robe”.
- 31 Osim toga, iz sudske prakse Suda proizlazi da isporuka robe ili isporuka usluga „uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. točaka (a) i (c) Direktive 2006/112 pretpostavlja jedino postojanje izravne veze između isporuke robe ili isporuke usluga i protučinidbe koju je porezni obveznik stvarno primio. Takva je izravna veza uspostavljena kada između pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju recipročne činidbe, pri čemu naknada koju je primio pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (vidjeti u tom smislu presudu od 26. rujna 2013., Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, t. 37. i navedenu sudsku praksu).
- 32 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da se na temelju ugovora o rušenju pružatelj usluge, odnosno društvo koje izvršava rušenje, obvezuje isporučiti radove rušenja, uključujući odgovarajući odvoz i obradu materijala koji treba ukloniti te otpada, u zamjenu za klijentovo plaćanje cijene. Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku također proizlazi da taj pružatelj usluge nastoji unaprijed procijeniti količinu materijala i otpada koju treba odvesti i njihovu kasniju preprodajnu cijenu, kako bi ih uzeo u obzir pri određivanju cijene radova rušenja. Osim toga, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da na temelju navedenog ugovora, ako otpad od rušenja sadržava metalne ostatke, navedeni pružatelj usluge može ih preprodati poduzetnicima koji otkupljuju metalne ostatke za recikliranje.
- 33 U predmetu u glavnom postupku nesporno je da društvo koje izvršava rušenje za svoje klijente u zamjenu za naknadu izvršava radove rušenja na teritoriju države članice i stoga izvršava isporuku usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112.

- 34 Upiti suda koji je uputio zahtjev u biti se odnose na pitanje je li ta isporuka, osim toga, razmijenjena za isporuku robe, odnosno za isporuku povratnih metalnih ostataka sadržanih u otpadu i rabljenim materijalima, tako da poreznu osnovicu za navedenu isporuku ujedno čine cijena koju je klijent platio i ta isporuka.
- 35 U tom pogledu iz sudske prakse Suda proizlazi da se protučinidba za isporuku usluga može sastojati od isporuke robe i činiti njezinu poreznu osnovicu u smislu članka 73. Direktive 2006/112, međutim, pod uvjetom da postoji izravna veza između isporuke usluga i isporuke robe te da se vrijednost potonje može izraziti u novcu (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2012., Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, t. 36. i navedenu sudsku praksu). Isto vrijedi kada se isporuka robe razmijeni za isporuku usluga ako su ispunjeni isti uvjeti (vidjeti u tom smislu presudu od 26. rujna 2013., Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, t. 38. i navedenu sudsku praksu).
- 36 Iz te iste sudske prakse proizlazi da su ugovori o razmjeni kod kojih je protučinidba po definiciji nenovčana i transakcije kod kojih je protučinidba novčana s gospodarskog i trgovinskog stajališta dvije istovjetne situacije (presuda od 26. rujna 2013., Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, t. 39. i navedena sudska praksa).
- 37 U ovom slučaju iz opisa činjeničnog stanja u glavnom postupku, navedenog u točki 32. ove presude, proizlazi da pružatelj usluge, odnosno društvo koje izvršava rušenje, uz novčanu naknadu koju mu njegov klijent isplaćuje za isporuku radova rušenja, na temelju ugovora o rušenju stječe od potonjeg povratne metalne ostatke koje potom može preprodati. Stoga u toj situaciji postoji isporuka robe u smislu članka 14. stavka 1. Direktive 2006/112.
- 38 U pogledu pitanja obavlja li se ta isporuka „uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) te direktive, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je protučinidba koja služi kao porezna osnovica za transakciju subjektivna vrijednost. Ako se ne sastoji od novčanog iznosa koji su stranke ugovorile, ta vrijednost, da bi bila subjektivna, mora biti ona koju korisnik isporuke usluga koja čini protučinidbu za isporuku robe pripisuje uslugama koje namjerava nabaviti i koja odgovara iznosu što ga je spreman u tu svrhu platiti (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2012., Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, t. 44. i 45. i navedenu sudsku praksu).
- 39 Iz toga slijedi da se u situaciji poput one u pitanju u glavnom postupku isporuka povratnih metalnih ostataka pruža za protučinidbu ako kupac, odnosno društvo koje izvršava rušenje, pripiše vrijednost toj isporuci koju uzima u obzir pri određivanju cijene ponuđene za isporuku radova rušenja, a što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.
- 40 Okolnost da količina i vrijednost metalnih ostataka koje može sadržavati otpad od rušenja nisu bile ugovorene u ugovoru o rušenju nije protivna tom zaključku.
- 41 Naime, iz sudske prakse Suda proizlazi da moguće tehničke poteškoće pri utvrđivanju iznosa protučinidbe ne dopuštaju da se samo zbog toga zaključi da ona ne postoji (vidjeti po analogiji presudu od 14. srpnja 1998., First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, t. 31.).
- 42 U svakom slučaju treba napomenuti da je u slučaju navedenom u točki 39. ove presude moguće odrediti vrijednost isporuke povratnih metalnih ostataka. S obzirom na sudsku praksu navedenu u točki 38. ove presude, ta se vrijednost mora smatrati jednakom iznosu smanjenja cijene isporuke radova rušenja od strane pružatelja usluge.
- 43 Nadalje, zaključku iz točke 39. ove presude ne može se suprotstaviti okolnost da primatelj usluge rušenja nije bio svjestan točnog iznosa vrijednosti povratnih metalnih ostataka, kako ju je procijenio pružatelj usluge (vidjeti po analogiji presudu od 14. srpnja 1998., First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, t. 49.).

- 44 Prema tome, u takvom se slučaju u okviru istog ugovora između pružatelja usluge i njegova klijenta razmjenjuju transakcije koje su recipročne, tako da u smislu sudske prakse navedene u točki 35. ove presude postoji izravna veza između isporuke radova rušenja i isporuke povratnih metalnih ostataka.
- 45 U pogledu pitanja čini li isporuka povratnih metalnih ostataka o kojima je riječ u glavnom postupku oporezivu transakciju, treba pojasniti da na temelju članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive 2006/112 isporuka robe uz naknadu podliježe PDV-u samo pod uvjetom da je obavlja „porezni obveznik koji djeluje kao takav”, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.
- 46 U takvom slučaju poreznu osnovicu za isporuku usluga koje su predmet ugovora o rušenju poput onoga u pitanju u glavnom postupku činit će cijena koju je klijent stvarno platio te vrijednost koju je pružatelj usluge pripisao povratnim metalnim ostacima, a koja se odražava u iznosu smanjenja cijene naplaćene za isporuku.
- 47 Međutim, može se pokazati da ta vrijednost katkad ne odražava gospodarsku i trgovinsku stvarnost koja prema sudskoj praksi Suda ipak čini temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a. U tom je slučaju nacionalni sud, uzimajući u obzir sve relevantne okolnosti, dužan osigurati nepostojanje zlorabe (vidjeti u tom smislu presudu od 20. lipnja 2013., *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 39., 46. i 52.).
- 48 Slijedom navedenog, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 2. stavak 1. točke (a) i (c) Direktive 2006/112 u vezi s člankom 14. stavkom 1. i člankom 24. stavkom 1. te direktive treba tumačiti na način da, kada je na temelju ugovora o rušenju pružatelj usluge, odnosno društvo za radove rušenja, dužan izvršiti radove rušenja i može, u mjeri u kojoj otpad od rušenja sadržava metalne ostatke, preprodati te metalne ostatke, taj ugovor obuhvaća isporuku usluga uz naknadu, odnosno isporuku radova rušenja, i, osim toga, isporuku robe uz naknadu, odnosno isporuku navedenih metalnih ostataka, ako kupac, odnosno to društvo, pripiše vrijednost toj isporuci koju uzima u obzir pri određivanju cijene ponuđene za isporuku radova rušenja, s tim da navedena isporuka ipak podliježe porezu na dodanu vrijednost samo pod uvjetom da je obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.

Drugo pitanje

- 49 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi doznati treba li članak 2. stavak 1. točke (a) i (c) Direktive 2006/112 u vezi s člankom 14. stavkom 1. i člankom 24. stavkom 1. te direktive tumačiti na način da, kada na temelju ugovora o kupnji radi demontaže kupac, odnosno društvo koje izvršava rušenje, kupuje robu koju treba demontirati i obvezuje se, pod prijetnjom ugovorne kazne, demontirati i odvesti tu robu te odvesti otpad koji pritom nastane u roku određenom u ugovoru, taj ugovor u svrhu PDV-a obuhvaća samo jednu transakciju ili dvije transakcije.
- 50 U ovom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je u okviru ugovora o kupnji radi demontaže kupac – odnosno društvo koje izvršava rušenje, koje kupuje stare zgrade, građevine koje se nalaze iznad površine tla na lokaciji tvornice te strojeve, uređaje i druge pokretnine – dužan te potonje pod prijetnjom ugovorne kazne na temelju ugovora u određenom roku demontirati i odvesti kao i odvesti otpad koji pritom nastane iz prostorija ili lokacije tvornice. Osim toga, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da kupac nastoji unaprijed procijeniti troškove demontaže, odvoza i odgovarajuće obrade robe koju treba demontirati, kako bi ih uzeo u obzir u ponuđenoj kupovnoj cijeni.
- 51 Nesporno je da u predmetu u glavnom postupku takav ugovor obuhvaća isporuku robe uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive 2006/112 na području države članice, odnosno isporuku robe koju treba demontirati u zamjenu za plaćanje kupovne cijene. Pod uvjetom da tu isporuku obavlja „porezni obveznik koji djeluje kao takav” u smislu te odredbe – a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri – u takvoj je situaciji riječ o oporezivoj transakciji.

- 52 Upiti suda koji je uputio zahtjev u biti se odnose se na pitanje je li navedena isporuka, osim toga, razmijenjena za isporuku usluga, odnosno radove demontaže i odvoza, tako da poreznu osnovicu te iste isporuke ujedno čine kupoprodajna cijena iz prethodne točke ove presude i ta isporuka.
- 53 U tom pogledu čini se da iz opisa činjenica navedenih u točki 50. ove presude proizlazi da je kupac, odnosno društvo koje izvršava rušenje, uz plaćanje kupoprodajne cijene ugovorene u ugovoru o isporuci robe koju treba demontirati, dužan na temelju tog ugovora pod prijetnjom ugovorne kazne u određenom roku demontirati i odvesti tu robu te odvesti otpad koji pritom nastane. Budući da je kupac dužan demontirati i odvesti tu robu te odvesti otpad koji pritom nastane i tako udovoljiti osobito prodavateljevim potrebama, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri postoji li u toj situaciji isporuka usluga u smislu članka 24. stavka 1. Direktive 2006/112.
- 54 U skladu sa sudskom praksom iz točke 38. ove presude, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku isporuka radova demontaže i odvoza pruža se za protučinidbu ako kupac, odnosno društvo koje izvršava rušenje, pripiše vrijednost toj isporuci koju uzima u obzir u kupovnoj cijeni koju nudi kao čimbenik smanjenja te cijene, a što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.
- 55 S obzirom na razmatranja navedena u točkama 40., 41. i 43. ove presude, valja pojasniti da se tom zaključku ne protivi ni okolnost da stranke nisu ugovorile troškove isporuke radova demontaže i odvoza ni ona da prodavatelj nije bio svjestan iznosa troškova koji se uzimaju u obzir prilikom određivanja ponuđene kupovne cijene.
- 56 U svakom slučaju, u situaciji navedenoj u točki 54. ove presude moguće je odrediti vrijednost isporuke radova demontaže i odvoza. Naime, s obzirom na sudsku praksu navedenu u točki 38. ove presude, ta se vrijednost mora smatrati jednakom iznosu koji kupac, odnosno društvo koje izvršava rušenje, uzima u obzir kao čimbenik smanjenja kupovne cijene robe koju treba demontirati.
- 57 Stoga se u takvom slučaju u okviru istog ugovora između kupca, odnosno društva koje izvršava rušenje, i korisnika, odnosno dobavljača robe koju treba demontirati, razmjenjuju transakcije koje su recipročne, tako da postoji izravna veza u smislu sudske prakse navedene u točki 35. ove presude između isporuke robe koju treba demontirati i isporuke radova demontaže i odvoza.
- 58 U tom slučaju poreznu osnovicu isporuke robe koju treba demontirati stoga bi činila stvarno plaćena cijena za kupnju te robe te iznos koji odgovara čimbeniku koji je kupac primijenio kako bi smanjio ponuđenu kupovnu cijenu.
- 59 Međutim, može se pokazati da taj iznos katkad ne odražava gospodarsku i trgovinsku stvarnost koja prema sudskoj praksi navedenoj u točki 47. ove presude ipak čini temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a, u kojem bi slučaju, u skladu s tom sudskom praksom, na nacionalnom sudu bilo da, uzimajući u obzir sve relevantne okolnosti, osigura nepostojanje zloporabe.
- 60 Slijedom toga, na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 2. stavak 1. točke (a) i (c) Direktive 2006/112 u vezi s člankom 14. stavkom 1. i člankom 24. stavkom 1. te direktive treba tumačiti na način da, kada na temelju ugovora o kupnji radi demontaže kupac, odnosno društvo koje izvršava rušenje, kupuje robu koju treba demontirati i obvezuje se pod prijetnjom ugovorne kazne demontirati i odvesti tu robu te odvesti otpad u roku određenom u ugovoru, taj ugovor obuhvaća jednu isporuku robe uz naknadu, odnosno isporuku robe koju treba demontirati, s tim da ta isporuka podliježe PDV-u samo pod uvjetom da je obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav, a što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev. Budući da je kupac dužan demontirati i odvesti tu robu te odvesti otpad koji pritom nastane i tako udovoljiti osobito prodavateljevim potrebama, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri obuhvaća li taj ugovor, osim toga, isporuku usluga uz naknadu, odnosno isporuku radova demontaže i odvoza, ako taj kupac toj isporuci pripiše vrijednost koju uzima u obzir u cijeni koju nudi kao čimbenik smanjenja kupovne cijene robe koju treba demontirati, a što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

Troškovi

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

Slijedom navedenog, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

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

Potpisi