



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 10 stycznia 2019 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112 WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) – Artykuł 14 ust. 1 – Artykuł 24 ust. 1 – Transakcje odpłatne – Transakcje w przypadku zapłaty składającej się częściowo z towarów lub z usług – Umowa o rozbiórkę – Umowa o zakup w celu demontażu

W sprawie C-410/17

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny, Finlandia) postanowieniem z dnia 30 czerwca 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 lipca 2017 r., w postępowaniu wszczętym przez

A Oy,

przy udziale:

Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: K. Jürimäe, prezes izby, E. Juhász (sprawozdawca) i C. Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 lipca 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu A Oy przez M. Kallia oraz H. Huhtale,
- w imieniu rządu fińskiego przez J. Heliskoskiego, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez J. Jokubauskaitę oraz I. Koskinena, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

* Język postępowania: fiński.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. a) i c), art. 14 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania wszczętego przez A Oy w przedmiocie sposobu traktowania do celów podatku od wartości dodanej (VAT), po pierwsze, transakcji dokonywanych na podstawie umowy o rozbiórkę, nakładającej na usługodawcę zobowiązanie do wywiezienia odpadów z rozbiórki, które także w zakresie, w jakim zawierają złom metalowy, mogą na mocy tej umowy zostać przez tego usługodawcę odsprzedane, oraz po drugie, transakcji dokonywanych na podstawie umowy o zakup towarów w celu demontażu, nakładającej na nabywcę zobowiązanie do rozbiórki lub demontażu (zwanym dalej łącznie „demontażem”) oraz wywiezienia rzeczonych towarów, a także wywiezienia odpadów powstałych w wyniku tego demontażu.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 stanowi:
„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:
a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;
[...]
c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.
- 4 Artykuł 14 ust. 1 tej dyrektywy brzmi następująco:
„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.
- 5 Artykuł 24 ust. 1 wspomnianej dyrektywy stanowi:
„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.
- 6 W myśl art. 73 wspomnianej dyrektywy:
„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

7 Artykuł 199 ust. 1 lit. a) i d) dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„Państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik – odbiorca następujących transakcji:

a) dostawy prac budowlanych, w tym prac obejmujących naprawę, porządkowanie, konserwację, przebudowę i rozbiórkę nieruchomości, jak również odbiór robót budowlanych uznawany za dostawę towarów na podstawie art. 14 ust. 3;

[...]

d) dostawy zużytych materiałów, zużytych materiałów nienadających się do ponownego użycia w tym samym stanie, złomu, odpadów przemysłowych i nieprzemysłowych, odpadów przetwarzalnych, częściowo przetworzonych odpadów oraz dostawy pewnych towarów i świadczenia usług, wymienionych w załączniku VI”.

8 Punkty 1 i 4 załącznika VI do dyrektywy VAT, zatytułowanego „Wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, o których mowa w art. 199 ust. 1 lit. d)”, mają następujące brzmienie:

„1) dostawy odpadów żelaznych i nieżelaznych, złomu oraz zużytych materiałów, w tym półproduktów będący[ch] wynikiem przetwarzania, wytwarzania lub stapiania metali żelaznych i nieżelaznych oraz ich stopów;

[...]

4) dostawy oraz określone usługi polegające na przetwarzaniu, związane z odpadami żelaznymi i nieżelaznymi, jak również ze ścinkami, złomem, odpadami oraz materiałami zużytymi i przetwarzalnymi składającymi się ze stłuczki, szkła, papieru, tektury i kartonu, szmat, kości, skóry, sztucznej skóry, pergaminu, skór surowych, ścięgien, szpagatu, wyrobów powroźniczych, lin, kabli, gumy i plastiku”.

Prawo fińskie

9 Arvonlisäverolaki (1501/1993) [ustawa (1501/1993) w sprawie podatku od wartości dodanej] z dnia 30 grudnia 1993 r., w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwana dalej „AVL”), która dokonała transpozycji do prawa fińskiego dyrektywy 2006/112, stanowi w § 1 akapit pierwszy pkt 1:

„VAT pobierany jest zgodnie z przepisami niniejszej ustawy:

od każdej sprzedaży towarów i świadczenia usług dokonanych w Finlandii w ramach działalności gospodarczej”.

10 Zgodnie z § 2 ust. 1 akapit pierwszy AVL przy sprzedaży w rozumieniu § 1 AVL do zapłaty VAT zobowiązany jest sprzedawca towaru lub usługodawca (podatnik), z zastrzeżeniem odmiennych przepisów. Wśród tych przepisów znajduje się między innymi § 8d AVL.

11 Paragraf ten przewiduje, że mechanizm odwrotnego obciążenia ma zastosowanie do nabywców złomu i odpadów, jeśli są oni przedsiębiorcami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT.

12 Zgodnie z § 17 AVL pojęcie „towaru” oznacza rzecz, jak również elektryczność, gaz, energię cieplną i chłodniczą oraz inny porównywalny produkt energetyczny. Pojęcie „usługi” obejmuje wszystko, co nie stanowi towaru i może być przedmiotem sprzedaży w ramach działalności gospodarczej.

- 13 Zgodnie z § 18 AVL „sprzedaż towarów” oznacza odpłatne przeniesienie prawa własności danego towaru, a „sprzedaż usługi” oznacza odpłatne świadczenie usługi lub wszelkie inne odpłatne świadczenie.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 14 A jest przedsiębiorstwem wyspecjalizowanym w zakresie usług w dziedzinie ochrony środowiska dla przemysłu i branży budowlanej. Przedsiębiorstwo to działa na rzecz różnych gałęzi przemysłu, branży nieruchomości oraz budowlanej i świadczy usługi w dziedzinie ochrony środowiska w Finlandii i Szwecji. Obszary jego działalności obejmują usługi w dziedzinie przemysłu, nieruchomości i obiektów budowlanych, a także usługi rozbiórki, recyklingu i przetwarzania odpadów.
- 15 W ramach swojej działalności A wykonuje, zgodnie z umową o rozbiórkę (zwaną dalej „umową o rozbiórkę”), prace rozbiórkowe na rzecz swoich klientów. Warunki tej umowy opierają się na wspólnie ustalonych przez przedsiębiorstwa z branży budowlanej ogólnych warunkach umownych dla robót budowlanych. Na mocy takiej umowy A zobowiązuje się do rozbiórki budynków starej fabryki jego klienta, jak również do przejęcia zadań głównego wykonawcy oraz przedsiębiorcy odpowiedzialnego za organizację placu budowy i za kierownictwo budowy. Zgodnie z ogólnymi warunkami umownymi dla robót budowlanych do obowiązków A należy także właściwy wywóz oraz właściwe odzyskiwanie usuwanego materiału i odpadów.
- 16 Część materiału i odpadów stanowią złom i odpady, o których mowa w § 8d AVL, przy sprzedaży których obowiązek podatkowy spoczywa na nabywcy. Część z tych towarów A może odsprzedać przedsiębiorstwu skupującemu złom przeznaczony do odzysku. A stara się z góry dokonać oszacowania ilości tych towarów i prawdopodobnej do uzyskania ceny oraz uwzględnienia ich w ramach sporządzanej oferty odnośnie do prac rozbiórkowych, tak aby proponowany klientowi koszt rozbiórki był w miarę możliwości konkurencyjny. Dokonany szacunek wartości rzeczonych towarów nie jest jednak negocjowany ani ustalany z klientem w ramach umowy o rozbiórkę, lecz klientowi oferuje się zawsze łączną cenę wykonania prac rozbiórkowych.
- 17 Ponadto w ramach swojej działalności A kupuje od swoich klientów stare maszyny i urządzenia oraz zobowiązane jest na podstawie umowy o zakup w celu demontażu (zwanej dalej „umową o zakup w celu demontażu”) do ich rozbiórki lub demontażu (zwanym dalej łącznie „demontażem”) i ich wywiezienia z pomieszczeń lub z terenu zakładu klienta według ustalonych w umowie warunków. Typową umowę tego rodzaju stanowi umowa o zakup określonych budynków znajdujących się na terenie fabrycznym. Umowa ta przewiduje, że A kupuje wznoszące się ponad powierzchnią gruntu na terenie zakładu budynki i obiekty budowlane, a także maszyny, urządzenia i pozostałe ruchomości, oraz że przedsiębiorstwo to dokonuje demontażu i wywozu nabytych towarów.
- 18 Biorąc pod uwagę rodzaj nabytych towarów, demontaż, wywóz i stosowne odzyskiwanie tych towarów stwarzają dla A koszty, które próbuje ono oszacować z góry i uwzględnić w określeniu swojej oferty zakupu jako czynnik obniżający cenę zakupu. Strony umowy nie rozważają jednak tych kosztów w swoich negocjacjach ani nie określają ich wysokości w umowie, gdyż brak jest zamiaru, aby sprzedawca dowiedział się w kiedykolwiek o wysokości tych kosztów.
- 19 A zwróciło się do organu podatkowego o wydanie wstępnej decyzji w przedmiocie obliczenia kwoty należnego VAT w ramach umowy o rozbiórkę – z tytułu świadczenia prac rozbiórkowych oraz w ramach umowy o zakup w celu demontażu – z tytułu zakupu złomu i odpadów metalowych.

- 20 W ramach decyzji wstępnej z dnia 11 czerwca 2015 r., obejmującej okres od 11 czerwca 2015 r. do 31 grudnia 2016 r., administracja podatkowa stwierdziła, po pierwsze, że na podstawie umowy o rozbiórkę A sprzedaje klientowi usługę rozbiórki i kupuje od niego złom metalowy. Organ ten stwierdził w związku z tym, że A musi uiścić VAT od usługi świadczonej na rzecz klienta, jak również – w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia – od złomu metalowego, który od niego zakupił.
- 21 Po drugie, organ podatkowy stwierdził w rzeczonyj decyzji wstępnej, że co się tyczy umowy o zakup w celu demontażu, A świadczy usługę rozbiórki na rzecz swego klienta i kupuje od niego złom metalowy. Organ ten stwierdził w związku z tym, że A musi zapłacić VAT od usługi świadczonej na rzecz klienta, jak również – w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia – od złomu metalowego, który przedsiębiorstwo to od niego zakupiło.
- 22 W żadnym z tych dwóch przypadków będących przedmiotem decyzji wstępnej organ podatkowy nie ustosunkował się do kwestii ustalania wysokości zapłaty.
- 23 A wniosło do Helsingin hallinto-oikeus (sądu administracyjnego w Helsinkach, Finlandia) skargę o uchylenie decyzji wstępnej z dnia 11 czerwca 2015 r.
- 24 Wyrokiem z dnia 16 grudnia 2015 r. sąd ten oddalił ową skargę. Uznał on, że zarówno w przypadku umowy o rozbiórkę, jak i umowy o zakup w celu demontażu A dokonuje ze swoim klientem transakcji wymiany, w ramach której świadczy usługę rozbiórki i kupuje złom metalowy i jest w związku z tym zobowiązane do uiszczenia VAT zarówno od usługi świadczonej na rzecz klienta, jak również od złomu metalowego, który od niego zakupiło.
- 25 A wniosło do Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego, Finlandia) apelację od wyroku Helsingin hallinto-oikeus (sądu administracyjnego w Helsinkach).
- 26 Zdaniem sądu odsyłającego w przypadku umowy o rozbiórkę A świadczy odpłatnie usługę, a w przypadku umowy o zakup w celu demontażu nabywa ono odpłatnie towar. W związku z powyższym spór w postępowaniu głównym dotyczy tego, czy w pierwszym przypadku A nabywa także odpłatnie towar i czy w drugim przypadku świadczy ono również odpłatnie usługę. Sąd odsyłający wyjaśnia, że A podważa zakwalifikowanie wspomnianych transakcji jako transakcji wymiany na tej podstawie, że według tego przedsiębiorstwa złom metalowy w przypadku umowy o rozbiórkę nie jest zapłatą za usługę rozbiórki, a usługa rozbiórki w przypadku umowy o zakup w celu demontażu nie stanowi zapłaty za złom metalowy wobec braku bezpośredniego związku między świadczeniem usług lub dostawą towarów a otrzymaną zapłatą.
- 27 W tych okolicznościach Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 ust. 1 lit. c) w związku z art. 24 ust. 1 dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że prace rozbiórkowe realizowane przez przedsiębiorstwo w ramach jego działalności gospodarczej obejmują tylko jedną transakcję, w sytuacji gdy przedsiębiorstwo rozbiórkowe zgodnie z warunkami umowy między nim a zamawiającym jest zobowiązane do wywiezienia odpadów z rozbiórki i – o ile odpady z rozbiórki zawierają złom metalowy – może odsprzedać złom metalowy przedsiębiorstwom skupującym złom przeznaczony do odzysku?

Czy też, uwzględniając art. 2 ust. 1 lit. a) w związku z art. 14 ust. 1 dyrektywy [2006/112], taką umowę w sprawie prac rozbiórkowych należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ona dwie transakcje, a mianowicie z jednej strony świadczenie usługi przez przedsiębiorstwo rozbiórkowe na rzecz zamawiającego prace rozbiórkowe, a z drugiej strony zakup od zamawiającego prace rozbiórkowe złomu metalowego, który jest odsprzedawany przez przedsiębiorstwo rozbiórkowe?

Czy ma tu znaczenie, że przedsiębiorstwo rozbiórkowe przy ustalaniu ceny za prace rozbiórkowe uwzględnia jako czynnik obniżający cenę to, że ma ono możliwość uzyskania przychodów także poprzez odzyskiwanie odpadów z rozbiórki?

Czy ma tu znaczenie, że ilość i wartość odzyskiwanych odpadów z rozbiórki nie zostały uzgodnione w umowie w sprawie prac rozbiórkowych, a także nie zostało uzgodnione, iż informacja o nich zostanie później przekazana zamawiającemu prace rozbiórkowe, oraz że ilość i wartość odpadów z rozbiórki znane będą dopiero wówczas, gdy przedsiębiorstwo rozbiórkowe dokona ich odsprzedaży?

- 2) Czy art. 2 ust. 1 lit. a) w związku z art. 14 ust. 1 dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy przedsiębiorstwo, które w ramach działalności gospodarczej wykonuje prace rozbiórkowe, zawiera z właścicielem obiektu do rozbiórki umowę, w której uzgadnia, że przedsiębiorstwo rozbiórkowe dokonuje zakupu obiektu do rozbiórki i zobowiązuje się pod karą umowną do dokonania rozbiórki i wywiezienia odpadów z rozbiórki w terminie określonym w umowie, chodzi o tylko jedną transakcję obejmującą sprzedaż towarów przez właściciela obiektu przeznaczonego do rozbiórki przedsiębiorstwu rozbiórkowemu?

Czy też umowę taką, uwzględniając art. 2 ust. 1 lit. c) w związku z art. 24 ust. 1 dyrektywy [2006/112], należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ona dwie transakcje, a mianowicie z jednej strony sprzedaż towarów przez właściciela obiektu przeznaczonego do rozbiórki na rzecz przedsiębiorstwa rozbiórkowego, a z drugiej strony świadczenie usługi rozbiórki przez przedsiębiorstwo rozbiórkowe na rzecz sprzedawcy towarów?

Czy w tej sprawie ma znaczenie, że przedsiębiorstwo rozbiórkowe przy ustalaniu ceny w swej ofercie zakupu tych towarów jako czynnik obniżający cenę uwzględniło koszty powstające dla niego w związku z demontażem i wywozem towarów?

Czy ma znaczenie, że sprzedawca towarów ma świadomość tego, iż koszty powstające dla przedsiębiorstwa rozbiórkowego w wyniku demontażu i wywozu uwzględniane są jako czynnik obniżający cenę towarów, przy czym strony nie dokonują żadnego uzgodnienia co do tych kosztów, a sprzedawca towarów nie ma w żadnym czasie dowiedzieć się o szacunkowej lub faktycznej wysokości tych kosztów?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 28 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 w związku z art. 14 ust. 1 i art. 24 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy na mocy umowy o rozbiórkę usługodawca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, jest zobowiązany do realizacji prac rozbiórkowych i – o ile odpady z rozbiórki zawierają złom metalowy – może odsprzedać taki złom, do celów VAT umowa ta obejmuje tylko jedną, czy też dwie transakcje.
- 29 Na wstępie należy zauważyć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 opodatkowaniu VAT podlegają odpowiednio „odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze” oraz „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

- 30 W tym względy w art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 zawarta jest definicja dostawy towarów, za którą uznaje się „przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel”, natomiast świadczenie usług zdefiniowano w art. 24 ust. 1 tej dyrektywy jako „każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów”.
- 31 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 zakładają wyłącznie istnienie bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usług a wynagrodzeniem rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Zdaniem Trybunału tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż zapłata otrzymywana przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy (zob. podobnie wyrok z dnia 26 września 2013 r., Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że na mocy umowy o rozbiórkę usługodawca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, zobowiązuje się do świadczenia usługi rozbiórki, obejmującej również właściwy wywóz oraz właściwe odzyskiwanie usuwanego materiału i odpadów w zamian za zapłatę ceny przez klienta. Z postanowienia odsyłającego wynika również, że usługodawca ten stara się z góry dokonać oszacowania ilości usuwanego materiału lub odpadów, a także ceny późniejszej odsprzedaży w celu uwzględnienia ich przy ustalaniu ceny za prace rozbiórkowe. Z postanowienia tego wynika ponadto, że na mocy wspomnianej umowy usługodawca ten – o ile odpady z rozbiórki zawierają złom metalowy – może odsprzedać złom metalowy przedsiębiorstwom skupującym złom przeznaczony do odzysku.
- 33 Bezsporne jest w sprawie w postępowaniu głównym, że przedsiębiorstwo rozbiórkowe wykonuje na rzecz swoich klientów za wynagrodzeniem prace rozbiórkowe na terytorium państwa członkowskiego, a zatem świadczy odpłatnie usługę w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.
- 34 Wątpliwości sądu odsyłającego dotyczą zasadniczo tego, czy świadczenie to następuje ponadto w zamian za dostawę towarów, a mianowicie złomu metalowego podlegającego odzyskaniu, zawartego w odpadach oraz materiałach zużytych, tak że podstawą opodatkowania tego świadczenia jest jednocześnie cena zapłacona przez klienta oraz rzeczona dostawa.
- 35 W tym względy z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że zapłata za świadczenie usług może mieć postać dostawy towarów i stanowić jego podstawę opodatkowania w rozumieniu art. 73 dyrektywy VAT, pod warunkiem jednak że istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usługi a dostawą towarów i że wartość usługi da się wyrazić w pieniądzu (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2012 r., Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo). Podobnie dzieje się wówczas, gdy dostawa towarów następuje w zamian za inne świadczenie usług, o ile spełnione są te same warunki (zob. podobnie wyrok z dnia 26 września 2013 r., Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 36 Z przytoczonego powyżej orzecznictwa wynika również, że umowy zamiany, w ramach których zapłata jest z definicji świadczenie w naturze, oraz transakcje, w których zapłata jest uiszczana w pieniądzu, stanowią z ekonomicznego i handlowego punktu widzenia sytuacje identyczne (wyrok z dnia 26 września 2013 r., Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 37 W niniejszej sprawie z opisu okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym zawartego w pkt 32 niniejszego wyroku wynika, że usługodawca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, oprócz tego, że pobiera wynagrodzenie pieniężne od swojego klienta za świadczenie usług rozbiórki, to ponadto

nabywa od niego na mocy umowy o rozbiórkę złom podlegający odzyskaniu, który może następnie odsprzedać. W związku z powyższym mamy w tej sytuacji do czynienia z dostawą towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

- 38 W odniesieniu do kwestii, czy dostawa ta jest dokonywana „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że wynagrodzenie służące za podstawę opodatkowania transakcji stanowi wartość subiektywną. Jeżeli wartość ta nie jest kwotą pieniędzy uzgodnioną między stronami, powinna ona, jako wartość subiektywna, odpowiadać wartości, jaką dla odbiorcy ma usługa będąca zapłatą za dostawę towarów, oraz kwocie, jaką byłby on skłonny za tę usługę zapłacić (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2012 r., Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, pkt 44, 45 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 39 Z powyższego wynika, że w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym dostawa złomu podlegającego odzyskaniu następuje w zamian za zapłatę, jeżeli nabywca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, przypisuje tej dostawie wartość, którą uwzględnia on przy ustalaniu ceny proponowanej za świadczenie prac rozbiórkowych, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.
- 40 Z wnioskiem tym nie stoi w sprzeczności okoliczność, że ilość i wartość złomu, jaki mogą zawierać odpady z rozbiórki, nie zostały uzgodnione w umowie o rozbiórkę.
- 41 Jak wynika bowiem z orzecznictwa Trybunału, możliwe trudności techniczne w ustaleniu kwoty zapłaty nie pozwalają wyłącznie z tego powodu na stwierdzenie jej nieistnienia (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 lipca 1998 r., First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, pkt 31).
- 42 W każdym wypadku należy zaznaczyć, że w przypadku, o którym mowa w pkt 39 niniejszego wyroku, możliwe jest określenie wartości dostawy złomu podlegającego odzyskaniu. W świetle orzecznictwa przytoczonego w pkt 38 niniejszego wyroku wartość ta odpowiada kwocie obniżenia ceny świadczenia prac rozbiórkowych przez usługodawcę.
- 43 Z wnioskiem sformułowanym w pkt 39 niniejszego wyroku nie stoi również w sprzeczności okoliczność, że odbiorca usługi rozbiórki nie zna dokładnej kwoty wartości złomu podlegającego odzyskaniu oszacowanej przez usługodawcę (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 lipca 1998 r., First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, pkt 49).
- 44 W konsekwencji w takim przypadku następuje wymiana transakcji wzajemnych między dostawcą a jego klientem w ramach tej samej umowy, a zatem istnieje bezpośredni związek w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 35 niniejszego wyroku między świadczeniem prac rozbiórkowych a dostawą złomu podlegającego odzyskaniu.
- 45 W odniesieniu do kwestii, czy dostawa omawianego w postępowaniu głównym złomu podlegającego odzyskaniu stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu, należy wyjaśnić, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 odpłatna dostawa towarów podlega opodatkowaniu VAT wyłącznie wówczas, gdy jest ona dokonywana „przez podatnika działającego w takim charakterze”, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.
- 46 W takim przypadku podstawę opodatkowania świadczenia usług będących przedmiotem umowy o rozbiórkę, takiej jak umowa rozpatrywana w postępowaniu głównym, stanowi cena faktycznie zapłacona przez klienta oraz wartość przypisana przez usługodawcę złomowi podlegającemu odzyskaniu, odzwierciedlona w kwocie obniżenia ceny naliczonej za świadczenie.

- 47 Może się jednak okazać, że niekiedy wartość ta nie odzwierciedla rzeczywistości gospodarczej i handlowej, która zgodnie z orzecznictwem Trybunału stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT. W takim przypadku do sądu krajowego należeć będzie ustalenie, przy uwzględnieniu wszystkich istotnych okoliczności, czy nie doszło do nadużycia (zob. podobnie wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 39, 46, 52).
- 48 W konsekwencji na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 w związku z art. 14 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy na mocy umowy o rozbiórkę usługodawca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, jest zobowiązany do realizacji prac rozbiórkowych i – o ile odpady z rozbiórki zawierają złom metalowy – może on odsprzedać taki złom, umowa ta obejmuje odpłatne świadczenie usług, tj. świadczenie prac rozbiórkowych, oraz ponadto odpłatną dostawę towarów, tj. dostawę złomu metalowego, jeżeli nabywca, a mianowicie rzeczony przedsiębiorstwo, przypisuje tej dostawie wartość, którą uwzględnia przy ustalaniu ceny proponowanej za świadczenie prac rozbiórkowych, przy czym jednak wspomniana dostawa podlega opodatkowaniu VAT wyłącznie wówczas, gdy jest ona dokonywana przez podatnika działającego w takim charakterze.

W przedmiocie pytania drugiego

- 49 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 w związku z art. 14 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że gdy na mocy umowy o zakup w celu demontażu nabywca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, dokonuje zakupu towaru przeznaczonego do demontażu i zobowiązuje się pod karą umowną do dokonania rozbiórki i demontażu tego towaru oraz do wywiezienia odpadów z rozbiórki w terminie określonym w umowie, do celów VAT rzeczona umowa obejmuje tylko jedną, czy też dwie transakcje.
- 50 W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że w ramach umowy o zakup w celu demontażu nabywca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, kupuje znajdujące się na terenie zakładu i wznoszące się ponad powierzchnią gruntu budynki i obiekty budowlane, a także maszyny, urządzenia i pozostałe ruchomości oraz zobowiązuje się na mocy umowy pod karą umowną dokonać ich demontażu i wywiezienia odpadów z rozbiórki z pomieszczeń lub terenu zakładu w terminie określonym w umowie. Z postanowienia odsyłającego wynika ponadto, że nabywca dążył do oszacowania z góry kosztów związanych z demontażem, wywozem i stosownym odzyskiwaniem towarów przeznaczonych do demontażu w celu uwzględnienia ich w proponowanej cenie zakupu.
- 51 Bezsporne jest, że w sprawie w postępowaniu głównym umowa taka obejmuje odpłatną dostawę towaru w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 na terytorium państwa członkowskiego, a mianowicie dostawę towaru przeznaczonego do demontażu w zamian za zapłatę ceny zakupu. W takim przypadku mamy do czynienia z transakcją podlegającą opodatkowaniu, pod warunkiem że rzeczona dostawa jest dokonywana „przez podatnika działającego w takim charakterze” w rozumieniu tego przepisu, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.
- 52 Wątpliwości sądu odsyłającego dotyczą zasadniczo tego, czy wspomniana dostawa następuje ponadto w zamian za świadczenie usług, a mianowicie prace związane z demontażem i wywozem odpadów, tak że podstawą opodatkowania tego świadczenia jest jednocześnie cena zapłacona przez klienta, o której mowa w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, oraz omawiane świadczenie.
- 53 W tym względzie wydaje się wynikać z opisu stanu faktycznego przedstawionego w pkt 50 niniejszego wyroku, że nabywca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, oprócz zapłaty ceny zakupu uzgodnionej w umowie w odniesieniu do dostawy towaru przeznaczonego do demontażu jest zobowiązany na mocy tej umowy, pod karą umowną, do demontażu i wywiezienia tego towaru, a także do wywiezienia odpadów z rozbiórki w terminie określonym w umowie. W zakresie, w jakim

nabywca jest zobowiązany do demontażu i wywiezienia tego towaru, a także do wywiezienia odpadów z rozbiórki celem zaspokojenia w szczególności potrzeb sprzedawcy – czego sprawdzenie należy do sądu odsyłającego – mamy do czynienia ze świadczeniem usług w rozumieniu art. 24 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

- 54 Zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 38 niniejszego wyroku w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym świadczenie prac związanych z demontażem i wywozem odpadów następuje za zapłatą, jeżeli nabywca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, przypisuje wartość temu świadczeniu, którą uwzględni on przy ustalaniu proponowanej ceny zakupu jako czynnik obniżający tę cenę, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.
- 55 W świetle rozważań zawartych w pkt 40, 41 i 43 niniejszego wyroku należy zauważyć, że z wnioskiem tym nie stoi w sprzeczności ani okoliczność, że koszty świadczenia prac związanych z demontażem i wywozem odpadów nie zostały uzgodnione między stronami, ani też okoliczność, że sprzedawca nie dysponował wiedzą na temat kwoty kosztów, które podlegają uwzględnieniu przy określaniu proponowanej ceny zakupu.
- 56 W każdym wypadku należy zaznaczyć, że w przypadku, o którym mowa w pkt 54 niniejszego wyroku, możliwe jest określenie wartości świadczenia prac związanych z demontażem i wywozem. W świetle orzecznictwa przytoczonego w pkt 38 niniejszego wyroku wartość ta może być bowiem uznana za odpowiadającą kwocie, jaką nabywca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, bierze pod uwagę jako czynnik obniżający cenę zakupu towaru przeznaczonego do demontażu.
- 57 W konsekwencji w takim przypadku w ramach tej samej umowy następuje wymiana transakcji wzajemnych między nabywcą, a mianowicie przedsiębiorstwem rozbiórkowym, a beneficjentem, a mianowicie dostawcą towaru przeznaczonego do demontażu, przy czym istnieje bezpośredni związek w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 35 niniejszego wyroku między dostawą towaru przeznaczonego do demontażu a świadczeniem prac związanych z demontażem i wywozem.
- 58 W takiej sytuacji podstawę opodatkowania dostawy towaru przeznaczonego do demontażu stanowi zatem cena faktycznie zapłacona przez klienta oraz kwota odpowiadająca czynnikowi przyjętemu przez nabywcę w celu obniżenia proponowanej ceny zakupu.
- 59 Może się jednak okazać, że niekiedy kwota ta nie odzwierciedla rzeczywistości gospodarczej i handlowej, która zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 47 niniejszego wyroku jest podstawowym kryterium przy stosowaniu wspólnego systemu VAT, w którym to przypadku, zgodnie z tym orzecznictwem, do sądu krajowego należało będzie upewnienie się, przy uwzględnieniu wszystkich istotnych okoliczności, czy nie doszło do nadużycia.
- 60 W konsekwencji na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 w związku z art. 14 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że gdy na mocy umowy o zakup w celu demontażu nabywca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, dokonuje zakupu towaru przeznaczonego do demontażu i zobowiązuje się pod karą umowną do dokonania demontażu oraz wywiezienia tego towaru, a także do wywiezienia odpadów w terminie określonym w umowie, rzeczona umowa obejmuje odpłatną dostawę towarów, a mianowicie dostawę towaru przeznaczonego do demontażu, przy czym dostawa ta podlega opodatkowaniu VAT wyłącznie wówczas, gdy jest ona dokonywana przez podatnika działającego w takim charakterze, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego. W zakresie, w jakim nabywca jest zobowiązany do dokonania demontażu oraz wywiezienia towaru, a także wywiezienia odpadów powstałych w wyniku demontażu celem zaspokojenia w szczególności potrzeb sprzedawcy – czego sprawdzenie należy do sądu odsyłającego – rzeczona umowa obejmuje ponadto odpłatne świadczenie usług, tj. świadczenie prac związanych z demontażem i wywozem, jeżeli nabywca ów przypisuje temu świadczeniu wartość, którą uwzględni przy ustalaniu proponowanej ceny jako czynnik obniżający cenę zakupu towaru przeznaczonego do demontażu, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie kosztów

⁶¹ Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziewiąta izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z art. 14 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy na mocy umowy o rozbiórkę usługodawca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, jest zobowiązany do wykonania prac rozbiórkowych i – o ile odpady z rozbiórki zawierają złom metalowy – może odsprzedać taki złom, umowa ta obejmuje odpłatne świadczenie usług, tj. świadczenie prac rozbiórkowych, oraz ponadto odpłatną dostawę towarów, tj. dostawę złomu metalowego, jeżeli nabywca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, przypisuje tej dostawie wartość, którą uwzględnia przy ustalaniu ceny proponowanej za świadczenie prac rozbiórkowych, przy czym jednak wspomniana dostawa podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej wyłącznie wówczas, gdy jest ona dokonywana przez podatnika działającego w takim charakterze.
- 2) Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 w związku z art. 14 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy na mocy umowy o zakup w celu demontażu nabywca, a mianowicie przedsiębiorstwo rozbiórkowe, dokonuje zakupu towaru przeznaczonego do demontażu i zobowiązuje się pod karą umowną do dokonania rozbiórki lub demontażu oraz wywiezienia tego towaru, a także wywiezienia odpadów w terminie określonym w umowie, rzeczona umowa obejmuje odpłatną dostawę towarów, a mianowicie dostawę towaru przeznaczonego do demontażu, przy czym dostawa ta podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej wyłącznie wówczas, gdy jest ona dokonywana przez podatnika działającego w takim charakterze, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego. W zakresie, w jakim nabywca jest zobowiązany do rozbiórki lub demontażu oraz wywiezienia towaru, a także wywiezienia odpadów powstałych w wyniku tego demontażu celem zaspokojenia w szczególności potrzeb sprzedawcy – czego sprawdzenie należy do sądu odsyłającego – umowa ta obejmuje ponadto odpłatne świadczenie usług, tj. świadczenie prac związanych z rozbiórką lub demontażem oraz wywozem, jeżeli nabywca ów przypisuje temu świadczeniu wartość, którą uwzględnia przy ustalaniu proponowanej ceny jako czynnik obniżający cenę zakupu obiektu przeznaczonego do demontażu, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

Podpisy