



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

10 януари 2019 година *

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 2, параграф 1, букви а) и в) — Член 14, параграф 1 — Член 24, параграф 1 — Възмездни сделки — Сделки, чиято насрещна престация се състои отчасти от услуги или стоки — Договор за извършване на разрушителни работи — Договор за покупка с цел демонтиране“

По дело C-410/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Korkein hallinto-oikeus (Върховен административен съд, Финландия) с акт от 30 юни 2017 г., постъпил в Съда на 7 юли 2017 г., в рамките на производство, образувано по жалба на

A Oy,

в присъствието на:

Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö,

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: К. Jürimäe, председател на състав, Е. Juhász и С. Vajda (докладчик), съдии,

генерален адвокат: N. Wahl,

секретар: С. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 юли 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за А Оу, от М. Kallio и Н. Huhtala,
- за финландското правителство, от J. Heliskoski, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от J. Jokubauskaitė и I. Koskinen, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

* Език на производството: фински.

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, параграф 1, букви а) и в), на член 14, параграф 1 и на член 24, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15).
- 2 Запитването е отправено в рамките на производство, образувано по жалба на А Оу относно третирането за целите на данъка върху добавената стойност (ДДС) на сделки, осъществени, от една страна, по договор за извършване на разрушителни работи, предвиждащ задължение за доставчика да извози отпадъците от разрушаването, които — доколкото съдържат метален скрап — съгласно този договор той може да препродаде, и от друга страна, по договор за покупка на стоки с цел демонтиране, включващ задължение за купувача да разруши или да демонтира (наричано по-нататък общо „демонтиране“), както и да извози тези стоки заедно със съответните отпадъци.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112 гласи:
„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:
а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;
[...]
в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.
- 4 Член 14, параграф 1 от тази директива гласи следното:
„Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“.
- 5 Член 24, параграф 1 от посочената директива гласи:
„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки“.
- 6 Според член 73 от същата директива:
„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

7 Член 199, параграф 1, букви а) и г) от Директива 2006/112 предвижда:

„Държавите членки могат да предвидят, че лицето — платец на ДДС, е данъчнозадълженото лице, за което е направена някоя от следните доставки:

а) доставката на строителни работи, включително услуги по ремонта, почистването, поддръжката, изменение и разрушаването във връзка с недвижим имот, както и приемо-предаването на строителни работи, считани за доставка на стоки съгласно член 14, параграф 3;

[...]

г) доставката на използван материал; използван материал, който не може да се използва повторно в същото състояние, скрап, промишлени и непромишлени отпадъци, рециклируеми отпадъци, отчасти обработени отпадъци и някои стоки и услуги, изброени в приложение VI“.

8 Точки 1 и 4 от приложение VI към тази директива, озаглавено „Списък на доставките на стоки и услуги, посочени в член 199, параграф 1, буква г)“, гласят:

„(1) Доставка на отпадъци от черни и цветни метали, скрап и употребявани материали, включително тези от полуфабрикати, получени от преработката, производството и стопяването на черни и цветни метали и техните сплави;

[...]

(4) доставката и някои услуги по обработката, свързани с отпадъци от черни и цветни метали, както и обрезки, скрап, отпадъци и употребявани и рециклируеми материали, състоящи се от стъклени трошки, стъкло, хартия, картон, парцали, кости, кожа, изкуствена кожа, хартия-имитация на пергамент, сурови кожи, сухожилия, усукана връв, шнурове, въжета, кабели, каучук и пластмаса“.

Финландското право

9 Arvonlisäverolaki (1501/1993) (Закон за данъка върху добавената стойност (1501/1993) от 30 декември 1993 г. в редакцията му, приложима към фактите в главното производство (наричан по-нататък „AVL“), който транспонира във финландското право Директива 2006/112, в член 1, първа алинея, точка 1, гласи:

„В съответствие с разпоредбите на този закон с ДДС се облага:

доставката на стоки и услуги, извършвана в рамките на икономическа дейност на територията на Финландия“.

10 Съгласно член 2, първа алинея от AVL при доставка по смисъла на член 1 от този закон задължен да плати ДДС, а именно платец на данъка, е продавачът на стоката или доставчикът на услугата, доколкото не е предвидено друго. Сред разпоредбите, които предвиждат друго, е член 8d от AVL.

11 Този член предвижда, че механизмът за обратно начисляване се прилага по отношение на купувачите на скрап и отпадъци, стига да са търговци, регистрирани по ДДС.

- 12 Съгласно член 17 от AVL „стока“ е всяка материална вещь, включително електрическа енергия, газ, топлинна и хладилна енергия и други подобни енергийни продукти. „Услуга“ е всичко, което не е стока и може да се продава като част от икономическа дейност.
- 13 Съгласно член 18 от AVL „продажба на стоки“ е възмездното прехвърляне на собствеността върху стока, а „доставка на услуга“ е възмездното извършване на услуга или друга дейност.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 14 А е дружество, специализирано в екологични услуги за промишлеността и строителството. То работи за различни сектори на промишлеността, недвижимите имоти и строителството и предоставя екологични услуги във Финландия и Швеция. Неговият предмет на дейност обхваща промишлено, поземлено и сградно обслужване, услуги по разрушаване, както и услуги за рециклиране и преработка на отпадъци.
- 15 В рамките на дейността си А осъществява по силата на договор за извършване на разрушителни работи (наричан по-нататък „договорът за извършване на разрушителни работи“) разрушителни работи за своите клиенти. Условието на този договор се основават на приетите от предприятията в строителния сектор общи условия на договорите за строителни работи. С договора дружеството се задължава да събори сградата на стара фабрика на своя клиент, както и да упражнява функциите на главен изпълнител и изпълнител на строителните услуги и услугата по ръководство на строителството. Съгласно общите условия на договора за строителни работи задълженията на А обхващат също така надлежното извозване и рециклиране на материалите и отпадъците, които следва да бъдат изнесени от обекта.
- 16 Част от материалите и отпадъците представляват метален скрап и отпадъци, посочени в член 8d от AVL, при продажбата на които платец на данъка е купувачът. Част от тях са стоки, които А може да препродаде на предприятия, изкупуващи скрап за преработване. А се стреми да изчисли предварително количеството на тези стоки и тяхната препродажна цена, за да вземе това предвид при определянето на цената в изготвяната оферта за разрушителните работи, така че цената на предложението на клиента договор за извършване на разрушителните работи да бъде възможно най-конкурентна. Прогнозната цена на стоките обаче не се договаря или определя с клиента по договора за извършване на разрушителните работи, а винаги му се предлага обща цена за разрушителните работи.
- 17 Освен това в рамките на дейността си А изкупува от своите клиенти стари машини и уреди и с договор за покупка с цел демонтиране (наричан по-нататък „договорът за покупка с цел демонтиране“) се задължава да ги разруши или демонтира (задължение, наричано по-нататък общо „демантиране“) и да ги извози извън работните помещения или обекта на клиента, както и да извози съответните отпадъци съгласно уредените в договора условия. Пример за такъв вид договор е договорът за покупката на определени сгради, които се намират на територията на една фабрика. Договорът предвижда, че А закупува намиращите се на територията сгради и съоръжения до основите, както и машините, уредите и останалото обзавеждане, и че самостоятелно демонтира и изнася закупените от него стоки.
- 18 Като се има предвид видът на закупените стоки, става ясно, че тяхното демонтиране, извозване и надлежно рециклиране, както и извозването на съответните отпадъци са свързани с разноски за А, които то се стреми да оцени предварително и да вземе предвид при формирането на предлаганата от него цена като фактор, който намалява покупната цена. Страните по договора обаче не обсъждат тези разноски при своите преговори и не посочват в него стойността им; в нито един момент не е налице намерение този размер да стига до знанието на продавача.

- 19 А иска от данъчната администрация задължителни указания относно изчисляването на размера на ДДС, дължим по договора за извършване на разрушителни работи, когато предоставя услуги по разрушаване, и по договора за покупка с цел демонтиране, когато купува метален скрап и отпадъци.
- 20 Със задължителни указания от 11 юни 2015 г. за периода от 11 юни 2015 г. до 31 декември 2016 г. данъчната администрация, от една страна, установява, че по договора за извършване на разрушителни работи А трябва да се разглежда като лице, което извършва за клиента си услуга по разрушаване и купува от него метален скрап. Затова според тази администрация А трябва да плати ДДС както за услугата, която предоставя на клиента си, така и съгласно механизма за обратно начисляване за металния скрап, който купува от него.
- 21 От друга страна, в същите задължителни указания данъчната администрация установява, че що се отнася до договора за покупка с цел демонтиране, А се разглежда като лице, което доставя на клиента си услуга по разрушаване и купува от него метален скрап. Затова според данъчната администрация А трябва да плати ДДС както за услугата, която предоставя на клиента си, така и съгласно механизма за обратно начисляване за металния скрап, който купува от него.
- 22 В нито един от двата случая, по които дава задължителни указания, данъчната администрация не се произнася по въпроса за определянето на цената на насрещната престация.
- 23 А обжалва задължителните указания от 11 юни 2015 г. пред Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки, Финландия).
- 24 С решение от 16 декември 2015 г. този съд отхвърля жалбата. Той приема, че при договора за извършване на разрушителни работи и при договора за покупка с цел демонтиране А трябва да се разглежда като сключило с клиента си бартерна сделка, при която предоставя услуги по разрушаване и купува металния скрап, и следователно то е длъжно да плати ДДС както за услугата, предоставяна на клиента, така и за закупения от него метален скрап.
- 25 А подава жалба срещу решението на Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд, Хелзинки) пред Korkein hallinto-oikeus (Върховен административен съд, Финландия).
- 26 Запитващата юрисдикция счита, че при договора за извършване на разрушителни работи А извършва възмездна доставка на услуга, а при договора за покупка с цел демонтиране то получава възмездна доставка на стока. Така според тази юрисдикция в главното производство се спори по това дали в първия случай А получава и възмездна доставка на стока, а във втория случай дали то извършва и възмездна доставка на услуга. Запитващата юрисдикция уточнява, че според А посочените договори не могат да бъдат квалифицирани като договори за бартер, тъй като според това дружество при договора за извършване на разрушителни работи металният скрап не е насрещна престация за услугата по разрушаване и при договора за покупка с цел демонтиране услугата по разрушаване не е насрещна престация за покупката на металния скрап, тъй като не е налице пряка връзка между доставката на услуга или на съответната стока и получената насрещна престация.
- 27 При тези обстоятелства Korkein hallinto-oikeus (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Трябва ли член 2, параграф 1, буква в) във връзка с член 24, параграф 1 от Директива [2006/112] да се тълкува в смисъл, че разрушителните работи, извършвани от предприятие, чийто предмет на дейност включва извършването на разрушителни работи, обхващат една-единствена сделка, ако съгласно условията на договора си с възложителя това

предприятие е длъжно да извози отпадъците от разрушаването и — доколкото тези отпадъци съдържат метален скрап — има право да препродаде металния скрап на предприятия, които изкупуват скрап за преработване?

Обратно, трябва ли с оглед на член 2, параграф 1, буква а) във връзка с член 14, параграф 1 от Директива [2006/112] такъв договор за извършване на разрушителни работи да се тълкува в смисъл, че обхваща две сделки, а именно, от една страна, доставката на услугата на предприятието за разрушителни работи в полза на възложителя на тези работи и от друга страна, покупката от страна на предприятието за разрушителни работи на подлежащия на препродажба метален скрап от възложителя на разрушителните работи?

Има ли в случая значение, че при определянето на цената за разрушителните работи предприятието за разрушителни работи отчита като намаляващ цената фактор обстоятелството, че може да реализира приходи от оползотворяването на отпадъците от разрушаването?

Има ли в случая значение, че количеството и стойността на подлежащите на оползотворяване отпадъци от разрушаването не са уговорени в договора, нито пък е уговорено те впоследствие да бъдат съобщени на възложителя на разрушителните работи, както и че количеството и стойността на отпадъците от разрушаването стават известни едва когато предприятието за разрушителни работи препродаде тези отпадъци?

- 2) Когато предприятие, чийто предмет на дейност включва извършването на разрушителни работи, се съгласи в договора си със собственика на разрушавания обект да купи този обект, както и да го разруши в договорно определения срок и да извози отпадъците от разрушаването, като в противен случай дължи неустойка, трябва ли член 2, параграф 1, буква а) във връзка с член 14, параграф 1 от Директива [2006/112] да се тълкува в смисъл, че това е една-единствена сделка, която обхваща продажбата на стоки от собственика на разрушавания обект в полза на предприятието за разрушителни работи?

Обратно, трябва ли с оглед на член 2, параграф 1, буква в) във връзка с член 24, параграф 1 от Директива [2006/112] такъв договор да се тълкува в смисъл, че обхваща две сделки, а именно, от една страна, продажбата на стоки от собственика на разрушавания обект в полза на предприятието за разрушителни работи и от друга страна, доставката на услугата по разрушаване от страна на предприятието за разрушителни работи в полза на продавача на стоките?

Има ли в случая значение, че при определянето на цената в офертата си за покупка на стоките предприятието за разрушителни работи отчита като намаляващ цената фактор разноските, които ще трябва да направи във връзка с демонтирането и извозването на стоките?

Има ли значение, че продавачът на стоките знае, че разноските на предприятието за разрушителни работи във връзка с демонтирането и извозването на стоките се отчитат като фактор, намаляващ цената на тези стоки, като се има предвид, че страните не се договарят относно тези разноси, а прогнозната или действителната стойност на разноските в нито един момент не се съобщава на продавача на стоките?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 28 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали, когато по договор за извършване на разрушителни работи доставчикът, а именно дружество за разрушителни работи, трябва да извърши разрушителни работи и — доколкото отпадъците от разрушаването съдържат метален скрап — има право да препродаде металния скрап, член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112 във връзка с член 14, параграф 1 и член 24, параграф 1 от нея трябва да се тълкува в смисъл, че за целите на ДДС този договор включва само една сделка, или обратно, че включва две сделки.
- 29 Следва веднага да се посочи, че съгласно член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112 подлежат на облагане с ДДС съответно „възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“, и „доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.
- 30 В това отношение член 14, параграф 1 от Директива 2006/112 определя доставката на стоки като „прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“, докато член 24, параграф 1 от тази директива определя като доставка на услуги като „всяка сделка, която не представлява доставка на стоки“.
- 31 Освен това от практиката на Съда следва, че „възмездната“ доставка на стоки или на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112 предполага единствено съществуване на пряка връзка между доставката на стоки или на услуги и реално получена от данъчнозадълженото лице насрещна престация. Подобна пряка връзка е налице, когато между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (вж. в този смисъл решение от 26 септември 2013 г., Сребряннъй век, С-283/12, EU:C:2013:599, т. 37 и цитираната съдебна практика).
- 32 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че с договора за извършване на разрушителни работи доставчикът, а именно дружество за разрушителни работи, се задължава да достави услуги по разрушаване, включващи също надлежното извозване и рециклиране на материалите, които следва да бъдат изнесени от обекта, и на отпадъците срещу заплащане на цена от клиента. Също от акта за преюдициално запитване е видно, че доставчикът се стреми да оцени предварително количеството материали и отпадъци, които трябва да бъдат извозени, както и цената, по която после може да ги препродаде, за да вземе предвид това при определянето на цената на услугите по разрушаване. От акта за преюдициално запитване по-нататък следва, че по силата на посочения договор, доколкото отпадъците от разрушаването съдържат метален скрап, доставчикът може да го препродаде на предприятия, които изкупуват метален скрап за преработване.
- 33 В главното производство е безспорно, че дружеството за разрушителни работи доставя на своите клиенти, срещу възнаграждение, услуги по разрушаване на територията на държава членка и следователно извършва възмездна доставка на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112.

- 34 По същество въпросите на запитващата юрисдикция са относно това дали тази доставка на услуги освен това е извършена срещу доставка на стоки — а именно доставката на годния за преработване метален скрап, който се съдържа в отпадъците и употребяваните материали — така че облагаемата основа на посочената доставка на услуги се състои както от платената от клиента цена, така и от тази доставка на скрап.
- 35 В това отношение от практиката на Съда следва, че насрещната престация при доставка на услуги може да се състои в доставка на стоки и да представлява нейната данъчна основа по смисъла на член 73 от Директива 2006/112, при условие обаче че е налице пряка връзка между доставката на услуги и доставката на стоки и че стойността на последната може да получи парично изражение (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2012 г., *Orfeu*, C-549/11, EU:C:2012:832, т. 36 и цитираната съдебна практика). Същото се отнася и за случая, в който е извършена доставка на услуги срещу друга доставка на услуги, при положение че са изпълнени същите тези условия (вж. в този смисъл решение от 26 септември 2013 г., *Серебрянный век*, C-283/12, EU:C:2013:599, т. 38 и цитираната съдебна практика).
- 36 От същата съдебна практика следва, че договорите за бартер, в които насрещната престация поначало е в натура, и сделките с парична насрещна престация представляват две еднакви положения от икономическа и търговска гледна точка (решение от 26 септември 2013 г., *Серебрянный век*, C-283/12, EU:C:2013:599, т. 39 и цитираната съдебна практика).
- 37 В настоящия случай от описанието на фактите по главното производство в точка 32 от настоящото решение е видно, че доставчикът, а именно дружество за разрушителни работи, освен че получава парично възнаграждение от клиента си, за да достави услуги по разрушаване, придобива по силата на договора за извършване на разрушителни работи и неговия годен за преработване метален скрап, който същото дружество след това може да препродаде. Следователно в това положение е налице доставка на стоки по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 2006/112.
- 38 Що се отнася до това дали тази доставка е извършена „възмездно“ по смисъла на член 2, параграф 1 буква а) от тази директива, от постоянната съдебна практика следва, че насрещната престация, която служи за данъчна основа на една сделка, представлява субективна стойност. Ако тази стойност не е договорена между страните сума пари, за да бъде субективна, тя трябва да представлява стойността, която получателят на услугите, които са насрещната престация за доставката на стоки, приписва на очакваните от него услуги, и да съответства на сумата, която той е готов да изразходва за доставката (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2012 г., *Orfeu*, C-549/11, EU:C:2012:832, т. 44 и 45 и цитираната съдебна практика).
- 39 Следователно в положение като разглежданото в главното производство доставката на годен за преработване метален скрап се извършва срещу насрещна престация, ако купувачът, а именно дружество за разрушителни работи, приписва на тази доставка стойност, която взема предвид при определянето на цената, предложена за доставката на услугите по разрушаване, което запитващата юрисдикция следва да провери.
- 40 Този извод не се опровергава от обстоятелството, че количеството и стойността на металния скрап, които могат да съдържат отпадъците от разрушаване, не са уговорени в договора за извършване на разрушителни работи.
- 41 Всъщност от практиката на Съда е видно, че евентуалните технически трудности при определянето на размера на насрещната престация не могат сами по себе си да обосноват извода, че не е налице насрещна престация (вж. по аналогия решение от 14 юли 1998 г. *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, т. 31).

- 42 Така или иначе следва да се отбележи, че в случая, описан в точка 39 от настоящото решение, е възможно да се определи стойността на доставката на годен за преработване метален скрап. С оглед на съдебната практика, цитирана в точка 38 от настоящото решение, трябва да се приеме, че тази стойност отговаря на размера на намалението, което доставчикът прави в цената за доставката на услугите по разрушаване.
- 43 Изводът в точка 39 от настоящото решение не може да бъде опроверган и от обстоятелството, че получателят на услугата по разрушаване не знае точно на каква стойност е оценил доставчикът на услугата годния за преработване метален скрап (вж. по аналогия решение от 14 юли 1998 г. *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, т. 49).
- 44 Следователно в такъв случай в рамките на един и същ договор доставчикът и неговият клиент сключват помежду си сделки, така че между доставката на услугите по разрушаване и доставката на годния за преработване метален скрап е налице пряка връзка по смисъла на съдебната практика, посочена в точка 35 от настоящото решение.
- 45 Що се отнася до въпроса дали разглежданата в главното производство доставка на годен за преработване метален скрап представлява облагаема сделка, следва да се уточни, че съгласно член 2, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112 възмездната доставка на стоки се облага с ДДС само при условие че се извършва от „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“, което запитващата юрисдикция следва да провери.
- 46 В такъв случай облагаемата основа на доставката на услуги, за която е сключен договор за извършване на разрушителни работи като разглеждания в главното производство, ще се състои от действително платената от клиента цена и от стойността, която доставчикът приписва на годния за преработване метален скрап, както е отразена в размера на намалението на начислената цена на услугата.
- 47 Понякога обаче може да се окаже, че тази стойност не отразява действителното икономическо и търговско положение, което според практиката на Съда все пак представлява основен критерий за прилагането на общата система на ДДС. В такъв случай националната юрисдикция ще трябва да се увери, като вземе предвид всички релевантни обстоятелства, че не е налице злоупотреба (вж. в този смисъл решение от 20 юни 2013 г. *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, т. 39, 46 и 52).
- 48 Следователно на първия въпрос следва да се отговори, че член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112 във връзка с член 14, параграф 1 и член 24, параграф 1 от нея трябва да се тълкува в смисъл, че когато по договор за извършване на разрушителни работи доставчикът, а именно дружество за разрушителни работи, трябва да извърши разрушителни работи и — доколкото отпадъците от разрушаването съдържат метален скрап — има право да препродаде металния скрап, този договор включва възмездна доставка на услуги, а именно доставката на услуги по разрушаване, и освен това възмездна доставка на стоки, а именно доставката на металния скрап, ако купувачът, а именно това дружество, приписва на доставката на стоката стойност, която взема предвид при определянето на цената, предложена за доставката на услугите по разрушаване; тази доставка на стоки се облага с ДДС само при условие че се извършва от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

По втория въпрос

- 49 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали, когато по договор за покупка с цел демонтиране купувачът, а именно дружество за разрушителни работи, купи дадена стока за демонтиране и се съгласи да я демонтира и извози, като освен това извози съответните отпадъци в договорно определения срок, тъй като в противен случай дължи

неустойка, член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112 във връзка с член 14, параграф 1 и член 24, параграф 1 от нея трябва да се тълкува в смисъл, че за целите на ДДС този договор включва само една сделка, или обратно, че включва две сделки.

- 50 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че с договора за покупка с цел демонтиране купувачът, а именно дружество за разрушителни работи, купува намиращите се на територията на една фабрика стари сгради и съоръжения до основите, както и машините, уредите и останалото обзавеждане, които по силата на договора той трябва в определен срок да демонтира и да извози, както и да извози съответните отпадъци от работните помещения или от територията на фабриката, като в противен случай дължи неустойка. Освен това от акта за преюдициално запитване е видно, че купувачът се стреми да оцени предварително разноските за демонтирането, извозването и надлежното рециклиране на стоките за демонтиране, за ги да вземе предвид в предложената покупна цена.
- 51 В главното производство е безспорно, че такъв договор включва възмездна доставка на стока по смисъла на член 2, параграф 1 буква а) от Директива 2006/112 на територията на държава членка, а именно доставката на стока, която се демонтира срещу заплащане на покупна цена. При условие че тази доставка е извършена от „данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“, по смисъла на посочената разпоредба, което запитващата юрисдикция следва да провери, в този случай става въпрос за облагаема сделка.
- 52 По същество въпросите на запитващата юрисдикция са относно това дали посочената доставка на стоки е освен това извършена срещу доставка на услуги, а именно услугите по демонтиране и извозване, така че облагаемата основа на тази доставка на стоки се състои едновременно от покупната цена, посочена в предходната точка, и от посочената доставка на услуги.
- 53 В това отношение от описанието на фактите в точка 50 от настоящото решение, изглежда, е видно, че купувачът, а именно дружество за разрушителни работи, освен да плати покупната цена, уговорена в договора за доставка на стоката за демонтиране, по силата на този договор е длъжен в определен срок да демонтира и да извози тази стока, както и да извози съответните отпадъци, като в противен случай дължи неустойка. Доколкото купувачът е длъжен да демонтира и да извози тази стока, както и да извози съответните отпадъци, с което отговаря конкретно на нуждите на продавача и което запитващата юрисдикция следва да провери, в този случай е налице доставка на услуги по смисъла на член 24, параграф 1 от Директива 2006/112.
- 54 В съответствие със съдебната практика, посочена в точка 38 от настоящото решение, в положение като разглежданото в главното производство услугата по демонтиране и извозване се доставя срещу насрещна престация, ако купувачът, а именно дружество за разрушителни работи, приписва на тази доставка стойност, която взема предвид при предложената от него покупна цена като фактор, който намалява тази цена, което запитващата юрисдикция следва да провери.
- 55 Предвид съображенията в точки 40, 41 и 43 от настоящото решение следва да се уточни, че този извод не е опроверган нито от обстоятелството, че разноските за услугата по демонтиране и извозване не са били договорени между страните, нито от обстоятелството, че продавачът не знае какъв е размерът на разноските, взети предвид при определянето на предложената покупна цена.
- 56 Така или иначе в случая, посочен в точка 54 от настоящото решение, е възможно да се определи стойността на доставката на услугата по демонтиране и извозване. Всъщност, като се има предвид съдебната практика, посочена в точка 38 от настоящото решение, трябва да се приеме, че тази стойност отговаря на размера, който купувачът, а именно дружество за разрушителни работи, взема предвид като фактор, с който намалява покупната цена на стоката за демонтиране.

- 57 Следователно в такъв случай купувачът, а именно дружество за разрушителни работи, и получателят, а именно доставчикът на стоката за демонтиране, сключват помежду си сделки в рамките на един и същ договор, така че между доставката на стоката за демонтиране и доставката на услугата по демонтиране и извозване е налице пряка връзка по смисъла на съдебната практика, цитирана в точка 35 от настоящото решение.
- 58 Ето защо в такъв случай облагаемата основа на доставката на стоката за демонтиране ще се състои от действително платената за покупката на тази стока цена, както от размер, съответстващ на фактора, приложен от купувача за намаляване на предложената покупна цена.
- 59 Понякога обаче може да се окаже, че този размер не отразява действителното икономическо и търговско положение, което според практиката на Съда, цитирана в точка 47 от настоящото решение, все пак представлява основен критерий за прилагането на общата система на ДДС; съгласно същата съдебна практика в този случай националната юрисдикция следва да се увери, като вземе предвид всички релевантни обстоятелства, че не е налице злоупотреба.
- 60 Следователно на втория въпрос трябва да се отговори, че член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112 във връзка с член 14, параграф 1 и член 24, параграф 1 от нея трябва да се тълкува в смисъл, че когато по договор за покупка с цел демонтиране купувачът, а именно дружество за разрушителни работи, купи дадена стока за демонтиране и се съгласи да я демонтира и да я извози, както и да извози отпадъците в договорно определения срок, като в противен случай дължи неустойка, този договор включва възмездна доставка на стоки, а именно доставката на стока за демонтиране; тази доставка на стоки се облага с ДДС само при условие че се извършва от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, което запитващата юрисдикция следва да провери. Доколкото купувачът е длъжен да демонтира и да извози тази стока, както и да извози съответните отпадъци, с което отговаря конкретно на нуждите на продавача и което запитващата юрисдикция следва да провери, този договор освен това включва и възмездна доставка на услуги, а именно доставката на услуги по демонтиране и извозване, ако купувачът приписва на тази доставка на услуги стойност, която той взема предвид при предложената от него цена като фактор, който намалява покупната цена на стоката за демонтиране, което запитващата юрисдикция следва да провери.

По съдебните разноски

- 61 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (девети състав) реши:

- 1) Член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност във връзка с член 14, параграф 1 и член 24, параграф 1 от нея трябва да се тълкува в смисъл, че когато по договор за извършване на разрушителни работи доставчикът, а именно дружество за разрушителни работи, трябва да извърши разрушителни работи и — доколкото отпадъците от разрушаването съдържат метален скрап — има право да препродаде металния скрап, този договор включва възмездна доставка на услуги, а именно доставката на услуги по разрушаване, и освен това възмездна доставка на стоки, а именно доставката на металния скрап, ако купувачът, а именно това дружество, приписва на доставката на стоката стойност, която взема предвид при

определянето на цената, предложена за доставката на услугите по разрушаване; тази доставка на стоки се облага с данък върху добавената стойност само при условие че се извършва от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

- 2) Член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112 във връзка с член 14, параграф 1 и член 24, параграф 1 от нея трябва да се тълкува в смисъл, че когато по договор за покупка с цел демонтиране купувачът, а именно дружество за разрушителни работи, купи дадена стока за демонтиране и се съгласи да я разруши или демонтира и да я извози, както и да извози отпадъците в договорно определения срок, като в противен случай дължи неустойка, този договор включва възмездна доставка на стоки, а именно доставката на стока за демонтиране; тази доставка на стоки се облага с данък върху добавената стойност само при условие че се извършва от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, което запитващата юрисдикция следва да провери. Доколкото купувачът е длъжен да разруши или демонтира и да извози тази стока, както и да извози съответните отпадъци, с което отговаря конкретно на нуждите на продавача и което запитващата юрисдикция следва да провери, този договор освен това включва и възмездна доставка на услуги, а именно доставката на услуги по разрушаване или демонтиране и по извозване, ако купувачът приписва на тази доставка на услуги стойност, която той взема предвид при предложената от него цена като фактор, който намалява покупната цена на стоката за демонтиране, което запитващата юрисдикция следва да провери.

Подписи