



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

10. januar 2019*

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra a) og c) – artikel 14, stk. 1 – artikel 24, stk. 1 – transaktioner mod vederlag – transaktioner i tilfælde, hvor modværdien delvist udgøres af ydelser eller varer – nedrivningskontrakt – købskontrakt for demontering«

I sag C-410/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Finland) ved afgørelse af 30. juni 2017, indgået til Domstolen den 7. juli 2017, i sag anlagt af

A Oy,

procesdeltager:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, K. Jürimäe, og dommerne E. Juhász og C. Vajda (refererende dommer),

generaladvokat: N. Wahl,

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. juli 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- A Oy ved M. Kallio og H. Huhtala,
- den finske regering ved J. Heliskoski, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og I. Koskinen, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

* Processprog: finsk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra a) og c), artikel 14, stk. 1, og artikel 24, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag anlagt af A Oy vedrørende behandlingen med henblik på merværdiafgift (moms) af transaktioner for det første foretaget i henhold til en nedrivningskontrakt, der fastsætter tjenesteyderens forpligtelse til bortskaffelse af nedrivningsaffald, som for så vidt dette affald indeholder metalskrot i henhold til denne kontrakt kan videresælges af sidstnævnte, og for det andet i henhold til en købskontrakt for demontering, som indeholder erhververens forpligtelse til nedrivning eller demontering (herefter samlet »demontering«) og bortskaffelse af disse genstande samt bortskaffelse af det heraf fremkomne affald.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112 bestemmer:
»Følgende transaktioner er momsplichtige:
a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab
[...]
c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«
- 4 Dette direktivs artikel 14, stk. 1, har følgende ordlyd:
»Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«
- 5 Nævnte direktivs artikel 24, stk. 1, bestemmer:
»Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.«
- 6 Samme direktivs artikel 73 har følgende ordlyd:
»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

7 Artikel 199, stk. 1, litra a) og d), i direktiv 2006/112 fastsætter:

»Medlemsstaterne kan fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i følgende transaktioner:

- a) bygningsarbejde, herunder reparation, rengøring, vedligeholdelse, ombygnings- og nedrivningsarbejde i forbindelse med fast ejendom samt aflevering af byggearbejde, der anses som levering af varer jf. artikel 14, stk. 3

[...]

- d) levering af brugt materiale, også brugt materiale, som ikke kan genanvendes i uforandret stand, skrot, industriaffald og andet affald, genbrugsaffald, delvis forarbejdet affald og visse varer og ydelser opført i bilag VI.«

8 Punkt 1 og 4 i bilag VI til dette direktiv med overskriften »Liste over levering af varer og ydelser, jf. artikel 199, stk. 1, litra d)« har følgende ordlyd:

- »1) levering af jernholdigt og ikke-jernholdigt affald, skrot og brugte materialer, herunder af halvfabrikata stammende fra forarbejdning, fremstilling eller udsmeltning af jernholdige eller ikke-jernholdige metaller eller legeringer heraf

[...]

- 4) levering af jernholdigt og ikke-jernholdigt affald samt afklip, skrot, affald og brugte materialer samt genbrugsmateriale bestående af glasaffald, glas, papir, pap og karton, klude, ben, læder, kunstlæder, pergament, rå huder og skind, sener, sejl garn, reb og tovværk, kabler, gummi og plast samt visse hertil knyttede forarbejdningsydelser«.

Finsk ret

9 Arvonlisäverolaki (1501/1993) (lov om merværdiafgift (1501/1993)) af 30. december 1993, i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »AVL«), hvorved direktiv 2006/112 er blevet gennemført i finsk ret, bestemmer i § 1, stk. 1, nr. 1:

»Der opkræves moms til staten efter bestemmelserne i denne lov:

af salg af varer og ydelser foretaget i Finland som led i erhvervsvirksomhed.«

10 Forpligtet til at betale moms, dvs. den afgiftspligtige person, er i henhold til AVL's § 2, stk. 1, sælgeren af en vare eller leverandøren af en ydelse, medmindre andet er fastsat. Herunder bl.a. i AVL's § 8d.

11 Sidstnævnte bestemmelse fastsætter, at ordningen for omvendt betalingspligt finder anvendelse på købere af metalskrot og affald, når der er tale om en erhvervsdrivende, der er registreret i registret over momspligtige personer.

12 I henhold til AVL's § 17 forstås ved en »vare« et materielt gode samt elektricitet, gas, varme- og køleenergi og ethvert sammenligneligt energiprodukt. Ved »ydelse« forstås alt andet end en vare, som kan sælges i forbindelse med en økonomisk virksomhed.

13 I henhold til AVL's § 18 forstås ved »salg af varer« overdragelse mod vederlag af retten til som ejer at råde over en vare, og ved »salg af ydelser« forstås udførelse mod vederlag af en ydelse eller en anden tjeneste.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 14 A er et selskab, der er specialiseret i miljøydelser til industrien og byggebranchen. Selskabet arbejder for forskellige industrigrene, ejendoms- og byggebranchen og udfører miljøydelser i Finland og Sverige. Selskabets aktivitetsområder omfatter industri- og ejendomsydelser, nedrivningsydelser samt genbrugs- og affaldshåndteringsydelser.
- 15 I forbindelse med sin virksomhed udfører A i henhold til en nedrivningskontrakt (herefter »nedrivningskontrakten«) nedrivningsydelser for sine kunder. Kontraktens vilkår beror på byggebranchens fælles almindelige kontraktbetingelser for byggeydelser. I henhold til denne type kontrakt forpligter dette selskab sig til at nedrive sin kundes gamle fabriksbygninger samt at påtage sig opgaven som hovedentreprenør og ansvarlig entreprenør for byggepladsydelser og byggeledelse. Ifølge de almindelige kontraktbetingelser for byggeydelser omfatter A's pligter også korrekt bortskaffelse og korrekt håndtering af nedrivningsmateriale og affald.
- 16 En del af materialet og affaldet udgøres af metalskrot og affald som omhandlet i AVL's § 8d, ved salget af hvilke afgiftspligten påhviler erhververen. En del af genstandene er genstande, som A kan videresælge til virksomheder, som opkøber genbrugsskrot. A bestræber sig på at skønne mængden af disse genstande og den forventede pris for disse på forhånd og tager for prisfastsættelsen højde for den i forbindelse med udarbejdelsen af tilbuddet på nedrivningen, således at kunden kan tilbydes den mest konkurrencedygtige pris for disse arbejder. Den skønnede pris for de nævnte genstande forhandles eller fastsættes imidlertid ikke efter samråd med kunden i forbindelse med nedrivningskontrakten, idet kunden altid tilbydes en samlet pris for nedrivningsarbejdet.
- 17 I forbindelse med sin virksomhed køber A desuden gamle maskiner og udstyr af sine kunder, som A i henhold til en købskontrakt for demontering (herefter »købskontrakten for demontering«) er forpligtet til at nedrive eller demontere (herefter samlet »demontere«) og fjerne fra den pågældende kundes driftslokaler eller driftsområde samt bortskaffe det heraf fremkomne affald i henhold til de betingelser, der er fastsat i kontrakten. Et eksempel på denne type kontrakt er en kontrakt vedrørende køb af bestemte bygninger, der befinder sig på et fabriksområde. Denne kontrakt fastsætter, at A køber bygninger og anlæg på grunden ned til terrænhøjde samt maskiner, udstyr og øvrigt inventar og demonterer og sælger selv de købte genstande.
- 18 Henset til arten af de købte genstande giver demonteringen, bortskaffelsen og den korrekte håndtering af disse genstande samt bortskaffelsen af det heraf fremkomne affald anledning til udgifter for A, som selskabet forsøger at skønne på forhånd og tage hensyn til i den tilbudte pris som en faktor, der reducerer købsprisen. Kontraktens parter drøfter imidlertid hverken disse udgifter i deres forhandlinger eller fastsætter et beløb herfor i kontrakten, idet det på intet tidspunkt er hensigten, at dette beløb skal komme sælger til kendskab.
- 19 A ansøgte skatte- og afgiftsmyndigheden om bindende svar med hensyn til beregning af den moms, som skal betales i forbindelse med nedrivningskontrakten for udførelse af nedrivningsarbejder og i forbindelse med købskontrakten for demontering for køb af metalskrot og affald.
- 20 Ved bindende svar af 11. juni 2015 vedrørende perioden fra den 11. juni 2015 til den 31. december 2016 anførte skatte- og afgiftsmyndigheden for det første, at A i forbindelse med en nedrivningskontrakt skulle anses for sælger af en nedrivningsydelse til sin kunde og for køber af metalskrot af denne. Denne myndighed konkluderede heraf, at A skulle betale moms af den ydelse, som selskabet leverer til sin kunde, og, i forbindelse med ordningen for omvendt betalingspligt, af det metalskrot, som selskabet køber af denne kunde.

- 21 I samme bindende svar anførte skatte- og afgiftsmyndigheden for det andet, at A med hensyn til købskontrakten for demontering anses for at udføre en nedrivningsydelse for sin kunde og for at købe metalskrot af denne. Denne myndighed konkluderede heraf, at A skulle betale moms af den ydelse, som selskabet leverer til sin kunde, og, i forbindelse med ordningen for omvendt betalingspligt, af det metalskrot, som selskabet køber af denne kunde.
- 22 I ingen af de to tilfælde, der er omhandlet i det bindende svar, har skatte- og afgiftsmyndigheden taget stilling til prisfastsættelsen af modværdien.
- 23 A indbragte dette bindende svar af 11. juni 2015 for Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsinki, Finland).
- 24 Ved dom af 16. december 2015 gav denne ret ikke A medhold i sagen. Den fandt, at A, både i tilfældet med nedrivningskontrakten og i tilfældet med købskontrakten for demontering, skulle anses for at indgå en byttehandel med sin kunde, hvor A leverer en nedrivningsydelse og køber metalskrot og følgelig er pligtig at betale moms af både den ydelse, der er leveret til kunden, og af det metalskrot, som A har købt af denne.
- 25 A appellerede dommen fra Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsinki) til Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Finland).
- 26 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at A i tilfældet med nedrivningskontrakten leverer en ydelse mod vederlag, og at A i tilfældet med købskontrakten for demontering erhverver en vare mod vederlag. Tvisten i hovedsagen vedrører således spørgsmålet, om A i det første tilfælde ligeledes mod vederlag erhverver en vare, og om selskabet i det andet tilfælde ligeledes mod vederlag leverer en ydelse. Den forelæggende ret har præciseret, at A har bestridt kvalificeringen af de nævnte kontrakter som byttehandler med den begrundelse, at metalskrottet ifølge dette selskab i tilfældet med nedrivningskontrakten ikke udgør en modværdi for nedrivningsydelsen, og at nedrivningsydelsen i tilfældet med købskontrakten for demontering ikke udgør en modværdi for køb af metalskrot, idet der ikke består en direkte sammenhæng mellem levering af ydelser eller levering af den pågældende vare og den modtagne modværdi.
- 27 På denne baggrund har Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal artikel 2, stk. 1, litra c), sammenholdt med artikel 24, stk. 1, i [direktiv 2006/112], fortolkes således, at nedrivningsarbejde, som udføres af en virksomhed, som beskæftiger sig med nedrivningsarbejde, kun omfatter en transaktion, når nedrivningsvirksomheden i henhold til betingelserne i kontrakten mellem denne og bestilleren er forpligtet til at bortkøre nedrivningsaffaldet og – såfremt nedrivningsaffaldet indeholder metalskrot – kan videresælge metalskrottet til virksomheder, som opkøber [genbrugs]skrot?
- Eller skal en sådan kontrakt om nedrivningsarbejde under hensyntagen til artikel 2, stk. 1, litra a), sammenholdt med artikel 14, stk. 1, i [direktiv 2006/112], fortolkes således, at den omfatter to transaktioner, nemlig for det første udførelse af nedrivningsvirksomhedens tjenesteydelse for bestilleren af nedrivningsarbejdet og for det andet nedrivningsvirksomhedens køb af metalskrottet af bestilleren af nedrivningsarbejdet med henblik på videresalg?
- Er det i denne forbindelse af betydning, at nedrivningsvirksomheden ved fastsættelsen af prisen for nedrivningsarbejdet tager hensyn til som en prisreducerende faktor, at den har mulighed for også at opnå indtægter ved salget af nedrivningsaffald?

Er det i denne forbindelse af betydning, at mængden og værdien af det anvendelige nedrivningsaffald ikke er aftalt i kontrakten om nedrivningsarbejdet, og det heller ikke er aftalt, at de senere skal meddeles bestilleren af nedrivningsarbejdet, og at nedrivningsaffaldets mængde og værdi først viser sig, når nedrivningsvirksomheden sælger det videre?

- 2) Skal artikel 2, stk. 1, litra a), sammenholdt med artikel 14, stk. 1, i [direktiv 2006/112], i et tilfælde, hvor en virksomhed, som beskæftiger sig med at udføre nedrivningsarbejde, med ejeren af et nedrivningsobjekt i en kontrakt aftaler, at nedrivningsvirksomheden køber nedrivningsobjektet, forpligter sig til at nedrive objektet og bortkøre nedrivningsaffaldet inden for en i kontrakten fastsat periode under trussel om en konventionalbod, fortolkes således, at der er tale om én enkelt transaktion, som omfatter nedrivningsobjektets ejers salg af genstande til nedrivningsvirksomheden?

Eller skal en sådan kontrakt under hensyntagen til artikel 2, stk. 1, litra c), sammenholdt med artikel 24, stk. 1, i [direktiv 2006/112], fortolkes således, at den omfatter to transaktioner, nemlig for det første nedrivningsobjektets ejers salg af genstande til nedrivningsvirksomheden og for det andet den nedrivningstjenesteydelse, som nedrivningsvirksomheden leverer til sælgeren af genstandene?

Er det i denne forbindelse af betydning, at nedrivningsvirksomheden ved fastsættelsen af prisen i sit købstilbud som en prisreducerende faktor tager hensyn til, at den har udgifter til demontering og bortkørsel af genstandene?

Er det af betydning, at sælgeren af genstandene er bevidst om, at der som en prisreducerende faktor tages hensyn til de udgifter, som nedrivningsvirksomheden har til demontering og bortkørsel af genstandene, i betragtning af den omstændighed, at der ikke indgås aftale mellem parterne om disse udgifter, og at disse udgifters skønnede eller faktiske størrelse på intet tidspunkt skal meddeles sælgeren af genstandene?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 28 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112, sammenholdt med dette direktivs artikel 14, stk. 1, og artikel 24, stk. 1, skal fortolkes således, at når tjenesteyderen, dvs. nedrivningsvirksomheden, i henhold til en nedrivningskontrakt er forpligtet til at udføre nedrivningsarbejder og, for så vidt som nedrivningsaffaldet indeholder metalskrot, kan videresælge dette metalskrot, omfatter denne kontrakt da én enkelt transaktion eller to transaktioner, som skal pålægges moms.
- 29 Det bemærkes indledningsvis, at i henhold til artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112 er henholdsvis »levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, og »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, momspligtige.
- 30 Artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112 definerer i denne henseende levering af varer som »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«, mens dette direktivs artikel 24, stk. 1, definerer levering af ydelser som »enhver transaktion, der ikke er en levering af varer«.

- 31 Det fremgår endvidere af Domstolens praksis, at en levering af varer eller en levering af ydelser, der foretages »mod vederlag« som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112, udelukkende forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem leveringen af varer eller leveringen af ydelser og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget. En sådan direkte sammenhæng foreligger, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (jf. i denne retning dom af 26.9.2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).
- 32 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at tjenesteyderen, dvs. nedrivningsvirksomheden, i medfør af en nedrivningskontrakt forpligter sig til at udføre nedrivningsarbejder, der ligeledes omfatter korrekt bortskaffelse og korrekt behandling af nedrivningsmateriale og affald mod kundens betaling af en pris herfor. Det fremgår ligeledes af forelæggelsesafgørelsen, at tjenesteyderen, på forhånd forsøger at vurdere mængden af det materiale og affald, der skal bortskaffes, samt den senere videresalgspris herfor, for at tage hensyn hertil ved fastsættelse af prisen for nedrivningsarbejderne. Det fremgår i øvrigt af forelæggelsesafgørelsen, at for så vidt som nedrivningsaffaldet indeholder metalskrot kan tjenesteyderen i medfør af nævnte kontrakt videresælge dette metalskrot til virksomheder, som opkøber genbrugsskrot.
- 33 Det er i hovedsagen ubestridt, at nedrivningsvirksomheden mod vederlag udfører nedrivningsarbejder for sine kunder på en medlemsstats område og foretager følgelig en levering af ydelser mod vederlag som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.
- 34 De spørgsmål, som den forelæggende ret har rejst, vedrører nærmere bestemt spørgsmålet om, hvorvidt denne ydelse i øvrigt udveksles med en levering af varer, dvs. leveringen af det metalskrot, der kan genanvendes og er indeholdt i affaldet af de brugte materialer, således at afgiftsgrundlaget for nævnte ydelse på én gang udgøres af den pris, som kunden betaler, og af denne levering.
- 35 Det fremgår i denne henseende af Domstolens praksis, at modværdien for en levering af tjenesteydelser kan bestå i en levering af varer og udgøre afgiftsgrundlaget for denne i henhold til momsdirektivets artikel 73, dog på betingelse af, at der er en direkte sammenhæng mellem leveringen af tjenesteydelserne og leveringen af varerne, og at sidstnævntes værdi kan opgøres i penge (jf. i denne retning dom af 19.12.2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis). Det samme gør sig gældende, når en levering af tjenesteydelser udveksles med en anden levering af tjenesteydelser, forudsat at samme betingelser er opfyldt (jf. i denne retning dom af 26.9.2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).
- 36 Det følger af samme retspraksis, at aftaler om byttehandler, hvor modværdien pr. definition består af en naturalydelse, og transaktioner, hvor modværdien består af penge, ud fra et økonomisk og kommercielt synspunkt er identiske (dom af 26.9.2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).
- 37 I den foreliggende sag følger det af beskrivelsen i nærværende doms præmis 32 af hovedsagens faktiske omstændigheder, at tjenesteyderen, dvs. nedrivningsvirksomheden, ud over at modtage en pengemæssig aflønning fra sin kunde for udførelse af nedrivningsarbejder i medfør af nedrivningskontrakten af sidstnævnte erhverver det metalskrot, der kan genanvendes, som tjenesteyderen derefter kan videresælge. I denne situation foreligger der følgelig en levering af varer som omhandlet i artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112.
- 38 Med hensyn til, om denne levering foretages »mod vederlag« som omhandlet i dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra a), fremgår det af fast retspraksis, at den modværdi, der udgør afgiftsgrundlaget for en transaktion, udgør den subjektive værdi. Hvis denne værdi ikke er et pengebeløb, som parterne er blevet enige om, må den for at være subjektiv være lig med den værdi, som modtageren af de tjenesteydelser, der udgør modværdien for leveringen af varer, tillægger de tjenesteydelser, han

efterspørger, og svare til det beløb, som han er villig til at betale for at opnå tjenesteydelsen (jf. i denne retning dom af 19.12.2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, præmis 44 og 45 og den deri nævnte retspraksis).

- 39 Det følger heraf, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede foretages leveringen af det metalskrot, der kan genanvendes, mod vederlag, hvis erhververen, dvs. nedrivningsvirksomheden, ansætter denne levering til en værdi, som denne erhverver tager i betragtning ved fastsættelsen af den tilbudte pris for udførelse af nedrivningsarbejderne, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve.
- 40 Den omstændighed, at mængden og værdien af det metalskrot, som måtte forekomme i nedrivningsaffaldet, ikke er blevet aftalt i nedrivningskontrakten, er ikke til hinder for denne konklusion.
- 41 Det fremgår således af Domstolens praksis, at eventuelle tekniske vanskeligheder ved at opgøre vederlaget ikke i sig selv kan føre til, at det må antages, at der ikke foreligger et vederlag (jf. analogt dom af 14.7.1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, præmis 31).
- 42 Det skal under alle omstændigheder bemærkes, at det i det i nærværende doms præmis 39 nævnte tilfælde er muligt at fastsætte værdien af leveringen af det metalskrot, der kan genanvendes. Henset til den i nærværende doms præmis 38 nævnte retspraksis skal denne værdi være således, at den svarer til størrelsen af den nedsættelse af prisen for levering af nedrivningsarbejderne, som tjenesteyderen foretager.
- 43 Den omstændighed, at modtageren af nedrivningsydelsen ikke kender den nøjagtige værdi af det metalskrot, der kan genanvendes, således som vurderet af tjenesteyderen, kan heller ikke være til hinder for konklusionen i nærværende doms præmis 39 (jf. analogt dom af 14.7.1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, præmis 49).
- 44 I et sådant tilfælde sker der følgelig inden for rammerne af samme kontrakt en udveksling af gensidige transaktioner mellem tjenesteyderen og dennes kunde, således at der som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 35, er en direkte sammenhæng mellem leveringen af nedrivningsarbejderne og leveringen af det metalskrot, der kan genanvendes.
- 45 Med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt leveringen af det metalskrot, der kan genanvendes som det i hovedsagen omhandlede, udgør en afgiftspligtig transaktion, skal det præciseres, at i henhold til artikel 2, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112 er en levering af varer mod vederlag kun momspligtig, såfremt den foretages »af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.
- 46 I et sådant tilfælde udgøres afgiftsgrundlaget for leveringen af ydelser, som er omfattet af en nedrivningskontrakt som den i hovedsagen omhandlede, af den pris, som kunden faktisk betaler, og af den værdi, som fastsættes af tjenesteyderen af det metalskrot, der kan genanvendes, som den afspejles i nedsættelsen af den for leveringen fakturerede pris.
- 47 Det kan imidlertid undertiden vise sig, at denne værdi ikke afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed, som ifølge Domstolens praksis ikke desto mindre udgør et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem. Det tilkommer i et sådant tilfælde den nationale ret under hensyntagen til samtlige relevante omstændigheder at sikre, at der ikke foreligger misbrug (jf. i denne retning dom af 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 39, 46 og 52).

- 48 Følgelig skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112, sammenholdt med dette direktivs artikel 14, stk. 1, og artikel 24, stk. 1, skal fortolkes således, at når tjenesteyderen, dvs. nedrivningsvirksomheden, i henhold til en nedrivningskontrakt er forpligtet til at udføre nedrivningsarbejder og, for så vidt som nedrivningsaffaldet indeholder metalskrot, kan videresælge dette metalskrot, da omfatter denne kontrakt en levering af ydelser mod vederlag, dvs. udførelsen af nedrivningsarbejderne, og desuden en levering af varer mod vederlag, dvs. leveringen af nævnte metalskrot, hvis erhververen, dvs. denne virksomhed, ansætter denne levering til en værdi, som denne erhverver tager i betragtning ved fastsættelsen af den tilbudte pris for udførelse af nedrivningsarbejderne, idet nævnte levering kun er momsplichtig, såfremt den foretages af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.

Det andet spørgsmål

- 49 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112, sammenholdt med dette direktivs artikel 14, stk. 1, og artikel 24, stk. 1, skal fortolkes således, at når erhververen, dvs. nedrivningsvirksomheden, i medfør af en nedrivningskontrakt køber en vare til demontering og forpligter sig til under varsel om pålæg af konventionalbod at demontere og bortskaffe denne vare samt at bortskaffe det heraf fremkomne affald inden for en i kontrakten fastsat frist, omfatter denne kontrakt da én enkelt transaktion eller to transaktioner, som skal pålægges moms.
- 50 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at erhververen, dvs. nedrivningsvirksomheden, som led i en kontrakt om køb til demontering køber gamle bygninger og anlæg over terrænhøjden, der befinder sig på et fabriksområde, samt maskiner, udstyr og øvrigt inventar, som denne erhverver i henhold til kontrakten, er forpligtet til at demontere og bortskaffe samt inden for en fastsat frist at fjerne det heraf fremkomne affald fra lokalerne eller fabriksområdet under varsel om pålæg af konventionalbod. Det fremgår i øvrigt af forelæggelsesafgørelsen, at erhververen på forhånd forsøger at vurdere udgifterne i forbindelse med demontering, bortskaffelse og den korrekte behandling af genstande til demontering for at tage hensyn hertil i den tilbudte købspris.
- 51 Det er i hovedsagen ubestridt, at en sådan kontrakt omfatter levering af en vare mod vederlag som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112 på en medlemsstats område, dvs. leveringen af en vare til demontering mod betaling af en købspris. På betingelse af, at denne levering foretages »af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« som omhandlet i denne bestemmelse – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve – er der i en sådan situation tale om en afgiftspligtig transaktion.
- 52 De spørgsmål, som den forelæggende ret har rejst, vedrører nærmere bestemt spørgsmålet om, hvorvidt denne levering i øvrigt udveksles med en levering af ydelser, dvs. demontering- og bortskaffelsesarbejderne, således at afgiftsgrundlaget for denne samme levering på én gang udgøres af den købspris, som er nævnt i ovennævnte præmis i nærværende dom, og af denne levering af ydelser.
- 53 I denne henseende synes det at følge af beskrivelsen i nærværende doms præmis 50 af de faktiske omstændigheder, at erhververen, dvs. nedrivningsvirksomheden, ud over at betale den købspris, der er aftalt i kontrakten om levering af en vare til demontering, i medfør af denne kontrakt er forpligtet til inden for en fastsat frist at demontere og bortskaffe denne vare samt at bortskaffe det heraf fremkomne affald under varsel om pålæg af konventionalbod. For så vidt som erhververen er forpligtet til at demontere og bortskaffe denne vare samt at bortskaffe det heraf fremkomne affald, som specifikt opfylder sælgers behov, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, foreligger der i denne situation en levering af ydelser som omhandlet i artikel 24, stk. 1, i direktiv 2006/112.

- 54 I henhold til den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 38, leveres udførelsen af demonterings- og bortskaffelsesarbejderne i en situation som den i hovedsagen omhandlede mod vederlag, hvis erhververen, dvs. nedrivningsvirksomheden, ansætter denne levering af en ydelse til en værdi, som denne erhverver tager i betragtning ved fastsættelsen af den tilbudte købspris som en faktor, der reducerer denne pris, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve.
- 55 Henset til de betragtninger, der er anført i nærværende doms præmis 40, 41 og 43, skal det præciseres, at hverken den omstændighed, at udgifterne ved udførelsen af demonterings- og bortskaffelsesarbejderne ikke er blevet aftalt mellem parterne, eller den omstændighed, at sælgeren ikke kender størrelsen af de udgifter, der tages i betragtning ved fastsættelse af den tilbudte købspris, er til hinder for denne konklusion.
- 56 I det tilfælde, der er nævnt i nærværende doms præmis 54, er det under alle omstændigheder muligt at fastsætte værdien af udførelsen af demonterings- og bortskaffelsesarbejderne. Henset til den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 38, skal denne værdi nemlig være således, at den svarer til det beløb, som erhververen, dvs. nedrivningsvirksomheden, tager i betragtning som en faktor, der reducerer købsprisen for varen til demontering.
- 57 I et sådant tilfælde sker der følgelig inden for rammerne af samme kontrakt en udveksling af gensidige transaktioner mellem erhververen, dvs. nedrivningsvirksomheden, og modtageren, dvs. leverandøren af varen til demontering, således at der som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 35, er en direkte sammenhæng mellem leveringen af varen til demontering og udførelsen af demonterings- og bortskaffelsesarbejderne.
- 58 I et sådant tilfælde udgøres afgiftsgrundlaget for leveringen af en vare til demontering derfor af den pris, som faktisk betales for køb af denne vare, og af det beløb, der svarer til den faktor, som erhververen har anvendt for at reducere den tilbudte købspris.
- 59 Det kan imidlertid undertiden vise sig, at dette beløb ikke afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed, som, ifølge den i nærværende doms præmis 47 nævnte retspraksis, ikke desto mindre udgør et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, i hvilket tilfælde det ifølge denne retspraksis tilkommer den nationale ret under hensyntagen til samtlige relevante omstændigheder at sikre, at der ikke foreligger misbrug.
- 60 Følgelig skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112, sammenholdt med dette direktivs artikel 14, stk. 1, og artikel 24, stk. 1, skal fortolkes således, at når erhververen, dvs. nedrivningsvirksomheden, i medfør af en nedrivningskontrakt køber en vare til demontering og forpligter sig til under varsel om pålæg af konventionalbod at demontere og bortskaffe denne vare samt at bortskaffe det heraf fremkomne affald inden for en i kontrakten fastsat frist, da omfatter denne kontrakt en levering af varer mod vederlag, dvs. leveringen af en vare til demontering, idet denne levering kun er momspligtig, såfremt den foretages af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve. For så vidt som erhververen er forpligtet til at demontere og bortskaffe denne vare samt at bortskaffe det heraf fremkomne affald, som specifikt opfylder sælgers behov, da omfatter denne kontrakt desuden en levering af ydelser mod vederlag, dvs. udførelsen af demonterings- og bortskaffelsesarbejderne, hvis denne erhverver ansætter denne levering af en ydelse til en værdi, som denne erhverver tager i betragtning ved fastsættelsen af den tilbudte pris som en faktor, der reducerer købsprisen for varen til demontering, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve.

Sagsomkostninger

- ⁶¹ Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Niende Afdeling) for ret:

- 1) Artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med dette direktivs artikel 14, stk. 1, og artikel 24, stk. 1, skal fortolkes således, at når tjenesteyderen, dvs. nedrivningsvirksomheden, i henhold til en nedrivningskontrakt er forpligtet til at udføre nedrivningsarbejder og, for så vidt som nedrivningsaffaldet indeholder metalskrot, kan videresælge dette metalskrot, da omfatter denne kontrakt en levering af ydelser mod vederlag, dvs. udførelsen af nedrivningsarbejderne, og desuden en levering af varer mod vederlag, dvs. leveringen af nævnte metalskrot, hvis erhververen, dvs. denne virksomhed, ansætter denne levering til en værdi, som denne erhverver tager i betragtning ved fastsættelsen af den tilbudte pris for udførelse af nedrivningsarbejderne, idet nævnte levering kun er merværdiafgiftspligtig, såfremt den foretages af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.
- 2) Artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112, sammenholdt med dette direktivs artikel 14, stk. 1, og artikel 24, stk. 1, skal fortolkes således, at når erhververen, dvs. nedrivningsvirksomheden, i medfør af en nedrivningskontrakt køber en vare til demontering og forpligter sig til under varsel om pålæg af konventionalbod at demontere og bortskaffe denne vare samt at bortskaffe det heraf fremkomne affald inden for en i kontrakten fastsat frist, da omfatter denne kontrakt en levering af varer mod vederlag, dvs. leveringen af en vare til demontering, idet denne levering kun er momspligtig, såfremt den foretages af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve. For så vidt som erhververen er forpligtet til at demontere og bortskaffe denne vare samt at bortskaffe det heraf fremkomne affald, som specifikt opfylder sælgers behov, da omfatter denne kontrakt desuden en levering af ydelser mod vederlag, dvs. udførelsen af nedrivnings- eller demonterings- og bortskaffelsesarbejderne, hvis denne erhverver ansætter denne levering af en ydelse til en værdi, som denne erhverver tager i betragtning ved fastsættelsen af den tilbudte pris som en faktor, der reducerer købsprisen for varen til demontering, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve.

Underskrifter