

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 10 januari 2019 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 a och c – Artikel 14.1 – Artikel 24.1 – Transaktioner som sker mot ersättning – Transaktioner i fall där ersättningen delvis utgörs av tjänster eller av varor – Rivningsavtal – Avtal om köp av varor för demontering”

I mål C-410/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Finland) genom beslut av den 30 juni 2017, som inkom till domstolen den 7 juli 2017, i ett mål som anhängiggjorts av

A Oy,

ytterligare deltagare i rättegången:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Jürimäe samt domarna E. Juhász och C. Vajda (referent),

generaladvokat: N. Wahl,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 juli 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- A Oy, genom M. Kallio och H. Huhtala,
- Finlands regering, genom J. Heliskoski, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och I. Koskinen, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 a och c, 14.1 och 24.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål som anhängiggjorts av A Oy angående den mervärdesskattemässiga behandlingen av transaktioner som utförts dels enligt ett rivningsavtal, enligt vilket tjänsteleverantören är skyldig att bortskaffa rivningsavfall, som, om det innehåller metallskrot, tjänsteleverantören enligt nämnda avtal får sälja vidare, dels enligt ett avtal om köp av varor för demontering, enligt vilket köparen är skyldig att riva eller demontera (nedan gemensamt kallat demontera) och bortskaffa nämnda varor samt att bortskaffa det avfall som uppkommer till följd av detta.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 a och c i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

4 I artikel 14.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

5 I artikel 24.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”

6 I artikel 73 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

7 I artikel 199.1 a och d i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får för följande leveranser eller tillhandahållanden föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs.

a) Tillhandahållande av byggtjänster, inbegripet reparations-, rengörings-, underhålls-, ombyggnads- och rivningstjänster avseende fast egendom, samt överlämnande av byggnadsarbeten som betraktas som leverans av varor enligt artikel 14.3.

...

d) Leverans av använt material, använt material som inte kan återanvändas i befintligt tillstånd, skrot, industriavfall och annat avfall, avfall för återvinning och delvis bearbetat avfall samt leverans av vissa varor och tillhandahållande av vissa tjänster, enligt förteckningen i bilaga VI.”

8 Punkterna 1 och 4 i bilaga VI till direktiv 2006/112, med rubriken ”Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som avses i artikel 199.1 d”, har följande lydelse:

”1) Leveranser av järnhaltigt och icke-järnhaltigt avfall, skrot och använt material, inbegripet leveranser av halvfabrikat från bearbetning, framställning eller smältning av järnmetaller och icke-järnmetaller samt legeringar av dessa.

...

4) Leverans av och vissa bearbetningstjänster förbundna med järnhaltigt och icke-järnhaltigt avfall av järnmetaller och icke-järnmetaller samt avklipp, skrot, avfall, använt material och material för återanvändning bestående av glasavfall, glas, papper, papp och kartong, lump, ben, läder, konstläder, pergament, oberedda hudar och skinn, senor, surrningsgarn, tågvirke, gummi och plast.”

Finländsk rätt

9 I 1 § 1 mom. 1 punkten mervärdesskattelagen (1501/1993) av den 30 december 1993, i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, genom vilken direktiv 2006/112 har införlivats med finländsk rätt, föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall enligt denna lag betalas till staten:

på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland.”

10 Enligt 2 § 1 mom. mervärdesskattelagen är den som sålt varorna eller tjänsterna skyldig att betala mervärdesskatt (*skattskyldig*) på sådan försäljning som nämns i 1 §, om inte något annat föreskrivs i bland annat 8 d § i samma lag.

11 I den sistnämnda bestämmelsen anges att omvänd skattskyldighet gäller vid försäljning av skrot och avfall, om köparen är en näringsidkare som har förts in i registret över mervärdesskattskyldiga.

12 Enligt 17 § mervärdesskattelagen avses med vara materiella föremål samt elektricitet, gas, värme, kyla och andra med dem jämförbara energinyttigheter. Med tjänst avses allt annat som kan säljas i form av rörelse.

13 Enligt 18 § i mervärdesskattelagen avses med försäljning av vara överlåtelse av äganderätten till en vara mot vederlag. Med försäljning av tjänst avses utförande eller annan överlåtelse av en tjänst mot vederlag.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 A är ett bolag som är specialiserat på miljötjänster för industrin och byggbranschen. A bedriver verksamhet för olika industrigrenar som är verksamma i fastighets- och byggbranschen och tillhandahåller miljötjänster i Finland och Sverige. Till bolagets verksamhetsområden hör

industri-, mark- och byggtjänster, rivningstjänster samt tjänster avseende återvinning och hantering av avfall.

15 Bolaget tillhandahåller rivningstjänster åt sina kunder enligt ett rivningsavtal (nedan kallat rivningsavtalet). Avtalsvillkoren grundas på de allmänna avtalsvillkor för byggtjänster som gemensamt har fastställts av företagen inom byggbranschen. Enligt rivningsavtalet åtar sig A att riva en gammal fabrik tillhörande en kund samt att överta uppgiften som generalentreprenör och ansvarigt bolag för tjänsterna på byggplatsen och projektledningen. Enligt de allmänna avtalsbestämmelserna för byggtjänster omfattar bolagets åtaganden även lämpligt bortskaffande och lämplig hantering av material som ska transporteras bort och av avfall.

16 En del av materialet och avfallet utgörs av sådana varor som anges i 8 d § mervärdesskattelagen, för vilka köparen är skattskyldig vid en försäljning. Det rör sig delvis om varor som A kan sälja vidare till företag som köper upp återvinningsbart metallskrot. A försöker att i förväg uppskatta mängden varor samt det pris till vilket de kan komma att säljas vidare och beaktar detta när bolaget fastställer priset vid upprättandet av anbudet för rivningsarbetena, för att det pris som kunden erbjuds för rivningsavtalet ska vara så konkurrenskraftigt som möjligt. Det uppskattade priset på varorna diskuteras eller fastställs emellertid inte med kunden i samband med rivningsavtalet, utan kunden erbjuds alltid ett totalpris för rivningsarbetena.

17 A:s verksamhet består dessutom i att köpa gamla maskiner och apparater från sina kunder, som bolaget enligt ett avtal om köp av varor för demontering är skyldigt att demolera eller demontera (nedan gemensamt kallat demontera) samt bortskaffa från kundens lokaler eller anläggningar. Bolaget är även skyldigt att i enlighet med de villkor som anges i avtalet bortskaffa det avfall som uppstår till följd av detta. Ett exempel på denna typ av avtal är ett avtal om köp av vissa byggnader på ett fabriksområde. I det avtalet anges att A förvärvar byggnader och anläggningar ovan mark på området samt maskiner, apparater och annan lös egendom och att bolaget självt demonterar och borttransporterar de varor som det har köpt.

18 De varor som A köper är av sådant slag att demontering, bortskaffande och hantering, på lämpligt sätt, av dem medför kostnader för bolaget, som det försöker att uppskatta i förväg och beakta som en prisnedsättande faktor när det fastställer priset i sitt anbud. Avtalsparterna diskuterar emellertid inte dessa kostnader vid sina förhandlingar och kostnadernas storlek fastställs inte heller i avtalet, eftersom syftet inte vid någon tidpunkt är att säljaren ska få kännedom om detta belopp.

19 A begärde ett förhandsavgörande från skatteförvaltningen angående beräkningen av den mervärdesskatt som i samband med rivningsavtalet skulle utgå på tillhandahållandet av rivningstjänsterna och av den mervärdesskatt som i samband med avtalet om köp av varor för demontering skulle utgå på inköpet av metallskrot och metallavfall.

20 I förhandsavgörande av den 11 juni 2015, avseende perioden 11 juni 2015–31 december 2016, fann skatteförvaltningen för det första att med avseende på rivningsavtal ska A anses tillhandahålla rivningstjänster till och köpa metallskrot från sina kunder. Skatteförvaltningen slog således fast att A ska betala mervärdesskatt avseende de tjänster som bolaget tillhandahåller kunderna samt avseende det metallskrot som det köper av dem (omvänd skattskyldighet)

21 Skatteförvaltningen fann för det andra att med avseende på avtalet om köp av varor för demontering ska A anses tillhandahålla rivningstjänster till och köpa metallskrot från sina kunder. Skatteförvaltningen slog således fast att A ska betala mervärdesskatt avseende de tjänster som bolaget tillhandahåller kunderna samt avseende det metallskrot som det köper av dem (omvänd skattskyldighet)

22 I inget av de fall som omfattades av förhandsavgörandet tog skatteförvaltningen ställning till prissättningen av motprestationen.

23 A överklagade förhandsavgörandet av den 11 juni 2015 till Helsingfors förvaltningsdomstol (Finland).

24 Den domstolen ogillade överklagandet genom dom av den 16 december 2015. Den fann att både med avseende på rivningsavtalet och avtalet om köp av varor för demontering ska A anses ingå ett bytesavtal med kunden, enligt vilket bolaget tillhandahåller rivningstjänster och köper metallskrot. Bolaget är följaktligen skyldigt att betala mervärdesskatt både avseende tjänsten som tillhandahålls kunden och avseende det metallskrot som det köper från kunden.

25 A har överklagat domen från Helsingfors förvaltningsdomstol till den hänskjutande domstolen, Högsta förvaltningsdomstolen (Finland).

26 Högsta förvaltningsdomstolen har i begäran om förhandsavgörande angett bland annat följande. Med avseende på rivningsavtalet ska A anses tillhandahålla en tjänst mot vederlag och med avseende på avtalet om köp av varor för demontering ska bolaget anses köpa en vara mot vederlag. Målet avser således frågan huruvida A i det första fallet också ska anses köpa en vara mot vederlag och huruvida bolaget i det andra fallet också ska anses tillhandahålla en tjänst mot vederlag. A har i målet bestritt att de aktuella avtalen ska anses utgöra bytesavtal. Bolaget anser nämligen att med avseende på rivningsavtalet utgör metallskrotet inte vederlag för rivningstjänsten och med avseende på avtalet om köp av varor för demontering utgör rivningstjänsten inte vederlag för köpet av metallskrotet, eftersom det inte finns ett direkt samband mellan det aktuella tjänstetillhandahållandet eller den aktuella leveransen av varor och det vederlag som erhålls.

27 Mot denna bakgrund har Högsta förvaltningsdomstolen beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

"1) Ska led c i artikel 2.1 i [direktiv 2006/112] när det läses tillsammans med artikel 24.1 i samma direktiv, tolkas så att ett rivningsarbete som på entreprenad utförs av ett bolag som har sådan verksamhet som sin rörelse ska betraktas som en enda affärstransaktion, om enligt villkoren i avtalet mellan bolaget och beställaren bolaget har skyldighet att transportera bort rivningsavfallet och bolaget kan sälja i rivningsavfallet eventuellt ingående metallskrot vidare till företag som köper skrot för återvinning?

Eller ska ett sådant avtal om rivningsarbete som det ovan nämnda med hänsyn till bestämmelsen i led a i artikel 2.1 i [direktiv 2006/112], när det läses tillsammans med bestämmelsen i artikel 14.1 i direktivet, tolkas så att avtalet omfattar två affärstransaktioner, det vill säga å ena sidan bolagets försäljning till beställaren av en tjänst innefattande rivningsarbete och å andra sidan bolagets inköp från beställaren av metallskrot, som bolaget sedan kan sälja vidare?

Har det betydelse för saken att bolaget vid prissättningen av rivningsarbetet som en prisnedsättande faktor beaktar att bolaget har möjlighet att få intäkter också genom att återvinna rivningsavfallet?

Har det betydelse för saken att i avtalet om rivningsarbetet inte har avtalats något om det återvinningsbara rivningsavfallets mängd eller värde och att det inte heller har avtalats att beställaren av rivningsarbetet senare ska informeras om detta, och har det betydelse att man får klarhet i rivningsavfallets mängd och värde först när bolaget som utfört rivningsarbetet säljer det vidare?

2) Ska led a i artikel 2.1. i [direktiv 2006/112], när den läses tillsammans med artikel 14.1 i direktivet, tolkas så att det är fråga om en enda avtalstransaktion, som innefattar försäljning av rivningsobjektet som en vara från ägaren av objektet till ett bolag som på entreprenad utför rivningsarbete som sin rörelse, om bolaget ingår ett avtal med ägaren om att köpa rivningsobjektet, riva det och föra bort rivningsavfallet inom en i avtalet överenskommen tid och vid hot om avtalsvite?

Eller ska ett sådant avtal som det ovan nämnda med hänsyn till bestämmelsen i led c i artikel 2.1 i [direktiv 2006/112], när den läses tillsammans med bestämmelsen i artikel 24.1 i direktivet, tolkas så att avtalet omfattar två affärstransaktioner, det vill säga försäljning av en vara som ägaren av rivningsobjektet säljer till det bolag som utför rivningsarbetet och å andra sidan en rivningstjänst som samma bolag utför åt säljaren av varan?

Har det betydelse för saken att bolaget vid prissättningen av sitt köpeanbud på varan som en prisnedsättande faktor beaktar sina kostnader för rivningen av varan och transporten av den från platsen?

Har det betydelse för saken att säljaren av varan är medveten om att de kostnader som bolaget har för rivningen av varan och transporten av den från platsen beaktas som en prisnedsättande faktor, när parterna inte avtalar något om dessa kostnader och det inte är meningen att säljaren av varan i något skede ska få veta vilket belopp dessa kostnader beräknas uppgå till eller slutligen uppgår till?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

28 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 a och c i direktiv 2006/112, jämförd med artikel 14.1 och artikel 24.1 i det direktivet, ska tolkas på så sätt att det i ett fall där tjänsteleverantören, som är ett rivningsbolag, enligt ett rivningsavtal är skyldig att utföra rivningsarbeten och, i den mån rivningsavfallet innehåller metallskrot, får sälja metallskrotet vidare, ska anses att nämnda avtal innefattar en enda transaktion eller två transaktioner i mervärdesskattehänseende.

29 Domstolen påpekar inledningsvis att enligt artikel 2.1 a och c i direktivet ska "[l]everans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap" respektive "[t]illhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap" vara föremål för mervärdesskatt.

30 I det avseendet kan det konstateras att leverans av varor i artikel 14.1 i direktiv 2006/112 definieras som "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar", medan tillhandahållande av tjänster i artikel 24.1 i direktivet definieras som "varje transaktion som inte utgör leverans av varor".

31 Vidare följer det av domstolens praxis att den enda förutsättningen för att det ska anses vara fråga om en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som sker "mot ersättning", i den mening som avses i artikel 2.1, a och c i direktiv 2006/112, är att det finns ett direkt samband mellan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna och ett vederlag som faktiskt erhålls av den beskattningsbara personen. Det är fråga om ett sådant direkt samband om det mellan tjänsteleverantören och mottagaren av tjänsten föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör

det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

32 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att tjänsteleverantören, som är ett rivningsbolag, enligt ett rivningsavtal är skyldig att tillhandahålla rivningstjänster, vilka även innefattar bortskaffande och lämplig hantering av det material som ska transporteras bort och av avfall mot att kunden betalar ett pris. Det framgår även av beslutet om hänskjutande att nämnda tjänsteleverantör försöker att i förväg uppskatta mängden material och avfall som ska bortskaffas samt det pris till vilket det kan komma att säljas vidare, för att kunna beakta detta vid fastställandet av priset för rivningsarbetena. Vidare framgår det av beslutet om hänskjutande att rivningsavtalet stadgar att i den mån rivningsavfallet innehåller metallskrot, får tjänsteleverantören sälja detta skrot vidare till företag som köper upp återvinningsbart metallskrot.

33 Det är i det nationella målet utrett att rivningsbolaget, mot ersättning, tillhandahåller sina kunder rivningstjänster inom en medlemsstats territorium och att detta bolag därmed tillhandahåller tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2006/112.

34 Den hänskjutande domstolens frågor avser i allt väsentligt huruvida detta tillhandahållande dessutom sker i utbyte mot en leverans av varor, närmare bestämt leveransen av återvinningsbart metallskrot som finns i avfallet och i det använda materialet, vilket innebär att beskattningsunderlaget för tillhandahållandet ska anses utgöras både av det pris som kunden betalar och av nämnda leverans.

35 I det avseendet följer det av domstolens praxis att vederlaget för ett tillhandahållande av tjänster kan bestå i en leverans av varor och utgöra beskattningsunderlaget för nämnda tillhandahållande, i den mening som avses i artikel 73 i direktiv 2006/112, dock under förutsättning att det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet av tjänster och leveransen av varor samt att värdet på leveransen kan mätas i pengar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, punkt 36 och där angiven rättspraxis). Detsamma gäller när en leverans av varor sker i utbyte mot ett tillhandahållande av tjänster, under förutsättning att nyss nämnda villkor är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

36 Det följer av denna rättspraxis att bytesavtal, i vilka ersättningen per definition är in natura, och transaktioner där ersättningen består av pengar utgör två identiska situationer från ekonomisk och affärsmässig synpunkt (dom av den 26 september 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

37 I förevarande fall framgår det av beskrivningen av de faktiska omständigheterna i det nationella målet som anges i punkt 32 ovan att tjänsteleverantören, som är ett rivningsbolag, förutom att erhålla ersättning i pengar från sin kund för tillhandahållandet av rivningstjänsterna även köper, enligt rivningsavtalet, återvinningsbart metallskrot av kunden som bolaget sedan kan sälja vidare. Det är därmed i det nyss nämnda fallet fråga om en leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 2006/112.

38 När det gäller frågan huruvida denna leverans sker "mot ersättning" i den mening som avses i artikel 2.1 a i direktiv 2006/112, följer det av fast rättspraxis att den ersättning som fungerar som beskattningsunderlag för en transaktion utgör ett subjektivt värde. Om värdet inte består i en mellan parterna avtalad summa pengar ska det – för att vara subjektivt – vara det värde som mottagaren i en transaktion om tillhandahållande av tjänster, där tjänsterna utgör ersättning för leveransen av varor, tillskriver de tjänster som mottagaren efterfrågar och motsvara den summa

pengar som denne är beredd att betala för dem (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, punkterna 44 och 45 och där angiven rättspraxis).

39 Härav följer att i en situation som den som är aktuell i det nationella målet ska leveransen av återvinningsbart metallskrot anses ske mot ersättning, om köparen, som är ett rivningsbolag, tillskriver denna leverans ett värde som bolaget beaktar när det fastställer priset i anbudet avseende tillhandahållandet av rivningstjänsterna, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

40 Den omständigheten att det metallskrot som rivningsavfallet kan innehålla inte har kvantifierats och åsatts ett värde i rivningsavtalet föranleder inte någon annan bedömning.

41 Det framgår nämligen av domstolens praxis att eventuella tekniska svårigheter vid bestämningen av vederlagets storlek inte innebär att det inte ska anses föreligga något vederlag (se, analogt, dom av den 14 juli 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, punkt 31).

42 I alla händelser kan det konstateras att det i det fall som anges i punkt 39 ovan är möjligt att bestämma värdet av leveransen av återvinningsbart metallskrot. Mot bakgrund av den rättspraxis som nämns i punkt 38 ovan ska detta värde anses motsvara storleken på tjänsteleverantörens minskning av priset för att tillhandahålla rivningstjänsterna.

43 Någon annan bedömning än den som görs i punkt 39 ovan föranleds inte heller av den omständigheten att mottagaren av rivningstjänsterna inte känner till det exakta värdet av det återvinningsbara metallskrotet, såsom detta uppskattats av tjänsteleverantören (se, analogt, dom av den 14 juli 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, punkt 49).

44 I ett sådant fall sker således ett utbyte av ömsesidiga transaktioner, inom ramen för ett och samma avtal, mellan tjänsteleverantören och kunden, vilket innebär att det föreligger ett direkt samband, i den mening som avses i den rättspraxis som nämns i punkt 35 ovan, mellan tillhandahållandet av rivningstjänsterna och leveransen av återvinningsbart metallskrot.

45 Vad beträffar frågan huruvida den i det nationella målet aktuella leveransen av återvinningsbart metallskrot utgör en skattepliktig transaktion, ska det påpekas att det följer av artikel 2.1 a i direktiv 2006/112 att en leverans av varor mot ersättning endast är mervärdesskattepliktig om den görs ”av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap”, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

46 I ett sådant fall skulle beskattningsunderlaget för ett tillhandahållande av tjänster enligt ett rivningsavtal som det som är aktuellt i det nationella målet utgöras av det pris som kunden faktiskt betalar och av det värde som tjänsteleverantören tillskriver det återvinningsbara metallskrotet, såsom detta värde återspeglas i minskningen av det pris som faktureras för tjänstetillhandahållandet.

47 Det kan dock visa sig att detta värde ibland inte återspeglar de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena som, enligt domstolens praxis, utgör ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet. Det skulle i ett sådant fall ankomma på den nationella domstolen att mot bakgrund av samtliga relevanta omständigheter förvissa sig om att det inte förekommit missbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkterna 39, 46 och 52).

48 Den första frågan ska således besvaras enligt följande. Artikel 2.1 a och c i direktiv

2006/112, jämförd med artikel 14.1 och artikel 24.1 i det direktivet, ska tolkas på så sätt att det i ett fall där tjänsteleverantören, som är ett rivningsbolag, enligt ett rivningsavtal är skyldig att utföra rivningsarbeten och, i den mån rivningsavfallet innehåller metallskrot, får sälja metallskrotet vidare, ska anses att nämnda avtal innefattar ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, det vill säga tillhandahållande av rivningstjänster, och dessutom en leverans av varor mot ersättning, det vill säga leverans av metallskrot. Detta gäller under förutsättning att köparen, det vill säga rivningsbolaget, tillskriver nämnda leverans ett värde som bolaget beaktar när det fastställer priset i anbudet avseende tillhandahållandet av rivningstjänsterna, varvid leveransen dock endast är mervärdesskattepliktig om den görs av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap.

Den andra frågan

49 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 a och c i direktiv 2006/112, jämförd med artikel 14.1 och artikel 24.1 i det direktivet, ska tolkas på så sätt att det i ett fall där köparen, som är ett rivningsbolag, enligt ett avtal om köp av varor för demontering köper en vara för demontering och, vid avtalsvite, åtar sig att demontera och bortskaffa nämnda vara samt att bortskaffa det avfall som uppkommer i samband med detta inom en i avtalet angiven tid ska anses att nämnda avtal innefattar en enda transaktion eller två transaktioner i mervärdesskattehänseende.

50 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att köparen, som är ett rivningsbolag, enligt ett avtal om köp av varor för demontering köper gamla byggnader och anläggningar ovan mark på ett fabriksområde samt maskiner, apparater och annan lös egendom som bolaget enligt avtalet har åtagit sig, vid avtalsvite, att demontera och bortskaffa, vilket även innefattar att inom en i avtalet angiven tid bortskaffa det avfall som uppkommer i samband med detta från fabrikslokalerna eller fabriksområdet. Det framgår dessutom av beslutet om hänskjutande att köparen i förväg försöker att uppskatta kostnaderna för att demontera, bortskaffa och på lämpligt sätt behandla de varor som ska demonteras, för att kunna ta med dessa kostnader i beräkningen av priset i anbudet.

51 Det är i det nationella målet utrett att ett sådant avtal innefattar en leverans av varor mot ersättning, i den mening som avses i artikel 2.1 a i direktiv 2006/112, inom en medlemsstats territorium, det vill säga leverans av en vara för demontering mot betalning av ett inköpspris. Under förutsättning att denna leverans görs "av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap", i den mening som avses i den bestämmelsen, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, är det i en sådan situation fråga om en skattepliktig transaktion.

52 Den hänskjutande domstolens frågor avser i allt väsentligt huruvida nämnda leverans dessutom sker i utbyte mot ett tillhandahållande av tjänster, närmare bestämt tjänsterna avseende demontering och bortskaffande, vilket innebär att beskattningsunderlaget för leveransen ska anses utgöras både av det inköpspris som avses i föregående punkt och av nämnda tillhandahållande.

53 I det avseendet konstaterar domstolen att det tycks framgå av beskrivningen av de faktiska omständigheterna i punkt 50 ovan att köparen, som är ett rivningsbolag, förutom att betala det inköpspris som anges i avtalet för leveransen av den vara som ska demonteras även, enligt det avtalet, har åtagit sig att, vid avtalsvite, demontera och bortskaffa nämnda vara, vilket även innefattar att inom en viss tid bortskaffa det avfall som uppkommer i samband med detta. I den mån köparen är skyldig att demontera och bortskaffa nämnda vara samt att bortskaffa det avfall som uppkommer i samband med detta, och därigenom specifikt tillgodoser säljarens behov, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, är det i den situationen fråga om ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 24.1 i direktiv 2006/112.

54 I enlighet med den rättspraxis som anges i punkt 38 ovan finner domstolen att i en situation som den som är aktuell i det nationella målet, ska tillhandahållandet av tjänsterna avseende demontering och bortskaffande anses ske mot ersättning, om köparen, som är ett rivningsbolag, tillskriver detta tillhandahållande ett värde som bolaget beaktar vid fastställandet av inköpspriset i anbudet, som en faktor som sänker detta pris, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

55 Med beaktande av vad som anförts i punkterna 40, 41 och 43 ovan, ska det påpekas att varken den omständigheten att kostnaderna för att tillhandahålla tjänsterna avseende demontering och bortskaffande inte har avtalats mellan parterna eller att säljaren saknar kännedom om storleken på de kostnader som beaktats vid fastställandet av inköpspriset i anbudet föranleder någon annan bedömning.

56 I alla händelser kan det konstateras att det i det fall som anges i punkt 54 ovan är möjligt att bestämma värdet av tillhandahållandet av tjänsterna avseende demontering och bortskaffande. Mot bakgrund av den rättspraxis som nämns i punkt 38 ovan ska detta värde anses motsvara det belopp som köparen, som är ett rivningsbolag, beaktar i anbudet som en faktor som sänker inköpspriset för den vara som ska demonteras.

57 I ett sådant fall sker således ett utbyte av ömsesidiga transaktioner, inom ramen för ett och samma avtal, mellan köparen, som är ett rivningsbolag, och tjänstemottagaren, det vill säga leverantören av den vara som ska demonteras, vilket innebär att det föreligger ett direkt samband, i den mening som avses i den rättspraxis som nämns i punkt 35 ovan, mellan leveransen av den vara som ska demonteras och tillhandahållandet av tjänsterna avseende demontering och bortskaffande.

58 I ett sådant fall skulle beskattningsunderlaget för leveransen av den vara som ska demonteras utgöras av det pris som faktiskt betalats för inköpet av varan och av det belopp som motsvarar den faktor som köparen beaktat för att sänka inköpspriset i anbudet.

59 Det kan dock visa sig att detta belopp ibland inte återspeglar de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena som, enligt den rättspraxis som anges i punkt 47 ovan, utgör ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet. Det skulle i ett sådant fall, enligt nämnda rättspraxis, ankomma på den nationella domstolen att mot bakgrund av samtliga relevanta omständigheter förvissa sig om att det inte förekommit missbruk.

60 Den andra frågan ska således besvaras enligt följande. Artikel 2.1 a och c i direktiv 2006/112, jämförd med artikel 14.1 och artikel 24.1 i det direktivet, ska tolkas på så sätt att det i ett fall där köparen, som är ett rivningsbolag, enligt ett avtal om köp av varor för demontering köper en vara för demontering och, vid avtalsvite, åtar sig att demontera och bortskaffa nämnda vara samt att bortskaffa det avfall som uppkommer i samband med detta inom en i avtalet angiven tid ska anses att nämnda avtal innefattar en leverans av varor mot ersättning, det vill säga leverans av en vara som ska demonteras, varvid leveransen dock endast är mervärdesskattepliktig om den görs av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera. I den mån köparen är skyldig att demontera och bortskaffa nämnda vara samt att bortskaffa det avfall som uppkommer i samband med detta, och därigenom specifikt tillgodoser säljarens behov, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, innefattar nämnda avtal dessutom ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, det vill säga tillhandahållande av tjänster avseende demontering och bortskaffande, om köparen tillskriver detta tillhandahållande ett värde som denne beaktar vid fastställandet av priset i anbudet, som en faktor som sänker inköpspriset för den vara som ska demonteras, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Rättegångskostnader

61 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

1) **Artikel 2.1 a och c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med artikel 14.1 och artikel 24.1 i det direktivet, ska tolkas på så sätt att det i ett fall där tjänsteleverantören, som är ett rivningsbolag, enligt ett rivningsavtal är skyldig att utföra rivningsarbeten och, i den mån rivningsavfallet innehåller metallskrot, får sälja metallskrotet vidare, ska anses att nämnda avtal innefattar ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, det vill säga tillhandahållande av rivningstjänster, och dessutom en leverans av varor mot ersättning, det vill säga leverans av metallskrot. Detta gäller under förutsättning att köparen, det vill säga rivningsbolaget, tillskriver nämnda leverans ett värde som bolaget beaktar när det fastställer priset i anbudet avseende tillhandahållandet av rivningstjänsterna, varvid leveransen dock endast är mervärdesskattepliktig om den görs av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap.**

2) **Artikel 2.1 a och c i direktiv 2006/112, jämförd med artikel 14.1 och artikel 24.1 i det direktivet, ska tolkas på så sätt att det i ett fall där köparen, som är ett rivningsbolag, enligt ett avtal om köp av varor för demontering köper en vara för demontering och, vid avtalsvite, åtar sig att demontera och bortskaffa nämnda vara samt att bortskaffa det avfall som uppkommer i samband med detta inom en i avtalet angiven tid ska anses att nämnda avtal innefattar en leverans av varor mot ersättning, det vill säga leverans av en vara som ska demonteras, varvid leveransen dock endast är mervärdesskattepliktig om den görs av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera. I den mån köparen är skyldig att demontera och bortskaffa nämnda vara samt att bortskaffa det avfall som uppkommer i samband med detta, och därigenom specifikt tillgodoser säljarens behov, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, innefattar nämnda avtal dessutom ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, det vill säga tillhandahållande av tjänster avseende demontering och bortskaffande, om köparen tillskriver detta tillhandahållande ett värde som denne beaktar vid fastställandet av priset i anbudet, som en faktor som sänker**

inköpspriset för den vara som ska demonteras, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: finska.