

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. sausio 10 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktai – 14 straipsnio 1 dalis – 24 straipsnio 1 dalies – Sandoriai už atlygą – Sandoriai, už kuriuos dalį atlygio sudaro paslaugos arba prekės – Griovimo darbų sutartis – Pirkimo demontavimo darbams sutartis“

Byloje C-410/17

dėl *Korkein hallinto-oikeus* (Vyriausiasis administracinis teismas, Suomija) 2017 m. birželio 30 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. liepos 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje, kurią inicijavo

A Oy,

dalyvaujant

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö,

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Jürimäe, teisėjai E. Juhász ir C. Vajda (pranešėjas),

generalinis advokatas N. Wahl,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2018 m. liepos 11 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- A Oy, atstovaujamos M. Kallio ir H. Huhtala,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos J. Heliskoski,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir I. Koskinen,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktų, 14 straipsnio 1 dalies ir 24 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant A Oy pradėtą bylą dėl sandorių už atlygą, vykdytą pagal, pirma, griovimo darbų sutartį, kurioje numatyta paslaugų teikėjo pareiga išvežti po griovimo darbų susidariusias atliekas, kurios dėl to, kad jose yra metalo laužo, gali būti jo perparduotos pagal minėtą sutartį ir, antra, turto, skirto būti išardytam, pirkimo sutartį, kurioje tvirtinta pirkėjo pareiga nugriauti arba demontuoti šį turtą (toliau – demontavimas) ir šio turto išvežimo pareiga bei pareiga išvežti dėl to susidariusias atliekas, vertinimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM) tikslais.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a–c punktuose nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

4 Šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

5 Minėtos direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas. “

6 Minėtos direktyvos 73 straipsnyje nurodyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

7 Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalies a ir d punktuose numatyta:

„Valstybės narės gali numatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirti šie tiekimo ar teikimo sandoriai:

a) su nekilnojamojo turtu susijusi statybos paslaugų, įskaitant remonto, valymo, priežiūros, keitimo ir griovimo paslaugas, teikimas, taip pat statybos darbų perdavimas, kuris pagal 14 straipsnio 3 dalį laikomas prekių tiekimu;

<...>

d) panaudot? medžiag? ir panaudot? medžiag?, kurios neperdirbtos negali b?ti dar kart? panaudotos, laužo, gamybini? ir negamybini? atliek?, perdirbam? atliek?, iš dalies perdirbt? atliek? ir tam tikr? prekį tiekimas ir paslaug? teikimas, kaip išvardyta VI priede.“

8 Šios direktyvos VI priedo „199 straipsnio 1 dalies d punkte nurodyt? prekį tiekimo ir paslaug? teikimo r?ši? s?rašas“ 1 ir 4 punktai suformuluoti taip:

1) juod?j? metal? ir spalvot?j? metal? atliek?, laužo ir panaudot? medžiag?, ?skaitant pusgamini? atliekas, atsiradusias perdirbant, gaminant ar lydant juoduosius ir spalvotuosius metalus ir j? lydinis, tiekimas;

<...>

4) juod?j? ir spalvot?j? metal? atliek?, atraiž?, laužo, atliek? ir panaudotos bei perdirbamos medžiagos, sudarytos iš dužen?, stiklo, popieriaus, statybinio kartono ir kartono, skudur?, kaul?, odos, dirbtin?s odos, pergamento, neišdirbt? kaili? ir od?, sausgysli? ir gysl?, virv?s, lyno, troso, kabeli?, gumos ir plastiko tiekimas ir su šiomis atliekomis susijusi? tam tikr? perdirbimo paslaug? teikimas.“

Suomijos teis?

9 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikomos redakcijos 1993 m. gruodžio 30 d. *Arvonlisäverolaki* (1501/1993) (?statymas Nr. 1501/1993 d?l prid?tin?s vert?s mokes?io; toliau – AVL), kuriuo Direktyva 2006/112 buvo perkelta ? Suomijos teis?, 1 straipsnio pirmos pastraipos 1 punkte nustatyta:

„Pagal šio ?statymo nuostatas PVM pervedamas valstybei:

už vykdant prekybos veikl? Suomijoje parduot? prek? arba paslaug?.“

10 Pagal AVL 2 straipsnio 1 dalį pardavimo, kaip jis suprantamas pagal šio ?statymo 1 straipsnį, atveju mok?ti PVM privalo prek?s pardav?jas arba paslaugos teik?jas (apmokestinamasis asmuo), jeigu kitose nuostatose nenumatyta kitaip. Tarp ši? nuostat?, be kita ko, yra 8 straipsnis.

11 Min?tame straipsnyje numatyta, kad atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas taikytinas metalo laužo ir atliek? pirk?jams, kai tai yra verslininkas, ?rašytas ? PVM mok?toj? registr?.

12 Pagal AVL 17 straipsnį „prek?s“ – tai materialusis turtas, taip pat elektros energija, dujos, šilumos bei v?sinimo energija ir visi panaš?s energetikos produktai. „Paslaugos“ reiškia viską, ko neapima prek?s ir k? vykdant ekonomin? veikl? galima parduoti.

13 Remiantis AVL 18 straipsniu „prekį pardavimas“ reiškia nuosavyb?s teis?s ? prekį perleidim? už atlyg?, o „paslaugos pardavimas“ – bet kokios paslaugos teikim? už atlyg?.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

14 A yra bendrov?, kuri specializuojasi su aplinka susijusi? paslaug? pramonei ir statyb? sektoriui teikimo srityje. Ji bendradarbiauja su ?vairiomis pramon?s šakomis, nekilnojamojo turto ir statybos sektoriais ir teikia su aplinka susijusias paslaugas Suomijoje ir Švedijoje. Prie jos veiklos sri?i? priklauso paslaugos, susijusios su pramone, nekilnojamoju turtu, pastatais, griovimu, taip pat atliek? tvarkymu ir perdirbimu.

15 Vykdydama veiklą, A pagal griovimo darbų sutartį (toliau – griovimo darbų sutartis) teikia griovimo darbus savo klientams. Šios sutarties sąlygos grindžiamos statybos sektoriaus įmonių kartu nustatytomis bendrosiomis statybos darbų sutarties sąlygomis. Pagal šios rėšies sutartį ši bendrovė įsipareigoja nugriauti jos klientui priklausančio seno gamyklos pastatus, taip pat priimti generalinio rangovo ir už paslaugas statybų aikštelėje bei vadovavimą statybos darbams atsakingos įmonės funkcijas. Pagal bendras statybos darbų sutarties sąlygas prie A įsipareigojimų priklauso ir tinkamas išvežtinų medžiagų ir šiukšlių išvežimas bei tinkamas jų perdirbimas.

16 Kai kuriose medžiagose ir atliekose yra metalo laužo ir atliekų, kurios nurodytos AVL 8 straipsnyje ir kurias parduodant mokestinę prievolę tenka pirkėjui. Dalis prekių yra tokios, kurias A perparduos metalo laužą perdirbimui superkančioms įmonėms. A iš anksto stengiasi įvertinti tokių prekių kiekį ir kainą, už kurią ji galės jas perparduoti, ir ją atsižvelgia nustatydamą kainą pasiūlyme dėl griovimo darbų, kad klientui siūloma kaina už šiuos darbus būtų kuo konkurencingesnė. Tačiau dėl minėtų prekių numatomos kainos nesiderama arba ji nenustatoma griovimo darbų sutartyje, nes klientui visuomet pasiūloma bendra kaina už griovimo darbus.

17 Be to, vykdydamas savo veiklą, A perka savo klientams seną mašiną ir senos rangos, kurias pagal pirkimo demontavimo darbams sutartį (toliau – pirkimo demontavimo darbams sutartis) ji privalo tai demontuoti arba išardyti (toliau – išardyti) ir išvežti iš patalpų ar vietos, kurioje šiekvienas atitinkamas klientas, taip pat išvežti dėl to susidariusias atliekas pagal sutartyje nustatytas sąlygas. Tokios sutarties pavyzdys yra sutartis dėl konkrečių pastatų, esančių gamyklos teritorijoje, pirkimo. Sutartyje numatyta, kad A perka teritorijoje esančius pastatus ir statinius ant teritorijos žemės paviršiaus, taip pat mašinas, prietaisus ir kitokį kilnojamąjį turtą, ir šiuos daiktus pati išardo bei išveža.

18 Atsižvelgiant į šiuos prekių pobūdį, tokių prekių griovimas ar išardymas, išvežimas ir tvarkymas, taip pat dėl to susidariusių atliekų išvežimas sukelia išlaidą A; ji siekia jas įvertinti iš anksto ir atsižvelgti nustatydamą savo siūlomą kainą, kaip į veiksnius, sumažinantį pirkimo kainą. Vis dėlto sutarties šalys neaptaria šių išlaidų per derybas ir nenustato jų sumos sutartyje, nes niekada nesiekama šios sumos pranešti pardavėjui.

19 A mokesčių administratoriaus paprašė išankstinio sprendimo dėl mokėtino PVM sumos apskaičiavimo griovimo darbų sutartyje už griovimo darbų atlikimą ir pirkimo demontavimo darbams sutartyje už metalo laužo ir metalo turinių atliekų pirkimą.

20 2015 m. birželio 11 d. išankstiniu sprendimu, susijusiu su laikotarpiu nuo 2015 m. birželio 11 d. iki 2016 m. gruodžio 31 d., mokesčių administratorius nurodė, kad, pirma, pagal griovimo darbų sutartį, A turi būti laikoma parduodančia griovimo darbų paslaugą klientui ir kaip iš jo perkančia metalo laužą. Šis administratorius padarė išvadą, kad A privalo mokėti PVM už paslaugą, kurią jis teikia savo klientui, ir pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą už metalo laužą, kurį ji perka iš jo.

21 Antra, tame pačiame išankstiniame sprendime mokesčių administratorius nusprendė dėl pirkimo demontavimo darbams sutarties, kad A yra laikoma parduodančia griovimo darbų paslaugą klientui ir kaip iš jo perkančia metalo laužą. Šis administratorius padarė išvadą, kad A privalo mokėti PVM už paslaugas, kurias jis teikia savo klientui, ir pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą už metalo laužą, kurį ji perka iš jo.

22 Išankstiniame sprendime abiem atvejais mokesčių administratorius nepateikė pozicijos dėl atlygio kainos sandaros.

23 A pareišk? ieškin? d?l 2015 m. birželio 11 d. išankstinio sprendimo panaikinimo *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas, Suomija).

24 2015 m. gruodžio 16 d. sprendimu šis teismas ieškin? atmet?. Jis nusprend?, kad tiek griovimo darb? sutarties atveju, tiek pirkimo demontavimo darbams sutarties atveju A turi b?ti laikoma su savo klientu sudaranti main? sutart?, pagal kuri? ji teikia griovimo darb? paslaugas ir perka metalo lauž?, tod?l ji privalo mok?ti PVM už paslaug?, kuri? ji teikia klientui, ir už metalo lauž?, kur? ji perka iš jo.

25 A pateik? apeliacin? skund? d?l *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas) sprendimo *Korkein hallinto-oikeus* (Vyriausiasis administracinis teismas, Suomija).

26 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad griovimo darb? sutarties atveju A teikia paslaug? už atlyg?, ir kad pirkimo demontavimo darbams sutarties atveju ji ?sigyja prekes už atlyg?. Ta?iau pagrindin?je byloje nesutariama d?l to, ar pirmu atveju A taip pat ?sigyja prek? už atlyg? ir antru atveju taip pat teikia paslaug? už atlyg?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad A gin?ija ši? sutar?i? kvalifikavim? main? sutartimis, d?l to, kad pasak bendrov?s, griovimo darb? sutarties atveju metalo laužas n?ra atlygis už griovimo darb? paslaug? ir pirkimo demontavimo darbams sutarties atveju griovimo darb? paslauga n?ra atlygis už metalo laužo pirkim?, nes n?ra tiesioginio ryšio tarp paslaug? teikimo ar prek? tiekimo ir gauto atlygio.

27 Tokiomis aplinkyb?mis *Korkein hallinto-oikeus* (Aukš?iausiasis administracinis teismas, Suomija) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2006/112] 2 straipsnio 1 dalies c punktas, siejamas su 24 straipsnio 1 dalimi, turi b?ti aiškinamas taip, kad ?mon?s, prie kurios veiklos srities priklauso griovimo darb? vykdymas, atliekami griovimo darbai apima tik vien? sandor?, jeigu griovimo darbus atliekanti ?mon? pagal jos ir užsakovo sudarytos sutarties s?lygas yra ?sipareigojusi išvežti atliekant griovimo darbus susidariusias atliekas ir – jeigu tarp atliekant griovimo darbus susidariusi? atliek? yra metalo laužo – gali j? perparduoti likus? lauž? superkan?iams ?mon?ms?

Ar tokia sutartis d?l griovimo darb?, atsižvelgiant ? [Direktyvos 2006/112] 2 straipsnio 1 dalies a punkt?, siejam? su 14 straipsnio 1 dalimi, turi b?ti aiškinama taip, kad ji apima du sandorius, b?tent, pirma, griovimo darbus atliekan?ios ?mon?s paslaugos teikim? griovimo darb? užsakovui ir, antra, griovimo darbus atliekan?ios ?mon?s vykdom? metalo laužo, kur? galima perparduoti, pirkim? iš griovimo darb? užsakovo?

Ar šiuo atveju turi reikšm?s tai, kad griovimo darbus atliekanti ?mon?, nustatydamą griovimo darb? kain?, kaip ? kain? mažinant? veiksna? atsižvelgia ? tai, kad turi galimyb? gauti pajam? ir iš atliekant griovimo darbus susidariusi? atliek? perdirbimo?

Ar šiuo atveju turi reikšm?s tai, kad atliekant griovimo darbus susidariusi? atliek?, kurias galima perdirbti, kiekis ir vert? nesuderinti griovimo darb? sutartyje ir, be to, nesuderinta tai, kad apie juos v?liau bus pranešta griovimo darb? užsakovui, ir kad atliekant griovimo darbus susidariusi? atliek? kiekis ir vert? paaišk?s tik tuomet, kai griovimo darbus atliekanti ?mon? jas perparduos?

2. Ar [Direktyvos 2006/112] 2 straipsnio 1 dalies a punktas, siejamas su 14 straipsnio 1 dalimi, tokiu atveju, kai ?mon?, prie kurios veiklos srities priklauso griovimo darb? vykdymas, su griovimo darb? objekto savininku sutartyje sutaria, kad griovimo darb? ?mon? nusipirks griovimo darb?

objekt? ir, numa?ius sutartin? baud?, ?sipareigoja nugriauti objekt? per sutartyje nustatyt? laikotarp? bei išvežti atliekant griovimo darbus susidariusias atliekas, turi b?ti aiškinamas taip, kad kalbama tik apie vien? sandor?, kuris apima griovimo darb? objekto savininko atliekam? preki? pardavim? griovimo darbus atliekan?iai ?monei?

Ar tokia sutartis, atsižvelgiant ? [Direktyvos 2006/112] 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, siejam? su 24 straipsnio 1 dalimi, turi b?ti aiškinama taip, kad ji apima du sandorius, b?tent, pirma, griovimo darb? objekto savininko atliekam? preki? pardavim? griovimo darbus atliekan?iai ?monei ir, antra, griovimo darbus atliekan?ios ?mon?s preki? pardav?jui teikiam? griovimo darb? paslaug??

Ar šiuo atveju turi reikšm?s tai, kad griovimo darbus atliekanti ?mon? savo kainos už prekes pasi?lyme kaip ? kain? mažinant? veiksni? atsižvelgia ? išlaidas, susidaran?ias d?l preki? demontavimo ir išvežimo?

Ar turi reikšm?s tai, kad preki? pardav?jui yra žinoma, jog ? išlaidas, susidaran?ias griovimo darbus atliekan?iai ?monei d?l preki? griovimo ir išvežimo, atsižvelgiama kaip ? ši? preki? kain? mažinant? veiksni?, atsižvelgiant ? tai, kad šalys nesitaria d?l ši? išlaid? ir preki? pardav?jas niekuomet neturi sužinoti vertinamo ir faktiškai tenkan?io ši? išlaid? dydžio? “

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

28 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktai, siejami su 14 straipsnio 1 dalimi ir 24 straipsnio 1 dalimi, turi b?ti aiškinami taip, kad kai pagal griovimo darb? sutart? teik?jas, t. y. griovimo darb? bendrov?, turi atlikti griovimo darbus ir jei griovimo atliekose yra metalo laužo, gali perparduoti š? metalo lauž?, ši sutartis apima vien? ar du sandorius PVM tikslais.

29 Pirmiausia reikia pažym?ti, kad pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus PVM apmokestinamas atitinkamai „PVM preki? tiekimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“ ir „paslaug? teikimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

30 Šiuo klausimu Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dal? preki? tiekimas apibr?žiamas kaip „teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas“, o 24 straipsnio 1 dalyje apibr?žiamas paslaug? teikimas: „tai bet koks sandoris, kuris n?ra preki? tiekimas“.

31 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad preki? tiekimui ar paslaug? teikimui „už atlyg?“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalie a ir c punktus, b?tinai tik tiesioginis ryšys tarp preki? tiekimo ar paslaug? teikimo ir apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygio. Toks tiesioginis ryšys nustatomas, jei tarp paslaugos teik?jo ir gav?jo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiškai pasikei?lama paslaugomis, ir paslaugos teik?jo gautas atlygis yra realus atlygis už gav?jui suteikt? paslaug? (šiuo klausimu žr. 2013 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo *Serebryannay vek*, C?283/12, EU:C:2013:599, 37 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

32 Nagrin?jamu atveju iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagal griovimo darb? sutart?, tiek?jas, t. y. griovimo darb? bendrov?, ?sipareigoja suteikti griovimo darb? paslaugas, apiman?ias, be kita ko, išvežtin? medžiag? išvežim? ir tinkam? tvarkym? ir atliek?

tvarkym?, už tam tikr? kliento sumok?t? kain?. Be to, iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad paslaug? teik?jas nori iš anksto ?vertinti išvežtin? medžiag? ir atliek? kiek? ir v?lesnio j? perpardavimo kain?, kad ? tai atsižvelgt? nustatydamas griovimo darb? kain?. Be to, iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? taip pat matyti, kad pagal min?t? sutart? jei griovimo atliekose yra metalo laužo, šis paslaug? teik?jas gali perparduoti š? metalo lauž? ?mon?ms, kurios superka metalo lauž?, kur? galima perdirbti.

33 Pagrindin?je byloje negin?ijama, kad griovimo darb? bendrov? atlieka savo klientams griovimo darbus už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje ir taip teikia paslaugas už atlyg?, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkt?.

34 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo klausimais iš esm?s siekiama išsiaiškinti, ar šis veikimas taip pat kei?iamas ? preki? tiekim?, t. y. metalo laužo, kur? galima atskristi iš atliek? ir panaudotos medžiag?, kad min?to paslaug? teikimo apmokestinam?j? vert? sudaryt? kliento mokama kaina ir kaina, mokama už š? preki? tiekim?.

35 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad atlygis už preki? tiekim? gali b?ti paslaug? teikimas ir j? galima laikyti apmokestinam?ja verte, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 73 straipsn?, su s?lyga, kad yra preki? tiekimo ir paslaug? teikimo tiesioginis ryšys ir kad suteikt? paslaug? vert? galima išreikšti pinigais (šiuo klausimu žr. 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Orfey*, C?549/11, EU:C:2012:832, 36 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?). Tas pats taikoma, kai preki? tiekimas kei?iamas ? paslaug? teikim?, jei laikomasi t? pa?i? s?lyg? (šiuo klausimu žr. 2013 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo *Serebryannay vek*, C?283/12, EU:C:2013:599, 38 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

36 Iš šios jurisprudencijos matyti, kad main? sutartys, kuriose iš esm?s numatytas atlygis nat?ra, ir sandoriai, už kuriuos numatytas piniginis atlygis, yra ekonominiu ir komerciniu poži?riu vienodos situacijos (2013 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo *Serebryannay vek*, C?283/12, EU:C:2013:599, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Šioje byloje, kaip matyti iš faktini? aplinkybi? pagrindin?je byloje aprašymo šio sprendimo 32 punkte, tiek?jas, t. y. griovimo darb? bendrov? griovimo darbus, be piniginio atlygio iš savo kliento už griovimo darbus, pagal griovimo darb? sutart? ?gyja iš jo išgautino metalo laužo, kur? gali v?liau perparduoti. Vadinas, šiuo atveju yra preki? tiekimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dal?.

38 Ar toks tiekimas yra „už atlyg?“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dal?, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad atlygis, kuris yra sandorio apmokestinamoji vert?, yra subjektyvi vert?. Jei ši kaina n?ra šali? susitarimu nustatyta pinig? suma, ji gali b?ti subjektyvi, t. y. tokia, koki? paslaug?, kurios yra atlygis už preki? teikim?, gav?jas suteiks paslaugoms, kuriomis jis ketina apsir?pinti, ir ji turi atitikti sum?, kuri? jis pasiruoš?s tam išleisti (2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Orfey*, C?549/11, EU:C:2012:832, 44 ir 45 punktai ir nurodyta jurisprudencija).

39 Darytina išvada, kad susiklos?ius tokiai situacijai, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, išgautinas metalo laužas tiekiamas už atlyg?, jeigu pirk?jas, t. y. griovimo darb? bendrov?, suteikia šiam tiekimui vert?, ? kuri? ji atsižvelgia nustatydama si?lom? kain? už griovimo darbus, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

40 Šiai išvadai neprieštarauja tai, kad d?l metalo laužo, kuris gali b?ti griovimo atliekose, kiekio ir vert?s nebuvo susitarta griovimo darb? sutartyje.

41 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, remiantis vien galimais techniniais

sunkumais nustatant atlygio sumą negalima daryti išvados dėl jo nebuvimo (pagal analogiją žr. 1998 m. liepos 14 d. Sprendimo *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, 31 punktą).

42 Bet kuriuo atveju reikia pažymėti, kad šio sprendimo 39 punkte minėtu atveju galima nustatyti išgautino metalo laužo tiekimo vertę. Atsižvelgiant į šio sprendimo 38 punkte nurodytą jurisprudenciją ši vertė turėtų būti laikoma lygi griovimo darbų kainos sumažinimo, kurį atlieka paslaugų teikėjas, sumai.

43 Šio sprendimo 39 punkte padaryta išvada negalima abejoti remiantis tuo, kad griovimo darbų paslaugų gavėjas nežinojo tikslios išgautino metalo laužo vertės, kurią nustatė paslaugos teikėjas (pagal analogiją žr. 1998 m. liepos 14 d. Sprendimo *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, 49 punktą).

44 Todėl tokiu atveju, kai paslaugų teikėjas ir klientas keičiasi atitinkamais sandoriais pagal tą pačią sutartį, yra tiesioginis ryšys, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 35 punkte nurodytą jurisprudenciją, tarp griovimo darbų paslaugos teikimo ir išgautino metalo laužo tiekimo.

45 Dėl klausimo, ar išgautino metalo laužo tiekimas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra apmokestinamasis sandoris, reikia patikslinti, kad pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalį, prekų tiekimas už atlygą apmokestinamas PVM, jeigu jis atlieka „apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

46 Tokiu atveju paslaugų, dėl kurių sudaryta griovimo darbų sutartis, teikimo, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, apmokestinamoji vertė yra kaina, kuri faktiškai sumoka klientas ir vertė, kuri priskiria paslaugų teikėjas prie išgautino metalo laužo ir kuri atspindima kaip sąskaitoje fakturoje nurodytas kainos už paslaugų teikimo sumažinimas.

47 Vis dėlto gali paaiškėti, kad kartais ši vertė neatspindi ekonominės realybės ir prekybos, kurios remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija yra svarbus kriterijus taikant bendrą PVM sistemą. Tai, tokiu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, atsižvelgdamas į visas svarbias aplinkybes, ar nepiktnaudžiaujama (šiuo klausimu žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 39, 46 ir 52 punktus).

48 Vadinasi, pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktai, siejami su 14 straipsnio 1 dalimi ir 24 straipsnio 1 dalimi, turi būti aiškinami taip, kad kai pagal griovimo darbų sutartį teikėjas, t. y. griovimo darbų bendrovė, turi atlikti griovimo darbus ir jei griovimo atliekose yra metalo laužo, gali perparduoti šį metalo laužą, ši sutartis apima paslaugų teikimo už atlygą, t. y. griovimo darbų paslaugų teikimą, ir prekų tiekimą už atlygą, t. y. minėto metalo laužo tiekimą, jeigu tegijėjas, t. y. ši bendrovė, prie šio tiekimo priskiria vertę, kurią ji atsižvelgia nustatydamą kainą už griovimo darbų paslaugų teikimą, tačiau minėtas tiekimas yra apmokestinamas PVM tik tuo atveju, jei jis atlieka apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

Dėl antrojo klausimo

49 Savo antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktai, siejami su 14 straipsnio 1 dalimi ir 24 straipsnio 1 dalimi, turi b?ti aiškinami taip, kad tais atvejais, kai pagal pirkimo demontavimo darbams sutart? ?gij?jas, t. y. griovimo darb? bendrov?, ?sigyja turto, skirto b?ti išardytam, ir ?sipareigoja gresiant sutartinei baudai išardyti š? turt? ir j? išvežti, bei išvežti d?l to susidariusias atliekas per sutartyje nustatyt? termin?, ar ši sutartis apima vien? arba du sandorius PVM tikslais.

50 Nagrin?jama atveju iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagal pirkimo demontavimo darbams sutart? ?gij?jas, t. y. griovimo darb? bendrov?, ?sigyja sen? pastat? ir statybvie?i?, esan?i? gamyklos teritorijoje, taip pat mašin?, ?rangos ir kito kilnojamojo turto, kuriuos ji privalo išardyti ir išvežti, bei išvežti iš gamyklos teritorijos d?l to susidariusias atliekas per sutartyje nustatyt? termin?, nes antraip gr?s sutartin? bauda. Be to, iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad ?gij?jas siekia iš anksto ?vertinti išardymo, išvežimo ir tinkamo turto, skirto b?ti išardytam, tvarkymo išlaidas, kad atsižvelgt? ? jas pasi?lyta pirkimo kaina.

51 Negin?ijama, kad pagrindin?je byloje tokia sutartis apima prekį tiekim? už atlyg?, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalį, valstyb?s nar?s teritorijoje, t. y. turto, skirto b?ti išardytam, tiekim? už pirkimo kain?. Jei tok? tiekim? atlieka „apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“, kaip tai suprantama pagal min?t? nuostat?, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, susiklos?ius tokiai situacijai tai yra apmokestinamasis sandoris.

52 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimais iš esm?s siekiama išsiaiškinti, ar šis tiekimas, kuris taip pat kei?iamas ? paslaug? teikim?, t. y. išardymo ir išvežimo darbus, yra toks, kad min?to tiekimo apmokestinam?j? vert? sudaryto šio sprendimo pirmesniame punkte nurodyta kliento mokama kaina ir kaina, mokama už š? paslaug? teikim?.

53 Šiuo klausimu, atrodo, kad iš šio sprendimo 50 punkte pateikto faktini? aplinkybi? aprašymo matyti, kad ?gij?jas, t. y. griovimo darb? bendrov?, už turto, skirto b?ti išardytam, tiekimo sutartyje sutart? pirkimo kain? turi pagal šį sutart? išardyti ir išvežti š? turt? bei d?l to susidariusias atliekas per nustatyt? termin?, antraip jam gr?s sutartin? bauda. Kadangi ?gij?jas privalo išardyti ir išvežti š? turt? bei d?l to susidariusias atliekas, konkre?iai tenkindamas pardav?jo poreikius, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, šiuo atveju yra paslaug? teikimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 24 straipsnio 1 dalį.

54 Remiantis šio sprendimo 38 punkte nurodyta jurisprudencija, susiklos?ius tokiai situacijai, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, išardymo ir išvežimo darbai teikiami už atlyg?, jeigu pirk?jas, t. y. griovimo darb? bendrov?, prie šio teikimo priskiria vert?, ? kuri? jis atsižvelgia jo si?loma pirkimo kaina, kaip ? veiksni?, sumažinant? šį kain?, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

55 Atsižvelgiant ? šios sprendimo 40, 41 ir 43 punktuose nurodytus svarstymus reikia patikslinti, kad šiai išvada neprieštarauja nei aplinkyb?, jog išardymo ir išvežimo darb? išlaidos nebuvo suderintos tarp šali?, nei tai, kad pardav?jas nežinojo išlaid? sumos, ? kuri? atsižvelgiama nustatant si?lom? pirkimo kain?.

56 Vis tiek sprendimo 54 punkte min?tu atveju galima nustatyti išardymo ir išvežimo paslaug? vert?. Iš ties?, atsižvelgiant ? šio sprendimo 38 punkte nurodyt? jurisprudencij?, ši vert? tur?t? b?ti laikoma lygi sumai, kuri? pirk?jas, t. y. griovimo darb? bendrov?, atsižvelgia kaip ? veiksn?, mažinant? pirkimo kain? už turt?, skirt? b?ti išardytam.

57 Tod?l tokiu atveju, kai ?gij?jas, t. y. griovimo darb? bendrov?, ir klientas, t. y. turto, skirto b?ti išardytam, tiek?jas, kei?iasi atitinkamais sandoriais pagal t? pa?i? sutart?, tiesioginis ryšys, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 35 punkte nurodyt? jurisprudencij?, yra tarp turto, skirto b?ti išardytam, tiekimo ir išardymo bei išvežimo darb? teikimo.

58 Tokiu atveju turto, skirto b?ti išardytam, tiekimo apmokestinam?j? vert? sudaro faktiškai sumok?ta kaina už šio turto ?sigijim? ir suma, kuri atitinka veiksn?, kuriuo remiasi ?gij?jas, siekdamas sumažinti si?lom? pirkimo kain?.

59 Ji vis d?lto gali paaišk?ti, kad kartais ši suma neatspindi ekonomin?s ir komercin?s realyb?s, kuri pagal šio sprendimo 47 punkte nurodyt? jurisprudencij?, yra esminis kriterijus taikant bendr? PVM sistem?, ir tokiu atveju pagal ši? jurisprudencij? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?t? patikrinti, atsižvelgdamas ? visas svarbias aplinkybes, ar nebuvo piktnaudžiaujama.

60 Vadinas, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti taip, kad Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktai, siejami su 14 straipsnio 1 dalimi ir 24 straipsnio 1 dalimi, turi b?ti aiškinami taip, kad tais atvejais, kai pagal pirkimo demontavimo darbams sutart? ?gij?jas, t. y. griovimo darb? bendrov?, ?sigyja turto, skirto b?ti išardytam, ir ?sipareigoja gresiant sutartinei baudai demontuoti arba išardyti š? turt? ir j? išvežti, bei išvežti d?l to susidariusias atliekas per sutartyje nustatyt? termin?, ši sutartis apima šio turto tiekim? už atlyg?, t. y. turto, skirto b?ti išardytam, tiekim?, ir šis tiekimas yra apmokestinamas PVM tik tuo atveju, jei j? atlieka apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? pateik?s teismas. Jeigu ?gij?jas turi demontuoti arba išardyti š? turt? ir j? išvežti, bei išvežti d?l to susidariusias atliekas, taip tenkindamas konkre?ius pardav?jo poreikius (tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas), ši sutartis taip pat apima paslaug? teikim? už atlyg?, t. y. išardymo ir išvežimo darb? teikim?, jeigu šis ?gij?jas prie šio teikimo priskiria vert?, ? kuri? jis atsižvelgia savo si?loma kaina, kaip ? veiksn?, mažinant? turto, skirto b?ti išardytam, pirkimo kain?, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

61 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (devintoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktai, siejami su 14 straipsnio 1 dalimi ir 24 straipsnio 1 dalimi, turi b?ti aiškinami taip, kad kai pagal griovimo darb? sutart? teik?jas, t. y. griovimo darb? bendrov?, turi atlikti griovimo darbus ir jei griovimo atliekose yra metalo laužo, gali perparduoti š? metalo lauž?, ši sutartis apima paslaug? teikim? už atlyg?, t. y. griovimo darb? paslaug? teikim?, ir preki? tiekim? už atlyg?, t. y. min?to metalo laužo tiekim?, jeigu ?gij?jas, t. y. ši bendrov?, prie šio teikimo priskiria vert?, ? kuri? ji atsižvelgia nustatydamas kain? už griovimo darb? paslaug? teikim?, ta?iau min?tas tiekimas yra apmokestinamas prid?tin?s vert?s mokes?iu tik tuo atveju, jei j? atlieka

apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

2. Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktai, siejami su 14 straipsnio 1 dalimi ir 24 straipsnio 1 dalimi, turi būti aiškinami taip, kad tais atvejais, kai pagal pirkimo demontavimo darbams sutartį įgijėjas, t. y. griovimo darbų bendrovė, įsigyja turto, skirto būti išardytam, ir įsipareigoja gresiant sutartinei baudai demontuoti arba išardyti šį turtą ir jį išvežti, bei išvežti dėl to susidariusias atliekas per sutartyje nustatytą terminą, ši sutartis apima šio turto tiekimą už atlygą, t. y. turto, skirto būti išardytam, tiekimą, ir šis tiekimas yra apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu tik tuo atveju, jei jį atlieka apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinę pateiktas teismas. Jeigu įgijėjas turi demontuoti arba išardyti šį turtą ir jį išvežti, bei išvežti dėl to susidariusias atliekas, taip tenkindamas konkrečius pardavėjo poreikius (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateiktas teismas), ši sutartis taip pat apima paslaugų teikimą už atlygą, t. y. demontavimo arba išardymo ir išvežimo darbų teikimą, jeigu šis įgijėjas prie šio teikimo priskiria vertę, kurią jis atsižvelgia savo siūloma kaina, kaip vieną veiksnį, mažinantį turto, skirto būti išardytam, pirkimo kainą, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinę sprendimą pateiktas teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: suomių.