

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2019. gada 10. janvārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkts – 14. panta 1. punkts – 24. panta 1. punkts – Darījumi par atlīdzību – Darījumi gadījumā, kad atlīdzību daļēji veido pakalpojumi vai preces – Nojaukšanas līgums – Demontāžas pirkuma līgums

Lietā C-410/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa, Somija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 30. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 7. jūlijā, tiesvedībā, ko uzsākusī

A Oy,

piedaloties –

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Jirimäe [K. Jürimäe], tiesneši E. Juhász [E. Juhász] un K. Vajda [C. Vajda] (referenti),

ģenerālvokāts: N. Wahl [N. Wahl],

sekretārs: S. Strömholma [C. Strömholm], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2018. gada 11. jūlija tiesas sēdi,

ģemot vērā atbildes, ko sniedza:

- A Oy vērā – M. Kallio un H. Huhtala,
- Somijas valdības vērā – J. Heliskoski, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vērā – J. Jokubauskaitis un I. Koskinen, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu, 14. panta 1. punktu, kā arī 24.

panta 1. punktu.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā pret A Oy par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu darījumiem, kas veikti atbilstoši, pirmkārt, nojaukšanas līgumam, kurā ir noteikts pienākums pakalpojumu sniedzējam aizvēkt nojaukšanas atkritumus, ko, ciktāl tie satur metāllīģus, piedāvājis minētais atbilstoši šim līgumam var pārdot tālāk, un, otrkārt, atbilstoši prešu pirkuma nojaukšanai līgumam, kas ietver pircēja pienākumu nojaukt vai demontēt (turpmāk tekstā kopā – “demontēšana”) un aizvēkt šīs preces, kā arī aizvēkt to rezultātā radušos atkritumus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā ir noteikts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) prešu piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās;

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās.”

4 Šīs direktīvas 14. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Prešu piegāde” ir tiesību nodošana rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.”

5 Minētās direktīvas 24. panta 1. punktā ir noteikts:

“Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav prešu piegāde.”

6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 73. pantu:

“Prešu piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

7 Direktīvas 2006/112 199. panta 1. punkta a) un d) apakšpunktā ir paredzēts:

“Dalībvalstis var noteikt, ka turpmāk norādītajos darījumos persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir prešu vai pakalpojumu saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs:

a) būvdarbi, tostarp nekustamā pašuma remonts, tīrīšana, apkope, pārbūve un nojaukšana, kā arī tādū nekustamā pašuma darbu veikšana, kurus saskaņā ar 14. panta 3. punktu uzskata par prešu piegādi;

[..]

d) lietotu materiālu, tādā pašā stāvoklā atkārtoti neizmantojamu materiālu, līģu, rūpniecisku un nerūpniecisku atkritumu, reģenerājamu atkritumu, daļēji pārstrādātu atkritumu piegāde, kā arī dažas prešu piegādes un pakalpojumu sniegšana, kā norādīts VI pielikumā”.

8 Šīs direktīvas VI pielikuma "199. panta 1. punkta d) apakšpunktā minētās preču piegādes un pakalpojumu sniegšana" 1) un 4) punkts ir formulēti šādi:

"1) Melno un krāsaino materiālu atkritumu, līķu un lietotu materiālu, arī apstrādājot, ražojot vai kausējot iegūtu melno un krāsaino materiālu un to sākusī juma pusfabrikātu piegāde;

[..]

4) melno un krāsaino materiālu atkritumu piegāde un dažādu ar tiem saistītu apstrādes pakalpojumu sniegšana, kā arī atgriezumam, līķu, atkritumu un lietotu un otrreiz pārstrādājamo materiālu, kas sastāv no lauskām, stikla, papīra, kartona, lupatēm, kauliem, ādas, mēkslīgās ādas, pergamenta, jūdzām, cīpslām un stiegrām, auklām, virvēm, trosēm, kabeļiem, gumijas un plastmasas piegāde".

Somijas tiesības

9 1993. gada 30. decembra *arvonlisäverolaki* (1501/1993) (Likums par pievienotās vērtības nodokli (1501/1993)) redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīstas faktiskajiem apstākļiem (turpmāk tekstā – "AVL") un ar ko Somijas tiesības ir transponēta Direktīva 2006/112, 1. panta pirmās daļas 1. punktā ir noteikts:

"PVN tiek maksāts valstij saskaņā ar šo likuma normām:

no preces pārdošanas vai pakalpojumu sniegšanas Somijā komercdarbības ietvaros."

10 Saskaņā ar AVL 2. panta pirmo daļu pārdošanas šo likuma 1. panta izpratnē gadījumā PVN ir jāmaksā preces pārdevējam vai pakalpojuma sniedzējam (nodokļu maksātājs), ja nav reglamentēts citādi. Saistībā ar to it īpaši ir minēts AVL 8.d pants.

11 Šajā pārdotā minētajā pantā ir paredzēts, ka apgrieztās maksāšanas sistēma ir piemērojama materiālu un atkritumu pircējiem, ja runa ir par PVN maksātāju reālā reālā komersantu.

12 Atbilstoši AVL 17. pantam "prece" ir materiāls īpašums, kā arī elektroenerģija, gāze, siltumenerģija, aukstumenerģija, kā arī jebkurš salīdzināms energoprodukts. "Pakalpojumi" ir viss, kas nav prece un ko var pārdo, veicot saimniecisko darbību.

13 Saskaņā ar AVL 18. pantu "preču pārdošana" ir īpašumtiesību uz precī nodošana par atlīdzību un "pakalpojuma pārdošana" ir pakalpojuma sniegšana vai citas darbības veikšana par atlīdzību.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14 A ir sabiedrība, kas ir specializējusies vides pakalpojumu sniegšanā ražošanas un būvniecības nozarē. Tā darbojas vairākus ražošanas nozares, nekustamo īpašumu un būvniecības nozarē un sniedz vides pakalpojumus Somijā un Zviedrijā. Tās darbības jomā ietilpst pakalpojumi saistībā ar ražošanu un nekustamo īpašumu, nojaukšanas, otrreizējās pārstrādes un atkritumu apstrādes pakalpojumi.

15 Saistībā ar šīm darbībām A atbilstoši nojaukšanas līgumam (turpmāk tekstā – "nojaukšanas līgums") veic saviem klientiem nojaukšanas darbus. Šo līguma noteikumi ir balstīti uz būvniecības nozares uzņēmumu kopīgi noteiktajiem vispārīgajiem līgumu noteikumiem būvdarbu pakalpojumiem. Atbilstoši šāda veida līgumam šo sabiedrība uzņemas nojaukt sava klienta vecās fabrikas ēkas un pildīt enerģētiskā un par pakalpojumiem būvlaukumā un

b?vdarbu vad?šanu atbild?g? uz??m?ja uzdevumus. Saska?? ar visp?r?jiem b?vdarbu l?gumu noteikumiem A pien?kumos ietilpst ar? nojaucam? materi?la un atkritumu pien?c?ga aizv?kšana un p?rstr?de.

16 Da?a no materi?liem un atkritumiem ir met?ll?ž?i un atkritumi, k?di ir nor?d?ti AVL 8.d pant?, kurus p?rdodot, nodok?u pien?kumi ir pirc?jam. Runa ir par pre?u da?u, ko A var p?rdot t?l?k uz??mumiem, kas uzp?rk otrreiz p?rstr?d?jamus met?ll?ž?us. A cenšas iepriekš nov?rt?t šo pre?u daudzumu un cenu, par k?du t? var?s t?s p?rdot t?l?k, un ?em to v?r?, izsakot pied?v?jumu nojaukšanas darbiem, noteikdama cenu, lai klientam pied?v?t? cena par šiem b?vdarbiem b?tu p?c iesp?jas konkur?sp?j?ga. Ta?u noteikt? min?to pre?u cena saist?b? ar nojaukšanas l?gumu nav apspriesta vai noteikta ar klientu; bet klientam vienm?r tiek pied?v?ta kop?j? nojaukšanas darbu cena.

17 Turkl?t saist?b? ar š?m darb?b?m A p?rp?rk no saviem klientiem vecas iek?rtas un vecu aparat?ru, kas atbilstoši demont?žas pirkuma l?gumam (turpm?k tekst? – “demont?žas pirkuma l?gums”) tai ir j?nojauca vai j?demont? (turpm?k tekst? kop? – “demont?t”) un j?aizv?c no attiec?g? klienta uz??muma telp?m vai teritorijas, k? ar? j?nov?c t? rezult?t? radušies atkritumi saska?? ar l?gumu noteiktajiem nosac?jumiem. Š?da l?guma piem?rs ir l?gums, kas attiecas uz noteiktu fabrikas teritorij? esošu ?ku pirkumu. Šaj? l?gum? ir paredz?ts, ka A nop?rk uz teritorijas zemes virsmas esoš?s ?kas un b?ves, k? ar? iek?rtas, aparat?ru un p?r?jo kustamo ?pašumu un pati demont? un aizv?c t?s ieg?d?t?s preces.

18 ?emot v?r? nopirkto pre?u raksturu, šo pre?u demont?šana, pien?c?ga aizv?kšana un apstr?de, k? ar? t? rezult?t? radušos atkritumu aizv?kšana rada izdevumus A, ko t? cenšas iepriekš nov?rt?t un ?emt v?r? t?s pied?v?taj? cen? k? faktoru, kas samazina pirkuma cenu. L?guma puses tom?r neapspriež šos izdevumus sav?s p?rrun?s un nenosaka to apm?ru l?gum?, jo m?r?is nav šo summu jebkad dar?t zin?mu p?rdev?jam.

19 A l?dza nodok?u administr?cijas iepriekš?ju l?mumu attiec?b? uz maks?jam?s PVN summas apr??in?šanu saist?b? ar nojaukšanas l?gumu par nojaukšanas darbu pieg?di un demont?žas pirkuma l?guma ietvaros par – met?ll?ž?u un met?la atkritumu pirkumu.

20 Ar 2015. gada 11. j?nija iepriekš?jo l?mumu, kas attiecas uz laikposmu no 2015. gada 11. j?nija l?dz 2016. gada 31. decembrim, nodok?u administr?cija, pirmk?rt, pazi?oja, ka saist?b? ar nojaukšanas l?gumu j?uzskata, ka A p?rdod nojaukšanas pakalpojumu savam klientam un no t? p?rk met?ll?ž?us. Š? administr?cija no t? secin?ja, ka A ir j?samaks? PVN par pakalpojumu, ko t? ir sniegusi savam klientam, k? ar? apgriezt?s maks?šanas sist?mas ietvaros – par met?ll?ž?iem, ko t? nop?rk no t?.

21 Otrk?rt, nodok?u administr?cija šaj? paš? iepriekš?j? l?mum? ir pazi?ojusi, ka attiec?b? uz demont?žas pirkuma l?gumu tiek uzskat?ts, ka A sniedz nojaukšanas pakalpojumu savam klientam un p?rk no t? met?ll?ž?us. Š? administr?cija no t? secin?ja, ka A ir j?samaks? PVN par pakalpojumu, ko t? sniedza savam klientam, k? ar? apgriezt?s maks?šanas sist?mas ietvaros – par met?ll?ž?iem, ko t? nop?rk no t?.

22 Nevien? no abiem gad?jumiem, uz ko attiecas iepriekš?jais l?mums, nodok?u administr?cija nav ie??musi nost?ju par atl?dz?bas cenas veidošanos.

23 Par 2015. gada 11. j?nija iepriekš?jo l?mumu A c?la pras?bu *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinki Administrat?v? tiesa, Somija).

24 Ar 2015. gada 16. decembra spriedumu š? tiesa noraid?ja šo pras?bu. T? uzskat?ja, ka gan nojaukšanas l?guma gad?jum?, gan demont?žas pirkuma l?guma gad?jum? ir j?uzskata, ka A ar

savu klientu slīdz maiņas līgumu, saskaņā ar kuru tūsniedz nojaušanas pakalpojumus un pārķmetlīzīus, un līdz ar to tai ir jīsamaksā PVN gan par klientam sniegto pakalpojumu, gan par metlīzīiem, ko tū ir nopirkusi no tū.

25 A iesniedza apelācijas sīdzību par *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinki Administratīvā tiesa) spriedumu *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa, Somija).

26 Iesniedzītīesa uzskata, ka nojaušanas līguma gadījums A sniedza pakalpojumu par atlīdzību un ka demontīžas pirkuma līguma gadījums tū ieguva precī par atlīdzību. Tīdījīdi pamatlieta attīecoties uz ļautījumu, vai pirmājī gadījums A iegīst arī precī par atlīdzību un vai otrājī gadījums tū sniedz arī pakalpojumu par atlīdzību. Iesniedzītīesa precīzī, ka A apstrīd minīto līgumu kvalifikāciju par maiņas līgumiem, pamatojot ar to, ka, pīc šīs sabiedrības domīm, metlīzīī nojaušanas līguma gadījums nav atlīdzība par nojaušanas pakalpojumu un nojaušanas pakalpojums demontīžas pirkuma līguma gadījums nav atlīdzība par metlīzīīu pirkumu, jo nepastīv tīša saīkne starp pakalpojuma sniegšanu vai attīecīgīs preces piegīdi un saīemto atlīdzību.

27 Šīdos apstīkīos *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa) nolīma apturīt tiesvedību un uzdot Tīesai šīdus prejudiciālus ļautījums:

“1) Vai Direktīvas [2006/112] 2. panta 1. punkta c) apakīpunkts, lasot to kopsakarī ar 24. panta 1. punktu, ir jīinterpretī tīdījīdi, ka nojaušanas darbi, kurus veīc uzīmums, kura uzīmījdarbībī ietilpst nojaušanas darbu veikīšana, ir tikai viens darījums, ja uzīmuma, kurī veīc nojauīšanu, pienīkums saskaņā ar līguma starp to un pasīttīju noteikumiem ir aizvest nojauīšanas atķritumus, un – cīktīl nojauīšanas atķritumos ietilpst arī metlīzīī – tas var pīrdot tīlīk metlīzīīus uzīmumiem, kas uzipārķ pīrīstrīdījamus metlīzīīus?

Vai arī šīds līgums par nojauīšanas darbiem, īemot vīrī Direktīvas [2006/112] 2. panta 1. punkta a) apakīpunktu, lasot to kopsakarī ar 14. panta 1. punktu, ir jīinterpretī tīdījīdi, ka tas sastīv no divīem darījumiem, proti, pīrmķrt, no uzīmuma, kas veīc nojauīšanu, pakalpojuma sniegīšanas nojauīšanas darbu pasīttījam un, otrķrt, uzīmuma, kas veīc nojauīšanu, tīlīķpīrdodamo metlīzīīu pirkuma no nojauīšanas darbu pasīttīja?

Vai šājī gadījums nozīme ir tam, ka uzīmums, kas veīc nojauīšanu, nosakot nojauīšanas darbu cenu, par cenu samazīnoīu faktoru uzskata to, ka tam ir īespīja gīt īenīkumus arī no nojauīšanas atķritumu pīrīstrīdes?

Vai šājī gadījums nozīme ir tam, ka līgums par nojauīšanas darbiem nav notīkusi vīenoīšanās par pīrīstrīdījamo nojauīšanas atķritumu daudzumu un vīrtību un nav notīkusi arī vīenoīšanās par to, ka minītais vīlīk tīks darīts zīnīms nojauīšanas darbu pasīttījam, un ka nojauīšanas atķritumu daudzums un vīrtība ir nosakīma tikai tad, kad uzīmums, kas veīc nojauīšanu, tos pīrdod tīlīk?

2) Vai Direktīvas [2006/112] 2. panta 1. punkta a) apakīpunkts, lasot to kopsakarī ar 14. panta 1. punktu, sītīcījī, kad uzīmums, kura uzīmījdarbībī ietilpst nojauīšanas darbu veikīšana, ar nojauīcamī objekta īpaīnieku līgums vīenojas, ka uzīmums, kas veīc nojauīšanu, pārķ nojauīcamo objektu, un, vīenojīties par līgumsodu, uzīemas pienīkumu nojauīkt objektu līgums noteīktī termīī un aizvest nojauīšanas atķritumus, ir jīinterpretī tīdījīdi, ka runa ir tikai par vīenu darījumu, kurī aptver nojauīcamī objekta īpaīnieka veīktu preīu pīrdoīšanu uzīmumam, kurī veīc nojauīšanu?

Vai arī šīds līgums, īemot vīrī Direktīvas [2006/112] 2. panta 1. punkta c) apakīpunktu, lasot to kopsakarī ar 24. panta 1. punktu, ir jīinterpretī tīdījīdi, ka tas sastīv no divīem darījumiem,

proti, pirmkārt, nojaukamu objekta pašnieka veiktas preču pārdošanas uzņēmumam, kas veic nojaukšanu, un, otrkārt, nojaukšanas pakalpojuma, ko uzņēmums, kas veic nojaukšanu, sniedz preču pārdevējam.

Vai šajā gadījumā nozīme ir tam, ka uzņēmums, kas veic nojaukšanu, nosakot cenu sava pirkuma piedāvājumā precēm, kuru cenu samazinašu faktoru ņem vērā izmaksas, kas tam rodas, demontējot un aizvedot preces?

Vai nozīme ir tam, ka preču pārdevējs apzinās, ka izmaksas, kas uzņēmumam, kurš veic nojaukšanu, rodas, preces nojaucot un aizvedot, tiek ņemtas vērā kā šo preču cenu samazinošs faktors, ņemot vērā to, ka starp pusēm nav vienošanās par šīm izmaksām un preču pārdevējam nevienā brīdī nav jāpaziņo šo izmaksu apmērs, kas ir ticis noteikts vai kas ir faktiski radies?

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

28 Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkts, skatīti kopā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu un 24. panta 1. punktu, ir jāinterpretē tādējādi – ja atbilstoši nojaukšanas līgumam pakalpojuma sniedzējam, tas ir, sabiedrībai, kas veic nojaukšanu, ir jāveic nojaukšanas darbi un tādēļ var, ciktāl nojaukšanas atkritumi satur metāllīģus, pārdot tādēļ šos metāllīģus, šīs līgums PVN vajadzībām ietver vienu vai arī divus darījumus.

29 Vispirms ir jānorāda, ka atbilstoši Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktam PVN tiek uzlikts “preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķina kā tās”, un “pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķina kā tās”.

30 Šajā ziņā Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punktā preču piegāde definēta kā “tiesību nodošana rēķinot ar materiālu pašumu kā pašniekam”, bet šīs direktīvas 24. panta 1. punktā pakalpojumu sniegšana ir definēta kā “jebkurš darījums, kas nav preču piegāde”.

31 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkta izpratnē preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas “par atlīdzību” priekšnoteikums ir tikai tas, ka pastāv tieša saikne starp preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un atlīdzību, ko faktiski ir saņēmīs nodokļa maksātājs. Šāda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemta atlīdzība ir pakalpojuma saņēmēja sniegtā pakalpojuma faktiskā vērtība (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2013. gada 26. septembris, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas nolūma izriet, ka atbilstoši nojaukšanas līgumam pakalpojumu sniedzējs, tas ir, sabiedrība, kas veic nojaukšanu, apņemas sniegt nojaukšanas darbu pakalpojumu, kas ietver arī nojaucamo materiālu un atkritumu pieņēgšanu un apstrādi, par ko klients samaksā maksu. No iesniedzējtiesas nolūma arī izriet, ka šis pakalpojumu sniedzējs cenšas iepriekš novērtēt aizvācamo materiālu un atkritumu daudzumu, kā arī to vērtības pārdošanas cenu, lai to ņemtu vērā, nosakot cenu par nojaukšanas darbiem. Turklāt no iesniedzējtiesas nolūma izriet, ka atbilstoši minētajam līgumam, ciktāl nojaukšanas atkritumi satur metāllīģus, minētais pakalpojumu sniedzējs var pārdot tādēļ šos metāllīģus uzņēmumiem, kas uzprēķinājamus metāllīģus.

33 Pamatlīdz ir skaidrs, ka sabiedrība, kas veic nojaukšanu, saviem klientiem par atlīdzību

veic nojaukšanas darbus dalībvalsts teritorijā un tādā sniedz pakalpojumu par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

34 Iesniedzējtiesas jautājumi būtībā attiecas uz to, vai turklāt notiek šā pakalpojuma maiņa pret preču piegādi, tas ir, atgāstamo metāllīžu piegādi, ko satur atkritumi un izmantotie materiāli, un līdz ar to minētā pakalpojuma nodokļa bāze veido reizē klienta samaksātā cena un šā piegāde.

35 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka atlīdzība par pakalpojumu sniegšanu var būt preču piegāde un tā var būt tā s nodokļa bāze Direktīvas 2006/112 73. panta izpratnē tomēr ar nosacījumu, ka pastāv tieša saikne starp pakalpojumu sniegšanu un preču piegādi un ka pārdotās minētās vārtības var tikt izteikta naudā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2012. gada 19. decembris, *Orfey*, C-549/11, EU:C:2012:832, 36. punkts un tajā minētā judikatūra). Tas pats attiecas uz gadījumu, ja precīzi piegādā apmaiņā pret pakalpojumu sniegšanu, ja ir izpildīti šie paši nosacījumi (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2013. gada 26. septembris, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 No šīs pašas judikatūras izriet, ka maiņas līgumi, kuros vienmēr atlīdzība ir noteikta graudā, un darījumi, kuros atlīdzība tiek izmaksāta naudā, no ekonomiskā un komerciālā viedokļa ir divas identiskas situācijas (spriedums, 2013. gada 26. septembris, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Šajā gadījumā no šā sprieduma 32. punktā ietvertā pamatlīstas faktiskā apstākļu apraksta izriet, ka pakalpojumu sniedzējs, proti, sabiedrība, kas veic nojaukšanu, papildus atlīdzībai naudā no sava klienta par nojaukšanas darbu pakalpojuma sniegšanu atbilstoši nojaukšanas līgumam iegūst no tā atgāstamos metāllīžus, ko tā pāc tam var pārdot tālāk. Tādā šādā situācijā ir preču piegāde Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punkta izpratnē.

38 Attiecībā uz to, vai šā piegāde ir notikusi "par atlīdzību" šīs direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka atlīdzība, kas ir nodokļa bāze darījumam, ir subjektīvā vārtība. Tā kā šā vārtība nav naudas summa, par kuru puses būtu vienojušās, tai, lai tā būtu subjektīvā, ir jābūt tai vārtībai, ko to pakalpojumu saņēmējs, kas ir atlīdzība par preču piegādi, piešķir pakalpojumiem, kurus viņš vēlas saņemt, un tai ir jāatbilst summai, kuru viņš ir gatavs šajā ziņā maksāt (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2012. gada 19. decembris, *Orfey*, C-549/11, EU:C:2012:832, 44. un 45. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

39 No minētā izriet, ka tādā situācijā, kādā ir pamatlīstā, atgāstamo metāllīžu piegāde notiek par atlīdzību, ja pircējs, proti, sabiedrība, kas veic nojaukšanu, šai piegādei piešķir vārtību, ko tā vēm vērt, nosakot par nojaukšanas darbu pakalpojumu piedāvāto cenu, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

40 Šim secinājumam pretrunā nav apstākļi, ka nojaukšanas līgumā nav vienošanās par to metāllīžu daudzumu un vārtību, ko varētu saturēt nojaukšanas atkritumi.

41 No Tiesas judikatūras izriet, ka iespējams tehniskās grūtības, nosakot atlīdzības summu, neapauj tikai šā iemesla dēļ secināt, ka tā nepastāv (pāc analoģijas skat. spriedumu, 1998. gada 14. jūlijs, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, 31. punkts).

42 Katrā ziņā jānorāda, ka šā sprieduma 39. punktā minētajā gadījumā ir iespējams noteikt atgāstamo metāllīžu piegādes vārtību. Ievērojot šā sprieduma 38. punktā minēto judikatūru, šā vārtība ir jāuzskata par vienu ar atlāides summu, ko pakalpojuma sniedzējs paredz nojaukšanas darbu pakalpojuma cenai.

43 Turklāt pret šā sprieduma 39. punktā izdarīto secinājumu neiestājas apstākļi, ka

nojaukšanas pakalpojuma saņēmājs nezina atgāstamo metāllāžu vārtības precīzo summu, ko ir novērtējis pakalpojuma sniedzājs (pēc analoģijas skat. spriedumu, 1998. gada 14. jūlijs, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, 49. punkts).

44 Tātad šādā gadījumā savstarpēji darījumi ar vienu un to pašu līgumu tiek apmainīti starp pakalpojumu sniedzēju un tā klientu tā, ka tieša saikne šā sprieduma 35. punktā minētās judikatūras izpratnē pastāv starp nojaukšanas darbu pakalpojuma sniedzēju un atgāstamo metāllāžu piegādi.

45 Attiecībā uz jautājumu, vai pamatlietā aplūkots atgāstamo metāllāžu piegāde ir ar nodokli apliekams darījums, jāprecizē, ka atbilstoši Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) apakšpunktam preču piegādei par atlīdzību tiek uzlikts PVN tikai ar nosacījumu, ka to veic “nodokļu maksātājs, kas rēķojas k? tās”, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

46 Šādā gadījumā pakalpojumu, kas ir pamatlietā aplūkots nojaukšanas līguma priekšmets, sniegšanas nodokļa bāze ir cena, ko klients faktiski ir samaksājis, k? ar? vārtība, ko pakalpojuma sniedzājs ir piešķēris atgāstamajiem metāllāžiem un kas ir atspoguļota atlaides summā no pakalpojuma rēķinā norādītās cenas.

47 Tomēr var izrādīties, ka dažkārt šā vārtība neatspoguļo ekonomisko un komerciālo realitāti, kas saskaņā ar Tiesas judikatūru tomēr ir kopējās PVN sistēmas piemērošanas pamatkritērijs. Šādā gadījumā iesniedzējtiesai ir jāpārliedzinās, ņemot vērā visus attiecīgos apstākļus, ka nav jāaunprēģas izmantošanas (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 39., 46. un 52. punkts).

48 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkts, skatīti kopā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu un 24. panta 1. punktu, ir jāinterpretē tādā veidā – ja saskaņā ar nojaukšanas līgumu, pakalpojumu sniedzājam, proti, sabiedrībai, kas veic nojaukšanu, ir jāveic nojaukšanas darbi un tā var, ciktāl nojaukšanas atkritumi satur metāllāžus, pārdot tālāk šos metāllāžus, šīs līgums ietver pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, proti, nojaukšanas darbu veikšanu, un turklāt preču piegādi par atlīdzību, proti, minēto metāllāžu piegādi, ja pircējs, proti, šā sabiedrība, piešķēris vārtību šai piegādei, ko tā ņem vērā, nosakot par nojaukšanas darbiem piedāvāto cenu, tomēr minētajai piegādei tiek uzlikts PVN tikai tad, ja to veic nodokļa maksātājs, kas k? tās rēķojas.

Par otro jautājumu

49 Uzdodot otro jautājumu iesniedzējtiesa b? t? b? jautā, vai Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkts, skatīti kopā ar šīs direktīvas 14. panta 1. punktu un 24. panta 1. punktu, ir jāinterpretē tādā veidā – ja saskaņā ar demontāžas pirkuma līgumu pircējs, proti, sabiedrība, kas veic nojaukšanu, nopērk nojaucamu precī un, vienojoties par līgumsodu, apēmas demontēt un aizvākt šo precī, k? ar? aizvest tā rezultātā radušos atkritumus šajā līgumā noteiktā termiņā, šīs līgums PVN vajadzībām ietver vienu vai arī divus darījumus.

50 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka atbilstoši demontāžas pirkuma līgumam pircējs, tas ir, sabiedrība, kas veic nojaukšanu, nopērk vecas ēkas, celtnes, kas atrodas uz zemes virsmas fabrikas teritorijā, k? ar? iekārtas, aparatūru un citas kustamas lietas, kas tajā atrodas, kuras atbilstoši līgumam tai ir jādemontē un jāaizvāc, k? ar? jāaizvāc tā rezultātā radušies atkritumi noteiktā termiņā no fabrikas telpām vai teritorijas, vienojoties par līgumsodu. Turklāt no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pircējs cenšas iepriekš novērtēt demontāžas, aizvākšanas un demontējamo lietu pienācīgās apstrādes izraisītās izmaksas, lai ņemtu tās vērā piedāvātajā pirkuma cenā.

51 Ir skaidrs, ka pamatliet? š?ds l?gums ietver preces pieg?di par atl?dz?bu Direkt?vas 2006/112 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratn? dal?bvalsts teritorij?, tas ir, demont?jamas preces pieg?di par pirkuma cenas samaksu. Ar nosac?jumu, ka šo pieg?di veic "nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas", š?s ties?bu normas izpratn? – tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai – š?d? situ?cij? runa ir par ar nodokli apliekamu dar?jumu.

52 Iesniedz?jtiesas jaut?jumi attiecas b?t?b? uz to, vai min?t? pieg?de turkl?t tiek main?ta pret pakalpojumu sniegšanu, proti, pret demont?žas un aizv?kšanas darbiem, t?d?j?di, ka š?s pieg?des nodok?a b?zi veido reiz? š? sprieduma iepriekš?j? punkt? nor?d?t? pirkuma cena un šis pakalpojums.

53 Šaj? zi?? š?iet, ka no š? sprieduma 50. punkt? ietvert? faktisko apst?k?u izkl?sta izriet, ka pirc?jam, tas ir, sabiedr?bai, kas veic nojaukšanu, papildus pirkuma cenas samaksai, par ko ir vienošan?s demont?jamo pre?u pieg?des l?gum?, atbilstoši šim l?gumam ir j?demont? un j?aizv?c š? prece, k? ar? j?aizv?c t? rezult?t? radušies atkritumi noteiktaj? termi??, vienojoties par l?gumsodu. T? k? pirc?jam ir j?demont? un j?aizv?c š? prece, k? ar? j?aizv?c t? rezult?t? radušies atkritumi, t?d?j?di ?paši apmierinot p?rdev?ja vajadz?bas – kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai –, š?d? situ?cij? notiek pakalpojumu sniegšana Direkt?vas 2006/112 24. panta 1. punkta izpratn?.

54 Saska?? ar š? sprieduma 38. punkt? nor?d?to judikat?ru t?d? situ?cij?, k?da ir pamatliet?, demont?žas un aizv?kšanas darbu pakalpojuma sniegšana notiek par atl?dz?bu, ja pirc?js, tas ir, sabiedr?ba, kas veic nojaukšanu, pieš?ir v?rt?bu šim pakalpojumam, ko t? ?em v?r? t?s pied?v?taj? cen? k? faktoru, kas samazina demont?jam?s preces pirkuma cenu, un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

55 ?emot v?r? š? sprieduma 40., 41. un 43. punkt? izkl?st?tos apsv?rumus, j?preciz?, ka šim secin?jumam pretrun? nav ne apst?klis, ka puses nav vienojuš?s par demont?žas un aizv?kšanas darbu pakalpojuma izmaks?m, ne tas, ka p?rdev?js nezina izmaksu summu, kas tiek ?emta v?r?, nosakot pied?v?to pirkuma cenu.

56 Katr? zi?? š? sprieduma 54. punkt? min?taj? gad?jum? ir iesp?jams noteikt demont?žas un aizv?kšanas darbu pakalpojuma v?rt?bu. Iev?rojot š? sprieduma 38. punkt? min?to judikat?ru, š? v?rt?ba ir j?uzskata par vienu?du ar summu, ko pirc?js, proti, sabiedr?ba, kas veic nojaukšanu, pied?v? k? faktoru, kas samazina demont?jam?s lietas pirkuma cenu.

57 T?tad š?d? gad?jum? savstarp?ji dar?jumi ar vienu un to pašu l?gumu tiek apmain?ti starp pirc?ju, tas ir, sabiedr?bu, kas veic nojaukšanu, un sa??m?ju, tas ir, demont?jam?s lietas pieg?d?t?ju, un t?tad past?v tieša saikne š? sprieduma 35. punkt? min?t?s judikat?ras izpratn? starp demont?jamo lietu pieg?di un demont?šanas un aizv?kšanas darbu veikšanu.

58 T?d?j?di š?d? gad?jum? demont?jamas lietas pieg?des nodok?a b?ze b?tu par š?s preces pirkumu faktiski samaks?t? cena, k? ar? summa, kas atbilst faktoram, ko pirc?js ??mis v?r?, lai samazin?tu pied?v?to pirkuma cenu.

59 Tom?r dažk?rt var izr?d?ties, ka š? summa neatspogu?o ekonomisko un komerci?lo realit?ti, kas atbilstoši š? sprieduma 47. punkt? min?tajai judikat?rai tom?r ir pamatkrit?rijs kop?j?s PVN sist?mas piem?rošanai, š?d? gad?jum? saska?? ar šo judikat?ru valsts tiesai ir j?p?rliecin?s, ?emot v?r? visus atbilstošos apst?k?us, ka nav ?aunpr?t?gas izmantošanas.

60 L?dz ar to uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkts, skat?ti kop? ar š?s direkt?vas 14. panta 1. punktu un 24. panta 1. punktu, ir

j?interpret? t?d?j?di – ja saska?? ar demont?žas pirkuma l?gumu pirc?js, proti, sabiedr?ba, kas veic nojaukšanu, nop?rk demont?jumu precī un ap?emas, vienojoties par l?gumsodu, demont?t un aizv?kt šo precī, k? ar? aizv?kt atkritumus šaj? l?gum? noteikt? termi??, šis l?gums ietver pre?u pieg?di par atl?dz?bu, proti, demont?jamas preces pieg?di, un š? pieg?de ir apliekama ar PVN tikai ar nosac?jumu, ka to veic nodok?u maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds, un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai. T? k? pirc?jam ir j?demont? un j?aizv?c š? prece, k? ar? j?aizv?c t? rezult?t? radušies atkritumi, t?d?j?di ?paši apmierinot p?rdev?ja vajadz?bas – kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai –, šis l?gums turkl?t ietver pakalpojuma sniegšanu par atl?dz?bu, proti, demont?žas un aizv?kšanas darbu veikšanu, ja šis pirc?js pieš?ir v?rt?bu šim pakalpojumam, kuru tas ?em v?r? t? pied?v?taj? cen? k? faktoru, kas samazina demont?jam?s lietas pirkuma cenu, un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

Par ties?šan?s izdevumiem

61 Attiec?b? uz pamatlīetas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (dev?t? pal?ta) nospriež:

1) Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkts, skat?ti kop? ar š?s direkt?vas 14. panta 1. punktu un 24. panta 1. punktu, ir j?interpret? t?d?j?di – ja saska?? ar nojaukšanas l?gumu, pakalpojumu sniedz?jam, proti, sabiedr?bai, kas veic nojaukšanu, ir j?veic nojaukšanas darbi un t? var, cik?t?l nojaukšanas atkritumi satur met?ll?ž?us, p?rdot t?l?k šos met?ll?ž?us, šis l?gums ietver pakalpojumu sniegšanu par atl?dz?bu, proti, nojaukšanas darbu veikšanu, un turkl?t pre?u pieg?di par atl?dz?bu, proti, min?to met?ll?ž?u pieg?di, ja pirc?js, proti, š? sabiedr?ba, pieš?ir v?rt?bu šai pieg?dei, ko t? ?em v?r?, nosakot par nojaukšanas darbiem pied?v?to cenu, tom?r min?tajai pieg?dei tiek uzlikts pievienot?s v?rt?bas nodoklis tikai tad, ja to veic nodok?a maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas.

2) Direkt?vas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkts, skat?ti kop? ar š?s direkt?vas 14. panta 1. punktu un 24. panta 1. punktu, ir j?interpret? t?d?j?di – ja saska?? ar demont?žas pirkuma l?gumu pirc?js, proti, sabiedr?ba, kas veic nojaukšanu, nop?rk demont?jumu precī un ap?emas, vienojoties par l?gumsodu, nojaukt vai demont?t un aizv?kt šo precī, k? ar? aizv?kt atkritumus šaj? l?gum? noteikt? termi??, šis l?gums ietver pre?u pieg?di par atl?dz?bu, proti, demont?jamas lietas pieg?di, un š? pieg?de ir apliekama ar PVN tikai ar nosac?jumu, ka to veic nodok?u maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds, un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai. T? k? pirc?jam ir j?nojauc vai j?demont? un j?aizv?c š? prece, k? ar? j?aizv?c t? rezult?t? radušies atkritumi, t?d?j?di ?paši apmierinot p?rdev?ja vajadz?bas – kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai –, šis l?gums turkl?t ietver pakalpojuma sniegšanu par atl?dz?bu, proti, demont?žas un aizv?kšanas darbu veikšanu, ja šis pirc?js pieš?ir v?rt?bu šim pakalpojumam, kuru tas ?em v?r? t? pied?v?taj? cen? k? faktoru, kas samazina demont?jam?s lietas pirkuma cenu, un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – somu.