



Teismo praktikos rinkinys

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 atlygį – Sandoriai, už kuriuos dalį atlygio sudaro paslaugos arba prekės – Griovimo darbų sutartis – Demontavimo darbų pirkimo 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 pirmininkė K. Jürimäe, teisėjai E. Juhász ir C. Vajda (pranešėjas),

generalinis advokatas N. Wahl,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

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

išnagrinėjęs 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

* Proceso kalba: suomių.

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 atlygį, įvykdytų 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 įtvirtinta pirkėjo pareiga nugriauti arba demontuoti šį turtą (toliau – demontavimas) ir šio turto išvežimo pareiga, taip pat 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 atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

- c) paslaugų teikimas už atlygį 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 atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjancio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių 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 skirt[i] šie tiekimo ar teikimo sandoriai:

- a) su nekilnojamuoju turtu susijusių 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) panaudotų medžiagų ir panaudotų medžiagų, kurios neperdirbtos negali būti dar kartą panaudotos, laužo, gamybinių ir negamybinių atliekų, perdirbamų atliekų, iš dalies perdirbtų atliekų ir tam tikrų prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kaip išvardyta VI priede.“

8 Šios direktyvos VI priedo „199 straipsnio 1 dalies d punkte nurodytų prekių tiekimo ir paslaugų teikimo rūšių sąrašas“ 1 ir 4 punktai suformuluoti taip:

- 1) juodųjų metalų ir spalvotųjų metalų atliekų, laužo ir panaudotų medžiagų, įskaitant pusgaminių atliekas, atsiradusias perdirbant, gaminant ar lydant juoduosius ir spalvotuosius metalus ir jų lydinius, tiekimas;

<...>

- 4) juodųjų ir spalvotųjų metalų atliekų, atraižų, laužo, atliekų ir panaudotos bei perdirbamos medžiagos, sudarytos iš duženų, stiklo, popieriaus, statybinio kartono ir kartono, skudurų, kaulų, odos, dirbtinės odos, pergamento, neišdirbtų kailių ir odų, sausgyslių ir gyslų, virvės, lino, troso, kabelių, gumos ir plastiko tiekimas ir su šiomis atliekomis susijusių tam tikrų perdirbimo paslaugų teikimas.“

Suomijos teisė

9 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos 1993 m. gruodžio 30 d. *Arvonlisäverolaki* (1501/1993) (Įstatymas Nr. 1501/1993 dėl pridėtinės vertės mokesčio; toliau – AVL), kuriuo Direktyva 2006/112 buvo perkelta į Suomijos teisę, 1 straipsnio pirmos pastraipos 1 punkte nustatyta:

„Pagal šio įstatymo nuostatas PVM pervedamas valstybei:

už vykdant prekybos veiklą Suomijoje parduotą prekę arba paslaugą.“

10 Pagal AVL 2 straipsnio 1 dalį pardavimo, kaip jis suprantamas pagal šio įstatymo 1 straipsnį, atveju mokėti PVM privalo prekės pardavėjas arba paslaugos teikėjas (apmokestinamasis asmuo), jeigu kitose nuostatose nenumatyta kitaip. Tarp šių nuostatų, be kita ko, yra 8d straipsnis.

11 Minėtame straipsnyje numatyta, kad atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas taikytinas metalo laužo ir atliekų pirkėjams, kai tai yra verslininkas, įrašytas į PVM mokėtojų registrą.

12 Pagal AVL 17 straipsnį „prekės“ – tai materialusis turtas, taip pat elektros energija, dujos, šilumos bei vėsavimo energija ir visi panašūs energetikos produktai. „Paslaugos“ reiškia viską, ko neapima prekės ir ką vykdant ekonominę veiklą galima parduoti.

13 Remiantis AVL 18 straipsniu „prekių pardavimas“ reiškia nuosavybės teisės į prekę perleidimą už atlygį, o „paslaugos pardavimas“ – bet kokios paslaugos teikimą už atlygį.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 14 A yra bendrovė, kurios specializacija – teikti paslaugas su aplinka susijusiai pramonei ir statybų sektoriui. Ji bendradarbiauja su įvairiomis pramonės šakomis, nekilnojamojo turto ir statybos sektoriais ir teikia su aplinka susijusias paslaugas Suomijoje ir Švedijoje. Prie jos veiklos sričių priklauso paslaugos, susijusios su pramone, nekilnojamojo turto, pastatais, griovimu, taip pat atliekų 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 nustatytais bendrosiomis statybos darbų sutarčių sąlygomis. Pagal šios rūšies sutartį bendrovė įsipareigoja nugriauti jos klientui priklausančios senos gamyklos pastatus, taip pat prisiimti generalinio rangovo ir už paslaugas statybų aikštelėje bei vadovavimą statybos darbams atsakingos įmonės funkcijas. Pagal bendrąsias statybos darbų sutarčių sąlygas prie A įsipareigojimų priklauso ir tinkamas išvežtinų medžiagų ir šiukšlių išvežimas, taip pat tinkamas jų perdirbimas.
- 16 Kai kuriose medžiagose ir atliekose yra metalo laužo ir atliekų, kurios nurodytos AVL 8d straipsnyje ir kurias parduodant mokestinė prievolė tenka pirkėjui. Dalis prekių yra tokios, kurias A perparduos metalo laužą perdirbti superkančioms įmonėms. A iš anksto stengiasi įvertinti tokių prekių kiekį ir kainą, už kurią galės jas perparduoti, ir į 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, vykdydama savo veiklą A perka savo klientams senų mašinų ir įrangos, kurias pagal demontavimo darbų pirkimo sutartį (toliau – demontavimo darbų pirkimo sutartis) ji privalo demontuoti arba išardyti (toliau – išardyti) ir išvežti iš patalpų ar vietos, kur įsikūręs 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 įsigytus daiktus pati išardo ir išveža.
- 18 Atsižvelgiant į įsigytų prekių pobūdį, tokių prekių griovimas ar išardymas, išvežimas ir tvarkymas, taip pat dėl to susidariusių atliekų išvežimas sukelia išlaidų A; ji siekia jas įvertinti iš anksto ir atsižvelgti, nustatydamą savo siūlomą kainą, kaip į veiksni, sumažinantį pirkimo kainą. Vis dėlto sutarties šalys neaptaria šių išlaidų per derybas ir nenustato jų sumos sutartyje, nes niekada nesiekiama apie šią sumą pranešti pardavėjui.
- 19 A mokesčių administratoriaus paprašė išankstinio sprendimo dėl mokėtino PVM sumos apskaičiavimo griovimo darbų sutartyje už atliktus griovimo darbus ir demontavimo darbų pirkimo sutartyje už metalo laužo ir metalo turinčių 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 iš jo perkančia metalo laužą. Administratorius padarė išvadą, kad A privalo mokėti PVM už paslaugą, kurią teikia savo klientui, ir pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą už metalo laužą, kurį perka iš jo.
- 21 Antra, tame pačiame išankstiniame sprendime mokesčių administratorius dėl demontavimo darbų pirkimo sutarties nusprendė, kad A yra laikoma parduodančia griovimo darbų paslaugą klientui ir iš jo perkančia metalo laužą. Administratorius padarė išvadą, kad A privalo mokėti PVM už paslaugas, kurias teikia savo klientui, ir pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą už metalo laužą, kurį perka iš jo.

- 22 Išankstiniame sprendime abiem atvejais mokesčių administratorius nepateikė pozicijos dėl atlygio kainos sandaros.
- 23 A pareiškė ieškinį dėl 2015 m. birželio 11 d. išankstinio sprendimo panaikinimo *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas, Suomija).
- 24 2015 m. gruodžio 16 d. sprendimu šis teismas ieškinį atmetė. Jis nusprendė, kad tiek griovimo darbų sutarties atveju, tiek demontavimo darbų pirkimo sutarties atveju A turi būti laikoma su savo klientu sudaranti mainų sutartį, pagal kurią ji teikia griovimo darbų paslaugas ir perka metalo laužą, todėl privalo mokėti PVM už paslaugą, kurią teikia klientui, ir už metalo laužą, kurį perka iš jo.
- 25 A pateikė apeliacinį skundą dėl *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas) sprendimo *Korkein hallinto-oikeus* (Vyriausiasis administracinis teismas, Suomija).
- 26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad griovimo darbų sutarties atveju A teikia paslaugą už atlygį ir kad demontavimo darbų pirkimo sutarties atveju ji įsigyja prekių už atlygį. Tačiau pagrindinėje byloje nesutariama dėl to, ar pirmu atveju A taip pat įsigyja prekę už atlygį, o antru atveju teikia paslaugą už atlygį. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad A ginčija šių sutarčių kvalifikavimą kaip mainų sutarčių dėl to, kad, pasak bendrovės, griovimo darbų sutarties atveju metalo laužas nėra atlygis už griovimo darbų paslaugą, o demontavimo darbų pirkimo sutarties atveju griovimo darbų paslauga nėra atlygis už metalo laužo pirkimą, nes nėra tiesioginio ryšio tarp paslaugų teikimo ar prekių tiekimo ir gauto atlygio.
- 27 Tokiomis aplinkybėmis *Korkein hallinto-oikeus* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Suomija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą 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 būti aiškinamas taip, kad įmonės, prie kurios veiklos srities priskiriamas griovimo darbų vykdymas, atliekami griovimo darbai apima tik vieną sandorį, jeigu griovimo darbus atliekanti įmonė pagal jos ir užsakovo sudarytos sutarties sąlygas yra įsipareigojusi išvežti atliekant griovimo darbus susidariusias atliekas ir – jeigu tarp atliekant griovimo darbus susidariusių atliekų yra metalo laužo – gali jį perparduoti likusį laužą superkančioms įmonėms?

Ar tokia sutartis dėl griovimo darbų, atsižvelgiant į [Direktyvos 2006/112] 2 straipsnio 1 dalies a punktą, siejamą su 14 straipsnio 1 dalimi, turi būti aiškinama taip, kad ji apima du sandorius, būtent, pirma, griovimo darbus atliekančios įmonės paslaugos teikimą griovimo darbų užsakovui ir, antra, griovimo darbus atliekančios įmonės vykdomą metalo laužo, kurį galima perparduoti, pirkimą iš griovimo darbų užsakovo?

Ar šiuo atveju turi reikšmės tai, kad griovimo darbus atliekanti įmonė, nustatydamą griovimo darbų kainą, kaip į kainą mažinantį veiksnį atsižvelgia į tai, kad turi galimybę gauti pajamų ir iš atliekant griovimo darbus susidariusių atliekų perdirbimo?

Ar šiuo atveju turi reikšmės tai, kad atliekant griovimo darbus susidariusių atliekų, kurias galima perdirbti, kiekis ir vertė nesuderinti griovimo darbų sutartyje, be to, nesuderinta tai, kad apie juos vėliau bus pranešta griovimo darbų užsakovui, ir kad atliekant griovimo darbus susidariusių atliekų kiekis ir vertė paaiškės tik tuomet, kai griovimo darbus atliekanti įmonė jas perparduos?

2. Ar [Direktyvos 2006/112] 2 straipsnio 1 dalies a punktas, siejamas su 14 straipsnio 1 dalimi, tokiu atveju, kai įmonė, prie kurios veiklos srities priskiriamas griovimo darbų vykdymas, su griovimo darbų objekto savininku sutartyje sutaria, kad griovimo darbų įmonė nusipirks griovimo darbų objektą, ir, numačius sutartinę baudą, įsipareigoja nugriauti objektą per sutartyje nustatytą

laikotarpį, taip pat išvežti atliekant griovimo darbus susidariusias atliekas, turi būti aiškinamas taip, kad kalbama tik apie vieną sandorį, kuris apima griovimo darbų objekto savininko atliekamą prekių pardavimą griovimo darbus atliekančiai įmonei?

Ar tokia sutartis, atsižvelgiant į [Direktyvos 2006/112] 2 straipsnio 1 dalies c punktą, siejamą su 24 straipsnio 1 dalimi, turi būti aiškinama taip, kad ji apima du sandorius, būtent, pirma, griovimo darbų objekto savininko atliekamą prekių pardavimą griovimo darbus atliekančiai įmonei ir, antra, griovimo darbus atliekančios įmonės prekių pardavėjui teikiamą griovimo darbų paslaugą?

Ar šiuo atveju turi reikšmės tai, kad griovimo darbus atliekanti įmonė savo kainos už prekes pasiūlyme kaip į kainą mažinantį veiksni atsižvelgia į išlaidas, susidarančias dėl prekių demontavimo ir išvežimo?

Ar turi reikšmės tai, kad prekių pardavėjui yra žinoma, jog į išlaidas, susidarančias griovimo darbus atliekančiai įmonei dėl prekių griovimo ir išvežimo, atsižvelgiama kaip į šių prekių kainą mažinantį veiksni, vertinant tai, kad šalys nesitaria dėl šių išlaidų ir prekių pardavėjas niekuomet neturi sužinoti vertinamo ir faktiškai tenkančio šių išlaidų dydžio?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 28 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės 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 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 tą metalo laužą, ši sutartis apima vieną, ar du sandorius PVM tikslais.
- 29 Pirmiausia reikia pažymėti, kad pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus PVM apmokestinamas atitinkamai „PVM prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“, ir „paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.
- 30 Šiuo klausimu Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalį prekių tiekimas apibrėžiamas kaip „teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas“, o 24 straipsnio 1 dalyje apibrėžiamas paslaugų teikimas: „tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas“.
- 31 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad prekių tiekimui ar paslaugų teikimui „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus, būtinas tik tiesioginis ryšys tarp prekių tiekimo ar paslaugų teikimo ir apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygio. Toks tiesioginis ryšys nustatomas, jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiškai pasikeičiama paslaugomis, ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (šiuo klausimu žr. 2013 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, 37 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 32 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal griovimo darbų sutartį teikėjas, t. y. griovimo darbų bendrovė, įsipareigoja suteikti griovimo darbų paslaugas, apimančias, be kita ko, išvežtinų medžiagų pašalinimą, sutvarkymą ir atliekų tvarkymą už tam tikrą kliento sumokėtą kainą. Be to, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad paslaugų teikėjas nori iš anksto įvertinti išvežtinų medžiagų ir atliekų kiekį ir vėlesnio jų perpardavimo kainą, kad į tai

atsižvelgtų nustatydamas griovimo darbų kainą. Be to, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat matyti, kad pagal minėtą sutartį, jei griovimo atliekose yra metalo laužo, šis paslaugų teikėjas gali perparduoti tą metalo laužą superkančioms įmonėms, kurios jį gali perdirbti.

- 33 Pagrindinėje byloje neginčijama, kad griovimo darbų bendrovė atlieka savo klientams griovimo darbus už atlygį valstybės narės teritorijoje ir taip teikia paslaugas už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą.
- 34 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimais iš esmės siekiama išsiaiškinti, ar šis teikimas taip pat keičiamas į prekių tiekimą, t. y. metalo laužo, kurį galima atskirti nuo atliekų ir panaudotų medžiagų, kad minėto paslaugų teikimo apmokestinamąją vertę sudarytų kliento mokama kaina ir kaina, mokama už šį prekių tiekimą.
- 35 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad atlygis už prekių tiekimą gali būti paslaugų teikimas ir jį galima laikyti apmokestinamąja verte, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 73 straipsnį, su sąlyga, kad yra prekių tiekimo ir paslaugų teikimo tiesioginis ryšys ir kad suteiktų paslaugų vertę galima išreikšti pinigais (šiuo klausimu žr. 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Orfey*, C-549/11, EU:C:2012:832, 36 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Tas pats taikoma, kai prekių tiekimas keičiamas į paslaugų teikimą, jei laikomasi tų pačių sąlygų (šiuo klausimu žr. 2013 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, 38 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 36 Iš šios jurisprudencijos matyti, kad mainų sutartys, kuriose iš esmės numatytas atlygis natūra, ir sandoriai, už kuriuos numatytas piniginis atlygis, yra ekonominiu ir komerciniu požiūriu vienodos situacijos (2013 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 37 Kaip matyti iš faktinių aplinkybių pagrindinėje byloje aprašymo šio sprendimo 32 punkte, tiekėjas, t. y. griovimo darbų bendrovė, be piniginio atlygio iš savo kliento už griovimo darbus, pagal griovimo darbų sutartį igyja ir metalo laužo, kurį gali vėliau perparduoti. Vadinasi, šiuo atveju yra prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalį.
- 38 Ar toks tiekimas yra „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą? Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad atlygis, kuris yra sandorio apmokestinamoji vertė, yra subjektyvi vertė. Jei ši kaina nėra šalių susitarimu nustatyta pinigų suma, ji gali būti subjektyvi, t. y. tokia, kokią paslaugų, kurios yra atlygis už prekių teikimą, gavėjas suteiks paslaugoms, kuriomis ketina apsirūpinti, ir ji turi atitikti sumą, kurią jis pasiruošęs 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 susiklosčius tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, išgautinas metalo laužas tiekiamas už atlygį, jeigu pirkėjas, t. y. griovimo darbų bendrovė, suteikia šiam tiekimui vertę, į kurią atsižvelgia nustatydama siūlomą kainą už griovimo darbus, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 40 Šiai išvadai neprieštarauja tai, kad dėl metalo laužo, kuris gali būti griovimo atliekose, kiekio ir vertės nebuvo susitarta griovimo darbų 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 paslaugų teikėjo sumažintai griovimo darbų kainai.

- 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 Taigi 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 prekių tiekimas už atlygį apmokestinamas PVM, jeigu jį 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, kurią faktiškai sumoka klientas, ir vertė, kurią paslaugų teikėjas priskiria prie išgautino metalo laužo ir kuri atspindi sąskaitoje faktūroje kaip sumažinta kaina už paslaugų teikimą.
- 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. Tokiu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas svarbias aplinkybes, turi patikrinti, 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, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, 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 esantį metalo laužą galima perparduoti, ši sutartis apima paslaugų teikimą už atlygį, t. y. griovimo darbų paslaugų teikimą, ir prekių tiekimą už atlygį, t. y. minėto metalo laužo tiekimą, jeigu įgijėjas, t. y. ši bendrovė, prie šio tiekimo priskiria vertę, į kurią atsižvelgia nustatydama kainą už griovimo darbų paslaugų teikimą, tačiau minėtas tiekimas yra apmokestinamas PVM tik tuo atveju, jeigu jį atlieka apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

Dėl antrojo klausimo

- 49 Savo antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės 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 būti aiškinami taip, kad tais atvejais, kai pagal demontavimo darbų pirkimo sutartį įgijėjas, t. y. griovimo darbų bendrovė, įsigyja turto, skirto būti išardytam, ir įsipareigoja gresiant sutartinei baudai išardyti šį turtą ir jį išvežti, taip pat išvežti dėl to susidariusias atliekas per sutartyje nustatytą terminą, ši sutartis apima vieną, ar du sandorius PVM tikslais.
- 50 Nagrinėjamu atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal demontavimo darbų pirkimo sutartį įgijėjas, t. y. griovimo darbų bendrovė, įsigijo senų pastatų ir statyviečių, esančių gamyklos teritorijoje, taip pat mašinų, įrangos ir kito kilnojamojo turto, kuriuos ji privalo išardyti ir išvežti, taip pat išvežti iš gamyklos teritorijos dėl to susidariusias atliekas per sutartyje nustatytą terminą, antraip grės sutartinė bauda. Be to, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad įgijėjas siekia iš anksto įvertinti išardymo, išvežimo ir tinkamo turto, skirto būti išardytam, tvarkymo išlaidas, kad atsižvelgtų į jas, siūlydamas pirkimo kainą.

- 51 Neginčijama, kad pagrindinėje byloje tokia sutartis apima prekių tiekimą už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a punktą, valstybės narės teritorijoje, t. y. turto, skirto būti išardytam, tiekimą už pirkimo kainą. Jei tokį tiekimą atlieka „apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, susiklosčius tokiai situacijai tai yra apmokestinamasis sandoris.
- 52 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimais iš esmės siekiama išsiaiškinti, ar šis tiekimas, kuris taip pat keičiamas į paslaugų teikimą, t. y. išardymo ir išvežimo darbus, yra toks, kad minėto tiekimo apmokestinamąją vertę sudaro šio sprendimo pirmesniame punkte nurodyta kliento mokama kaina ir kaina, mokama už šį paslaugų teikimą.
- 53 Iš šio sprendimo 50 punkte pateikto faktinių aplinkybių aprašymo matyti, kad įgijėjas, t. y. griovimo darbų bendrovė, už turto, skirto būti išardytam, tiekimo sutartyje sutartą pirkimo kainą turi išardyti ir išvežti tą turtą ir dėl to susidariusias atliekas per nustatytą terminą, antraip jam grės sutartinė bauda. Kadangi įgijėjas privalo išardyti ir išvežti tą turtą, taip pat dėl to susidariusias atliekas, konkrečiai tenkindamas pardavėjo poreikius, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tai šiuo atveju yra paslaugų teikimas, kaip suprantama pagal Direktyvos 2006/112 24 straipsnio 1 dalį.
- 54 Remiantis šio sprendimo 38 punkte nurodyta jurisprudencija, susiklosčius tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, išardymo ir išvežimo darbai teikiami už atlygį, jeigu pirkėjas, t. y. griovimo darbų bendrovė, prie šio teikimo priskiria vertę, į kurią atsižvelgia siūlydamas pirkimo kainą, kaip į veiksni, sumažinantį šią kainą, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 55 Atsižvelgiant į šios sprendimo 40, 41 ir 43 punktuose nurodytus svarstymus, reikia patikslinti, kad šiai išvadai neprieštarauja nei aplinkybė, jog išardymo ir išvežimo darbų išlaidos nebuvo šalių suderintos, nei tai, kad pardavėjas nežinojo išlaidų sumos, į kurią atsižvelgiama nustatant siūlomą pirkimo kainą.
- 56 Vis tiek sprendimo 54 punkte minėtu atveju galima nustatyti išardymo ir išvežimo paslaugų vertę. Iš tiesų, atsižvelgiant į šio sprendimo 38 punkte nurodytą jurisprudenciją, ši vertė turėtų būti laikoma lygi sumai, į kurią pirkėjas, t. y. griovimo darbų bendrovė, atsižvelgia kaip į veiksni, mažinantį pirkimo kainą už turtą, skirtą būti išardytam.
- 57 Taigi tokiu atveju, kai įgijėjas, t. y. griovimo darbų bendrovė, ir klientas, t. y. turto, skirto būti išardytam, tiekėjas, keičiasi atitinkamais sandoriais pagal tą pačią sutartį, tiesioginis ryšys, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 35 punkte nurodytą jurisprudenciją, yra tarp turto, skirto būti išardytam, tiekimo ir išardymo bei išvežimo paslaugų teikimo.
- 58 Tokiu atveju turto, skirto būti išardytam, tiekimo apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai sumokėta kaina už šio turto įsigijimą ir suma, atitinkanti veiksni, kuriuo remiasi įgijėjas, siekdamas sumažinti siūlomą pirkimo kainą.
- 59 Kartais ši suma neatspindi ekonominės ir komercinės realybės, kuri pagal šio sprendimo 47 punkte nurodytą jurisprudenciją yra esminis kriterijus taikant bendrą PVM sistemą; tokiu atveju pagal šią jurisprudenciją prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas svarbias aplinkybes, turėtų patikrinti, ar nebuvo piktnaudžiaujama.
- 60 Vadinas, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, 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 tais atvejais, kai pagal demontavimo darbų pirkimo sutartį įgijėjas, t. y. griovimo darbų bendrovė, įsigyja turto, skirto būti išardytam, ir įsipareigoja gresiant sutartinei baudai demontuoti arba išardyti tą turtą ir išvežti, taip pat išvežti dėl to susidariusias atliekas per sutartyje nustatytą terminą, ši sutartis apima to turto tiekimą už atlygį, t. y. turto, skirto būti išardytam, tiekimą, ir šis tiekimas yra apmokestinamas PVM tik tuo

atveju, jei jį atlieka apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį pateikęs teismas. Jeigu įgijėjas turi demontuoti arba išardyti šį turtą ir jį išvežti, taip pat išvežti dėl to susidariusias atliekas, taip tenkindamas konkrečius pardavėjo poreikius (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), ši sutartis apima ir paslaugų teikimą už atlygį, t. y. išardymo ir išvežimo darbų teikimą, jeigu šis įgijėjas prie šio teikimo priskiria vertę, į kurią atsižvelgia siūlydamas kainą, kaip į veiksnį, mažinantį turto, skirto būti išardytam, pirkimo kainą, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 61 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 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 esantį metalo laužą galima perparduoti, ši sutartis apima paslaugų teikimą už atlygį, t. y. griovimo darbų paslaugų teikimą, ir prekių tiekimą už atlygį, t. y. minėto metalo laužo tiekimą, jeigu įgijėjas, t. y. ši bendrovė, prie šio tiekimo priskiria vertę, į kurią atsižvelgia nustatydama kainą už griovimo darbų paslaugų teikimą, tačiau minėtas tiekimas yra apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu tik tuo atveju, jeigu jį 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, taip pat išvežti dėl to susidariusias atliekas per sutartyje nustatytą terminą, ši sutartis apima šio turto tiekimą už atlygį, t. y. turto, skirto būti išardytam, tiekimą, ir šis tiekimas yra apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu tik tuo atveju, jeigu jį atlieka apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį pateikęs teismas. Jeigu įgijėjas turi demontuoti arba išardyti šį turtą ir jį išvežti, taip pat išvežti dėl to susidariusias atliekas, taip tenkindamas konkrečius pardavėjo poreikius (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), ši sutartis taip pat apima paslaugų teikimą už atlygį, t. y. demontavimo arba išardymo ir išvežimo darbų teikimą, jeigu šis įgijėjas prie šio teikimo priskiria vertę, į kurią atsižvelgia siūlydamas kainą, kaip į veiksnį, mažinantį turto, skirto būti išardytam, pirkimo kainą, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Parašai.