

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. kovo 11 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinų vertės mokestis (PVM) – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 2 ir 6 straipsniai – Taikymo sritis – Apmokestinamieji sandoriai – Paslaugų teikimas už atlygą – Patronuojančiosios bendrovės vykdomas personalo komandiravimas ? patronuojamųjų bendrovė – Patronuojamosios bendrovės atliekamas kompensavimas, apribotas patirtomis išlaidomis“

Byloje C-94/19

dėl *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas, Italija) 2018 m. lapkričio 27 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. vasario 6 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

San Domenico Vetraria SpA

prieš

Agenzia delle Entrate,

dalyvaujant

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. G. Xuereb, teisėjai T. von Danwitz ir A. Kumin (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

– Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir S. Mortoni,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių ?statymų derinimo – Bendra pridėtinų vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1;

2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 2 ir 6 straipsniai ir pridėtinis vertės mokesčio (PVM) neutralumo principo išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *San Domenico Vetraria SpA* ir *Agenzia delle Entrate* (mokesčių administratorius, Italija) ginčą dėl *San Domenico Vetraria* už 2005 mokesťiniuos metus atskaitytą PVM, sumokėtą nuo patronuojančiajai bendrovei *Avir SpA* kompensuotą sumą už vadovo komandiravimą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4 Šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.“

Italijos teisė

5 2003 m. rugsėjo 10 d. *decreto legislativo n. 276 – Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30* (įstatyminis dekretas Nr. 276 dėl komandiravimo užimtumo ir darbo rinkos srityje, kaip nustatyta 2003 m. vasario 14 d. įstatyme Nr. 30; GURI Nr. 235, paprastas priedas, 2003 m. spalio 9 d.) 30 straipsnyje išdėstyta:

„1. Komandiravimas – kai darbdavys, siekdamas patenkinti savo interesus, laikinai suteikia vieną ar kelis darbuotojus kitam asmeniui konkrečiai darbinei veiklai vykdyti.

2. Išsiuntęs darbuotoją į komandiruotę, darbdavys lieka atsakingas už darbuotojui taikomas ekonomines ir teises sąlygas.“

6 1988 m. kovo 11 d. *legge n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988)* (įstatymas Nr. 67, kuriame išdėstyti valstybės metinio ir daugiametio biudžeto rengimo nuostatos (1988 m. biudžeto įstatymas); GURI Nr. 61, paprastas priedas, 1988 m. kovo 14 d., toliau – įstatymas Nr. 67/88) 8 straipsnio 35 dalyje nustatyta:

„Darbuotojų skolinimas arba komandiravimas nelaikomi reikšmingais [PVM] tikslais, jei kaip atlygis už tai kompensuojamos tik išlaidos.“

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

7 2004 m. *Avir* vieną iš savo vadovų komandiravo į savo patronuojamąją bendrovę *San Domenico Vetraria* eiti vieno jos padalinio direktoriaus pareigų. Šiomis aplinkybomis *San Domenico Vetraria* iš savo patronuojančiosios bendrovės gavo sąskaitas fakturas, kuriose buvo nurodytos išlaidos, patirtos dėl komandiruoto vadovo. *Avir*, kompensuodama su šiuo komandiravimu susijusias išlaidas *San Domenico Vetraria*, taikė PVM dėl vėlesnio pasinaudojimo

teise ? atskait?.

8 Mokes?i? administratorius nusprend?, kad šios kompensuotos sumos nepatenka ? PVM taikymo srit?, nes jos nesusijusios su paslaug? teikimu tarp patronuojamosios ir patronuojan?iosios bendrovi?, tod?l jis atliko perskai?iavim?, kad susigr?žint? atskaityt? PVM.

9 Pirmosios ir apeliacin?s instancijos teismai atmet? *San Domenico Vetraria* skund? d?l mokes?i? perskai?iavimo. Konkre?iai kalbant, apeliacinis teismas nusprend?, kad šios bendrov?s sumok?tos sumos, nesant ?rodym?, kad komandiruotas darbuotojas gavo didesnes sumas ar atliko kitokias funkcijas nei vykdytos kilm?s bendrov?je, yra tik išlaid? kompensavimas, kaip tai suprantama pagal ?statymo Nr. 67/88 8 straipsnio 35 dal?.

10 Gav?s *San Domenico Vetraria* kasacin? skund? *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas, Italija) mano, kad klausimas, ar personalo komandiravimas už atitinkam? išlaid? kompensavim? gali b?ti laikomas apmokestinamu, turi lemiam? reikšm? sprendžiant gin?? pagrindin?je byloje.

11 Šiuo klausimu šis teismas patikslina, kad pagal ?statymo Nr. 67/88 8 straipsnio 35 dal? tuo atveju, kai kompensuojama suma atitinka komandiruito personalo patirt? išlaid? sum?, komandiravimo sandoris n?ra apmokestinamas, nes n?ra reikšmingas PVM tikslais. Vis d?lto lieka abejoni? d?l to, ar ? PVM taikymo srit? nepatenka toks teikimas, kaip darbuotoj? komandiravimas už su tuo susijusi? teikimo išlaid? kompensavim?.

12 Iš ties?, šio teismo teigimu, tokio komandiravimo sandorio, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, ekonominis pob?dis, atrodo, kyla iš to, kad, remiantis šio sprendimo 5 punkte nurodyto ?statyminio dekreto 30 straipsniu, b?tinai konkretus komandiruojan?io darbdavio interesus, t. y. užtikrinti geresn? patronuojan?iosios bendrov?s ir patronuojamosios bendrov?s bendros strukt?ros funkcionalum?. Be to, šio intereso buvimas šiuo atveju negin?ijamas.

13 Be to, aplinkyb?, kad toks komandiravimo sandoris virsta paslaug? teikimu už atlyg?, gali kilti iš šiuo atveju bendrov?s, ? kuri? komandiruojamas personalas, sumok?tos reikšmingos sumos, lygios su darbuotojais susijusi? išlaid? ir mokes?i? sumai.

14 Be to, *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas) mano, kad nacionalin?s teis?s nuostata, atrodo, lemia nepateisinam? nevienod? poži?r?, kuris gali tur?ti ?takos mokes?i? neutralumo principui, ? personalo komandiravim? ir darbo j?gos suteikim?, nes pastarasis sandoris visada yra apmokestinamas paslaugos teikimas.

15 Šiomis aplinkyb?mis *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar [Šeštosios direktyvos] 2 ir 6 straipsniai ir mokes?i? neutralumo principas turi b?ti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos patronuojan?iosios bendrov?s personalo skolinimas arba komandiravimas, kai patronuojamoji bendrov? kompensuoja tik su tuo susijusias išlaidas, n?ra reikšmingas [PVM] tikslais?“

D?l prejudicinio klausimo

16 Siekiant atsakyti ? pateikt? klausim? pirmiausia reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkt? PVM apmokestinamas prek? tiekimas ir paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

17 Pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies pirm? pastraip? paslaug? teikimas yra „bet

koks sandoris, kuris nėra prekės tiekimas“.

18 Nagrinėjamu atveju iš prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikusių teismo pateiktos informacijos matyti, kad neiginijama, jog *Avir* yra apmokestinamasis asmuo ir kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas paslaugų teikimas, t. y. jos vadovo komandiravimas į patronuojamąją bendrovę *San Domenico Vetraria*, įvyko atitinkamoje šalyje.

19 Taigi lieka nustatyti, ar šis paslaugų teikimas buvo atliktas „už atlygą“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą.

20 Šiuo klausimu iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad PVM sistemoje apmokestinamieji sandoriai reiškia, kad egzistuoja šalių sandoris numatant kainą ar atlygą. Taigi, jei teikėjo veiklą sudaro tik paslaugos teikimas be tiesioginio atlygio, neegzistuoja apmokestinamoji vertė ir šis paslaugų teikimas neapmokestinamas PVM (2016 m. birželio 22 d. Sprendimo *Ěeský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, 20 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

21 Iš to matyti, kad paslaugos teikimas vykdomas „už atlygą“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą, todėl apmokestinamas, tik jei tarp teikėjo ir gavėjo yra teisinis ryšys, kai įvykdoma abipusė prievolė, o teikėjo gautas atlygis yra reali gavėjui suteiktos paslaugos vertė. Taip yra tuo atveju, kai tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 22 d. Sprendimo *Ěeský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, 21 ir 22 punktus ir nurodytą jurisprudenciją, 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 39 punktą ir 2019 m. liepos 3 d. Sprendimo *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 69 punktą).

22 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad komandiravimas įvyko remiantis *Avir* ir *San Domenico Vetraria* sutartinio pobūdžio teisiniais santykiais.

23 Be to, atrodo, kad šiuose santykiuose buvo vykdoma abipusė prievolė, t. y., viena vertus, *Avir* komandiravo vadovą į *San Domenico Vetraria* ir, kita vertus, *San Domenico Vetraria* sumokėjo *Avir* sąskaitose faktūrose nurodytas sumas.

24 Vis dėlto Komisija ginėja, kad tarp šių dviejų prievolių yra tiesioginis ryšys, ir teigia, kad nesant atlygio, viršijamą *Avir* patirtas išlaidas, pagrindinėje byloje nagrinėjamas komandiravimas nebuvo atliktas siekiant gauti atlygą.

25 Šiems argumentams nebuvo pritarta.

26 Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tiesioginis ryšys egzistuoja, kai dvi prievolės abipusiškai susijusios (šiuo klausimu žr. 1994 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, 13–20 punktus ir 1997 m. spalio 16 d. Sprendimo *Fillibeck*, C-258/95, EU:C:1997:491, 15–17 punktus), t. y. viena vykdoma su sąlyga, kad kita vykdoma taip pat, ir jos vykdomos abipusiškai (šiuo klausimu žr. 1988 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, EU:C:1988:508, 14 punktą ir 1994 m. birželio 2 d. Sprendimo *Empire Stores*, C-33/93, EU:C:1994:225, 16 punktą).

27 Todėl, jei būtų nustatyta (o tai turi patikrinti prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikę teismai), kad *San Domenico Vetraria* atliktas sumų, kurias sąskaitose faktūrose nurodė jos patronuojamoji bendrovė, sumokėjimas buvo sąlyga, kad patronuojamoji bendrovė komandiruotų vadovą, o patronuojamoji bendrovė šias sumas sumokėjo tik kaip atlygą už komandiravimą, turėtų būti daroma išvada, kad tarp šių dviejų prievolių yra tiesioginis ryšys.

28 Todėl sandoris turi būti laikomas vykdytu už atlygą ir, kadangi vykdytos kitos Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte numatytos sąlygos, jis apmokestinamas PVM.

29 Šiuo atveju atlygio suma, visų pirma, faktas, kad ji yra lygi ar didesnė nei išlaidos, kurias apmokestinamasis asmuo patyrė teikdamas paslaugą, nėra reikšminga (šiuo klausimu žr. 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, 22 punktą ir 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 45 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Iš tiesų tokia aplinkybė negali turėti tokios tiesioginiam suteiktos paslaugos ir gauto atlygio ryšiui (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 46 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

30 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos patrunuojančiosios bendrovės personalo skolinimas patrunuojamajai bendrovei arba komandiravimas į ją, kai kompensuojamos tik su tuo susijusios išlaidos, su sąlyga, kad, viena vertus, sumos, kurias patrunuojamoji bendrovė sumoka savo patrunuojančiajai bendrovei, ir, kita vertus, skolinimas ar komandiravimas yra abipusiškai susiję, nėra laikomi reikšmingais PVM tikslais.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

31 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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 (septintoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 2 straipsnio 1 punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos patrunuojančiosios bendrovės personalo skolinimas patrunuojamajai bendrovei arba komandiravimas į ją, kai kompensuojamos tik su tuo susijusios išlaidos, su sąlyga, kad viena vertus, sumos, kurias patrunuojamoji bendrovė sumoka savo patrunuojančiajai bendrovei, ir, kita vertus, skolinimas ar komandiravimas yra abipusiškai susiję, nėra laikomi reikšmingais pridėtinės vertės mokesčio tikslais.

Parašai.

* Proceso kalba: italų.