

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2020. gada 11. martā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Sestā direktīva 77/388/EEK – 2. un 6. pants – Piemērošanas joma – Ar nodokli apliekami darījumi – Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību – Mēģinājums personāla norīkošana darbmeitas uzņēmumā – Atlīdzība, ar kuru meitas uzņēmums atlīdzina tikai radušās izmaksas

Lietā C-94/19

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Corte suprema di cassazione* (Kasācijas tiesa, Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2018. gada 27. novembrā un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 6. februārī, tiesvedībā

San Domenico Vetraria SpA

pret

Agenzia delle Entrate,

piedaloties:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Dž. Švērebs [*P. G. Xuereb*], tiesneši T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un A. Kumins [*A. Kumin*] (referenti),

ģenerālvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesā,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Eiropas Komisijas vārdā – J. Jokubauskaitis un S. Mortoni, pārstāves,

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 Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze

(OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīvā”), 2. un 6. pantu, kā arī pievienotās vārtības nodokļa (PVN) neitralitātes principu.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *San Domenico Vetraria SpA* un *Agenzia delle Entrate* (ieņēmumu dienests, Itālija) par *San Domenico Vetraria* veiktajiem atskaitījumiem no PVN par 2005. finanšu gadu, kas samaksāts par summām, kuras atmaksātas mēģinot samaksāt *Avir SpA* par vadošā darbinieka norīkošanu darbā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestās direktīvas 2. pants ir noteikts:

“[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas katrai tādai rīkojās.

[..]”

4 Šīs direktīvas 6. panta 1. punkta pirmajā daļā ir paredzēts:

““Pakalpojumu sniegšana” nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē.”

Itālijas tiesības

5 Saskaņā ar 2003. gada 10. septembra *decreto legislativo n. 276 – Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30* (Leģislatīvās dekrēts Nr. 276 par 2003. gada 14. februāra Likuma Nr. 30 paredzēto deleģējumu piemērošanu jautājumos, kas saistīti ar nodarbinātību un darba tirgu) (2003. gada 9. oktobra *GURI* kārtējais pielikums Nr. 235) 30. pantu:

“1. Norīkošana darbā ir tad, kad, lai apmierinātu savas intereses, darba devējs uz laiku nodod cita tiesību subjekta rīcībā vienu vai vairākus savus darbiniekus kāda noteikta darba izpildei.

2. Norīkošanas darbā gadījumā darba devējs paliek atbildīgs par darbinieka atalgojumu un juridisko stāvokli.”

6 1988. gada 11. marta *legge n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988)* (Likums Nr. 67 par valsts gada un daudzgadu budžeta veidošanas noteikumiem (Likums par 1988. gada budžetu)) (1988. gada 14. marta *GURI* kārtējais pielikums Nr. 61; turpmāk tekstā – “Likums Nr. 67/88”) 8. panta 35. punkts ir noteikts:

“[PVN] uzlikšanas nolūkā par nozīmīgu nav uzskatāma darba ņēmēju pārcelšana uz laiku vai norīkošana darbā, par kuru ir tikai atlīdzinātas attiecīgās izmaksas.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

7 2004. gada laikā *Avir* norkoja vienu no saviem vadošajiem darbiniekiem darbmeitasuzmum? *San Domenico Vetraria*, lai viņš ieņemtu direktora amatu vien no tūzummumiem. Šajā kontekstā *San Domenico Vetraria* no mētesuzmuma ir saņemusi rīkus par summām, kas atbilst izmaksām, kuras saistītas ar norikoto vadošo darbinieku. Atļūdzinot *Avir* šīs norikšanas izmaksas, *San Domenico Vetraria* piemēroja PVN, lai viņš izmantotu atskaitēšanas tiesības.

8 Iemumu dienests uzskatīja, ka šīs atmaksas neietilpst PVN piemērošanas jomā, jo tās nebija saistītas ar pakalpojumu sniegšanu starp meitasuzmumu un tās mētesuzmumu, kē rezultātā tē veica uzrīnu, lai atgētu šajā sakarā atskaitēto PVN.

9 *San Domenico Vetraria* celto prasību par nodokūu uzrīnu pirmās un apelācijas instances tiesas noraidīja. It paši apelācijas tiesa uzskatīja, ka, nesniedzot pierādījumus par to, ka norikotais darbinieks ir saņemis palielinātas summas vai ir veicis funkcijas, kas atšķiras no tām, kuras jau tiek veiktas uzummū, kas viņu norikojā, šē uzummū samaksātās summas bija tikai izmaksu atļūdzība Likuma Nr. 67/88 8. panta 35. punkta izpratnē.

10 *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa, Itālijā), izskatot *San Domenico Vetraria* iesniegto kasācijas sūdzību, uzskatā, ka jautājumam par to, vai personāla norikšanu, par kuru ir saņemta ar to saistīto izmaksu atļūdzība, var uzskatē par darājumu, kas apliekams ar nodokli, ir izšķirošā nozēme strīdā atrisināšanā pamatlēt.

11 Šajā ziņā šē tiesa precizē, ka saskaņā ar Likuma Nr. 67/88 8. panta 35. punktu gadājumā, ja atļūdzinātā summa atbilst to izmaksu summai, kuras radušās norikotajam personālam, norikšanas darājums nav apliekams ar nodokli, jo uz to neattiecas PVN. Tomēr joprojām pastāv šaubas par to, vai tēds pakalpojums kē personāla norikšana, par ko ir saņemta ar to saistīto pakalpojuma izmaksu atļūdzība, ir izslēgts no PVN piemērošanas jomas.

12 Pēc šīs tiesas domām, norikšanas darājuma, tēdā kē pamatlēt, ekonomiskais raksturs, šēiet, izriet no darba devēja, kas veic norikšanu, pašu interešu nepieciešamības, pamatojoties uz šē sprieduma 5. punktā minētā likumdošanas dekrēta 30. pantu, proti, nodrošināt vislabāko mētesuzmuma un meitasuzmuma kopīgās organizācijas darbību. Turklāt šajā gadājumā šo interešu esamība nav apstrīdēta.

13 Turklāt tas, ka šēds norikšanas darājums nozēm pakalpojumu sniegšanu par atļūdzību, varēt izrietēt no summas – kas šajā gadājumā nav mazsvarīgā un ko maksē uzummums, uz kuru notiek norikšana –, kas ir vienēdā ar to izdevumu un izmaksu summu, kuras jēsedz attiecībā uz darbiniekiem.

14 *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa) arī uzskatā, ka valsts tiesību normas, šēiet, rada nepamatotu nevienlīdzīgu attieksmi, kas var ietekmēt nodokūu neitralitētes principu, starp personāla norikšanu un darbaspēkā nodrošināšanu, jo šīs pēdējais darājums vienmēr ir ar nodokli apliekams pakalpojums.

15 Šēdos apstākļos *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šēdu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [Sestās direktvas] 2. un 6. pants, kē arī nodokūu neitralitētes princips ir jēinterpretē tēdējādi, ka tiem pretrunē ir valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem [PVN] nolēkos nav uzskatēma par nozēmīgu mētesuzmuma veikta darbinieku pērcelšana uz laiku vai norikšana darbā, par ko meitasuzmums ir tikai atļūdzinājis ar to saistītās izmaksas?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 16 Lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, ir jāatgādina, ka atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN ir jāmaksā par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā ir veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst par rīkojas.
- 17 Turklāt saskaņā ar Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta pirmo daļu pakalpojumu sniegšana nozīmē “jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde”.
- 18 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas sniegtās informācijas izriet, ka nav strīda par to, ka *Avir* ir nodokļu maksātāja statuss un ka pamatlietā aplūkots pakalpojumu sniegšana, proti, *Avir* vadošā darbinieka norīkošana darbā tās meitasuzņēmumā *San Domenico Vetraria*, ir notikusi attiecīgajā valstī.
- 19 Līdz ar to atliek noskaidrot, vai šis pakalpojumu sniegšana ir tikusi veikta “par atlīdzību” Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē.
- 20 Šajā ziņā saskaņā ar pastāvīgo judikatūru PVN sistēmas ietvaros ar nodokli apliekamo darbību priekšnoteikums ir tāds, ka starp pusēm notiek darījums, attiecībā uz kuru tiek noteikta cena vai samaksa. Tādējādi, ja pakalpojuma sniedzēja darbību veido vienīgi pakalpojumu sniegšana bez tiešas atlīdzības, tad nepastāv nodokļa bāze, un tādēļ šie pakalpojumi netiek aplikti ar PVN (spriedums, 2016. gada 22. jūnijs, *Ēský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 21 No tā izriet, ka pakalpojumu sniegšana tiek veikta “par atlīdzību” Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē un tādējādi ir apliekama ar nodokli vienīgi tad, ja starp pakalpojumu sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kuru laikā notiek savstarpēja pakalpojumu apmaiņa, un pakalpojumu sniedzēja saņemta atlīdzība veido faktisku atlīdzību par saņēmēja sniegto pakalpojumu. Tāds gadījums ir tad, ja starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību pastāv tieša saikne (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2016. gada 22. jūnijs, *Ēský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, 21. un 22. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra; 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 39. punkts, kā arī 2019. gada 3. jūlijs, *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 69. punkts).
- 22 Šajā gadījumā no Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka norīkošana tika veikta, pamatojoties uz līgumiskām tiesiskām attiecībām starp *Avir* un *San Domenico Vetraria*.
- 23 Turklāt šīet, ka šo tiesisko attiecību ietvaros notika savstarpēja pakalpojumu sniegšana, proti, *Avir* vadošā darbinieka norīkošana darbā *San Domenico Vetraria*, no vienas puses, un summu, par kuru *Avir* bija izrakstījis rēķinu *San Domenico Vetraria*, samaksa, ko pddējais minētais veica otram, no otras puses.
- 24 Tomēr Komisija apstrīd tiešas saiknes pastāvīšanu starp šiem diviem pakalpojumiem, apgalvojot, ka, neesot prasībai par lielāku atalgojumu nekā *Avir* radušās izmaksas, pamatlietā aplūkots norīkošana nenotika ar mērķi saņemt atlīdzību.
- 25 Šī argumentācijai nevar piekrist.
- 26 No Tiesas judikatūras izriet, ka tieša saikne pastāv, ja divi pakalpojumi ir savstarpēji saistīti (šajā ziņā skat. spriedumus, 1994. gada 3. marts, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, 13.–20. punkts, un 1997. gada 16. oktobris, *Fillibeck*, C-258/95, EU:C:1997:491, 15.–17. punkts), proti, ka viens tiek sniegts tikai ar nosacījumu, ka tiek sniegts arī otrs, un otrādi (šajā nozīmā skat. spriedumus, 1988. gada 23. novembris, *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, EU:C:1988:508, 14.

punkts, un 1994. gada 2. jūnijs, *Empire Stores*, C-33/93, EU:C:1994:225, 16. punkts).

27 Līdz ar to, ja tiktu pierādīts, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, ka tas, ka *San Domenico Vetraria* ir samaksājis summas, par kurām mēģinājis maksāt mums tam bija izrakstījis rēķinus, bija nosacījums, lai pārdzīvais minētāis norīkotu vadošo darbinieku, un ka meitasuzņēmums samaksāja šīs summas tikai apmaiņā pret norīkošanu darbā, būtu jāsecina, ka starp abiem pakalpojumiem pastāv tieša saikne.

28 Līdz ar to darījums ir jāuzskata par veiktu par atlīdzību, un, tātad, ir izpildīti arī citi Sestās direktīvas 2. panta 1. punktā paredzētie nosacījumi, tam ir jāpiemēro PVN.

29 Šajā ziņā atlīdzības apmēram un it īpaši tam, ka tas ir vienāds ar vai lielāks vai mazāks par izmaksām, kas radušies nodokļu maksātājam, sniedzot pakalpojumu, nav nozīmes (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2005. gada 20. janvāris, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, 22. punkts, kā arī 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 45. punkts un tajā minētā judikatūra). Šis apstāklis nevar ietekmēt tiešo saikni starp sniegtajiem pakalpojumiem un saņemto atlīdzību (spriedums, 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Ēmot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādus valsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem mēģinājumam personāla pārcelšanai uz laiku vai norīkošanai meitasuzņēmumā, kas veikta tikai par to izmaksu atlīdzību, kuras ar to saistītas, PVN piemērošanas nolūkā nav nozīmes, jo summas, ko meitasuzņēmums maksā mēģinājumam, no vienas puses, un šā pārcelšana uz laiku vai norīkošana, no otras puses, ir savstarpīgi atkarīgas.

Par tiesāšanas izdevumiem

31 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septiņpārliecinoši) nospriež:

Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 2. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādus valsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem mēģinājumam personāla pārcelšanai uz laiku vai norīkošanai meitasuzņēmumā, kas veikta tikai par to izmaksu atlīdzību, kuras ar to saistītas, PVN piemērošanas nolūkā nav nozīmes, jo summas, ko meitasuzņēmums maksā mēģinājumam, no vienas puses, un šā pārcelšana uz laiku vai norīkošana, no otras puses, ir savstarpīgi atkarīgas.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – itāļu.