TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2020. gada 11. martā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Sestā direktīva 77/388/EEK – 2. un 6. pants – Piemērošanas joma – Ar nodokli apliekami darījumi – Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību – Mātesuzņēmuma personāla norīkošana darbā meitasuzņēmumā – Atlīdzība, ar kuru meitasuzņēmums atlīdzina tikai radušās izmaksas

Lietā C-94/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Corte suprema di cassazione* (Kasācijas tiesa, Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2018. gada 27. novembrī 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. Švīrebs [*P. G. Xuereb*], tiesneši T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un A. Kumins [*A. Kumin*] (referents),

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *S. Mortoni*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – itāļu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), 2. un 6. pantu, kā arī pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes principu.

2 Šis lūgums 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 mātesuzņēmumam *Avir SpA* par vadošā darbinieka norīkošanu darbā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestās direktīvas 2. pantā ir noteikts:

"[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

[..]"

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* (Leģislatīvais dekrēts Nr. 276 par 2003. gada 14. februāra Likumā 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. punktā ir noteikts:

"[PVN] uzlikšanas nolūkos 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* norīkoja vienu no saviem vadošajiem darbiniekiem darbā meitasuzņēmumā *San Domenico Vetraria*, lai viņš ieņemtu direktora amatu vienā no tā uzņēmumiem. Šajā kontekstā *San Domenico Vetraria* no mātesuzņēmuma ir saņēmusi rēķinus par summām, kas atbilst izmaksām, kuras saistītas ar norīkoto vadošo darbinieku. Atlīdzinot *Avir* šīs norīkošanas izmaksas, *San Domenico Vetraria* piemēroja PVN, lai vēlāk izmantotu atskaitīšanas tiesības.

8 Ieņēmumu dienests uzskatīja, ka šīs atmaksas neietilpst PVN piemērošanas jomā, jo tās nebija saistītas ar pakalpojumu sniegšanu starp meitasuzņēmumu un tās mātesuzņēmumu, kā rezultātā tā veica uzrēķinu, lai atgūtu šajā sakarā atskaitīto PVN.

9 *San Domenico Vetraria* celto prasību par nodokļu uzrēķinu pirmās un apelācijas instances tiesas noraidīja. It īpaši apelācijas tiesa uzskatīja, ka, nesniedzot pierādījumus par to, ka norīkotais darbinieks ir saņēmis palielinātas summas vai ir veicis funkcijas, kas atšķiras no tām, kuras jau tiek veiktas uzņēmumā, kas viņu norīkoja, šī uzņēmuma samaksātās summas bija tikai izmaksu atlīdzība Likuma Nr. 67/88 8. panta 35. punkta izpratnē.

10 *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa, Itālija), izskatot *San Domenico Vetraria* iesniegto kasācijas sūdzību, uzskata, ka jautājumam par to, vai personāla norīkošanu, par kuru ir saņemta ar to saistīto izmaksu atlīdzība, var uzskatīt par darījumu, kas apliekams ar nodokli, ir izšķiroša nozīme strīda atrisināšanā pamatlietā.

11 Šajā ziņā šī tiesa precizē, ka saskaņā ar Likuma Nr. 67/88 8. panta 35. punktu gadījumā, ja atlīdzinātā summa atbilst to izmaksu summai, kuras radušās norīkotajam personālam, norīkošanas darījums nav apliekams ar nodokli, jo uz to neattiecas PVN. Tomēr joprojām pastāv šaubas par to, vai tāds pakalpojums kā personāla norīkošana, par ko ir saņemta ar to saistīto pakalpojuma izmaksu atlīdzība, ir izslēgts no PVN piemērošanas jomas.

12 Pēc šīs tiesas domām, norīkošanas darījuma, tāda kā pamatlietā, ekonomiskais raksturs, šķiet, izriet no darba devēja, kas veic norīkošanu, īpašu interešu nepieciešamības, pamatojoties uz šī sprieduma 5. punktā minētā likumdošanas dekrēta 30. pantu, proti, nodrošināt vislabāko mātesuzņēmuma un meitasuzņēmuma kopīgās organizācijas darbību. Turklāt šajā gadījumā šo interešu esamība nav apstrīdēta.

13 Turklāt tas, ka šāds norīkošanas darījums nozīmē pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, varētu izrietēt no summas – kas šajā gadījumā nav mazsvarīga un ko maksā uzņēmums, uz kuru notiek norīkošana –, kas ir vienāda ar to izdevumu un izmaksu summu, kuras jāsedz attiecībā uz darbiniekiem.

14 *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa) arī uzskata, ka valsts tiesību normas, šķiet, rada nepamatotu nevienlīdzīgu attieksmi, kas var ietekmēt nodokļu neitralitātes principu, starp personāla norīkošanu un darbaspēka nodrošināšanu, jo šis pēdējais darījums vienmēr ir ar nodokli apliekams pakalpojums.

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

"Vai [Sestās direktīvas] 2. un 6. pants, kā arī nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem [PVN] nolūkos nav uzskatāma par nozīmīgu mātesuzņēmuma veikta darbinieku pārcelšana uz laiku vai norīkošana darbā, par ko meitasuzņēmums ir tikai atlīdzinājis 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 kā tāds 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 aplūkotā pakalpojumu sniegšana, proti, *Avir* vadošā darbinieka norīkošana darbā tā meitasuzņēmumā *San Domenico Vetraria*, ir notikusi attiecīgajā valstī.

19 Līdz ar to atliek noskaidrot, vai šī 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, *Český 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 nodokļiem vienīgi tad, ja starp pakalpojumu sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kuru laikā notiek savstarpēja pakalpojumu apmaiņa, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā atlīdzība veido faktisku atlīdzību par saņēmējam sniegto pakalpojumu. Tāds gadījums ir tad, ja starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību pastāv tieša saikne (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 22. jūnijs, *Český 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 lietas materiāliem izriet, ka norīkošana tika veikta, pamatojoties uz līgumiskām tiesiskām attiecībām starp *Avir* un *San Domenico Vetraria*.

23 Turklāt šķiet, ka šo tiesisko attiecību ietvaros notika savstarpēja pakalpojumu sniegšana, proti, *Avir* vadošā darbinieka norīkošana darbā *San Domenico Vetraria*, no vienas puses, un summu, par kurām *Avir* bija izrakstījis rēķinu *San Domenico Vetraria*, samaksa, ko pēdējais minētais veica otram, no otras puses.

24 Tomēr Komisija apstrīd tiešas saiknes pastāvēšanu starp šiem diviem pakalpojumiem, apgalvojot, ka, neesot prasībai par lielāku atalgojumu nekā *Avir* radušās izmaksas, pamatlietā aplūkotā norīkošana nenotika ar mērķi saņemt atlīdzību.

25 Šādai 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 nozīmē 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 mātesuzņēmums tam bija izrakstījis rēķinus, bija nosacījums, lai pēdējais minētais 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, tā kā 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 radušās nodokļu maksātājam, sniedzot pakalpojumu, nav nozīmes (šajā nozīmē 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 Ņemot 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 mātesuzņēmuma 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 mātesuzņēmumam, no vienas puses, un šī pārcelšana uz laiku vai norīkošana, no otras puses, ir savstarpēji atkarīgas.

Par tiesāšanās izdevumiem

31 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) 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 mātesuzņēmuma 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 mātesuzņēmumam, no vienas puses, un šī pārcelšana uz laiku vai norīkošana, no otras puses, ir savstarpēji atkarīgas.

[Paraksti]