

(OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestās direktīvas”), 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 kā tirdzniecības

[..]”

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* (Leģislatīvā 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 ūmju pārvešana 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 darbmeitasuzmumu *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. Atlīdzinot *Avir* šīs norikšanas izmaksas, *San Domenico Vetraria* piemēroja PVN, lai viņa izmantotu atskaitīšanas tiesības.

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

9 *San Domenico Vetraria* celto prasību par nodokļu uzrīnu pirmās un apelācijas instances tiesas noraidīja. Itāpaši 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, šā uzummuma 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 norikšanu, par kuru ir saņemta ar to saistīto izmaksu atlīdzība, var uzskatīt par darījumu, kas apliekams ar nodokli, ir izšķiroša nozīme strīda atrisināšanā pamatlīmenī.

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

12 Pēc šīs tiesas domām, norikšanas darījuma, tādā kā pamatlīmenī, ekonomiskais raksturs, šīiet, izriet no darba devēja, kas veic norikšanu, tāpašu interešu nepieciešamības, pamatojoties uz šā sprieduma 5. punktā minētā likumdošanas dekrēta 30. pantu, proti, nodrošināt vislabāko mētesuzmuma un meitasuzmuma kopīgās organizācijas darbību. Turklāt šajā gadījumā šo interešu esamība nav apstrīdāta.

13 Turklāt tas, ka šāds norikšanas darījums nozīmē pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, varētu izrietēt no summas – kas šajā gadījumā nav mazsvarīga un ko maksā uzummums, uz kuru notiek norikšana –, 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, šīiet, rada nepamatotu nevienlīdzīgu attieksmi, kas var ietekmēt nodokļu neitralitātes principu, starp personāla norikšanu un darbaspēka nodrošināšanu, jo šīs pārdējais 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] nolēkos nav uzskatāma par nozīmīgu mētesuzmuma veikta darbinieku pārcelšana uz laiku vai norikšana darbā, par ko meitasuzmums ir tikai atlīdzinātājs 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 kļūds 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, *Ēeský 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 saņemta atlīdzība veido faktiski atlīdzību par saņēmējam sniegto pakalpojumu. Tāds gadījums ir tad, ja starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību pastāv tieša saikne (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2016. gada 22. jūnijs, *Ēeský 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 kurām *Avir* bija izrakstījis rēķinu *San Domenico Vetraria*, samaksa, ko pārdzījis 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 aplūkots norīkošana nenotika ar mērķi saņemt atlīdzību.
- 25 Šīdai 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 mēģinājums tam bija izrakstīt rēķinus, bija nosacījums, lai pārdzīvais minētās norīkotu vadošo darbinieku, un ka meitasģimī mums 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, tādēļ 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 maksājām, 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 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 mēģinājuma personāla pārceļšanai uz laiku vai norīkošanai meitasģimī mums, kas veikta tikai par to izmaksu atlīdzību, kuras ar to saistītas, PVN piemērošanas nolūkā nav nozīmes, jo summas, ko meitasģimī mums maksā mēģinājuma mums, no vienas puses, un šā pārceļšana uz laiku vai norīkošana, no otras puses, ir savstarpīgi atkarīgas.

Par tiesāšanas izdevumiem

31 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šā tiesvedībā 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 (septiņi palāti) 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 mēģinājuma personāla pārceļšanai uz laiku vai norīkošanai meitasģimī mums, kas veikta tikai par to izmaksu atlīdzību, kuras ar to saistītas, PVN piemērošanas nolūkā nav nozīmes, jo summas, ko meitasģimī mums maksā mēģinājuma mums, no vienas puses, un šā pārceļšana uz laiku vai norīkošana, no otras puses, ir savstarpīgi atkarīgas.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – itāļu.