



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. kovo 11 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 2 ir 6 straipsniai – Taikymo sritis – Apmokestinamieji sandoriai – Paslaugų teikimas už atlygį – Patronuojančiosios bendrovės vykdomas personalo komandiravimas į patronuojamąją bendrovę – 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 rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs 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

* Proceso kalba: italų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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 (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 2 ir 6 straipsnių ir pridėtinės 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 mokesťinius metus atskaitytą PVM, sumokėtą nuo patronuojančiajai bendrovei *Avir SpA* kompensuotų sumų 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 atlygį 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, paprastasis 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 išdėstytos valstybės metinio ir daugiamečio biudžeto rengimo nuostatos (1988 m. biudžeto įstatymas); GURI Nr. 61, paprastasis 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.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 7 2004 m. *Avir* vieną iš savo vadovų komandiravo į savo patrunuojamąją bendrovę *San Domenico Vetraria* eiti vieno jos padalinių direktoriaus pareigų. Šiomis aplinkybėmis *San Domenico Vetraria* iš savo patrunuojančiosios bendrovės gavo sąskaitas faktūras, kuriose buvo nurodytos išlaidos, patirtos dėl komandiravimo vadovo. *Avir*, kompensuodama su šiuo komandiravimu susijusias išlaidas *San Domenico Vetraria*, taikė PVM dėl vėlesnio pasinaudojimo teise į atskaitą.
- 8 Mokesčių administratorius nusprendė, kad šios kompensuotos sumos nepatenka į PVM taikymo sritį, nes jos nesusijusios su paslaugų teikimu tarp patrunuojamosios ir patrunuojančiosios bendrovių, todėl jis atliko perskaičiavimą, kad susigrąžintų atskaitytą PVM.
- 9 Pirmosios ir apeliacinės instancijos teismai atmetė *San Domenico Vetraria* skundą dėl mokesčių perskaičiavimo. Konkrečiai kalbant, apeliacinis teismas nusprendė, kad šios bendrovės sumokėtos sumos, nesant įrodymų, kad komandiruotas darbuotojas gavo didesnes sumas ar atliko kitokias funkcijas nei vykdytos kilmės bendrovėje, yra tik išlaidų kompensavimas, kaip tai suprantama pagal Įstatymo Nr. 67/88 8 straipsnio 35 dalį.
- 10 Gavęs *San Domenico Vetraria* kasacinį skundą *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas, Italija) mano, kad klausimas, ar personalo komandiravimas už atitinkamų išlaidų kompensavimą gali būti laikomas apmokestinamu, turi lemiamą reikšmę sprendžiant ginčą pagrindinėje byloje.
- 11 Šiuo klausimu šis teismas patikslina, kad pagal Įstatymo Nr. 67/88 8 straipsnio 35 dalį tuo atveju, kai kompensuojama suma atitinka komandiravimo patirtų išlaidų sumą, komandiravimo sandoris nėra apmokestinamas, nes nėra reikšmingas PVM tikslais. Vis dėlto lieka abejonių dėl to, ar į PVM taikymo sritį nepatenka toks teikimas, kaip darbuotojų komandiravimas už su tuo susijusių teikimo išlaidų kompensavimą.
- 12 Iš tiesų, šio teismo teigimu, tokio komandiravimo sandorio, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, ekonominis pobūdis, atrodo, kyla iš to, kad, remiantis šio sprendimo 5 punkte nurodyto įstatyminio dekreto 30 straipsniu, būtinas konkretus komandiruojančio darbdavio interesus, t. y. užtikrinti geresnį patrunuojančiosios bendrovės ir patrunuojamosios bendrovės bendros struktūros funkcionalumą. Be to, šio intereso buvimas šiuo atveju neginčijamas.
- 13 Be to, aplinkybė, kad toks komandiravimo sandoris virsta paslaugų teikimu už atlygį, gali kilti iš šiuo atveju bendrovės, į kurią komandiruojamas personalas, sumokėtos reikšmingos sumos, lygios su darbuotojais susijusių išlaidų ir mokesčių sumai.
- 14 Be to, *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas) mano, kad nacionalinės teisės nuostata, atrodo, lemia nepateisinamą nevienodą požiūrį, kuris gali turėti įtakos mokesčių neutralumo principui, į personalo komandiravimą ir darbo jėgos suteikimą, nes pastarasis sandoris visada yra apmokestinamas paslaugos teikimas.
- 15 Šiomis aplinkybėmis *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [Šeštosios direktyvos] 2 ir 6 straipsniai ir mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos patrunuojančiosios bendrovės personalo skolinimas arba komandiravimas, kai patrunuojamoji bendrovė kompensuoja tik su tuo susijusias išlaidas, nėra reikšmingas [PVM] tikslais?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 16 Siekiant atsakyti į pateiktą klausimą pirmiausia reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 17 Pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą paslaugų teikimas yra „bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas“.
- 18 Nagrinėjamu atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos matyti, kad neginčijama, 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 atlygį“, 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 atlygį. 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 *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, 20 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 21 Iš to matyti, kad paslaugos teikimas vykdomas „už atlygį“, 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 *Český 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 ginčija, kad tarp šių dviejų prievolių yra tiesioginis ryšys, ir teigia, kad nesant atlygio, viršijančio *Avir* patirtas išlaidas, pagrindinėje byloje nagrinėjamas komandiravimas nebuvo atliktas siekiant gauti atlygį.
- 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), kad *San Domenico Vetraria* atliktas sumų, kurias sąskaitose faktūrose nurodė jos patrunuojančioji bendrovė, sumokėjimas buvo sąlyga, kad patrunuojančioji bendrovė komandiruočių vadovą, o patrunuojamoji bendrovė šias sumas sumokėjo tik kaip atlygį už komandiravimą, turėtų būti daroma išvada, kad tarp šių dviejų prievolių yra tiesioginis ryšys.
- 28 Todėl sandoris turi būti laikomas įvykdytu už atlygį ir, kadangi įvykdytos 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 įtakos tiesioginiam suteiktos paslaugos ir gauto atlygio ryšiui (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 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 pateikuso 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.