

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

11. března 2020(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Šestá směrnice 77/388/EHS – články 2 a 6 – Posobnost – Zdanitelná plnění – Poskytování služeb za protiplnění – Dočasné přidělení zaměstnanců mateřskou společností její dceřiné společnosti – Náhrada ze strany dceřiné společnosti omezená na vynaložené náklady“

Ve věci C-94/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Nejvyšší kasační soud, Itálie) ze dne 27. listopadu 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 6. února 2019, v řízení

San Domenico Vetraria SpA

proti

Agenzia delle Entrate,

za přítomnosti:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení P. G. Xuereb, předseda senátu, T. von Danwitz a A. Kumin (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a S. Mortoni, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 2 a 6 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), jakož i zásady neutrality daní

z přidané hodnoty (DPH).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi San Domenico Vetraria SpA a Agenzia delle Entrate (daňová správa, Itálie) ohledně odpovědi provedených společnostmi San Domenico Vetraria SpA za zdaňovací období 2005 z titulu DPH uhrazené z částek zaplacených její mateřské společností Avir SpA za dočasné přidělení vedoucího pracovníka.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 šesté směrnice stanoví:

„Předmětem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečně v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

4 Článek 6 této směrnice v odstavci 1 prvním pododstavci stanoví:

„Poskytováním služeb‘ se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5.“

Italské právo

5 Článek 30 decreto legislativo n. 276 – Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30 (legislativní nařízení č. 276, kterým se provádí vyslání v oblasti zaměstnanosti a trhu práce zavedené zákonem č. 30 ze dne 14. února 2003) ze dne 10. září 2003 (běžný doplněk ke GURI č. 235 ze dne 9. října 2003):

„1. O dočasné přidělení se jedná tehdy, když zaměstnavatel na základě vlastního zájmu dočasně poskytne jednoho nebo více zaměstnanců jiné osobě za účelem výkonu určité odborné činnosti.

2. V případě dočasného přidělení zůstává zaměstnavatel odpovědný za finanční a právní režim zaměstnance.“

6 Článek 8 odst. 35 legge n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) [zákon č. 67 o ustanoveních za účelem sestavení ročního a víceletého státního rozpočtu (finanční zákon 1988)] ze dne 11. března 1988 (běžný doplněk GURI č. 61 ze dne 14. března 1988, dále jen „zákon č. 67/88“), stanoví:

„Poskytnutí nebo dočasné přidělení zaměstnanců, za něž je jako protiplnění vyplácena pouze náhrada jejich nákladů, se nepovažují za relevantní pro účely [DPH].“

Spor v původním řízení a předložná otázka

7 V roce 2004 společnost Avir dořadila jednoho ze svých vedoucích pracovníků ke své dceřiné společnosti San Domenico Vetraria, aby zastával místo ředitele jedné z provozoven této dceřiné společnosti. V tomto rámci společnost San Domenico Vetraria obdržela od své mateřské společnosti faktury s částkami odpovídajícími nákladům vynaloženým na dořazený ředitele vedoucího pracovníka. Při náhradě nákladů společnosti Avir souvisejících s tímto dořazeným ředitelem uplatnila společnost San Domenico Vetraria DPH pro účely následného uplatnění nároku na její odpočet.

8 Daňová správa měla za to, že tyto náhrady nespadají do působnosti DPH, jelikož se netýkají poskytování služeb mezi dceřinou společností a její mateřskou společností, takže domnívala se za účelem vrácení DPH, která byla z tohoto titulu odečtena.

9 Žaloba podaná společností San Domenico Vetraria proti dodatečnému daňovému výměru byla zamítnuta soudem prvního stupně a odvolacím soudem. Odvolací soud měl konkrétně za to, že částky zaplacené touto společností odpovídají pouze náhradě nákladů ve smyslu čl. 8 odst. 35 zákona č. 67/88, neexistuje-li důkaz o tom, že dořazený zaměstnanec obdržel navýšené částky nebo vykonával funkce odlišné od těch, které již vykonával u původní společnosti.

10 Corte suprema di cassazione (Nejvyšší kasací soud, Itálie), ke kterému podala společnost San Domenico Vetraria kasací opravný prostředek, má za to, že otázka, zda lze dořazení zaměstnance za náhradu souvisejících nákladů považovat za zdanitelné plnění, má rozhodující význam pro vyřešení sporu v původním řízení.

11 V tomto ohledu tento soud upřesňuje, že podle čl. 8 odst. 35 zákona č. 67/88 v případě, že proplacená částka odpovídá výši nákladů vynaložených na dořazený zaměstnance, není dořazení zdanitelné, neboť pro účely DPH není relevantní. Nicméně přetrvávají pochybnosti o vyloučení takového plnění, jako je dořazení zaměstnance, z oblasti působnosti DPH za náhradu s tím souvisejících nákladů.

12 Podle uvedeného soudu totiž hospodářská povaha takového dořazeného plnění, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, podle všeho vyplývá z nezbytné existence zvláštního zájmu zaměstnavatele provádějícího dořazení na základě článku 30 legislativního nařízení uvedeného v bodě 5 tohoto rozsudku, a sice zaručit co nejlepší fungování společné organizace mateřské společnosti a dceřiné společnosti. Existence tohoto zájmu není ostatně v projednávané věci zpochybňována.

13 Kromě toho okolnost, že takové plnění je poskytováním služeb za protiplnění, by mohla vyplývat z nezanedbatelné částky uhrazené společností, která přijímá dořazený zaměstnance, rovnající se výši výdajů a nákladů, které musí vynakládat na zaměstnance.

14 Corte suprema di cassazione (Nejvyšší kasací soud) má dále za to, že vnitrostátní pravidlo podle všeho vede k neodvratnému nerovnému zacházení, které může mít dopad na zásadu daňové neutrality, mezi dořazeným ředitelem zaměstnance a poskytováním pracovních sil, jelikož toto poslední uvedené plnění je vždy zdanitelným plněním.

15 Za těchto podmínek se Corte suprema di cassazione (Nejvyšší kasací soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být články 2 a 6 [šesté směrnice] Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 a zásada daňové neutrality vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, na jejímž základě se pro účely [DPH] nepovažují za relevantní poskytnutí nebo dořazení plnění zaměstnance mateřské společnosti, ve vztahu k nimž je dceřinou společností zaplacená pouze

náhrada souvisejících nákladů“

K předložené otázce

16 Pro účely odpovědi na položenou otázku je třeba připomenout, že podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem DPH dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečně v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

17 Kromě toho podle čl. 6 odst. 1 prvního pododstavce šesté směrnice se poskytováním služeb rozumí „jakékoliv plnění, které není dodáním zboží“.

18 V projednávané věci z údajů poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že není zpochybováno, že společnost Avir má postavení osoby povinné k dani a že k poskytnutí služby došlo ve věci v převodním řízení, a sice k dožasnému přidělení vedoucího pracovníka této společnosti její dceřiné společnosti San Domenico Vetraria, došlo v rámci dané země.

19 Zbývá tedy určit, zda toto poskytování služeb bylo uskutečeno „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice.

20 V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že v rámci systému DPH je předpokladem plnění, která jsou předmětem daně, skutečnost, že dojde k plnění mezi stranami, které zahrnuje ujednání o ceně nebo protihodnotě. Pokud tedyinnost poskytovatele spočívá výlučně v poskytování služeb bez přímého protiplnění, neexistuje základ daně, a tato plnění tedy nepodléhají DPH (rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, bod 20 a citovaná judikatura).

21 Z toho plyne, že poskytování služeb je uskutečeno „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, a je tudíž předmětem daně pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci. Tak tomu je, pokud existuje přímá souvislost mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. června 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, body 21 a 22, jakož i citovaná judikatura; ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, bod 39, jakož i ze dne 3. července 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, bod 69).

22 V projednávané věci ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, podle všeho vyplývá, že dožasně přidělení bylo provedeno na základě právního vztahu smluvní povahy mezi společnostmi Avir a San Domenico Vetraria.

23 Kromě toho se zdá, že v rámci tohoto právního vztahu došlo k výměně recipročních plnění, a sice k dožasnému přidělení vedoucího pracovníka společnosti Avir do společnosti San Domenico Vetraria na straně jedné a zaplacení fakturovaných částek společností San Domenico Vetraria společnosti Avir na straně druhé.

24 Komise nicméně zpochybňuje existenci přímé souvislosti mezi těmito dvěma plněními a tvrdí, že vzhledem k neexistenci ujednání o odměně vyšší, než jsou náklady společnosti Avir, nebylo dožasně přidělení, o které se jedná ve věci v převodním řízení, učiněno za účelem získání protiplnění.

25 Tuto argumentaci nelze přijmout.

26 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že přímá souvislost existuje, když se dvě plnění vzájemně podmiňují (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. března 1994, Tolsma, C-16/93,

EU:C:1994:80, body 13 až 20, a ze dne 16. října 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, body 15 až 17), a sice že jedno plnění se uskuteční pouze za podmínky, že se uskuteční druhé a naopak (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 23. listopadu 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, bod 14, a ze dne 2. června 1994, Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, bod 16).

27 Pokud by tedy bylo prokázáno, což musí ověřit předkládající soud, že zaplacení částek společností San Domenico Vetraria, které jí fakturovala její mateřská společnost, bylo podmínkou pro to, aby mateřská společnost dožasně přidělila vedoucího pracovníka, a že dceřiná společnost zaplatila tyto částky pouze jako protiplnění za dožasně přidělení, bylo by třeba dospět k závěru, že mezi oběma plněními existuje přímá souvislost.

28 V důsledku toho musí být na plnění nahlíženo tak, že bylo uskutečeno za protiplnění, a vzhledem k tomu, že jsou splněny také ostatní podmínky uvedené v čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, podléhá DPH.

29 V tomto ohledu je irelevantní výše protiplnění, zejména skutečnost, že je tato částka rovna, vyšší nebo nižší než náklady, které osoba povinná k dani vynaložila při poskytování svých služeb (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gäsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, bod 22, jakož i ze dne 2. června 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 45 a citovaná judikatura). Taková okolnost totiž nemůže ovlivnit přímou souvislost mezi poskytnutím služby a získaným protiplněním (rozsudek ze dne 2. června 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 46 a citovaná judikatura).

30 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 2 bod 1 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které se za relevantní pro účely DPH nepovažují poskytnutí nebo dožasná přidělení zaměstnanců mateřskou společností její dceřiné společnosti, prováděná za náhradu s tím souvisejících nákladů, pokud se částky zaplacené dceřinou společností ve prospěch její mateřské společnosti na straně jedné a tato poskytnutí nebo dožasná přidělení zaměstnanců na straně druhé vzájemně podmiňují.

K nákladům řízení

31 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníky řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 2 bod 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které se za relevantní pro účely daní z přidané hodnoty nepovažují poskytnutí nebo dožasná přidělení zaměstnanců mateřskou společností její dceřiné společnosti, prováděná za náhradu s tím souvisejících nákladů, pokud se částky zaplacené dceřinou společností ve prospěch její mateřské společnosti na straně jedné a tato poskytnutí nebo dožasná přidělení zaměstnanců na straně druhé vzájemně podmiňují.

Podpisy.

* Jednací jazyk: italština.