

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 11 marca 2020 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuły 2 i 6 – Zakres stosowania – Czynności podlegające opodatkowaniu – świadczenie usług dokonywane odpłatnie – Delegowanie personelu przez spółkę dominującą do jej spółki zależnej – Dokonany przez spółkę zalewny zwrot ograniczony do poniesionych kosztów

W sprawie C-94/19

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny, Włochy) postanowieniem z dnia 27 listopada 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 lutego 2019 r., w postępowaniu:

San Domenico Vetraria SpA

przeciwko

Agenzia delle Entrate,

przy udziale:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: P.G. Xuereb, prezes izby, T. von Danwitz i A. Kumin (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i S. Mortoni, w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 i 6 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od

wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) oraz zasady neutralności podatku od wartości dodanej (VAT).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy San Domenico Vetraria SpA a Agenzia delle Entrate (organem podatkowym, Włochy) w przedmiocie dokonanych przez San Domenico Vetraria za rok podatkowy 2005 odliczeń VAT zapłaconego od kwot zwróconych spółce dominującej Avir SpA za oddelegowanie członka zarządu.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu [VAT] podlega:

1. dostawa towarów lub usług świadczona [świadczanie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]; [...].”

4 Artykuł 6 tej dyrektywy w ust. 1 akapit pierwszy stanowi:

„Termin »świadczanie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5”.

Prawo włoskie

5 Zgodnie z art. 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 (dekretu ustawodawczego nr 276 w sprawie stosowania upoważnień w zakresie zatrudnienia i rynku pracy przewidzianych w ustawie nr 30 z dnia 14 lutego 2003 r.) z dnia 10 września 2003 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 235 z dnia 9 października 2003 r.):

„1. Sytuacja oddelegowania ma miejsce wtedy, gdy pracodawca w celu zaspokojenia własnego interesu tymczasowo odda jednego lub kilku pracowników do dyspozycji innego podmiotu w celu wykonania danej czynności zawodowej.

2. W przypadku oddelegowania pracodawca pozostaje odpowiedzialny za uregulowanie sytuacji finansowej i prawnej pracownika”.

6 Artykuł 8 ust. 35 legge n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) [ustawy nr 67 w sprawie przepisów dotyczących opracowywania rocznego i wieloletniego budżetu państwa (ustawa budżetowa na 1988 r.)] z dnia 11 marca 1988 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 61 z dnia 14 marca 1988 r.) (zwanej dalej „ustawą nr 67/88”), stanowi:

„Wypożyczanie lub oddelegowywanie pracowników, w zamian za które zwrotowi podlegają jedynie poniesione koszty, nie jest uznawane za istotne do celów [VAT]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

7 W 2004 r. Avir oddelegowała jednego ze swoich członków zarządu do swojej spółki zależnej, San Domenico Vetraria, aby objął on stanowisko dyrektora jednego z zakładów tej ostatniej. W tych ramach San Domenico Vetraria otrzymała od spółki dominującej faktury

opiewaj?ce na kwoty odpowiadaj?ce kosztom poniesionym na oddelegowanego cz?onka zarz?du. Przy zwrocie na rzecz Avir kosztów zwi?zanych z tym oddelegowaniem San Domenico Vetraria naliczy?a VAT w celu pó?niejszego wykonania prawa do odliczenia.

8 Organ podatkowy uzna?, ?e owe zwroty nie by?y obj?te zakresem stosowania VAT, poniewa? nie dotyczy?y ?wiadczenia us?ug mi?dzy spó?k? zale?n? a jej spó?k? dominuj?c?, w zwi?zku z czym organ ten wyda? decyzj? okre?laj?c? wysoko?? zobowi?zania podatkowego w celu odzyskania VAT odliczonego na tej podstawie.

9 Skarga wniesiona przez San Domenico Vetraria na decyzj? okre?laj?c? wysoko?? zobowi?zania podatkowego zosta?a oddalona przez s?dy pierwszej i drugiej instancji. W szczegó?lno?ci s?d apelacyjny uzna?, ?e kwoty zap?acone przez t? spó?k? odpowiada?y jedynie zwrotowi kosztów w rozumieniu art. 8 ust. 35 ustawy nr 67/88 wobec braku dowodu na to, ?e oddelegowany pracownik otrzyma? kwoty powi?kszone lub wykonywa? inne funkcje ni? wykonywane ju? w spó?ce przekazuj?cej.

10 Corte suprema di cassazione (s?d kasacyjny, W?ochy), do którego San Domenico Vetraria wnios?a skarg? kasacyjn?, uwa?a, ?e kwestia, czy oddelegowanie pracowników w zamian za zwrot zwi?zanych z tym kosztów mo?e zosta? uznane za podlegaj?ce opodatkowaniu, ma decyduj?ce znaczenie dla rozstrzygni?cia sporu w post?powaniu g?ównym.

11 W tym wzgl?dzie s?d ten wyja?nia, ?e zgodnie z art. 8 ust. 35 ustawy nr 67/88 w przypadku gdy zwrócona kwota odpowiada kwocie kosztów poniesionych w zwi?zku z oddelegowanym personelem, czynno?? delegowania nie podlega opodatkowaniu, poniewa? nie ma znaczenia do celów VAT. Jednak?e istniej? w?tpliwo?ci co do wy??czenia z zakresu stosowania VAT us?ugi polegaj?cej na oddelegowaniu personelu w zamian za zwrot kosztów zwi?zanych z tym ?wiadcze?.

12 Zdaniem tego s?du ekonomiczny charakter czynno?ci oddelegowania, takiej jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym, wydaje si? bowiem wynika? z wymogu istnienia, na podstawie art. 30 dekretu ustawodawczego, o którym mowa w pkt 5 niniejszego wyroku, szczególnego interesu pracodawcy dokonuj?cego oddelegowania, a mianowicie zagwarantowania jak najlepszej funkcjonalno?ci organizacji wspó?nej dla spó?ki dominuj?cej i spó?ki zale?nej. Zreszt? istnienie tego interesu nie jest w niniejszym przypadku kwestionowane.

13 Ponadto okoliczno??, ?e taka czynno?? oddelegowania skutkuje odp?atnym ?wiadczeniem us?ug, mo?e wynika? z wysoko?ci kwoty, w niniejszym przypadku niebagatelnej, zap?aconej przez spó?k?, do której pracownik zosta? oddelegowany, odpowiadaj?cej kwocie kosztów i wydatków ponoszonych na rzecz pracowników.

14 Corte suprema di cassazione (s?d kasacyjny) uwa?a ponadto, ?e przepis krajowy wydaje si? prowadzi? do nieuzasadnionego nierównego traktowania, które mo?e mie? wp?yw na zasad? neutralno?ci podatkowej, pomi?dzy oddelegowaniem pracowników a udost?pnianiem si?y roboczej, poniewa? ta ostatnia czynno?? nadal prowadzi do ?wiadczenia podlegaj?cego opodatkowaniu.

15 W tych okoliczno?ciach Corte suprema di cassazione (s?d kasacyjny) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 2 i 6 [szóstej dyrektywy] oraz zasad? neutralno?ci podatkowej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie przepisom krajowym, zgodnie z którymi udost?pnienie lub oddelegowanie pracowników spółki dominuj?cej, w odniesieniu do których spółka zale?na wyp?aca jedynie zwrot zwi?zanych z tym kosztów, nie powinny by? uwa?ane za istotne do celów [VAT]?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

16 Aby odpowiedzie? na zadane pytanie, nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu VAT podlega dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug dokonywane odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze.

17 Ponadto, na podstawie art. 6 ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, ?wiadczenie us?ug oznacza „ka?d? transakcj? niestanowi?c? dostawy towarów”.

18 W niniejszej sprawie z informacji dostarczonych przez s?d odsy?aj?cy wynika, ?e nie zosta?o zakwestionowane, i? Avir ma status podatnika i ?e ?wiadczenie us?ug, których dotyczy post?powanie g?ówne, a mianowicie oddelegowanie jej cz?onka zarz?du do jej spółki zale?nej San Domenico Vetraria, mia?o miejsce na terytorium danego kraju.

19 Pozostaje wi?c ustali?, czy to ?wiadczenie us?ug zosta?o dokonane „odp?atnie” w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy.

20 W tym wzgl?dzie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach systemu VAT transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu zak?adaj? istnienie mi?dzy stronami transakcji przewiduj?cych zap?at? ceny lub inne ?wiadczenie wzajemne. W zwi?zku z tym je?eli dzia?alno?? us?ugodawcy polega wy??cznie na ?wiadczeniu us?ug bez bezpo?redniego wynagrodzenia, to brak jest podstawy opodatkowania, a wi?c powy?sze ?wiadczenia nie podlegaj? opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., ?eský rozhlas, C?11/15, EU:C:2016:470, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Z tego wynika, ?e ?wiadczenie us?ug jest dokonywane „odp?atnie” w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, a zatem podlega opodatkowaniu, wy??cznie wtedy, gdy pomi?dzy us?ugodawc? a us?ugobiorc? istnieje stosunek prawny, w ramach którego nast?puje wymiana ?wiadcze? wzajemnych, gdy? ?wiadczenie otrzymywane przez us?ugodawc? stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie warto?ci us?ugi ?wiadczonej us?ugobiorcy. Ma to miejsce, je?li istnieje bezpo?redni zwi?zek mi?dzy ?wiadczon? us?ug? a otrzymanym ?wiadczeniem wzajemnym (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 czerwca 2016 r., ?eský rozhlas, C?11/15, EU:C:2016:470, pkt 21, 22 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, pkt 39; z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing, C?242/18, EU:C:2019:558, pkt 69).

22 W niniejszym wypadku z akt sprawy, którymi dysponuje Trybuna?, wydaje si? wynika?, ?e oddelegowanie nast?pi?o na podstawie stosunku prawnego o charakterze umownym mi?dzy Avir a San Domenico Vetraria.

23 Ponadto wydaje si?, ?e w ramach tego stosunku prawnego dosz?o do wymiany ?wiadcze? wzajemnych, a mianowicie, po pierwsze, oddelegowania cz?onka zarz?du Avir do San Domenico Vetraria, a po drugie, zap?aty przez t? ostatni? na rzecz tej spółki zafakturowanych kwot.

24 Komisja kwestionuje jednak istnienie bezpo?redniego zwi?zku pomi?dzy tymi dwoma ?wiadczeniami, podnosz?c, ?e w braku uzgodnienia wynagrodzenia wy?szego ni? koszty

poniesione przez Avir celem rozpatrywanego w postępowaniu głównym oddelegowania nie było otrzymanie świadczenia wzajemnego.

25 Powyższa argumentacja nie może zostać przyjęta.

26 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że bezpośredni związek istnieje wówczas, dwa świadczenia są od siebie wzajemnie zależne (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 13–20; z dnia 16 października 1997 r., Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, pkt 15–17), a mianowicie jedno jest dokonywane tylko pod warunkiem dokonania drugiego i odwrotnie (zob. podobnie wyroki: z dnia 23 listopada 1988 r., Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, pkt 14; z dnia 2 czerwca 1994 r., Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, pkt 16).

27 W związku z tym gdyby zostało wykazane, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, że zapłaćta przez San Domenico Vetraria kwot zafakturowanych jej przez spółkę dominującą byłaby warunkiem delegowania przez tę ostatnią członka zarządu, a spółka zależna zapłaciła te kwoty jedynie w zamian za oddelegowanie, należy aby stwierdzić istnienie bezpośredniego związku pomiędzy tymi dwoma świadczeniami.

28 W konsekwencji czynność powinna zostać uznana za dokonany odpłatnie i, jako że spełnione są również pozostałe przesłanki określone w art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, podlegającej opodatkowaniu VAT.

29 Bez znaczenia jest w tym względzie wysokość świadczenia wzajemnego, w szczególności okoliczność, czy jest ona równa kosztom poniesionym przez podatnika w związku ze świadczeniem usługi, czy też od nich wyśza lub niśza (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 stycznia 2005 r., Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, pkt 22; a także z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo). Taka okoliczność nie może mieć zatem wpływu na bezpośredni związek pomiędzy dokonaniem świadczeniem usług a otrzymanym świadczeniem wzajemnym (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniom krajowym, zgodnie z którymi nie jest uważane za istotne do celów VAT udostępnienie lub oddelegowanie personelu spółki dominującej spółce zależnej, dokonywane jedynie w zamian za zwrot związanych z tym kosztów, w sytuacji gdy kwoty wypłacone przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej i to udostępnienie lub oddelegowanie są od siebie wzajemnie zależne.

W przedmiocie kosztów

31 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniom krajowym, zgodnie z którymi nie jest uważane za istotne do celów podatku od wartości dodanej udostępnienie lub oddelegowanie personelu spółki dominującej

spółce zależnej, dokonywane jedynie w zamian za zwrot związanych z tym kosztów, w sytuacji gdy kwoty wypłacone przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej i to udostępnienie lub oddelegowanie są od siebie wzajemnie zależne.

Podpisy

* Język postępowania: włoski.