

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (sedmi senat)

z dne 11. marca 2020(*)

„Predhodno odlo?anje – Obdav?enje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Šesta direktiva 77/388/EGS – ?lena 2 in 6 – Podro?je uporabe – Obdav?ljive transakcije – Opravljanje storitev za pla?ilo – Napotitev osebja iz mati?ne dru?be v h?erinsko dru?bo – Povra?ilo, ki ga izvede h?erinska dru?ba, omejeno na nastale stroške“

V zadevi C?94/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Corte suprema di cassazione (kasacijsko sodiš?e, Italija) z odlo?bo z dne 27. novembra 2018, ki je na Sodiš?e prispela 6. februarja 2019, v postopku

San Domenico Vetraria SpA

proti

Agenzia delle Entrate,

ob udeležbi

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

SODIŠ?E (sedmi senat),

v sestavi P. G. Xuereb, predsednik senata, T. von Danwitz in A. Kumin (poro?evalec), sodnika,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

– za Evropsko komisijo J. Jokubauskait? in S. Mortoni, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2 in 6 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) ter na čela nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo San Domenico Vetraria SpA in Agenzia delle Entrate (davčna uprava, Italija) glede odbitkov DDV za davčno leto 2005, ki je bil plačan za zneske, povrnjene matični družbi Avir SpA za napotitev poslovodje.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2 Šeste direktive določa:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

[...]“

4 Člen 6 te direktive v odstavku 1 določa:

„Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5.“

Italijansko pravo

5 Člen 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 (zakonska uredba št. 276 o izvajanju pooblastil na področju zaposlovanja in trga dela, uvedenih z zakonom št. 30 z dne 14. februarja 2003) z dne 10. septembra 2003 (redni dodatek h GURI št. 235 z dne 9. oktobra 2003) določa:

„1. Napotitev pomeni, da delodajalec za uresničevanje svojih interesov začasno posreduje enega ali več delavcev drugemu subjektu za izvajanje določenega dela.

2. V primeru napotitve je delodajalec še naprej odgovoren za prejemke in pravni status delavca.“

6 Člen 8(35) legge n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) (zakon št. 67 o letnem in večletnem državnem proračunu (finančni zakon iz leta 1988)) z dne 11. marca 1988 (redni dodatek h GURI št. 61 z dne 14. marca 1988; v nadaljevanju: zakon št. 67/88) določa:

„Pri posojanju ali napotitvi delavcev, ki nista predmet [DDV], se plača samo povračilo zadevnih stroškov.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

7 Družba Avir je leta 2004 enega od svojih poslovnih delavcev napotila v svojo hčerinsko družbo San Domenico Vetraria, da bi prevzel delovno mesto direktorja ene od njenih poslovnih enot. V tem okviru je družba San Domenico Vetraria od svoje matične družbe prejela račune z zneski, ki ustrezajo stroškom, ki jih je imel napoteni poslovni delavec. Ob povračilu stroškov, povezanih s to napotitvijo, družbi Avir je družba San Domenico Vetraria uporabila DDV za

poznejše uveljavljanje pravice do odbitka.

8 Davčna uprava je menila, da ta povračila ne spadajo na področje uporabe DDV, ker se ne nanašajo na opravljanje storitev med hčerinsko in materno družbo, tako da je ponovno odmerila DDV, ki je bil iz tega naslova odbit.

9 Prvostopenjsko in pritožbeno sodišče sta zavrnila tožbo, ki jo je družba San Domenico Vetraria vložila zoper odločbo o ponovni odmeri davka. Pritožbeno sodišče je zlasti menilo, da so zneski, ki jih je plačala ta družba – ob neobstoju dokaza, da je napoteni delavec prejel povečane zneske ali opravljal naloge, drugačne od tistih, ki jih je že opravljal pri družbi, ki ga je napotila – ustrezali le povračilu stroškov v smislu člena 8(35) zakona št. 67/88.

10 Corte suprema di cassazione (kasacijsko sodišče, Italija), pri katerem je družba San Domenico Vetraria vložila kasacijsko pritožbo, meni, da je vprašanje, ali je napotitev osebja proti povračilu s tem povezanih stroškov mogoče šteti za obdavčljivo, odločilno za rešitev spora o glavni stvari.

11 V zvezi s tem to sodišče pojasnjuje, da v skladu s členom 8(35) zakona št. 67/88, če povrnjeni znesek ustreza znesku stroškov za napoteno osebo, napotitev ni obdavčljiva, ker ni predmet DDV. Vendar naj bi obstajali dvomi o izključitvi storitve, kakršna je napotitev osebja proti povračilu stroškov s tem povezanih storitev, s področja uporabe DDV.

12 Po mnenju navedenega sodišča namreč gospodarska narava napotitve, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, očitno izhaja iz nujnega obstoja – na podlagi člena 30 zakonske uredbe, navedene v točki 5 te sodbe – posebnega interesa delodajalca, ki napotuje, in sicer zagotoviti najboljšo funkcionalnost skupne organizacije matrne in hčerinske družbe. Poleg tega naj obstoj tega interesa v obravnavanem primeru ne bi bil izpodbijan.

13 Poleg tega bi lahko okoliščina, da taka napotitev pomeni opravljanje storitev za plačilo, izhajala iz zneska – ki v obravnavanem primeru ni zanemarljiv – ki ga plača družba, v katero je oseba napotena, in ki je enak znesku stroškov in obveznosti, ki jih je treba kriti za delavce.

14 Corte suprema di cassazione (kasacijsko sodišče) poleg tega meni, da nacionalno pravilo očitno povzroča neupravičeno neenako obravnavanje med napotitvijo osebja in posredovanjem delavcev, ker zadnjenavedena operacija vedno ustvari obdavčljivo transakcijo, kar lahko vpliva na načelo davčne nevtralnosti.

15 V teh okoliščinah je Corte suprema di cassazione (vrhovno kasacijsko sodišče) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člena 2 in 6 [Šeste direktive] ter načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, v skladu s katero za namene [DDV] ni upoštevno posojanje ali napotitev delavcev iz matrne družbe, za katere hčerinska družba plača samo povračilo zadevnih stroškov?“

Vprašanje za predhodno odločanje

16 Za odgovor na zastavljeno vprašanje je treba opozoriti, da je v skladu s členom 2, točka 1, Šeste direktive predmet DDV dobava blaga ali opravljanje storitev, ki jo davni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.

17 Poleg tega na podlagi člena 6(1), prvi pododstavek, Šeste direktive, opravljanje storitev pomeni „vsako transakcijo, ki ni dobava blaga“.

18 V obravnavanem primeru je iz navedb predložitvenega sodišča razvidno, da ni sporno, da je družba Avir davčna zavezanica in da je bilo opravljanje storitev iz postopka v glavni stvari, in sicer napotitev njenega poslovnega delavca v njeno hčerinsko družbo San Domenico Vetraria, opravljeno v zadevni državi.

19 Ugotoviti je torej treba, ali je bila ta storitev opravljena „za plačilo“ v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive.

20 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se v okviru sistema DDV pri obdavčljivih transakcijah predpostavlja, da obstaja transakcija med strankami, ki zajema določitev cene ali protivrednosti. Kadar je dejavnost izvajalca izključno opravljanje storitev brez neposrednega nadomestila, davčna osnova ne obstaja in te storitve torej niso zavezane plačilu DDV (sodba z dne 22. junija 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, točka 20 in navedena sodna praksa).

21 Iz tega izhaja, da je storitev opravljena „za plačilo“ v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive in torej obdavčljiva, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika. Za tak primer gre, če obstaja neposredna povezava med opravljeno storitvijo in prejeto protivrednostjo (glej v tem smislu sodbe z dne 22. junija 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, točki 21 in 22 in navedena sodna praksa; z dne 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, točka 39, in z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, točka 69).

22 V obravnavanem primeru je iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, očitno razvidno, da je bila napotitev opravljena na podlagi pogodbenega pravnega razmerja med družbama Avir in San Domenico Vetraria.

23 Poleg tega se zdi, da so bile v okviru tega pravnega razmerja izmenjane vzajemne dajatve, in sicer napotitev poslovnega delavca družbe Avir v družbo San Domenico Vetraria na eni strani in plačilo zneskov, ki jih je prvonavedena družba zaračunala zadnjenavedeni družbi, na drugi strani.

24 Vendar Komisija izpodbija obstoj neposredne zveze med tema dvema dajatvama s trditvijo, da plačilo, višje od stroškov družbe Avir, ni bilo dogovorjeno, zato napotitev iz postopka v glavni stvari ni bila opravljena z namenom prejema protidajatve.

25 Te argumentacije ni mogoče podpreti.

26 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da neposredna zveza obstaja, kadar sta dve storitvi vzajemno pogojeni (glej v tem smislu sodbi z dne 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, točke od 13 do 20, in z dne 16. oktobra 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, točke od 15 do 17), in sicer, da se ena opravi, če se opravi tudi druga, in obratno (glej v tem smislu sodbi z dne 23. novembra 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, točka 14, in z dne 2. junija 1994, Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, točka 16).

27 Če bi bilo torej dokazano, kar mora preveriti predložitveno sodišče, da je bilo to, da je družba San Domenico Vetraria plačala zneske, ki ji jih je zaračunala matična družba, pogoj za to, da matična družba napoti direktorja, in da je hčerinska družba te zneske plačala le v zameno za napotitev, bi bilo treba ugotoviti, da med storitvama obstaja neposredna zveza.

28 Zato bi bilo treba šteti, da je bila transakcija opravljena za plačilo, in bi bila, ker so izpolnjeni

tudi drugi pogoji iz člena 2, točka 1, Šeste direktive, obdavčena z DDV.

29 V zvezi s tem ni upošteven znesek protidajatve, zlasti dejstvo, da je ta enaka, višja ali nižja od stroškov, ki so davčnemu zavezancu nastali pri opravljanju njegove storitve (glej v tem smislu sodbi z dne 20. januarja 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, točka 22, in z dne 2. junija 2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, točka 45 in navedena sodna praksa). Taka okoliščina namreč ne more vplivati na neposredno zvezo med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom (sodba z dne 2. junija 2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, točka 46 in navedena sodna praksa).

30 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 2, točka 1, Šeste direktive razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, v skladu s katero za namene DDV niso upoštevana posojanja ali napotitve osebja matične družbe v njeno hčerinsko družbo, ki se opravijo zgolj za povračilo s tem povezanih stroškov, če so zneski, ki jih je hčerinska družba plačala matični družbi, na eni strani ter ta posojanja in napotitve na drugi strani vzajemno pogojeni.

Stroški

31 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Člen 2, točka 1, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, v skladu s katero za namene DDV niso upoštevana posojanja ali napotitve osebja matične družbe v njeno hčerinsko družbo, ki se opravijo zgolj za povračilo s tem povezanih stroškov, če so zneski, ki jih je hčerinska družba plačala matični družbi, na eni strani ter ta posojanja in napotitve na drugi strani vzajemno pogojeni.

Podpisi

* Jezik postopka: italijanščina.