



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 11. marca 2020*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Šiesta smernica 77/388/EHS – Články 2 a 6 – Pôsobnosť – Zdaniteľné plnenia – Poskytovanie služieb za protihodnotu – Dočasné pridelenie zamestnancov materskou spoločnosťou do svojej dcérskej spoločnosti – Náhrada zo strany dcérskej spoločnosti obmedzená na vynaložené náklady“

Vo veci C-94/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Kasačný súd, Taliansko) z 27. novembra 2018 a doručený Súdnemu dvoru 6. februára 2019, ktorý súvisí s konaním:

San Domenico Vetraria SpA

proti

Agenzia delle Entrate,

za účasti:

Ministero dell’Economia e delle Finanze,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory P. G. Xuereb, sudcovia T. von Danwitz a A. Kumin (spravodajca),

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a S. Mortoni, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vydal tento

* Jazyk konania: taliančina.

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 2 a 6 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), ako aj zásady neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou San Domenico Vetraria SpA a Agenzia delle Entrate (daňový úrad, Taliansko) vo veci odpočtov DPH, ktoré vykonala San Domenico Vetraria za zdaňovacie obdobie 2005, pokiaľ ide o sumy uhradené jej materskej spoločnosti Avir SpA za dočasné pridelenie riadiaceho pracovníka.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Článok 2 šiestej smernice stanovuje:

„[DPH] podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [poskytnutie služieb za protihodnotu – *neoficiálny preklad*]
v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou,

...“

- 4 Článok 6 tejto smernice vo svojom odseku 1 prvom pododseku uvádza:

„Pojem ‚poskytovanie služieb‘ predstavuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5.“

Talianske právo

- 5 Podľa článku 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 (legislatívny dekrét č. 276 o výkone plných mocí v oblasti zamestnania a trhu práce stanovených v zákone č. 30 zo 14. februára 2003) z 10. septembra 2003 (riadna príloha GURI č. 235 z 9. októbra 2003):

„1. K dočasnému prideleniu dochádza vtedy, ak zamestnávateľ na účely uspokojenia svojho vlastného záujmu dodá jedného alebo viacerých pracovníkov na určitý čas k dispozícii inej osobe na vykonanie konkrétnej pracovnej činnosti.

2. V prípade dočasného pridelenia zamestnávateľ naďalej zodpovedá za ekonomické a právne zaobchádzanie s dotknutým pracovníkom.“

- 6 Článok 8 ods. 35 legge n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) [zákon č. 67 o ustanoveniach na vytvorenie ročného a viacročného štátneho rozpočtu (zákon o štátnom rozpočte na rok 1988)] z 11. marca 1988 (riadna príloha GURI č. 61 zo 14. marca 1988, ďalej len „zákon č. 67/88“) stanovuje:

„Na účely [DPH] nie je relevantné zapožičanie ani dočasné pridelenie pracovníkov, za ktoré sa platí len náhrada súvisiacich nákladov.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 7 V roku 2004 spoločnosť Avir dočasne pridělila jedného zo svojich vedúcich pracovníkov do svojej dcérskej spoločnosti San Domenico Vetraria, aby zastával funkciu riaditeľa jednej z prevádzok tejto dcérskej spoločnosti. V rámci toho dostala San Domenico Vetraria od svojej materskej spoločnosti faktúry týkajúce sa súm zodpovedajúcich nákladom, ktoré súviseli s dočasným pridelením tohto zamestnanca. San Domenico Vetraria pri vrátení nákladov súvisiacich s týmto pridelením spoločnosti Avir uplatnila DPH na účely neskoršieho výkonu práva na odpočítanie.
- 8 Daňový úrad sa domnieval, že tieto náhrady nepatria do pôsobnosti DPH, keďže sa netýkajú poskytovania služieb medzi dcérskou spoločnosťou a jej materskou spoločnosťou, takže pristúpil k dodatočnému vymáhaniu DPH odpočítanej z tohto dôvodu.
- 9 Žaloba, ktorú podala San Domenico Vetraria proti dodatočnému daňovému výmeru, bola zamietnutá prvostupňovým a odvolacím súdom. Odvolací súd sa domnieval, že sumy uhradené touto spoločnosťou v prípade, že neexistuje dôkaz o tom, že dočasne pridelený zamestnanec dostal zvýšenú odmenu alebo vykonával iné funkcie než tie, ktoré už vykonával v pôvodnej spoločnosti, zodpovedali len úhradám nákladov v zmysle článku 8 ods. 35 zákona č. 67/88.
- 10 Corte suprema di cassazione (Kasačný súd, Taliansko), ktorý rozhoduje o kasačnom opravnom prostriedku podanom spoločnosťou San Domenico Vetraria, sa domnieva, že otázka, či dočasné pridelenie zamestnancov za úhradu s tým súvisiacich nákladov môže byť považované za zdaniteľné, má rozhodujúci význam pre vyriešenie sporu vo veci samej.
- 11 V tejto súvislosti daný súd spresňuje, že v súlade s článkom 8 ods. 35 zákona č. 67/88 v prípade, že uhradená suma zodpovedá výške nákladov vynaložených na dočasne pridelených zamestnancov, plnenie spočívajúce v pridelení nie je zdaniteľné, pretože nie je relevantné na účely DPH. Pretrvávajú však pochybnosti, pokiaľ ide o to, či je z pôsobnosti DPH vylúčené také plnenie, akým je dočasné pridelenie zamestnancov za náhradu nákladov súvisiacich s pridelením.
- 12 Podľa uvedeného súdu sa totiž zdá, že hospodárska povaha plnenia spočívajúceho v pridelení, o aké ide vo veci samej, vyplýva z toho, že na základe článku 30 legislatívneho dekrétu uvedeného v bode 5 tohto rozsudku je nevyhnutná existencia osobitného záujmu zamestnávateľa, ktorý zamestnanca dočasne prideluje, a to na zabezpečení lepšej funkčnosti spoločnej organizácie materskej a dcérskej spoločnosti. Existencia tohto záujmu v prejednávanej veci nie je spochybnená.
- 13 Okrem toho skutočnosť, že takéto plnenie spočívajúce v pridelení pracovníka vedie k poskytnutiu služieb za protihodnotu, môže vyplývať zo sumy, ktorá v prejednávanej veci nie je zanedbateľná a ktorú zaplatila spoločnosť, do ktorej je zamestnanec dočasne pridelený, rovnajúca sa výške nákladov a výdavkov vynaložených so zreteľom na pridelených pracovníkov.
- 14 Corte suprema di cassazione (Kasačný súd) okrem toho zastáva názor, že sa zdá, že vnútroštátne pravidlo vedie k neodôvodnenému rozdielnemu zaobchádzaniu medzi pridelením zamestnancov a poskytovaním pracovníkov, ktoré môže mať vplyv na zásadu daňovej neutrality, keďže posledná uvedená činnosť vždy predstavuje zdaniteľné plnenie.
- 15 Za týchto podmienok Corte suprema di cassazione (Kasačný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa články 2 a 6 [šiestej smernice], ako aj zásada daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej za relevantné na účely [DPH] nemožno považovať požičiavanie ani dočasné pridelenie zamestnancov materskej spoločnosti, za ktoré dcérska spoločnosť nahrádza iba náklady súvisiace s dočasným pridelením?“

O prejudiciálnej otázke

- 16 Na účely odpovede na položenú otázku treba pripomenúť, že podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice dodávka tovaru alebo poskytnutie služieb za protihodnotu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou podlieha DPH.
- 17 Okrem toho podľa článku 6 ods. 1 prvého pododseku šiestej smernice sa za poskytovanie služieb považuje „každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru“.
- 18 V prejednávanej veci z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že je nesporné, že spoločnosť Avir má postavenie zdaniteľnej osoby a že poskytnutie služieb, o ktoré ide vo veci samej, teda pridelenie riadiaceho pracovníka tejto materskej spoločnosti do jej dcérskej spoločnosti San Domenico Vetraria, sa uskutočnilo v rámci územia dotknutého štátu.
- 19 Zostáva teda určiť, či sa toto poskytnutie služieb uskutočnilo „za protihodnotu“ v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice.
- 20 V tomto ohľade treba pripomenúť, že v rámci systému DPH zdaniteľné činnosti predpokladajú existenciu transakcie medzi účastníkmi obsahujúcu určenie ceny alebo protihodnoty. Ak teda činnosť poskytovateľa spočíva iba v poskytnutí služieb bez priamej protihodnoty, neexistuje zdaniteľný základ, a tieto plnenia tak nepodliehajú DPH (rozsudok z 22. júna 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, bod 20 a citovaná judikatúra).
- 21 Podľa tejto judikatúry sa poskytnutie služieb vykonáva „za protihodnotu“ v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice, a teda podlieha dani len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi. Je to tak v prípade, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. júna 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, body 21 a 22, ako aj citovanú judikatúru; z 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, bod 39, ako aj z 3. júla 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, bod 69).
- 22 V prejednávanej veci sa zdá, že zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že k prideleniu došlo na základe právneho vzťahu zmluvnej povahy medzi spoločnosťami Avir a San Domenico Vetraria.
- 23 Okrem toho je zjavné, že v rámci tohto právneho vzťahu došlo k výmene vzájomných plnení, tzn. k dočasnému prideleniu riadiaceho pracovníka spoločnosti Avir do spoločnosti San Domenico Vetraria a zároveň k úhrade spoločnosťou San Domenico Vetraria súm, ktoré boli fakturované zo strany spoločnosti Avir.
- 24 Komisia však spochybňuje existenciu priamej súvislosti medzi týmito dvoma plneniami, pričom tvrdí, že v prípade neexistencie ustanovenia o odmene vyššej, než sú náklady znášané spoločnosťou Avir, k dočasnému prideleniu, o ktoré ide vo veci samej, nedošlo s cieľom získať protihodnotu.
- 25 Takúto argumentáciu nemožno prijať.
- 26 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že priama súvislosť existuje, ak sú dve plnenia vzájomne podmienené (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, body 13 až 20, a zo 16. októbra 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, body 15 až 17), teda že k prvému plneniu dôjde len pod podmienkou, že sa vykoná aj druhé, a naopak (pozri v tomto zmysle rozsudky z 23. novembra 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, bod 14, a z 2. júna 1994, Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, bod 16).

- 27 Preto ak by sa preukázalo, čo musí overiť vnútroštátny súd, že zaplatenie súm, ktoré jej vyfakturovala materská spoločnosť, spoločnosťou San Domenico Vetraria bolo podmienkou na to, aby materská spoločnosť dočasne pridělila riadiaceho pracovníka, a že dcérska spoločnosť zaplatila tieto sumy len ako protihodnotu za dané pridelenie, bolo by potrebné dospieť k záveru o existencii priamej súvislosti medzi týmito dvoma plneniami.
- 28 V dôsledku toho musí byť plnenie považované za uskutočnené za protihodnotu, pričom pod podmienkou, že sú splnené aj ostatné podmienky uvedené v článku 2 bode 1 šiestej smernice, toto plnenie podlieha DPH.
- 29 V tejto súvislosti je irelevantná výška protihodnoty, najmä to, či je rovnaká, vyššia alebo nižšia ako náklady, ktoré zdaniteľná osoba vynaložila v rámci poskytovania svojho plnenia (pozri v tomto zmysle rozsudky z 20. januára 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, bod 22, ako aj z 2. júna 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 45 a citovanú judikatúru). Takáto okolnosť totiž nemôže ovplyvniť priamu súvislosť medzi uskutočneným poskytnutím služieb a prijatou protihodnotou (rozsudok z 2. júna 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 46 a citovaná judikatúra).
- 30 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 2 bod 1 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa za relevantné na účely DPH nepovažujú zapožičania ani dočasné pridelenia zamestnancov materskej spoločnosti do jej dcérskej spoločnosti uskutočnené iba za náhradu s tým súvisiacich nákladov, pokiaľ sumy zaplatené dcérskou spoločnosťou v prospech jej materskej spoločnosti a tieto zapožičania alebo dočasné pridelenia zamestnancov sú vzájomne podmienené.

O trovách

- 31 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

Článok 2 bod 1 smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa za relevantné na účely dane z pridanej hodnoty nepovažujú zapožičania ani dočasné pridelenia zamestnancov materskej spoločnosti do jej dcérskej spoločnosti uskutočnené iba za náhradu s tým súvisiacich nákladov, pokiaľ sumy zaplatené dcérskou spoločnosťou v prospech jej materskej spoločnosti a tieto zapožičania alebo dočasné pridelenia zamestnancov sú vzájomne podmienené.

Podpisy