



## Zbiór Orzeczeń

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 zależną 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,

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

wydaje następujący

\* Język postępowania: włoski.

## 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 [świadczenie 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 »świadczenie 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 oddał 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 opiewające na kwoty odpowiadające kosztom poniesionym na oddelegowanego członka zarządu. Przy zwrocie na rzecz Avir kosztów związanych z tym oddelegowaniem San Domenico Vetraria naliczyła VAT w celu późniejszego wykonania prawa do odliczenia.
- 8 Organ podatkowy uznał, że owe zwroty nie były objęte zakresem stosowania VAT, ponieważ nie dotyczyły świadczenia usług między spółką zależną a jej spółką dominującą, w związku z czym organ ten wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego w celu odzyskania VAT odliczonego na tej podstawie.
- 9 Skarga wniesiona przez San Domenico Vetraria na decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego została oddalona przez sądy pierwszej i drugiej instancji. W szczególności sąd apelacyjny uznał, że kwoty zapłacone przez tę spółkę odpowiadały jedynie zwrotowi kosztów w rozumieniu art. 8 ust. 35 ustawy nr 67/88 wobec braku dowodu na to, że oddelegowany pracownik otrzymał kwoty powiększone lub wykonywał inne funkcje niż wykonywane już w spółce przekazującej.
- 10 Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny, Włochy), do którego San Domenico Vetraria wniosła skargę kasacyjną, uważa, że kwestia, czy oddelegowanie pracowników w zamian za zwrot związanych z tym kosztów może zostać uznane za podlegające opodatkowaniu, ma decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym.
- 11 W tym względzie sąd ten wyjaśnia, że zgodnie z art. 8 ust. 35 ustawy nr 67/88 w przypadku gdy zwrócona kwota odpowiada kwocie kosztów poniesionych w związku z oddelegowanym personelem, czynność delegowania nie podlega opodatkowaniu, ponieważ nie ma znaczenia do celów VAT. Jednakże istnieją wątpliwości co do wyłączenia z zakresu stosowania VAT usługi polegającej na oddelegowaniu personelu w zamian za zwrot kosztów związanych z tym świadczeń.
- 12 Zdaniem tego sądu ekonomiczny charakter czynności oddelegowania, takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, wydaje się bowiem wynikać z wymogu istnienia, na podstawie art. 30 dekretu ustawodawczego, o którym mowa w pkt 5 niniejszego wyroku, szczególnego interesu pracodawcy dokonującego oddelegowania, a mianowicie zagwarantowania jak najlepszej funkcjonalności organizacji wspólnej dla spółki dominującej i spółki zależnej. Zresztą istnienie tego interesu nie jest w niniejszym przypadku kwestionowane.
- 13 Ponadto okoliczność, że taka czynność oddelegowania skutkuje odpłatnym świadczeniem usług, może wynikać z wysokości kwoty, w niniejszym przypadku niebagatelnej, zapłaconej przez spółkę, do której pracownik został oddelegowany, odpowiadającej kwocie kosztów i wydatków ponoszonych na rzecz pracowników.

- 14 Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny) uważa ponadto, że przepis krajowy wydaje się prowadzić do nieuzasadnionego nierównego traktowania, które może mieć wpływ na zasadę neutralności podatkowej, pomiędzy oddelegowaniem pracowników a udostępnianiem siły roboczej, ponieważ ta ostatnia czynność nadal prowadzi do świadczenia podlegającego opodatkowaniu.
- 15 W tych okolicznościach Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 2 i 6 [szóstej dyrektywy] oraz zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, zgodnie z którymi udostępnienie lub oddelegowanie pracowników spółki dominującej, w odniesieniu do których spółka zależna wypłaca jedynie zwrot związanych z tym kosztów, nie powinny być uważane za istotne do celów [VAT]?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

- 16 Aby odpowiedzieć na zadane pytanie, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu VAT podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.
- 17 Ponadto, na podstawie art. 6 ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, świadczenie usług oznacza „każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów”.
- 18 W niniejszej sprawie z informacji dostarczonych przez sąd odsyłający wynika, że nie zostało zakwestionowane, iż Avir ma status podatnika i że świadczenie usług, których dotyczy postępowanie główne, a mianowicie oddelegowanie jej członka zarządu do jej spółki zależnej San Domenico Vetraria, miało miejsce na terytorium danego kraju.
- 19 Pozostaje więc ustalić, czy to świadczenie usług zostało dokonane „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy.
- 20 W tym względzie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach systemu VAT transakcje podlegające opodatkowaniu zakładają istnienie między stronami transakcji przewidujących zapłatę ceny lub inne świadczenie wzajemne. W związku z tym jeżeli działalność usługodawcy polega wyłącznie na świadczeniu usług bez bezpośredniego wynagrodzenia, to brak jest podstawy opodatkowania, a więc powyższe świadczenia nie podlegają opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 21 Z tego wynika, że świadczenie usług jest dokonywane „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, a zatem podlega opodatkowaniu, wyłącznie wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy. Ma to miejsce, jeśli istnieje bezpośredni związek między świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 czerwca 2016 r., Český 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 Trybunał, wydaje się wynikać, że oddelegowanie nastąpiło na podstawie stosunku prawnego o charakterze umownym między Avir a San Domenico Vetraria.

- 23 Ponadto wydaje się, że w ramach tego stosunku prawnego doszło do wymiany świadczeń wzajemnych, a mianowicie, po pierwsze, oddelegowania członka zarządu Avir do San Domenico Vetraria, a po drugie, zapłaty przez tę ostatnią na rzecz tej spółki zafakturowanych kwot.
- 24 Komisja kwestionuje jednak istnienie bezpośredniego związku pomiędzy tymi dwoma świadczeniami, podnosząc, że w braku uzgodnienia wynagrodzenia wyższego niż 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 zapłata przez San Domenico Vetraria kwot zafakturowanych jej przez spółkę dominującą była warunkiem delegowania przez tę ostatnią członka zarządu, a spółka zależna zapłaciła te kwoty jedynie w zamian za oddelegowanie, należałoby stwierdzić istnienie bezpośredniego związku pomiędzy tymi dwoma świadczeniami.
- 28 W konsekwencji czynność powinna zostać uznana za dokonaną odpłatnie i, jako że spełnione są również pozostałe przesłanki określone w art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, podlegającą 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 wyższa lub niższa (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