Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

11. ožujka 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Šesta direktiva 77/388/EEZ – Članci 2. i 6. – Područje primjene – Oporezive transakcije – Obavljanje usluga uz naknadu – Upućivanje osoblja matičnog društva svojem društvu kćeri – Naknada ograničena na nastale troškove koju plaća društvo kći”

U predmetu C-94/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija), odlukom od 27. studenoga 2018., koju je Sud zaprimio 6. veljače 2019., u postupku

San Domenico Vetraria SpA

protiv

Agenzia delle Entrate,

uz sudjelovanje:

Ministero dell’Economia e delle Finanze,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: P. G. Xuereb, predsjednik vijeća, T. von Danwitz i A. Kumin (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i S. Mortoni, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: talijanski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 2. i 6. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), te načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva San Domenico Vetraria SpA i Agenzia delle Entrate (Porezna uprava, Italija) u vezi s odbicima – koje je društvo San Domenico Vetraria izvršilo za porezno razdoblje 2005. – PDV-a plaćenog na iznose koje je svojem matičnom društvu Avir SpA isplatilo kao naknadu za upućivanje jednog rukovoditelja.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 2. Šeste direktive određuje:

„Podliježu oporezivanju [PDV-om]:

1. isporuke dobara i obavljanja usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[…]”

4 Članak 6. stavak 1. prvi podstavak te direktive određuje:

„‚Obavljanje usluga’ svaka je transakcija koja se ne smatra isporukom dobara u smislu članka 5.”

Talijansko pravo

5 Sukladno članku 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 (Zakonodavna uredba br. 276 o provedbi ovlaštenja u području zapošljavanja i tržišta rada koja su predviđena Zakonom br. 30 od 14. veljače 2003.), od 10. rujna 2003. (redovni dodatak GURI-ju br. 235 od 9. listopada 2003.):

„1. Upućivanje postoji kad poslodavac u svrhu zadovoljavanja svojih potreba privremeno ustupi jednog ili više radnika drugoj osobi radi obavljanja određenog posla.

2. U slučaju upućivanja poslodavac i dalje ostaje odgovoran za financijski i pravni tretman radnika.”

6 Članak 8. stavak 35. Legge n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) (Zakon br. 67 o pravilima za utvrđivanje godišnjeg i višegodišnjeg državnog proračuna (Zakon o financijama iz 1988.)) od 11. ožujka 1988. (redovni dodatak GURI-ju br. 61 od 14. ožujka 1988.; u daljnjem tekstu: Zakon br. 67/88) određuje:

„Smatra se da za potrebe [PDV-a] nisu mjerodavne posudbe ili upućivanja osoblja kod kojih se kao protučinidba isplaćuje samo naknada njihovih troškova.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

7 Tijekom 2004. Avir je jednog od svojih rukovoditelja uputio u svoje društvo kćer, San Domenico Vetraria, na mjesto direktora jedne od poslovnih jedinica potonjeg društva. U tom kontekstu, društvo San Domenico Vetraria od svojeg je matičnog društva primilo račune na iznose koji su odgovarali troškovima upućivanja rukovoditelja. Kada je društvu Avir naknađivalo troškove povezane s tim upućivanjem, društvo San Domenico Vetraria obračunavalo je PDV kako bi kasnije moglo iskoristiti pravo na odbitak.

8 Porezna uprava smatrala je da te naknade nisu bile obuhvaćene područjem primjene PDV-a jer se nisu odnosile na pružanje usluga između društva kćeri i njezina matičnog društva, pa je stoga donijelo porezno rješenje radi povrata PDV-a odbijenog po toj osnovi.

9 Tužbu koju je društvo San Domenico Vetraria podnijelo protiv poreznog rješenja odbili su i prvostupanjski i žalbeni sud. Konkretno, žalbeni je sud smatrao da su iznosi koje je to društvo isplatilo odgovarali – s obzirom na to da nema dokaza da je upućeni zaposlenik primio uvećane iznose ili da je obavljao dužnosti različite od onih koje je već obavljao u matičnom društvu – samo naknadi troškova u smislu članka 8. stavka 35. Zakona br. 67/88.

10 Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija) pred kojim je društvo San Domenico Vetraria podnijelo žalbu u kasacijskom postupku, smatra da je pitanje može li se upućivanje osoblja uz naknadu s time povezanih troškova smatrati oporezivim, od presudne važnosti za rješenje spora iz glavnog postupka.

11 Navedeni sud u tom smislu navodi da, sukladno članku 8. stavku 35. Zakona br. 67/88, u slučaju kad naknađeni iznos odgovara iznosu troškova nastalih za upućeno osoblje, transakcija upućivanja nije oporeziva jer nije mjerodavna za potrebe PDV-a. Međutim, ostaje nedoumica je li iz područja primjene PDV-a isključena usluga kao što je to ustupanje osoblja u vidu upućivanja uz naknadu troškova s time povezanih usluga.

12 Taj sud naime smatra izglednim da ekonomska priroda transakcije upućivanja poput one iz glavnog postupka, proizlazi iz potrebe postojanja, na temelju članka 30. Zakonodavne uredbe spomenute u točki 5. ove presude, posebnog interesa poslodavca koji provodi upućivanje, to jest osiguravanja boljeg funkcioniranja zajedničke organizacije matičnog društva i društva kćeri. Uostalom, postojanje tog interesa u konkretnom slučaju nije sporno.

13 Osim toga, činjenica da takva transakcija upućivanja dovodi do obavljanja usluga uz naknadu mogla bi proizlaziti iz iznosa, u konkretnom slučaju nezanemarivog, koji isplaćuje društvo koje je korisnik upućivanja, u visini iznosa troškova i izdataka za radnike.

14 Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud) nadalje smatra da je izgledno da nacionalno pravilo dovodi do neopravdanog nejednakog postupanja, koje može imati utjecaja na načelo porezne neutralnosti, između upućivanja osoblja i ustupanja radne snage, s obzirom na to da potonja transakcija uvijek dovodi do oporezive usluge.

15 U tim je okolnostima Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članke 2. i 6. [Šeste direktive] i načelo porezne neutralnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo sukladno kojem se za potrebe [PDV-a] ne smatraju mjerodavnima posudbe ili upućivanja osoblja matičnog društva izvršeni uz naknadu kojom društvo kći pokriva samo s time povezani trošak?”

O prethodnom pitanju

16 U svrhu davanja odgovora na postavljeno pitanje valja podsjetiti da sukladno članku 2. točki 1. Šeste direktive oporezivanju PDV-om podliježu isporuke dobara i obavljanja usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav.

17 Osim toga, u skladu s člankom 6. stavkom 1. prvim podstavkom Šeste Direktive, obavljanje usluge je „svaka transakcija koja se ne smatra isporukom dobara”.

18 U konkretnom slučaju, iz podataka koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev nesporno proizlazi da Avir ima status poreznog obveznika i da se obavljanje usluga iz glavnog postupka, to jest upućivanje jednog rukovoditelja tog društva u njegovo društvo kćer San Domenico Vetraria, dogodilo unutar dotične zemlje.

19 Preostaje stoga utvrditi je li ta usluga obavljena „uz naknadu” u smislu članka 2. točke 1. Šeste direktive.

20 U tom smislu, ustaljena je sudska praksa da u okviru sustava PDV-a oporezive transakcije podrazumijevaju postojanje sporazuma među strankama koji uključuje ugovaranje cijene ili protučinidbe. Stoga, kada se aktivnost pružatelja usluga isključivo sastoji od obavljanja usluga bez izravne naknade, ne postoji oporezivi iznos pa te usluge ne podliježu PDV-u (presuda od 22. lipnja 2016., Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, t. 20. i navedena sudska praksa).

21 Iz toga slijedi da je usluga obavljena „uz naknadu” u smislu članka 2. točke 1. Šeste direktive, čime je i oporeziva, samo ako između pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos tijekom kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu je naknada koju prima pružatelj stvarna protučinidba za uslugu koju pruža korisniku. To je slučaj ako postoji izravna veza između pružene usluge i primljene protučinidbe (vidjeti u tom smislu presude od 22. lipnja 2016., Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, t. 21. i 22. te navedenu sudsku praksu; od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, t. 39. i od 3. srpnja 2019., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, t. 69.).

22 U konkretnom slučaju, čini se da iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da je upućivanje izvršeno na temelju pravnog odnosa ugovorne naravi između društava Avir i San Domenico Vetraria.

23 Osim toga, očito je da je u tom pravnom odnosu došlo do razmjene uzajamnih činidbi, to jest upućivanja rukovoditelja društva Avir u društvo San Domenico Vetraria, s jedne strane, i plaćanja s njegove strane ovom drugome iznosa koji su mu bili fakturirani, s druge strane.

24 Komisija međutim osporava da postoji izravna veza između tih dviju činidbi te tvrdi da se, s obzirom na to da ne postoji odredba o naknadi višoj od izdataka koje pokriva Avir, upućivanje iz glavnog postupka ne obavlja s ciljem primanja protučinidbe.

25 Ta se argumentacija ne može prihvatiti.

26 Iz sudske prakse Suda proizlazi da izravna veza postoji kad su dvije činidbe međusobno uvjetovane (vidjeti u tom smislu presude od 3. ožujka 1994., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, t. 13. do 20. i od 16. listopada 1997., Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, t. 15. do 17.), to jest kad se jedna činidba izvršava samo pod uvjetom da se i druga izvrši, i to uzajamno (vidjeti u tom smislu presude od 23. studenoga 1988., Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, t. 14. i od 2. lipnja 1994., Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, t. 16.).

27 Prema tome, ako se dokaže – što mora provjeriti sud koji je uputio zahtjev – da je plaćanje od strane društva San Domenico Vetraria iznosa koje mu je fakturiralo njegovo matično društvo bio uvjet da potonje društvo uputi rukovoditelja i da je društvo kći te iznose platilo samo kao naknadu za upućivanje, morat će se zaključiti da postoji izravna veza između dviju činidbi.

28 Dakle, transakciju bi trebalo smatrati izvršenom uz naknadu te bi, s obzirom na to da su ispunjeni i drugi uvjeti iz članka 2. točke 1. Šeste direktive, ona podlijegala oporezivanju PDV-om.

29 U tom smislu uopće nije mjerodavan iznos naknade, posebno ne činjenica je li ona jednaka, viša ili niža od troškova koje je porezni obveznik imao u okviru pružanja svoje usluge (vidjeti u tom smislu presude od 20. siječnja 2005., Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, t. 22. i od 2. lipnja 2016., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, t. 45. i navedenu sudsku praksu). Naime, takva okolnost ne može utjecati na izravnu vezu između obavljanja usluga i primljene naknade (presuda od 2. lipnja 2016., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, t. 46. i navedena sudska praksa).

30 Slijedom svih navedenih razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 2. točku 1. Šeste direktive treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo sukladno kojem se za potrebe PDV-a ne smatraju mjerodavnima posudbe ili upućivanja osoblja matičnog društva u svoje društvo kćer, izvršeni uz naknadu kojom se pokriva samo s time povezani trošak, ako su iznosi koje društvo kći isplaćuje u korist svojega matičnog društva, s jedne strane, i te posudbe ili upućivanja, s druge strane, međusobno uvjetovani.

Troškovi

31 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 2. točku 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica, treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo sukladno kojem se za potrebe poreza na dodanu vrijednost ne smatraju mjerodavnima posudbe ili upućivanja osoblja matičnog društva u svoje društvo kćer, izvršeni uz naknadu kojom se pokriva samo s time povezani trošak, ako su iznosi koje društvo kći isplaćuje u korist svojega matičnog društva, s jedne strane, i te posudbe ili upućivanja, s druge strane, međusobno uvjetovani.

Potpisi