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 wniosek 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 postawie.

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 dokonanym 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