Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 11ης Μαρτίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ – Άρθρα 2 και 6 – Πεδίο εφαρμογής – Φορολογητέες πράξεις – Παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας – Απόσπαση προσωπικού από μητρική εταιρία στη θυγατρική της – Επιστροφή, εκ μέρους της θυγατρικής, ποσών που περιορίζονται στα πραγματοποιηθέντα έξοδα»

Στην υπόθεση C-94/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Ιταλία) με απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Φεβρουαρίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

San Domenico Vetraria SpA

κατά

Agenzia delle Entrate,

παρισταμένου του:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. G. Xuereb, πρόεδρο τμήματος, T. von Danwitz και A. Kumin (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλε:

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις J. Jokubauskaitė και S. Mortoni,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2 και 6 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και της αρχής της ουδετερότητας του φόρου προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας San Domenico Vetraria SpA και της Agenzia delle Entrate (φορολογικής αρχής, Ιταλία) σχετικά με τις εκ μέρους της εταιρίας San Domenico Vetraria εκπτώσεις, για το φορολογικό έτος 2005, του ΦΠΑ επί των ποσών που η εταιρία αυτή επέστρεψε στη μητρική της εταιρία Avir SpA λόγω της αποσπάσεως ενός διευθυντικού στελέχους.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Στον [ΦΠΑ] υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·

[…]»

4 Το άρθρο 6 της οδηγίας αυτής ορίζει στην παράγραφο 1, πρώτο εδάφιο, τα εξής:

«Ως “παροχή υπηρεσιών” θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5.»

Το ιταλικό δίκαιο

5 Κατά το άρθρο 30 του decreto legislativo n. 276 – Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30 (νομοθετικού διατάγματος αριθ. 276 περί αναθέσεως της ασκήσεως καθηκόντων στον εργασιακό τομέα και στην αγορά εργασίας δυνάμει του νόμου αριθ. 30 της 14ης Φεβρουαρίου 2003), της 10ης Σεπτεμβρίου 2003 (τακτικό συμπλήρωμα στην GURI 235 της 9ης Οκτωβρίου 2003):

«1. Περίπτωση αποσπάσεως συντρέχει όταν εργοδότης, προς ίδιο συμφέρον, διαθέτει προσωρινά έναν ή περισσότερους εργαζομένους σε άλλο πρόσωπο για την εκτέλεση συγκεκριμένης εργασιακής δραστηριότητας.

2. Σε περίπτωση αποσπάσεως, ο εργοδότης παραμένει υπεύθυνος από οικονομικής και νομικής απόψεως έναντι του εργαζομένου.»

6 Το άρθρο 8, παράγραφος 35, του legge n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) [νόμου αριθ. 67 περί διατάξεων που αφορούν τη σύνταξη του ετήσιου και πολυετούς προϋπολογισμού του κράτους (νόμος περί δημοσίων οικονομικών του 1988)], της 11ης Μαρτίου 1988 (τακτικό συμπλήρωμα στην GURI 61 της 14ης Μαρτίου 1988, στο εξής: νόμος 67/88), ορίζει τα ακόλουθα:

«Δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του [ΦΠΑ] οι περιπτώσεις δανεισμού ή αποσπάσεως προσωπικού για τις οποίες καταβάλλονται μόνον τα σχετικά έξοδα.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

7 Το 2004 η εταιρία Avir απέσπασε ένα από τα διευθυντικά στελέχη της στη θυγατρική της, San Domenico Vetraria, για να καταλάβει τη θέση διευθυντή μιας από τις εκμεταλλεύσεις της τελευταίας εταιρίας. Στο πλαίσιο αυτό, η San Domenico Vetraria έλαβε από τη μητρική της εταιρία τιμολόγια αφορώντα τα έξοδα στα οποία αυτή υποβλήθηκε όσον αφορά το αποσπασμένο διευθυντικό στέλεχος. Κατά την επιστροφή στην Avir των σχετικών με την απόσπαση αυτή εξόδων, η San Domenico Vetraria χρέωσε ΦΠΑ με σκοπό τη μεταγενέστερη άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεώς του.

8 Η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι επιστροφές των ποσών αυτών δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, καθόσον δεν αφορούσαν παροχή υπηρεσιών μεταξύ θυγατρικής και της μητρικής της εταιρίας, οπότε εξέδωσε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προκειμένου να αναζητήσει τον ΦΠΑ που είχε εκπέσει συναφώς.

9 Η προσφυγή που άσκησε η San Domenico Vetraria κατά της διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου απορρίφθηκε σε πρώτο και δεύτερο βαθμό. Ειδικότερα, το δευτεροβάθμιο δικαστήριο έκρινε ότι, ελλείψει αποδείξεως περί του ότι ο αποσπασμένος εργαζόμενος είχε λάβει αυξημένα ποσά ή ότι είχε ασκήσει καθήκοντα διαφορετικά από εκείνα που ασκούσε στην αρχική εταιρία, τα ποσά που κατέβαλε η εταιρία αυτή αντιστοιχούσαν απλώς σε επιστροφή εξόδων, κατά την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 35, του νόμου 67/88.

10 Επιληφθέν αιτήσεως αναιρέσεως ασκηθείσας από τη San Domenico Vetraria, το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Ιταλία) κρίνει ότι το ζήτημα αν μπορεί να θεωρηθεί ότι η απόσπαση προσωπικού έναντι επιστροφής των σχετικών εξόδων υπόκειται στον ΦΠΑ έχει αποφασιστική σημασία για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.

11 Συναφώς, το δικαστήριο αυτό διευκρινίζει ότι, κατά το άρθρο 8, παράγραφος 35, του νόμου 67/88, στην περίπτωση που το επιστρεφόμενο ποσό αντιστοιχεί στο ποσό των εξόδων που αφορούν το αποσπασμένο προσωπικό, η απόσπαση δεν υπόκειται στον ΦΠΑ, δεδομένου ότι δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του. Εντούτοις, εξακολουθούν να υπάρχουν αμφιβολίες ως προς τον αποκλεισμό από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ μιας παροχής όπως η απόσπαση προσωπικού έναντι επιστροφής των εξόδων για τις σχετικές υπηρεσίες.

12 Συγκεκριμένα, κατά το εν λόγω δικαστήριο, ο οικονομικός χαρακτήρας αποσπάσεως όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη φαίνεται να απορρέει από την αναγκαία, βάσει του άρθρου 30 του νομοθετικού διατάγματος που παρατίθεται στη σκέψη 5 της παρούσας αποφάσεως, ύπαρξη συγκεκριμένου συμφέροντος του εργοδότη που προβαίνει στην απόσπαση, το οποίο συνίσταται στη διασφάλιση της κοινής οργανώσεως της μητρικής και της θυγατρικής εταιρίας κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Άλλωστε, η ύπαρξη του συμφέροντος αυτού δεν αμφισβητείται εν προκειμένω.

13 Εξάλλου, ο εξ επαχθούς αιτίας χαρακτήρας των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν κατόπιν μιας τέτοιας αποσπάσεως θα μπορούσε να προκύπτει από το μη αμελητέο εν προκειμένω ποσό το οποίο κατέβαλε η εταιρία προς την οποία έγινε η απόσπαση και το οποίο ισούται προς το ύψος των δαπανών και λοιπών επιβαρύνσεων που συνεπάγεται η απασχόληση των εργαζομένων.

14 Το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) εκτιμά, επιπλέον, ότι ο εθνικός κανόνας φαίνεται να συνεπάγεται αδικαιολόγητη άνιση μεταχείριση, η οποία μπορεί να έχει επίπτωση στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, μεταξύ της αποσπάσεως προσωπικού και της διαθέσεως εργατικού δυναμικού, καθόσον η τελευταία αυτή πράξη συνιστά πάντοτε φορολογητέα παροχή.

15 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Corte suprema di cassazione (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν τα άρθρα 2 και 6 της [έκτης οδηγίας] καθώς και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία βάσει της οποίας δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του [ΦΠΑ] οι περιπτώσεις δανεισμού ή αποσπάσεως προσωπικού μητρικής εταιρίας για τις οποίες η θυγατρική εταιρία καταβάλλει μόνον τα σχετικά έξοδα;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

16 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.

17 Εξάλλου, δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται «κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών».

18 Εν προκειμένω, από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι δεν αμφισβητείται ότι η Avir έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο και ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη παροχή υπηρεσιών, ήτοι η απόσπαση διευθυντικού στελέχους της εταιρίας αυτής στη θυγατρική της, San Domenico Vetraria, πραγματοποιήθηκε στο εσωτερικό της χώρας.

19 Απομένει επομένως να προσδιοριστεί αν η εν λόγω παροχή υπηρεσιών πραγματοποιήθηκε «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας.

20 Συναφώς, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο του συστήματος ΦΠΑ, προϋπόθεση για την ύπαρξη φορολογητέων πράξεων είναι η ύπαρξη συναλλαγής μεταξύ των μερών στο πλαίσιο της οποίας καθορίζεται τίμημα ή αντιπαροχή. Ως εκ τούτου, όταν η δραστηριότητα του παρέχοντος υπηρεσίες συνίσταται αποκλειστικώς στην παροχή υπηρεσιών άνευ άμεσης αντιπαροχής, δεν υφίσταται βάση επιβολής του φόρου και, επομένως, οι παροχές αυτές δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ (απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

21 Εξ αυτού συνάγεται ότι παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, και, επομένως, είναι φορολογητέα μόνον όταν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή για την υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη. Τούτο συμβαίνει όταν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής (πρβλ. αποφάσεις της 22ας Ιουνίου 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, σκέψεις 21 και 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία· της 22ας Νοεμβρίου 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, σκέψη 39, και της 3ης Ιουλίου 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, σκέψη 69).

22 Εν προκειμένω, από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία φαίνεται να προκύπτει ότι η απόσπαση πραγματοποιήθηκε βάσει συμβατικής έννομης σχέσεως μεταξύ Avir και San Domenico Vetraria.

23 Εξάλλου, στο πλαίσιο της έννομης αυτής σχέσεως, ανταλλάχθηκαν αμοιβαίες παροχές, ήτοι, αφενός, η απόσπαση διευθυντικού στελέχους της Avir και, αφετέρου, η καταβολή από την San Domenico Vetraria των ποσών που της χρέωσε η Avir.

24 Ωστόσο, η Επιτροπή αμφισβητεί την ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ των δύο αυτών παροχών, ισχυριζόμενη ότι, ελλείψει προβλέψεως αμοιβής υπερβαίνουσας τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Avir, η επίμαχη στην κύρια δίκη απόσπαση δεν πραγματοποιήθηκε προκειμένου να ληφθεί αντιπαροχή.

25 Το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό.

26 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι άμεση σχέση υφίσταται όταν δύο παροχές εξαρτώνται αμοιβαίως (πρβλ. αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψεις 13 έως 20, και της 16ης Οκτωβρίου 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, σκέψεις 15 έως 17), ήτοι όταν η μία πραγματοποιείται μόνον υπό την προϋπόθεση ότι και η άλλη θα πραγματοποιηθεί, και αντιστρόφως (πρβλ. αποφάσεις της 23ης Νοεμβρίου 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, σκέψη 14, και της 2ας Ιουνίου 1994, Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, σκέψη 16).

27 Επομένως, αν αποδειχθεί, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει, ότι η καταβολή από τη San Domenico Vetraria των ποσών που της χρέωσε η μητρική της εταιρία αποτελούσε προϋπόθεση για την εκ μέρους της τελευταίας αυτής εταιρίας απόσπαση του διευθυντικού στελέχους και ότι η θυγατρική κατέβαλε τα ποσά αυτά μόνον ως αντιπαροχή για την απόσπαση, πρέπει να συναχθεί ότι υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ των δύο παροχών.

28 Κατά συνέπεια, η πράξη θα πρέπει να θεωρηθεί ότι πραγματοποιήθηκε εξ επαχθούς αιτίας και θα υπόκειται στον ΦΠΑ, εφόσον πληρούνται επίσης οι λοιπές προϋποθέσεις που περιλαμβάνονται στο άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας.

29 Δεν ασκεί συναφώς επιρροή το ποσό της αντιπαροχής, και συγκεκριμένα το αν αυτή είναι ίση, ανώτερη ή κατώτερη από τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο στο πλαίσιο της παροχής των υπηρεσιών του (πρβλ. αποφάσεις της 20ής Ιανουαρίου 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, σκέψη 22, καθώς και της 2ας Ιουνίου 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Πράγματι, μια τέτοια περίσταση δεν είναι ικανή να επηρεάσει την άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία βάσει της οποίας δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ΦΠΑ οι περιπτώσεις δανεισμού ή αποσπάσεως προσωπικού εκ μέρους μητρικής εταιρίας στη θυγατρική της για τις οποίες η θυγατρική εταιρία καταβάλλει μόνον τα σχετικά έξοδα, υπό την προϋπόθεση ωστόσο ότι υπάρχει σχέση αμοιβαίας εξαρτήσεως μεταξύ των ποσών που καταβάλλει η θυγατρική υπέρ της μητρικής της εταιρίας, αφενός, και των ως άνω περιπτώσεων δανεισμού ή αποσπάσεως, αφετέρου.

Επί των δικαστικών εξόδων

31 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έβδομο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία βάσει της οποίας δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ΦΠΑ οι περιπτώσεις δανεισμού ή αποσπάσεως προσωπικού εκ μέρους μητρικής εταιρίας στη θυγατρική της για τις οποίες η θυγατρική εταιρία καταβάλλει μόνον τα σχετικά έξοδα, υπό την προϋπόθεση ωστόσο ότι υπάρχει σχέση αμοιβαίας εξαρτήσεως μεταξύ των ποσών που καταβάλλει η θυγατρική υπέρ της μητρικής της εταιρίας, αφενός, και των ως άνω περιπτώσεων δανεισμού ή αποσπάσεως, αφετέρου.

(υπογραφές)