

**Vec C-94/19**

**Návrh na začatie prejudiciálneho konania**

**Dátum podania:**

6. február 2019

**Vnútroštátny súd:**

Corte suprema di cassazione

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

27. november 2018

**Navrhovateľka:**

San Domenico Vetraria SpA

**Odporca:**

Agenzia delle Entrate

---

PRACOVNÝ DOKUMENT

**CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**SEZIONE V CIVILE**

(Najvyšší kasačný súd, piaty občianskoprávny senát, Taliansko)

[*omissis*]

**Pojednávanie z 23. januára 2018**

vyhlásil toto

**PREDBEŽNÉ UZNESENIE**

vo veci kasačného opravného prostriedku [*omissis*], ktorý podala spoločnosť

**s.p.a. San Domenico Vetraria**, [*omissis*]

**-navrhovateľka-**

**proti**

**Agenzia delle entrate (Daňový úrad, Taliansko)**, [*omissis*]

**-odporca-**

**d'alší účastník konania**

**Ministero dell'economia e delle finanze**, [*omissis*]

**-d'alší účastník konania na strane odporcu-**

[*omissis*] [postup]

**Skutkový stav**

1. V odôvodnení napadnutého rozsudku sa uvádza, že na základe čiastkovej daňovej kontroly na účely DPH za rok 2004 sa zistilo, že vedúci zamestnanec spoločnosti Avir s.p.a., ktorá ovláda akciovú spoločnosť San Domenico Vetraria s.p.a., bol dočasne pridelený do uvedenej dcérskej spoločnosti na vykonávanie funkcie riaditeľa jednej z jej prevádzkarní, pričom príslušné náklady boli účtované na užívateľského zamestnávateľa.

2. Spoločnosti San Domenico Vetraria s.p.a. preto materská spoločnosť doručila faktúry zodpovedajúce sumám nákladov, ktoré vznikli v súvislosti s dočasným pridelením vedúceho zamestnanca, pričom pri ich náhrade si započítala DPH na účely následného uplatnenia súvisiaceho práva na odpočítanie dane.

3. V tejto súvislosti Daňový úrad uviedol, že na predmetné náhrady, netýkajúce sa poskytovania služieb medzi materskou spoločnosťou a dcérskou spoločnosťou, sa DPH nevzťahuje, s tým dôsledkom, že si vyrubil DPH, ktorú platiteľ dane z uvedeného dôvodu odpočítal.
4. Daňový úrad tiež konštatoval, že platiteľ dane nadobudol sklený obalový odpad a drvené sklo, na tieto transakcie však neuplatnil DPH; z tohto dôvodu vyrubil aj príslušnú nezaplatenú DPH.
5. Dotknutá spoločnosť napadla príslušné rozhodnutie o vyrubení dane; sudy prvej aj druhej inštancie však jej návrhu nevyhoveli.
6. Pokiaľ ide o aspekt uvedený ako prvý, odvolací súd dospel najmä k záveru o uplatniteľnosti článku 8 ods. 35 zákona č. 67 z 11. marca 1988, pričom tiež usúdil, že v danej veci sa uskutočnili iba náhrady, ktoré nie sú zdaniteľným plnením, a to vzhľadom na neexistenciu dôkazu o tom, že dočasne pridelenému zamestnancovi bola zvýšená odmena alebo že by vykonával úlohy odlišné od tých, ktoré vykonával predtým aj u vysielajúceho zamestnávateľa.
7. Pokiaľ ide o druhý aspekt, súd kvalifikoval dodávky skleného obalového odpadu ako služby uvedené v bode 127p tabuľky A časti III prílohy k dekrétu prezidenta Talianskej republiky č. 633/72 a preto konštatoval, že podleihajú DPH vo výške 10 %.
8. Proti rozsudku odvolacieho súdu podala spoločnosť San Domenico Vetraria s.p.a. kasačný opravný prostriedok s cieľom dosiahnuť zrušenie napadnutého rozsudku, pričom vo svojom návrhu uviedla štyri kasačné dôvody, na ktoré Daňový úrad reaguje vo svojom vyjadrení.
9. [omissis] [postup]

### **Odôvodnenie rozhodnutia**

#### **Vymedzenie sporu**

10. Vnútroštátny súd zastáva názor, že vzhľadom na judikatúru súdov Európskej únie a vnútroštátnu judikatúru v predmetnej oblasti má na účely riešenia sporu týkajúceho sa posudzovania dočasného pridelenia zamestnanca za náhradu príslušných nákladov, a to v súvislosti s uplatňovaním DPH, rozhodujúci význam otázka, či je uvedenú transakciu možné považovať za zdaniteľné plnenie.

Odvolateľka totiž v druhom odvolacom dôvode namieta porušenie alebo nesprávne uplatnenie článku 8 ods. 35 zákona č. 67/88, článku 12 úvodných ustanovení k občianskemu zákonníku, článkov 1321 a 1322 codice civile (občiansky zákonník), a to vo vzťahu k článku 10 ods. 1 zákona č. 212/2000 a súvisiace neexistujúce, nedostatočné alebo protirečivé odôvodnenie, a to v časti rozsudku, v ktorej odvolací súd v súvislosti s dočasným pridelením zamestnanca konštatoval, že ide iba o náhradu, ktorá nie je ako taká zdaniteľným plnením,

pričom nevenoval pozornosť osobitným úlohám uloženým vedúcemu zamestnancovi ani skutočnosti, že štátu nevznikla nijaká škoda.

10.1. [omissis] [omissis] [vnútroštátne právo - odmietnutie prvého odvolacieho dôvodu]

## Právo Únie

### Pojem zdaniteľné poskytovanie služieb

11. Vo všeobecnosti, rovnako ako šiesta smernica 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, smernica č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 stanovuje vo vzťahu k DPH veľmi široký rámec pôsobnosti, ktorý v článku 2 týkajúcom sa zdaniteľných transakcií uvádza popri dovoze tovaru aj dodávky tovaru a poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, za protihodnotu v rámci územia štátu (rozsudok Súdneho dvora z 3. septembra 2015, Asparuhovo Lake Investment Company OOD, C-463/14, bod 33).

V článku 6 šiestej smernice, ktorý sa z hľadiska časovej pôsobnosti vzťahuje na prejednávanú vec, sa stanovuje:

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

11.1. Pojem „poskytovanie služieb“ v zmysle smernice o DPH sa musí vykladať nezávisle na cieľoch a výsledkoch dotknutých plnení (rozsudok Súdneho dvora z 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA, C-295/17, bod 60).

V každom prípade, podľa článku 9 šiestej smernice, ako aj podľa zodpovedajúceho článku 56 smernice o DPH, sa poskytovaním služieb rozumie aj „poskytovanie zamestnancov“, pričom jedným z nástrojov, ktorými sa toto poskytovanie realizuje, je práve dočasné pridelenie.

### Pojem protihodnota

12. Posúdenie, či dôjde k zaplateniu protihodnoty za dodanie alebo za poskytnutie služby, je otázkou práva Únie, o ktorej je potrebné rozhodnúť bez ohľadu na posúdenie uskutočnené z hľadiska vnútroštátnych právnych predpisov (rozsudok Súdneho dvora C-295/17, už citovaný, bod 69); kvalifikácia platby predmetných súm ako náhrady, a nie ako protihodnoty v zmysle vnútroštátneho práva, je preto sama osebe irelevantná.

12.1. Poskytovanie služieb sa vykonáva za protihodnotu v zmysle smernice o DPH, len ak existuje medzi poskytovateľom a príjemcom právny vzťah, v rámci ktorého sa vymieňajú recipročné plnenia; odmena prijatá poskytovateľom

predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (pozri rozsudok Súdneho dvora z 18. januára 2017, vec C-37/16, bod 25). Súdny dvor rozhodol, že uvedené platí v prípade, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou, pričom zaplatené sumy predstavujú skutočnú protihodnotu individualizovateľnej služby poskytnutej v rámci takeého právneho vzťahu (rozsudok Súdneho dvora, vec C-37/16, už citovaný, bod 26).

12.2. Naopak, na účely DPH nie je nevyhnutné, aby bola transakcia výnosná, pretože výsledok hospodárskej činnosti je irelevantný (rozsudok Súdneho dvora z 22. júna 2016, Gemeente Woerden, C-267/15 bod 40, v súvislosti so stanovením nižšej ceny ako vzniknuté náklady).

Skutočnosť, že ekonomické plnenie sa uskutočňuje za cenu rovnakú, vyššiu alebo nižšiu, ako je režijná cena, nemá význam pre určenie, či sa na plnenie hľadí ako na „plnenie za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*]“, pokiaľ rozdiel medzi vzniknutými nákladmi a sumou prijatou ako protihodnota nie je obzvlášť významný (rozsudok Súdneho dvora z 12. mája 2016, vec C-520/14, pokiaľ ide o prípad, v ktorom vyplatený príspevok zodpovedal trom percentám zo sumy uhradenej obcou na financovanie školskej dopravy).

13. Na účely určenia, či sa poskytnutie služby vykonáva za odmenu, a preto ju treba považovať za ekonomickú činnosť, treba zanalyzovať všetky podmienky, za ktorých bola uskutočnená (rozsudok Súdneho dvora vo veci C-520/14, bod 29).

13.1. Predovšetkým sa na tieto účely nezdá byť relevantná skutočnosť, že výdavky, ktoré vznikli dcérskej spoločnosti, zodpovedajú výške odmien a nákladov na zamestnancov materskej spoločnosti, čiže tretej strany vo vzťahu k subjektu, ktorý znáša príslušné náklady.

Súdny dvor totiž rozhodol (rozsudok Súdneho dvora z 18. júla 2013, Aes-3C Maritza East 1 Eood, C-124/12), že článok 168 písm. a) a článok 176 ods. 2 smernice o DPH (zodpovedajúce článku 17 ods. 2 písm. a) a ods. 6 šiestej smernice) sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia platnej vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej zdaniteľná osoba, ktorej vznikli náklady za prepravné služby, pracovné oblečenie, ochranné pomôcky a služobné cesty pre ňu pracujúcich osôb, nemá právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty vzťahujúcej sa na tieto náklady z dôvodu, že uvedené osoby jej boli pridelené inou osobou a nemôžu byť preto v zmysle tejto právnej úpravy považované za jej zamestnancov napriek tomu, že uvedené náklady možno posudzovať ako náklady priamo a bezprostredne súvisiace s celkovými nákladmi spojenými so všetkými hospodárskymi činnosťami tejto zdaniteľnej osoby.

### **Vnútroštátne právo**

14. Podľa článku 3 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekrétu prezidenta republiky č. 633 z 26. októbra 1972 o zriadení a regulácii dane z pridanej hodnoty):

*„Poskytovaním služieb sa rozumie ich poskytovanie za protihodnotu na základe zmlúv o dielo, dodávateľských zmlúv, zmlúv o preprave, mandátnych zmlúv, zasielateľských zmlúv, zmlúv o zastúpení, sprostredkovateľských zmlúv, zmlúv o vklade a vo všeobecnosti na základe povinností konať, niečoho sa zdržať alebo niečo strpieť, bez ohľadu na príslušný právny dôvod. Poskytovaním služieb za odplatu sa rozumie ich poskytovanie na osobnú alebo rodinnú potrebu podnikateľa alebo tých, ktorí vykonávajú umeleckú činnosť alebo povolanie, alebo na iné účely, ktoré nesúvisia s podnikaním alebo s vykonávaním umeleckej činnosti alebo povolania“.*

V článku 30 d.lgs. 10 settembre 2003, n. 276, attuazione delle deleghe in materia di occupazione e di mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30 (legislatívny dekrét č. 276 z 10. septembra 2003 o výkone delegovaných právomocí v oblasti zamestnanosti a trhu práce stanovených v zákone č. 30 zo 14. februára 2003) sa stanovuje:

*„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“ (prvý odsek).*

*„V prípade dočasného pridelenia zamestnávateľ naďalej zodpovedá za ekonomické a právne zaobchádzanie s dotknutým pracovníkom“ (druhý odsek).*

V článku 8 ods. 35 l. 11 marzo 1988, n. 67 - disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) [zákon č. 67 z 11. marca 1988 o príprave ročného a viacročného štátneho rozpočtu (zákon o rozpočte z roku 1988)] sa však stanovuje, že:

*„35. Na účely dane z pridanej hodnoty nie sú významné požičiavanie alebo dočasné pridelenie pracovníkov, za ktorých sa platí len náhrada príslušných nákladov“.*

14.1. V tomto regulačnom kontexte vnútroštátny súd na plenárnom zasadnutí [omissis] rozhodol, že osobitné ustanovenie obsiahnuté v článku 8 ods. 35 zákona č. 67/88 nemožno vykladať v tom zmysle, že v prípade odmeny, ktorá je vyššia ako náklady, sa za zdaniteľnú na účely DPH považuje iba tá časť, ktorá preyšuje náklady, s tým, že v prípade nižšej odmeny ako sú náklady, sa daň neuplatňuje.

Dôvodom je, že v prípade dočasného pridelenia „... nejde o otázku základu dane, ale o prípadnú relevantnosť transakcie, ktorá v prípade, že je relevantná, vedie podľa príslušných pravidiel k zdaniteľnosti (celej) sumy zaplatenej užívateľským zamestnávateľom“. Ďalej vnútroštátny súd uviedol, že „odlišný záver, ktorý vyplýva z rozsudkov č. 19129/19132 z roku 2010 sa totiž nezdá byť presvedčivý... pokiaľ ide o nemožnosť uplatniť DPH na náhrady, ktoré sú nižšie ako náklady...“.

14.2. Ak by náhrada naopak zodpovedala nákladom vynaloženým na dočasne pridelených zamestnancov, transakcia dočasného pridelenia by nebola zdaniteľná, pretože nie je „relevantná na účely DPH“.

Ako zdôraznil vnútroštátny súd na plenárnom zasadnutí, z uvedeného dôvodu sa predmetná právna úprava líši od právnej úpravy, vzťahujúcej sa na alternatívnu možnosť poskytovania pracovnej sily zo strany oprávnených spoločností, pri ktorej by z hľadiska DPH nešlo o nevýznamnú transakciu, ale skôr o „úplné oslobodenie predmetných nákladov od dane, ktoré preto nevyžadujú uplatnenie dane ani v prípade, ak by celková protihodnota prekročila náklady na zamestnancov“.

Na základe spojenia článku 86 ods. 4 legislatívneho dekrétu č. 276/03, v ktorom sa stanovuje, že ustanovenia obsiahnuté v článku 26a zákona č. 196/97 majú odkazovať na právnu úpravu poskytovania pracovnej sily podľa uvedeného dekrétu, a predmetného článku 26a zákona č. 196/97 sa na zmluvu o poskytovaní pracovnej sily uplatní ustanovenie, podľa ktorého „náhrady nákladov na odmeny a odvody na sociálne zabezpečenie, ktoré je spoločnosť užívajúca dočasných zamestnancov povinná zaplatiť podľa článku 1 ods. 5 písm.f) spoločnosti poskytujúcej dočasných zamestnancov, ktorá ich reálne znáša v prospech dotknutých pracovníkov, sa nemá považovať za súčasť základu DPH podľa článku 13 dekrétu prezidenta talianskej republiky č. 633 z 26. októbra 1972. Skôr uplatnený daňový režim zostáva zachovaný a nevykonávajú sa náhrady už zaplatených daní, ani nie je možná výnimka podľa článku 26 citovaného dekrétu č. 633 z roku 1972“.

14.3. Toto smerovanie judikatúry možno v dôsledku predmetného rozhodnutia plenárneho zasadnutia vnútroštátneho súdu (a nasledujúcich rozhodnutí, ktoré sú s ním v súlade) považovať za ustálenú judikatúru a živé právo, hoci v inom prípade sa objavili pochybnosti o jeho súlade s právom Európskej únie, keď vnútroštátny súd konštatoval [rozsudok Corte di cassazione (Najvyšší kasačný súd) č. 3285 z 19. februára 2016], že „rozsah pojmu ‚poskytovanie služieb‘... a základná zásada daňovej neutrality DPH, na ktorú opakovane upozorňoval Súdny dvor (pozri, okrem mnohých iných, rozsudok z 5. marca 2015, C-479/13), by mohli, v súlade s právnou vedou, brániť rozdielnemu posudzovaniu poskytovania služieb, ktoré sa v jednom prípade považujú za dočasné pridelenie zamestnancov, inokedy za poskytovanie práce vykonávané oprávnenými spoločnosťami“.

### **Odôvodnenie návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

15. Vnútroštátny právny predpis, tak ako ho vykladá vnútroštátny súd, vyvoláva pochybnosti o tom, či je z pôsobnosti DPH vylúčené plnenie, akým je poskytovanie zamestnancov prostredníctvom dočasného pridelenia za náhradu príslušných nákladov, ktorá naopak dani podlieha.

15.1. Skutočnosť, že predmetná činnosť má ekonomický charakter podľa všetkého vyplýva z nevyhnutnej existencie osobitného záujmu vysielajúceho zamestnávateľa na základe článku 30 legislatívneho dekrétu č. 276/03, pričom vnútroštátny súd tento záujem v rámci svojej judikatúry vymedzil ako záujem, ktorého cieľom je zabezpečiť väčšiu funkčnosť spoločnej organizácie

materskej a dcérskej spoločnosti [rozsudok Corte di cassazione (Najvyšší kasačný súd) č. 8068 z 21. apríla 2016 a tiež, práve s ohľadom na vyslanie vedúceho zamestnanca, rozsudok Corte di cassazione (Najvyšší kasačný súd) č. 13673 z 3. júla 2015].

Existencia uvedeného záujmu nie je v prejednávanej veci sporná a je v súlade so záujmom užívateľského zamestnávateľa, ktorý zaradil dočasne prideleného zamestnanca (v danom prípade vedúceho zamestnanca) do vlastnej výrobnjej organizácie.

15.2. Skutočnosť, že predmetná hospodárska činnosť viedla k poskytovaniu služieb za protihodnotu, by bolo možné odvodiť zo sumy zaplatenej užívateľským zamestnávateľom, ktorá sa rovná výške nákladov a výdavkov za pracovníkov a ktorá nie je ako taká nevýznamná.

16. Okrem toho sa zdá, že ustanovenie vnútroštátneho právneho predpisu vedie k neodôvodnenému rozdielnemu zaobchádzaniu na účely DPH medzi rôznymi nástrojmi, ktorými sa realizuje „poskytovanie zamestnancov“, čo by mohlo mať vplyv na zásadu daňovej neutrality, ktorá je vyjadrením všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania (v tejto súvislosti pozri ostatný rozsudok Súdneho dvora z 19. decembra 2018, C-51/18, bod 55), na základe ktorej by sa mali pravidlá v oblasti DPH uplatňovať jednotným spôsobom na výrobky alebo služby rovnakého typu, ktoré si navzájom môžu konkurovať.

16.1. Poskytovanie pracovnej sily je tiež nástrojom poskytovania zamestnancov (rozsudok Súdneho dvora z 12. marca 2015, „go fair“ Zeitarbeit OHG, C-594/13), ktorý sa odlišuje od dočasného pridelenia z hľadiska charakteru záujmu, ktorý spočíva v zisku pre poskytovateľa, pričom podľa úvahy vyplývajúcej z judikatúry vnútroštátneho súdu vedie poskytovanie pracovnej sily v každom prípade k zdaniteľnému plneniu, vo vzťahu ku ktorému má výška náhrady vplyv iba na základ dane.

16.2. K rozdielnemu zaobchádzaniu by napokon došlo, a tentokrát v opačnom smere, aj v prípade úhrady vyššej alebo dokonca nižšej protihodnoty, než je čistá výška nákladov na pracovníkov, a to aj v rámci samotného inštitútu dočasného pridelenia.

V takom prípade by totiž dočasné pridelenie bolo na základe výkladu plenárneho zasadnutia vnútroštátneho súdu zdaniteľným plnením, a to vo vzťahu k celej sume zaplatenej užívateľským zamestnávateľom.

Na druhej strane, v prípade poskytovania pracovnej sily by sa mal základ dane podľa čl. 26a zákona č. 196/97, na ktorý odkazuje článok 86 legislatívneho dekrétu č. 276/03, obmedziť na rozdiel medzi protihodnotou a nákladmi na odmeny a odvody na sociálne zabezpečenie.



17. Pochybnosti týkajúce sa nesúladu s právom Európskej únie nevedú k potrebe opätovne položiť plénu vnútroštátneho súdu otázky týkajúce sa výkladu článku 8 ods. 35 zákona č. 67/88, a to z hľadiska vyššie uvedených skutočností.

Súdny dvor totiž konštatoval (rozsudok Súdneho dvora z 5. apríla 2016, Puligienica Facility Esco proti Airgest, C-689/13), že článok 267 ZFEÚ sa má vykladať tak, že bráni ustanoveniu vnútroštátneho práva v rozsahu, v akom sa vykladá toto právo v tom zmysle, že senát súdu rozhodujúceho v poslednom stupni, pokiaľ sa nestotožňuje s právnym názorom definovaným v rozhodnutí pléna tohto súdu v prípade otázky týkajúcej sa výkladu alebo platnosti práva Únie, musí vrátiť túto otázku uvedenému plénu a bráni sa mu tak v podaní návrhu na začatie prejudiciálneho konania na Súdny dvor.

[omissis] [vnútroštátne právo]

18. Je preto potrebné objasniť, či vyššie uvedený právny predpis Únie umožňuje alebo bráni tomu, aby sa prostredníctvom vnútroštátneho práva vylúčil z rozsahu pôsobnosti šiestej smernice prípad, v ktorom materská spoločnosť poskytuje inému podniku, ktorý je jej dcérskou spoločnosťou, prostredníctvom inštitútu dočasného pridelenia vlastných zamestnancov, a to len za náhradu príslušných nákladov.

19. Z tohto dôvodu je nevyhnutné požiadať Súdny dvor, aby na základe článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie rozhodol o tejto prejudiciálnej otázke:

*„Majú sa články 2 a 6 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 a tiež zásada daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, na základe ktorej požičiavanie alebo dočasné pridelenie zamestnancov materskej spoločnosti, za ktorých dcérska spoločnosť platí iba náhradu príslušných nákladov na dočasné pridelenie, nepredstavujú transakcie významné na účely dane z pridanej hodnoty?“*

[omissis] [prerušenie konania a interné pokyny]

[omissis] Rím 23. januára a 27. novembra 2018.

[omissis]