

Zadeva C-94/19

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Datum vložitve:

6. februar 2019

Predložitveno sodišče:

Corte suprema di cassazione (Italija)

Datum predložitvene odločbe:

27. november 2018

Tožeča stranka:

San Domenico Vetraria SpA.

Tožena stranka:

Agenzia delle Entrate

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE (vrhovno kasacijsko sodišče, Italija)

PETI CIVILNI SENAT

[...] (ni prevedeno)

Na obravnavi dne 23. januarja 2018

izreka naslednji

VMESNI SKLEP

v zvezi s tožbo [...] (ni prevedeno), ki jo je vložila

S.p.A. San Domenico Vetraria, [...] (ni prevedeno)

– pritožnica –

proti

Agenzia delle entrate, [...] (ni prevedeno)

– nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo –
in ob udeležbi

Ministero dell'economia e delle finanze (ministrstvo za gospodarstvo in finance, Italija), [...] (ni prevedeno)

– udeleženka v postopku s kasacijsko pritožbo –

[...] (ni prevedeno) [postopek]

Dejansko stanje

1. V obrazložitvi izpodbijane sodbe je navedeno, da je bilo pri delnem pregledu za namene DDV ugotovljeno, da je bil leta 2004 eden od poslovnih delavcev družbe Avir S.p.A., ki je bila nadrejena družbi San Domenico Vetraria S.p.A., napoten v podrejeno družbo s funkcijo poslovodje enega od obratov te družbe, in da so bile zadevne stroškovne postavke zaračunane družbi, v katero je bil delavec napoten.

2.– Družba San Domenico Vetraria S.p.A. je torej od svoje nadrejene družbe prejela račune za plačilo stroškov za napotnega poslovnega delavca, pri plačilu pa je obračunala DDV, da bi lahko pozneje uveljavljala pravico do odbitka.

3.– Agenzia [delle entrate] (davčna uprava, Italija) pa meni, da plačila, ki niso plačila za opravljene storitve med nadrejeno in podrejeno družbo, ne spadajo na področje uporabe DDV; zato je izterjala DDV, ki ga je iz navedenega naslova odbila zavezanka.

4.– Agenzia je tudi ugotovila, da je zavezanka kupila stekleno odpadno embalažo in odpadno steklo, vendar za te transakcije ni uporabila DDV; zato je izterjala tudi zadevni neplačani DDV.

5.– Družba je izpodbijala zadevno odločbo o odmeri davka, vendar ni uspela ne na prvi ne na drugi stopnji.

6.– Zlasti v zvezi s prvim vidikom je predložitveno sodišče menilo, da se uporablja člen 8(35) l. 11 marzo 1988, n. 67 (zakon št. 67 z dne 11. marca 1988), tako da je ob neobstoju dokazil, da je napoteni delavec prejemal dodatek ali opravljal funkcije, ki bi bile drugačne od tistih, ki jih je že opravljal pri družbi, ki ga je napotila, trdilo, da so bila izvedena samo neobdavčena povračila.

7.– V zvezi z drugim vidikom je dobave odpadne steklene embalaže opredelilo kot opravljanje storitev iz točke 127o v tabeli A), dela III, ki je v prilogi k d.P.R. n. 633/72 (uredba predsednika republike št. 633/72); zato je štelo, da se zanje uporablja DDV v višini 10 %.

8.– Družba San Domenico Vetraria S.p.A. je vložila pritožbo zoper navedeno sodbo, da bi dosegla njeno razveljavitev, pri čemer je v utemeljitev v obrazložitvi navedla štiri razloge, Agencija pa je vložila nasprotno pritožbo.

9.– [...] (ni prevedeno) [postopek]

Razlogi za sprejetje sklepa.

Razlogi za predložitev vprašanja za predhodno odločanje.

10.– Sodišče meni, da je ob upoštevanju nacionalne sodne prakse [in sodne prakse Evropske unije] s tega področja za odločitev v zadevi v zvezi z obravnavo napotitve delavcev s povračilom zadevnih stroškov za namene DDV bistvenega pomena vprašanje, ali je ta transakcija obdavčljiva.

Tožeča družba v *drugem tožbenem razlogu* namreč navaja očitok, da so bili kršeni ali napačno uporabljeni člen 8(35) l. n. 67/88 (zakon št. 67/88), člen 12 uvodnih določb, člena 1321 in 1322 c.c. (civilni zakonik) v zvezi s členom 10(1) l. n. 212/00 (zakon št. 212/00), in da je bila obrazložitev neobstoječa, nezadostna ali kontradiktorna, ker je višje sodišče glede napotitve delavca ugotovilo, da gre samo za transakcijo vračila, ki kot taka ni obdavčljiva, ter zanemarilo posebne funkcije, ki so bile naložene poslovodnemu delavcu, in neobstoj kakršne koli škode za proračun.

10.1.– [...] (ni prevedeno) [...] (ni prevedeno) [nacionalna zakonodaja – zavrnitev prvega tožbenega razloga]

Pravo Unije.

Pojem obdavčljivih storitev.

11.– Na splošno, Direktiva št. 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 – tako kot Šesta direktiva Sveta št. 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero – opredeljuje zelo široko področje uporabe DDV s tem, da v členu 2, ki se nanaša na obdavčljive transakcije, poleg uvoza blaga zajame dobavo blaga in storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo (glej sodbo Sodišča z dne 3. septembra 2015, C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company OOD, točka 33).

Člen 6 šeste direktive, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja, določa:

„1. ‚Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5.“

11.1.– Pojem „opravljanje storitev“ v smislu direktive o DDV je treba razlagati neodvisno od namenov in rezultatov zadevnih transakcij (glej sodbo Sodišča z dne

22. novembra 2018, C-295/17, MEO – Servigos de Comunicagões e Multimédia SA, točka 60).

Člen 9 šeste direktive in enakovredni člen 56 direktive o DDV med opravljanje storitev v vsakem primeru uvrščata „posredovanje osebja“; eden od instrumentov, s katerim se izvaja tako posredovanje osebja, pa je prav napotitev.

Pojem plačila.

12.– Presoja, ali se izplačilo plačila nanaša na opravljanje storitev, je vprašanje prava Unije, na katero je treba odgovoriti ne glede na nacionalno pravo (glej zgoraj navedeno sodbo Sodišča C-295/17, točka 69); torej je opredelitev izplačila zneskov kot vračila in ne kot plačila, ki je navedena v nacionalni zakonodaji, nepomembna.

12.1.– Storitev je opravljena za plačilo v smislu šeste direktive in direktive o DDV, samo če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec storitev, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (glej sodbo Sodišča z dne 18. januarja 2017, C-37/16, točka 25). Sodišče je razsodilo, da to velja, če obstaja neposredna zveza med opravljeno storitvijo in prejeto protidajtvijo, pri čemer plačani zneski pomenijo ustrezno nadomestilo za individualno storitev, opravljeno v okviru takega pravnega razmerja (glej zgoraj navedeno sodbo C-37/16, točka 26).

12.2.– Za namene DDV pa ni nujno, da je izmenjava opravljena za plačilo, saj rezultat ekonomske transakcije ni upošteven (glej sodbo Sodišča z dne 22. junija 2016, C-267/15, Gemeente Woerden, točka 40, glede določitve cene, ki ne pokrije vseh stroškov).

Dejstvo, da se ekonomska transakcija izvede po enaki, višji ali nižji ceni od lastne cene, samo po sebi ne vpliva na opredelitev transakcije kot „transakcije, ki se opravi za plačilo“, razen če je razlika med nastalimi stroški in prejetim plačilom zanemarljiva (glej sodbo Sodišča z dne 12. maja 2016, C-520/14, ki obravnava zadevo, v kateri je plačani prispevek pokrival tri odstotke zneska, ki ga je plačala občina za financiranje šolskega prevoza).

13.– Pri ugotavljanju, ali se storitev opravlja za plačilo tako, da je treba to dejavnost šteti za ekonomsko dejavnost, je treba preučiti vse okoliščine, v katerih se opravlja (glej sodbo Sodišča C-520/14, točka 29).

13.1.– V ta namen zlasti ni videti, da bi bila pomembna okoliščina, da stroški, ki jih je krila podrejena družba, ustrezajo višini plačila in obveznosti za delavce, zaposlene pri nadrejeni družbi, torej pri tretji osebi in ne pri tisti, ki jo bremenijo zadevni stroški.

Sodišče je namreč odločilo (glej sodbo Sodišča z dne 18. julija 2013, C-124/12, Aes-3C Maritza East 1 Eood), da je treba člena 168(a) in 176, drugi odstavek, direktive o DDV (ki ustrezata členu 17(2)(a) in (6) šeste direktive) razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki določa, da davčni zavezanec, ki uveljavlja stroške za prevozne storitve, delovna oblačila in varovalno opremo ter za izplačane izdatke za službena potovanja zaposlenih pri tem davčnem zavezancu, nima pravice do odbitka DDV za te stroške, ker mu je te osebe posredovalo drugo podjetje in jih v smislu te zakonodaje ni mogoče šteti za osebje davčnega zavezanca, čeprav je mogoče šteti, da imajo ti stroški neposredno in takojšnjo vez s splošnimi stroški, ki so povezani z vsemi njegovimi gospodarskimi dejavnostmi.

Nacionalno pravo.

14.– Člen 3 uredbe predsednika republike št. 633 z dne 26. oktobra 1972 o uvedbi in ureditvi davka na dodano vrednost določa:

„Pri opravljanju storitev gre za storitve, opravljene za plačilo, ki izhajajo iz pogodb o delu, prevoznih pogodb, pogodb o naročilu, špedicijskih pogodb, pogodb o trgovskem zastopanju, posredniških, shranjevalnih pogodb in na splošno iz obveznosti nekaj storiti ali opustiti in dovoliti ne glede na vir. Storitve, ki jih podjetnik ali subjekt, ki opravlja obrt ali poklic, opravi za osebno ali družinsko rabo ali za druge namene kot za namene svoje dejavnosti, obrti ali poklica, se štejejo za storitve, opravljene za plačilo.“

Člen 30 d.lgs. 10 settembre 2003, n. 276 (zakonska uredba št. 276 z dne 10. septembra 2003) o izvajanju pooblastil na področju zaposlovanja in trga dela, ki jih določa legge 14 febbraio 2003, n. 30 (zakon št. 30 z dne 14. februarja 2003), določa:

„Napotitev pomeni, da delodajalec za izpolnjevanje svojih interesov začasno posreduje enega ali več delavcev drugemu subjektu za izvajanje določenega dela“ (odstavek 1).

„V primeru napotitve je delodajalec še naprej odgovoren za ekonomsko in normativno obravnavo v korist delavca“ (odstavek 2).

Člen 8(35) zakona št. 67 z dne 11. marca 1988 o letnem in večletnem državnem proračunu (finančni zakon iz leta 1988) pa določa:

„35. Za namene davka na dodano vrednost pa se ne upošteva posoja ali napotitev delavcev, za katere se plača samo povračilo zadevnih stroškov.“

14.1.– Glede na navedeni zakonodajni okvir je združeni senat predložitvenega sodišča [...] (ni prevedeno) ugotovil, da se posebna določba iz člena 8(35) zakona št. 67/88 ne more razlagati v smislu, da se v primeru plačila, ki presega stroške, za namene DDV obdavči samo del, ki presega stroške, v primeru plačila, ki je nižje od stroškov, pa se davek ne uporablja.

To je zato, ker v primeru napotitev „[...] ne gre za davčno osnovo, ampak za upoštevnost transakcije, ki, če je podana, po predpisih zahteva obdavčitev (celotnega) zneska, ki ga plača podjetje, v katero je bil delavec napoten“. Dodal je, da „drugačen sklep v sodbah št. 19129/19132 iz leta 2010 namreč ni videti prepričljiv[...] kar zadeva neobdavčitev plačil, nižjih od stroškov, z DDV[...]“.

14.2.– Če pa povračilo ustreza višini stroškov, kritih za napotene delavce, napotitev, glede na to, da ni „upoštevna za namene DDV“, ni obdavčljiva.

Združeni senat je poudaril, da je za ta vidik ureditev drugačna od tiste, ki ureja možnost posredovanja delavcev, ki jih posredujejo pooblaščen podjetja, za katere na področju DDV ni nobene neupoštevne transakcije, ampak je „povračilo vedno izvzeto, zato se davek ne odbije niti v primeru, če skupno plačilo presega višino stroškov delavcev“.

V skladu s členom 86(4) zakonske uredbe št. 276/03, ki določa, da se določbe iz člena 26a l. n. 196/97 (zakon št. 196/97) nanašajo na ureditev napotitve iz navedene uredbe, v povezavi s členom 26a zakona št. 196/97, se za pogodbe o napotitvi uporablja določba, po kateri se šteje, da „povračilo prispevkov za plače in socialno varstvo, ki jih mora plačati uporabnik napotenih začasnih delavcev v skladu s členom 1(5)(f) podjetju, ki je napotilo delavce, in ki jih je slednje dejansko krilo v korist začasnega delavca, ni zajeto v davčno osnovo za DDV iz člena 13 uredbe predsednika republike št. 633 z dne 26. oktobra 1972. To ne posega v obstoječo davčno obravnavo, ne vračajo se že plačani davki in niti ni dovoljena sprememba iz člena 26 zgoraj navedene uredbe št. 633 iz leta 1972“.

14.3.– Lahko bi rekli, da je ta usmeritev zaradi odločitve združenega senata (in poznejših odločitev, ki so skladne z njo), konsolidirana kot veljavno pravo, čeprav so ob eni priložnosti vzniknili dvomi glede njene veljavnosti glede na pravo [Evropske unije], ko se je štelo (glej sodbo kasacijskega sodišča št. 3285 z dne 19. februarja 2016), da „obseg pojma ‚opravljanje storitev‘[...] in temeljno načelo davčne nevtralnosti DDV, ki ga je večkrat poudarilo Sodišče Evropske unije (glej med drugim sodbo z dne 5. marca 2015, C-479/13), bi lahko, kot je bilo ugotovljeno v strokovnih razpravah, nasprotovala drugačni obravnavi storitev, ko gre za napotitev delavcev ali posredovanje dela, ki ga opravljajo pooblaščen podjetja“.

Razlogi za odločitev za predložitev vprašanja za predhodno odločanje.

15.– Nacionalni predpis, kot ga razlaga to sodišče, zbuja dvom, ali je iz področja uporabe DDV izključena storitev, kakršna je posredovanje osebja z napotitvijo, če jo spremlja povračilo zadevnih stroškov, ki pa so obdavčljivi.

15.1.– Videti je, da je tudi na podlagi člena 30 zakonske uredbe 276/03 mogoče sklepati, da je zadevna dejavnost ekonomske narave tudi zaradi posebnega interesa, ki ga mora imeti delodajalec, ki napotuje delavce, in sicer v skladu s sodno prakso tega sodišča, da se zagotovi večjo funkcionalnost skupne organizacije med nadrejeno in podrejeno družbo (glej sodbo kasacijskega sodišča

št. 8068 z dne 21. aprila 2016, in glede možnosti napotitve poslovodnega delavca sodbo kasacijskega sodišča št. 13673 z dne 3. julija 2015).

Obstoj takega interesa v obravnavani zadevi ni sporen in je skladen z interesom podjetja, v katero je bil delavec napoten, ki je napotnega delavca (v obravnavani zadevi poslovodnega delavca) vključilo v svojo proizvodno organizacijo.

15.2.– Da je potem zadevna ekonomska dejavnost postala opravljanje storitev za plačilo, bi lahko sklepali iz višine plačila, ki ga je izvedlo podjetje, v katero je bil delavec napoten, ki je ustrezalo stroškom in obveznostim, ki se krijejo za delavce, in kot tako ni bilo nepomembno.

16.– Poleg tega je videti, da nacionalni predpis povzroča neupravičeno neenako obravnavo za namen DDV med različnimi instrumenti, s katerimi se izvaja „posredovanje osebja“, ki bi lahko vplivala na načelo davčne nevtralnosti, ki pa je vidik splošnega načela enake obravnave (glej nazadnje sodbo Sodišča z dne 19. decembra 2018, C-51/18, točka 55), v skladu s katerim je treba blago ali storitve iste vrste, med katerimi je mogoča konkurenca, na področju DDV obravnavati enako.

16.1.– Posredovanje dela je namreč tudi instrument posredovanja osebja (glej sodbo Sodišča z dne 12. marca 2015, C-594/13, „go fair“ Zeitarbeit OHG), ki se razlikuje od napotitve po naravi interesa, ki je za posrednika pridobiten; v skladu s predstavitvijo sodne prakse tega sodišča je to vedno obdavčljiva transakcija, pri kateri višina povračila vpliva samo na davčno osnovo.

16.2.– Razlika v obravnavanju naj bi obstajala, in tokrat v nasprotnem smislu, tudi v primeru, če bi bilo izvedeno plačilo višje, ali tudi nižje, od višine samih stroškov delavcev v okviru istega instituta napotitve.

V tem primeru bi bila v skladu z razlago združenega senata storitev napotitve obdavčljiva, in sicer za celotni znesek, ki ga plača podjetje, v katero je bil delavec napoten.

V primeru posredovanja dela pa bi bila davčna osnova na podlagi člena 26a zakona št. 196/97, ki je naveden v členu 86 zakonske uredbe št. 276/03, enaka samo razliki med plačilom ter prispevki za plače in socialno varstvo.

17.– Zaradi suma nezdržljivosti s pravom [Evropske unije] ni treba ponovno zaslišati združenega senata glede razlage člena 8(35) zakona št. 67/88 v zvezi z obravnavanimi vidiki.

Sodišče je namreč ugotovilo (glej sodbo Sodišča z dne 5. aprila 2016, C-689/13, Puligienica Facility Esco SpA proti Airgest SpA), da je treba člen 267 PDEU razlagati tako, da nasprotuje določbi nacionalnega prava, če se ta določba razlaga tako, da mora senat sodišča, ki odloča na zadnji stopnji, v primeru vprašanja o razlagi ali veljavnosti prava Unije, če se ne strinja z usmeritvijo iz odločitve,

sprejete na občni seji tega sodišča, to vprašanje predložiti tej občni seji in torej ne more predložiti vprašanja za predhodno odločanje Sodišču.

[...] (ni prevedeno) [nacionalna zakonodaja]

18.– Zato je treba pojasniti, ali zgoraj navedena zakonodaja Unije omogoča ali prepoveduje, da nacionalna zakonodaja iz področja uporabe šeste direktive o DDV izključuje primer, v katerem nadrejena družba svoji podrejeni družbi z napotitvijo posreduje svoje delavce, za katere zahteva samo povračilo zadevnih stroškov.

19.– Za konec je treba predlagati Sodišču Evropske unije, naj se v skladu s členom 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije predhodno izreče o naslednjem vprašanju:

„Ali je treba člena 2 in 6 Šeste direktive Sveta št. 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 ter načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, v skladu s katero za namene davka na dodano vrednost ni upoštevno posojanje ali napotitev delavcev iz nadrejene družbe, za katere podrejena družba plača samo povračilo zadevnih stroškov?“

[...] (ni prevedeno) [prekinitev postopka in interna navodila]

[...] (ni prevedeno) Rim, 23. januarja in 27. novembra 2018.

[...] (ni prevedeno)