

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

11. marts 2020 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – fiskale bestemmelser – merværdiafgift (moms) – sjette direktiv 77/388/EØF – artikel 2 og 6 – anvendelsesområde – afgiftspligtige transaktioner – levering af tjenesteydelser mod vederlag – udstationering af et moderselskabs personale ved dets datterselskab – datterselskabets betaling begrænset til de afholdte udgifter«

I sag C-94/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol, Italien) ved afgørelse af 27. november 2018, indgået til Domstolen den 6. februar 2019, i sagen

San Domenico Vetraria SpA

mod

Agenzia delle Entrate,

procesdeltager:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, P.G. Xuereb, og dommerne T. von Danwitz og A. Kumin (refererende dommer),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitis og S. Mortoni, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2 og 6 i Rådets

sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), og princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet.

2 Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem San Domenico Vetraria SpA og Agenzia delle Entrate (skatteforvaltningen, Italien) vedrørende de fradrag, som San Domenico Vetraria i regnskabsåret 2005 har foretaget af den moms, som dette selskab har erlagt af den godtgørelse, som det har betalt til selskabets moderselskab Avir SpA for udstationeringen af en ledende medarbejder.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 2 bestemmer:

»[Moms] pålægges:

1. [I]levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

[...]«

4 Dette direktivs artikel 6 fastsætter i stk. 1:

»Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.«

Italiensk ret

5 Artikel 30 i decreto legislativo n. 276 – Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30 (lovdekret nr. 276 om anvendelse af beføjelser inden for beskæftigelses- og arbejdsmarkedsområdet som fastsat ved lov nr. 30 af 14.2.2003) af 10. september 2003 (almindeligt tillæg til GURI nr. 235, af 9.10.2003) har følgende ordlyd:

»1. Der er tale om udstationering, når en arbejdsgiver som et led i opfyldelsen af en egen interesse stiller en eller flere arbejdstagere midlertidigt til rådighed for en anden person med henblik på udførelse af et bestemt arbejde.

2. I tilfælde af udstationering er arbejdsgiveren fortsat ansvarlig for arbejdstagerens økonomiske og lovgivningsmæssige behandling.«

6 Artikel 8, stk. 35, i legge n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) (lov nr. 67 om bestemmelser for opstilling af statens årlige og flerårige budgetter (finansloven for 1988)) af 11. marts 1988 (almindeligt tillæg til GURI nr. 61 af 14.3.1988, herefter »lov nr. 67/88«) bestemmer:

»Udlån eller udstationering af personale er momsfrit, når der som modydelse kun godtgøres omkostningerne derved.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 I løbet af 2004 udstationerede Avir en af sine ledende medarbejdere ved selskabets datterselskab, San Domenico Vetraria, med henblik på, at denne skulle varetage stillingen som

direktør ved et af datterselskabets driftssteder. I denne forbindelse modtog San Domenico Vetraria regninger fra moderselskabet på beløb svarende til de afholdte omkostninger for den udstationerede ledende medarbejder. Ved godtgørelsen til Avir af de omkostninger, der var forbundet med denne udstationering, opkrævede San Domenico Vetraria moms med henblik på senere at udøve retten til fradrag.

8 Skattemyndigheden var af den opfattelse, at disse betalinger ikke var omfattet af anvendelsesområdet for moms, idet de ikke vedrørte levering af tjenesteydelser mellem et datterselskab og dets moderselskab, og skattemyndigheden foretog derfor en berigtigelse med henblik på at opkræve den moms, der var blevet fratrasket på dette grundlag.

9 Det søgsmål, der blev anlagt af San Domenico Vetraria til prøvelse af denne momsberigtigelse, blev forkastet i første instans og under appel. I mangel af bevis på, at den udstationerede arbejdstager havde modtaget større beløb eller udøvet andre funktioner end dem, som han allerede udøvede ved det oprindelige selskab, lagde appeldomstolen navnlig til grund, at de beløb, der blev betalt af dette selskab, alene svarede til godtgørelse af omkostningerne som omhandlet i artikel 8, stk. 35, i lov nr. 67/88.

10 Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol, Italien), for hvilken San Domenico Vetraria har iværksat kassationsanke, er af den opfattelse, at spørgsmålet om, hvorvidt udstationering af personale mod godtgørelse af de derved forbundne omkostninger kan anses for at være afgiftspligtigt, er af afgørende betydning for afgørelsen af tvisten i hovedsagen.

11 Denne nævnte domstol har i denne henseende præciseret, at den transaktion, der består i udstationeringen, i henhold til artikel 8, stk. 35, i lov nr. 67/88 ikke er afgiftspligtig i tilfælde af, at det godtgjorte beløb svarer til de udgifter, der er afholdt for den udstationerede person, fordi transaktionen ikke er momsmæssigt relevant. Der foreligger imidlertid stadig tvivl om, hvorvidt en ydelse såsom udstationering af personale mod godtgørelse af omkostningerne ved de dertil knyttede ydelser er udelukket fra anvendelsesområdet for momsen.

12 Ifølge den nævnte domstol synes den økonomiske karakter af en transaktion i form af udstationering som den i hovedsagen omhandlede at følge af, at der, jf. artikel 30 i det i nærværende doms præmis 5 omhandlede lovdekret, nødvendigvis skal foreligge en specifik interesse hos den udstationerende arbejdsgiver, nemlig interessen i at sikre den bedst mulige funktionalitet i den organisation, som er fælles for moderselskabet og datterselskabet. I øvrigt er det ubestridt, at en sådan interesse foreligger i denne sag.

13 Den omstændighed, at en sådan transaktion i form af en udstationering giver anledning til en levering af tjenesteydelser mod vederlag, kan i øvrigt udledes af størrelsen af det – her ikke ubetydelige – beløb, som den modtagende virksomhed ved udstationeringen har betalt, og som svarer til summen af de udgifter og bidrag, der skal betales for arbejdstagerne.

14 Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol) er desuden af den opfattelse, at den nationale regel forekommer at give anledning til en ubegrundet forskelsbehandling af en udstationering af personale og tilrådgivningsstillelse af arbejdskraft, som kan have betydning for princippet om afgiftens neutralitet, idet den sidstnævnte transaktion altid giver anledning til en afgiftspligtig ydelse.

15 På denne baggrund har Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 2 og 6 i [sjette direktiv] samt princippet om afgiftens neutralitet fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter udlån eller udstationering af personale fra et

moderselskab til et datterselskab mod [godtgørelse] af alene den respektive omkostning [ikke anses for afgiftsmæssigt relevante]?«

Det præjudicielle spørgsmål

16 Det bemærkes med henblik på besvarelsen af det forelagte spørgsmål, at i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1), er levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, momspligtig.

17 I øvrigt forstås ifølge sjette direktivs artikel 6, stk. 1, første led, ved tjenesteydelse »enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode«.

18 I den foreliggende sag fremgår det af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at det er uomtvistet, at Avir er en momspligtig person, og at leveringen af de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser, nemlig udstationeringen af en ledende medarbejder fra Avir til dets datterselskab, San Domenico Vetraria, fandt sted inden for det omhandlede land.

19 Det skal derfor afgøres, om denne levering af tjenesteydelser er blevet foretaget »mod vederlag« som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1).

20 Det følger i denne henseende af fast retspraksis, at afgiftspligtige transaktioner inden for momsordningen forudsætter, at der sker en transaktion mellem parterne, for hvilken der er fastsat en pris eller en modværdi. Når en tjenesteyders virksomhed består i udelukkende at udføre tjenesteydelser uden direkte modydelse, er der således intet beskatningsgrundlag, og tjenesteydelserne er følgelig ikke pålagt moms (dom af 22.6.2016, *Ľeský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

21 Det følger heraf, at en tjenesteydelse kun udføres »mod vederlag«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1), og derfor kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren. Dette er tilfældet, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi (jf. i denne retning dom af 22.6.2016, *Ľeský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, præmis 21 og 22 og den deri nævnte retspraksis, af 22.11.2018, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, præmis 39, og af 3.7.2019, *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, præmis 69).

22 I den foreliggende sag synes det at fremgå af sagsakterne for Domstolen, at det var på grundlag af et retsforhold af kontraktmæssig karakter mellem Avir og San Domenico Vetraria, at udstationeringen fandt sted.

23 I øvrigt fremgår det, at der skete en gensidig udveksling af ydelser inden for rammerne af dette retsforhold, nemlig på den ene side udstationeringen af en ledende medarbejder fra Avir hos San Domenico Vetraria, og på den anden side sidstnævnte selskabs betaling af de beløb, som det blev faktureret.

24 Europa-Kommissionen har imidlertid bestridt, at der foreligger en direkte forbindelse mellem disse to ydelser, idet den har gjort gældende, at når der ikke er stipuleret en betaling, der overstiger de udgifter, som Avir har afholdt, har den i hovedsagen omhandlede udstationering ikke fundet sted med det formål at modtage en modydelse.

25 Denne argumentation kan ikke tiltrædes.

26 Det fremgår af Domstolens praksis, at der foreligger en direkte forbindelse, når to ydelser

indbyrdes er betingede af hinanden (jf. i denne retning dom af 3.3.1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 13-20, og af 16.10.1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, præmis 15-17), dvs. at den ene kun leveres på betingelse af, at den anden ligeledes bliver det, og omvendt (jf. i denne retning dom af 23.11.1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, præmis 14, og af 2.6.1994, Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, præmis 16).

27 Derfor må det, hvis det – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge – godtgøres, at San Domenico Vetrarias betaling af de beløb, som dette selskab er blevet faktureret af sit moderselskab, var en betingelse for, at moderselskabet udstationerede den ledende medarbejder, og at datterselskabet kun betalte disse beløb som modydelse for udstationeringen, fastslås, at der foreligger en direkte forbindelse mellem de to ydelser.

28 Følgelig skal transaktionen anses for at være foretaget mod vederlag, og – da de andre i sjette direktivs artikel 2, nr. 1), anførte betingelser ligeledes er opfyldt – for at være momspligtig.

29 Modydelsens størrelse er i denne henseende uden betydning, herunder om den er lig med, større eller mindre end de omkostninger, som den momspligtige person på sin side afholdt i forbindelse med leveringen af dens ydelse (jf. i denne retning dom af 20.1.2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, præmis 22, og af 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis). En sådan omstændighed kan således ikke i sig selv påvirke den direkte forbindelse mellem de ydelser, der er leveret, og den modydelse, som er modtaget (dom af 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

30 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 2, nr. 1), skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, hvorefter udlån eller udstationering af personale fra et moderselskab til et datterselskab, såfremt de foretages mod godtgørelse af alene de hermed forbundne omkostninger, ikke anses for afgiftsmæssigt relevante, for så vidt som de beløb, der betales af datterselskabet til moderselskabet og disse udlån eller udstationeringer, er indbyrdes betingede af hinanden.

Sagsomkostninger

31 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 2, nr. 1), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, hvorefter udlån eller udstationering af personale fra et moderselskab til et datterselskab, såfremt de foretages mod godtgørelse af alene de hermed forbundne omkostninger, ikke anses for afgiftsmæssigt relevante, for så vidt som de beløb, der betales af datterselskabet til moderselskabet, og disse udlån eller udstationeringer er indbyrdes betingede af hinanden.

Underskrifter

*Processprog: italiensk.