

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

11 päivänä maaliskuuta 2020 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – 2 ja 6 artikla – Soveltamisala – Verolliset liiketoimet – Vastikkeellinen palvelujen suoritus – Emoyhtiön tytäryhtiölleen lähettämä henkilöstö – Tytäryhtiö maksaman korvauksen rajoittuminen kulukorvauksiin

Asiassa C-94/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Corte suprema di cassazione (ylin tuomioistuin, Italia) on esittänyt 27.11.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.2.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

San Domenico Vetraria SpA

vastaa

Agenzia delle Entrate,

Ministero dell'Economia e delle Finanze

osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. G. Xuereb sekä tuomarit T. von Danwitz ja A. Kumin (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskait? ja S. Mortoni,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, s. 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 2 ja 6 artiklan sekä arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen

tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat San Domenico Vetraria SpA ja Agenzia delle Entrate (verohallinto, Italia) ja joka koskee San Domenico Vetrarian verovuonna 2005 tekemiä arvonlisäveron vähennyksiä, jotka perustuivat siihen, että mainitun yhtiön palveluksessa työskenteli lähetettynä työntekijänä eräs sen emoyhtiön Avir SpA:n johtaja ja yhtiö maksoi lähettämisen vuoksi emoyhtiölleen arvonlisäveron sisältäviä korvauksia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

— —”

4 Kyseisen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.”

Italian oikeus

5 Laissa nro 30, joka annettiin 14.2.2003, säädettyjen työllisyys- ja työmarkkina-alaan liittyvien valtuutusten täytäntöönpanosta 10.9.2003 annetun asetuksen nro 276 (decreto legislativo n. 276 – Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30; GURI nro 235, Supplemento ordinario, 9.10.2003) 30 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Työntekijän lähettämisestä on kyse, kun työnantaja omien etujensa toteuttamiseksi luovuttaa tilapäisesti yhden tai useampia työntekijöitä toisen tahon palvelukseen tietyn työn suorittamiseksi.

2. Työntekijän lähettänyt työnantaja vastaa edelleen työntekijälle maksettavasta palkasta ja tämän muista oikeuksista.”

6 Valtion vuotuisen ja monivuotisen talousarvion laatimiseen liittyvistä säännöksistä 11.3.1988 annetun lain nro 67 (vuoden 1988 verolaki) (legge n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988), GURI nro 61, Supplemento ordinario, 14.3.1988; jäljempänä laki nro 67/88) 8 §:n 35 momentissa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron kannalta merkitykselliseksi ei katsota sellaista työntekijöiden lainaamista tai lähettämistä, josta maksetaan ainoastaan vastaava kulukorvaus.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

7 Avir lähetti vuonna 2004 yhden johtajistaan tytäryhtiönsä San Domenico Vetrariaan hoitamaan johtajan tehtävää eräässä tämän tuotantolaitoksessa. San Domenico Vetraria sai tässä yhteydessä emoyhtiöltään laskuja, jotka vastasivat lähetetystä johtajasta aiheutuneita kustannuksia. San Domenico Vetraria korvasi kyseisen lähettämisen kustannukset Avirille

arvonlisäverollisina myöhempää vähennysoikeuden käyttämistä varten.

8 Verohallinto katsoi, että kyseiset korvaukset eivät kuuluneet arvonlisäveron soveltamisalaan, koska ne eivät koskeneet tytäryhtiön ja sen emoyhtiön välisiä palvelujen suorituksia, joten verohallinto teki veronoikaisupäätöksen saadakseen tällä perusteella vähennetyn arvonlisäveron palautetuksi.

9 Ensimmäisen ja toisen oikeusasteen tuomioistuimet hylkäsivät San Domenico Vetrarian veronoikaisupäätöksestä nostaman kanteen. Toisen oikeusasteen tuomioistuin katsoi erityisesti, että koska ei ollut näytetty, että lähetetty työntekijä olisi saanut korotettuja määriä tai että hän olisi hoitanut eri tehtäviä kuin ne, joita hän oli hoitanut jo alkuperäisessä yhtiössä, kyseisen yhtiön maksamat määrät vastasivat ainoastaan lain nro 67/88 8 §:n 35 momentissa tarkoitettua kulukorvausta.

10 San Domenico Vetraria teki kassaatiovalituksen Corte suprema di cassazioneen (ylin tuomioistuin, Italia), joka katsoo, että pääasian ratkaisemisen kannalta keskeistä on se, voidaanko henkilöstön lähettämistä siihen liittyvien kustannusten korvaamista vastaan pitää verollisena.

11 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää tältä osin, että lain nro 67/88 8 §:n 35 momentissa säädetään, että jos korvaus vastaa lähetetystä henkilöstöstä aiheutuneita kuluja, lähettäminen ei ole verollista, koska sillä ei ole merkitystä arvonlisäveron kannalta. Mainitun tuomioistuimen mukaan on kuitenkin epäselvää, jääkö arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle suoritus, jossa henkilöstöä lähetetään ja tähän liittyvien kulujen korvaamista vastaan.

12 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen työntekijän lähettämisen taloudellinen luonne näyttää mainitun tuomioistuimen mukaan perustuvan siihen, että on olemassa edellä 5 kohdassa mainitun asetuksen 30 §:n perusteella välttämätön lähettävän työnantajan erityinen intressi eli emoyhtiön ja tytäryhtiön yhteisen organisaation paremman toimivuuden takaaminen. Tällaisen intressin olemassaoloa ei ole kiistetty nyt käsiteltävässä asiassa.

13 Lisäksi se, että tällainen lähettäminen on vastikkeellinen palvelujen suoritus, voi ilmetä yhtiön, jolle työntekijä on lähetetty, tässä tapauksessa maksamasta varsin huomattavasta määrästä, joka vastaa työntekijöistä aiheutuvien kustannusten ja maksujen määrää.

14 Corte suprema di cassazione katsoo lisäksi, että kansallinen oikeussääntö johtaa perusteettomaan syrjivään kohteluun – joka voi vaikuttaa verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen – henkilöstön lähettämisen ja työvoiman vuokrauksen välillä, koska viimeksi mainittu oikeustoimi on aina verollinen suoritus.

15 Corte suprema di cassazione on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [kuudennen direktiivin] 2 ja 6 artiklaa sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan se, että emoyhtiö lainaa tai lähettää henkilöstöä tytäryhtiölle sillä tavoin, että tämä maksaa näistä ainoastaan vastaavan kulukorvauksen, ei ole arvonlisäverotuksen kannalta merkityksellistä?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

16 Esitettyyn kysymykseen vastaamiseksi on aluksi muistettava, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

17 Lisäksi kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan palvelujen suorituksella tarkoitetaan ”liiketoimea, joka ei ole tavarain luovutus”.

18 Nyt käsiteltävässä tapauksessa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmenee olevan riidatonta, että Avir on verovelvollinen ja että pääasiassa kyseessä oleva palvelujen suoritus eli erään sen johtajan lähettäminen tytäryhtiö San Domenico Vetrariaan tapahtui kyseisen maan alueella.

19 Niinpä on vielä ratkaistava, suoritettiinkö kyseinen palvelu kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitetulla tavalla ”vastikkeellisesti”.

20 Tässä yhteydessä on muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverojärjestelmässä verolliset liiketoimet edellyttävät sellaista osapuolten välistä liiketoimintaa, johon sisältyy hinnan tai vastasuorituksen määrittäminen. Näin ollen silloin, kun palvelun suorittajan toiminta muodostuu yksinomaan ilman välitöntä vastiketta suoritetuista palveluista, veron perustetta ei ole eivätkä nämä palvelut siis ole arvonlisäveron alaisia (tuomio 22.6.2016, *eský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Tästä seuraa, että palvelu suoritetaan kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitetulla tavalla ”vastiketta vastaan” ja se on siten veronalainen vain, jos suorittajan ja suorituksen vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta. Näin on, jos suoritettun palvelun ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys (ks. vastaavasti tuomio 22.6.2016, *eský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, 21 ja 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio 22.11.2018, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 39 kohta ja tuomio 3.7.2019, *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 69 kohta).

22 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevan asiakirja-aineiston perusteella näyttää siltä, että työntekijän lähettäminen perustui Avirin ja San Domenico Vetrarian väliseen sopimusoikeudelliseen suhteeseen.

23 Lisäksi on vaikuttava siltä, että kyseiseen oikeussuhteeseen liittyvät suoritukset eli yhtäältä Avirin johtajan lähettäminen San Domenico Vetrariaan ja toisaalta ensimmäisen jälkimmäiseltä laskuttamien määrien maksaminen olivat vastavuoroisia.

24 Komissio kyseenalaistaa kuitenkin sen, että kyseisten kahden suorituksen välillä olisi ollut suora yhteys, ja väittää, että koska Avirille aiheutuvia kustannuksia suuremmasta korvauksesta ei ollut sovittu, pääasiassa kyseessä oleva lähettäminen ei tapahtunut vastikkeen saamiseksi.

25 Näitä perusteluja ei voida hyväksyä.

26 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että suora yhteys on kyseessä, jos kaksi suoritusta ovat toisistaan riippuvaisia (ks. vastaavasti tuomio 3.3.1994, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, 13–20 kohta ja tuomio 16.10.1997, *Fillibeck*, C-258/95, EU:C:1997:491, 15–17 kohta) eli jos toinen toteutetaan vain sillä edellytyksellä, että myös toinen toteutuu, ja päinvastoin (ks. vastaavasti tuomio 23.11.1988, *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, EU:C:1988:508, 14 kohta).

ja tuomio 2.6.1994, Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, 16 kohta).

27 Jos siis käy ilmi – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava –, että se, että San Domenico Vetraria maksaa emoyhtiönsä siltä laskuttamat määrät, oli edellytyksenä sille, että emoyhtiö lähettää johtajan, ja että tytäryhtiö maksoi kyseiset määrät yksinomaan vastikkeena työntekijän lähettämisestä, on todettava, että kyseisten kahden suorituksen välillä on suora yhteys.

28 Tämän seurauksena oikeustoimea olisi pidettävä vastikkeellisena ja – koska myös muut kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa säädetty edellytykset täyttyvät – arvonlisäverollisena.

29 Tältä osin merkitystä ei ole vastikkeen määrällä eikä erityisesti sillä, oliko vastike yhtä suuri, suurempi tai pienempi kuin verovelvolliselle kyseisen palvelun suorittamisesta aiheutuneet kustannukset (ks. vastaavasti tuomio 20.1.2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, 22 kohta ja tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tällainen seikka ei nimittäin voi vaikuttaa suoritettun palvelun ja saadun vastikkeen väliseen suoraan yhteyteen (tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Esitettyyn kysymykseen on kaiken edellä mainitun perusteella vastattava, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan se, että emoyhtiö lainaa tai lähettää työntekijöitä tytäryhtiölle siten, että ainoana vastikkeena on kulukorvaus, ei ole arvonlisäverotuksen kannalta merkityksellistä, jos yhtäältä tytäryhtiön emoyhtiölleen maksamat määrät ja toisaalta kyseinen lainaaminen tai lähettäminen ovat toistensa edellytyksiä.

Oikeudenkäyntikulut

31 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan se, että emoyhtiö lainaa tai lähettää työntekijöitä tytäryhtiölle siten, että ainoana vastikkeena on kulukorvaus, ei ole arvonlisäverotuksen kannalta merkityksellistä, jos yhtäältä tytäryhtiön emoyhtiölleen maksamat määrät ja toisaalta kyseinen lainaaminen tai lähettäminen ovat toistensa edellytyksiä.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: italia.