

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

11 maart 2020 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Artikelen 2 en 6 – Werkingssfeer – Belastbare handelingen – Onder bezwarende titel verrichte dienst – Detachering van personeel door een moedermaatschappij aan haar dochteronderneming – Vergoeding door de dochteronderneming van uitsluitend de gemaakte kosten”

In zaak C-94/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Corte suprema di cassazione (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Italië) bij beslissing van 27 november 2018, ingekomen bij het Hof op 6 februari 2019, in de procedure

San Domenico Vetraria SpA

tegen

Agenzia delle Entrate,

in tegenwoordigheid van:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: P. G. Xuereb, kamerpresident, T. von Danwitz en A. Kumin (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en S. Mortoni als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 2 en 6 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”) en het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen San Domenico Vetraria SpA en de Agenzia delle Entrate (belastingdienst, Italië) over de door San Domenico Vetraria voor het belastingjaar 2005 verrichte aftrek van de btw over de bedragen die zij als vergoeding voor de detachering van een bedrijfsleider aan haar moedermaatschappij Avir SpA heeft betaald.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de [btw] zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

4 Artikel 6 van deze richtlijn bepaalt in lid 1, eerste alinea:

„Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.”

Italiaans recht

5 Artikel 30 van decreto legislativo n. 276 – Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30 (wetsbesluit nr. 276 inzake de uitvoering van de gedelegeerde bevoegdheden op het gebied van de werkgelegenheid en de arbeidsmarkt, als bedoeld in wet nr. 30 van 14 februari 2003), van 10 september 2003 (gewoon supplement bij GURI nr. 235 van 9 oktober 2003) bepaalt:

„1. Van detachering is sprake wanneer een werkgever, in zijn eigen belang, tijdelijk een of meer werknemers aan een andere persoon ter beschikking stelt om bepaalde werkzaamheden te verrichten.

2. In geval van detachering blijft de werkgever op financieel en juridisch vlak verantwoordelijk voor de werknemer.”

6 Artikel 8, lid 35, van legge n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) [wet nr. 67 inzake de vaststelling van de jaarlijkse en meerjaarlijkse begroting van de staat (begrotingswet 1988)] van 11 maart 1988 (gewoon supplement bij GURI nr. 61 van 14 maart 1988; hierna: „wet nr. 67/88”) bepaalt:

„Het uitlenen of detacheren van personeel waarvoor uitsluitend de kosten worden vergoed, wordt niet relevant geacht voor de [btw].”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

7 In 2004 heeft Avir een van haar bedrijfsleiders bij haar dochteronderneming, San Domenico Vetraria, gedetacheerd als directeur van een van de vestigingen daarvan. In dit verband heeft San Domenico Vetraria van haar moedermaatschappij facturen ontvangen ten bedrage van de kosten die voor de gedetacheerde bedrijfsleider waren gemaakt. Bij de vergoeding aan Avir van de kosten betreffende de detachering heeft San Domenico Vetraria btw betaald om vervolgens het recht op aftrek uit te oefenen.

8 De Agenzia delle Entrate was van oordeel dat deze vergoedingen, aangezien zij geen betrekking hadden op de verlening van diensten tussen moeder- en dochteronderneming, buiten de werkingssfeer van de btw vielen, zodat zij de btw die op deze grond was afgetrokken, invorderde.

9 Het door San Domenico Vetraria tegen de naheffingsvordering ingestelde beroep werd door de rechters in eerste en tweede aanleg verworpen. In het bijzonder heeft de rechter in tweede aanleg geoordeeld dat de door deze vennootschap betaalde bedragen, bij gebreke van bewijs dat de gedetacheerde werknemer een hoger bedrag had ontvangen of andere taken had verricht dan de taken die hij reeds bij de uitzendende vennootschap verrichtte, uitsluitend een vergoeding van de kosten in de zin van artikel 8, lid 35, van wet nr. 67/88 was.

10 De Corte suprema di cassazione (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Italië), waarbij San Domenico Vetraria cassatieberoep heeft ingesteld, is van oordeel dat het voor de beslechting van het hoofdgeding van doorslaggevend belang is of de detachering van personeel tegen vergoeding van de desbetreffende kosten als belastbaar kan worden aangemerkt.

11 Dienaangaande wijst deze rechter erop dat artikel 8, lid 35, van wet nr. 67/88 bepaalt dat, indien de vergoeding gelijk is aan de gemaakte kosten voor het gedetacheerde personeel, de detachering niet belastbaar is, aangezien zij niet relevant wordt geacht voor de btw. Toch blijft volgens deze rechter twijfel bestaan of een dienst zoals de detachering van personeel tegen vergoeding van de desbetreffende kosten, van de werkingssfeer van de btw is uitgesloten.

12 Volgens deze rechter lijkt de economische aard van een detachering zoals in het hoofdgeding namelijk voort te vloeien uit het feit dat de uitzendende werkgever volgens artikel 30 van het in punt 5 van dit arrest genoemde wetsbesluit een specifiek belang moet hebben, namelijk te garanderen dat de aan de moeder- en dochteronderneming gemeenschappelijke organisatie beter functioneert. In casu zou overigens niet ter discussie staan dat dit belang bestaat.

13 Voorts kan het feit dat een dergelijke detachering een onder bezwarende titel verrichte dienst is, worden afgeleid uit de hoogte van het – in casu niet onbeduidende – bedrag dat door de ontvangende vennootschap is betaald, en dat gelijk is aan het bedrag van de kosten en lasten die dienen te worden gedragen voor de werknemers.

14 Volgens de Corte suprema di cassazione lijkt de nationale regeling bovendien te leiden tot een ongerechtvaardigd verschil in behandeling tussen de detachering van personeel en de terbeschikkingstelling van arbeidskrachten, waardoor afbreuk kan worden gedaan aan het beginsel van fiscale neutraliteit, aangezien terbeschikkingstelling van arbeidskrachten altijd een belastbare dienst is.

15 In deze omstandigheden heeft de Corte suprema di cassazione de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moeten de artikelen 2 en 6 van de [Zesde richtlijn] en het beginsel van fiscale neutraliteit aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling, volgens welke de uitlening of

detachering van personeel van de moedermaatschappij waarvoor de dochteronderneming uitsluitend de desbetreffende kosten vergoedt, niet relevant dient te worden geacht voor de [btw]?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

16 Ter beantwoording van de prejudiciële vraag dient eraan te worden herinnerd dat de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, overeenkomstig artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn aan de btw zijn onderworpen.

17 Voorts bepaalt artikel 6, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn dat als dienst wordt beschouwd „elke handeling die geen levering van een goed [...] is”.

18 In casu blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens dat het niet wordt betwist dat Avir belastingplichtige is en dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst, te weten de detachering van een van haar bedrijfsleiders bij haar dochteronderneming San Domenico Vetraria, in het binnenland is verricht.

19 Rest dus nog te bepalen of deze dienst „onder bezwarende titel” is verricht in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn.

20 Dienaangaande volgt uit vaste rechtspraak dat er voor belastbare handelingen in het kader van het btw-stelsel sprake moet zijn van een transactie tussen partijen waarbij een prijs of een tegenwaarde wordt bedongen. Wanneer de activiteit van een dienstverrichter uitsluitend bestaat in het verlenen van diensten zonder directe tegenprestatie, ontbreekt een belastinggrondslag en zijn deze diensten dus niet aan de btw onderworpen (arrest van 22 juni 2016, *Ľeský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 Daaruit volgt dat een dienst enkel „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn wordt verricht en dus enkel belastbaar is wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst. Dit is het geval wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde (zie in die zin arresten van 22 juni 2016, *Ľeský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punten 21 en 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak; 22 november 2018, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, punt 39, en 3 juli 2019, *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, punt 69).

22 In het onderhavige geval lijkt uit de gegevens waarover het Hof beschikt te volgen dat de detachering is verricht op basis van een contractuele rechtsbetrekking tussen Avir en San Domenico Vetraria.

23 Voorts blijkt dat in het kader van deze rechtsbetrekking over en weer prestaties zijn uitgewisseld, te weten enerzijds de detachering van een bedrijfsleider van Avir bij San Domenico Vetraria, en anderzijds de betaling door deze laatste van de haar in rekening gebrachte bedragen.

24 De Commissie betwist evenwel dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen deze twee prestaties en stelt dat, aangezien er geen vergoeding is vastgesteld die hoger is dan de door Avir gemaakte kosten, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde detachering niet is verricht met het oog op de verkrijging van een tegenprestatie.

25 Met dit argument kan niet worden ingestemd.

26 Volgens de rechtspraak van het Hof is er sprake van een rechtstreeks verband wanneer twee prestaties van elkaar afhankelijk zijn (zie in die zin arresten van 3 maart 1994, Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, punten 13?20, en 16 oktober 1997, Fillibeck, C?258/95, EU:C:1997:491, punten 15?17), dit wil zeggen dat de ene prestatie enkel wordt verricht op voorwaarde dat de andere prestatie ook wordt verricht, en omgekeerd (zie in die zin arresten van 23 november 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, punt 14, en 2 juni 1994, Empire Stores, C?33/93, EU:C:1994:225, punt 16).

27 Indien wordt vastgesteld, wat de verwijzende rechter dient na te gaan, dat de betaling door San Domenico Vetraria van de bedragen die haar moedermaatschappij haar in rekening heeft gebracht een voorwaarde was voor de detachering van de bedrijfsleider door de moedermaatschappij, en dat de dochteronderneming deze bedragen uitsluitend als tegenprestatie voor de detachering heeft betaald, dient derhalve te worden geoordeeld dat er een rechtstreeks verband tussen deze twee prestaties bestaat.

28 In dat geval moet de handeling dus als een onder bezwarende titel verrichte handeling worden beschouwd en is zij aan de btw onderworpen, aangezien aan de andere voorwaarden van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn is voldaan.

29 Hierbij is het bedrag van de tegenprestatie, en met name de vraag of dit bedrag gelijk is aan, dan wel hoger of lager is dan de door de belastingplichtige in het kader van de verrichte prestatie gemaakte kosten, niet relevant (zie in die zin arresten van 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, EU:C:2005:47, punt 22, en 2 juni 2016, Lajvér, C?263/15, EU:C:2016:392, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Een dergelijke omstandigheid kan immers niet afdoen aan het rechtstreekse verband tussen de verrichte diensten en de ontvangen tegenprestatie (arrest van 2 juni 2016, Lajvér, C?263/15, EU:C:2016:392, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Gelet op een en ander dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke de uitlening of detachering van personeel van een moedermaatschappij bij haar dochteronderneming waarvoor uitsluitend de desbetreffende kosten worden vergoed, niet relevant wordt geacht voor de btw, voor zover de door de dochterneming aan haar moedermaatschappij betaalde bedragen, enerzijds, en de uitlening of detachering, anderzijds, van elkaar afhankelijk zijn.

Kosten

31 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke de uitlening of detachering van personeel van de moedermaatschappij bij haar dochteronderneming waarvoor uitsluitend de desbetreffende kosten worden vergoed, niet relevant wordt geacht voor de btw, voor zover de door de dochterneming aan haar

moedermaatschappij betaalde bedragen, enerzijds, en de uitlening of detachering, anderzijds, van elkaar afhankelijk zijn.

ondertekeningen

* Procestaal: Italiaans.