

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 11 mars 2020 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Artiklarna 2 och 6 – Tillämpningsområde – Skattepliktiga transaktioner – Tillhandahållande av tjänster mot vederlag – Utstationering av personal från ett moderbolag till dotterbolaget – Dotterbolaget har endast betalat ersättning för kostnaderna”

I mål C-94/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen, Italien) genom beslut av den 27 november 2018, som inkom till domstolen den 6 februari 2019, i målet

San Domenico Vetraria SpA

mot

Agenzia delle Entrate,

övrig part:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P.G. Xuereb samt domarna T. von Danwitz och A. Kumin (referent),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och S. Mortoni, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2 och 6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan San Domenico Vetraria SpA och Agenzia delle Entrate (skattemyndigheten, Italien) angående San Domenico Vetrarias avdrag för mervärdesskatt som betalats på belopp som betalats till dess moderbolag Avir SpA för utstationering av en chef, för beskattningsåret 2005.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2 i sjätte direktivet anges följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

...”

4 I artikel 6.1 första stycket i direktivet föreskrivs följande:

”Med ’tillhandahållande av tjänster’ avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.”

Italiensk rätt

5 Enligt 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 (lagstiftningsdekret nr 276 om genomförande av delegationer på sysselsättnings- och arbetsmarknadsområdet enligt lag nr 30 av den 14 februari 2003) av den 10 september 2003 (ordinarie tillägg till GURI nr 235 av den 9 oktober 2003) gäller följande:

”1. Det är fråga om utstationering när en arbetsgivare för att tillgodose ett eget behov tillfälligt ställer en eller flera arbetstagare till förfogande för en annan person för utförande av ett visst arbete.

2. Vid utstationering är arbetsgivaren fortsatt ansvarig för arbetstagarens ekonomiska och rättsliga behandling.”

6 I artikel 8.35 i legge n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) (lag nr 67 med bestämmelser om utformningen av statens årliga och fleråriga budget (1988 års finanslag)) av den 11 mars 1988 (ordinarie tillägg till GURI nr 61 av den 14 mars 1988) (nedan kallad lag nr 67/88) stadgas följande:

”Mervärdesskatt påförs inte på utlåning eller utstationering av personal mot ersättning av enbart den därtill relaterade kostnaden.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 Under år 2004 utstationerade Avir en av sina chefer till dotterbolaget San Domenico

Vetraria, för tjänsten som chef för ett av dotterbolagets verksamhetsställen. San Domenico Vetraria mottog fakturor från moderbolaget på belopp motsvarande kostnaderna för den utstationerade arbetstagaren. När San Domenico Vetraria betalade kostnaderna för utstationeringen till Avir tillämpade dotterbolaget mervärdesskatt för att senare kunna utnyttja avdragsrätten.

8 Skattemyndigheten ansåg att dessa betalningar inte omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, eftersom de inte avsåg tillhandahållande av tjänster mellan ett dotterbolag och dess moderbolag, och beslutade därför om efterbeskattning i syfte att återfå de mervärdesskattebelopp som dragits av.

9 San Domenico Vetrarias talan mot beslutet om efterbeskattning ogillades av domstolarna i första och andra instans. Domstolen i andra instans fann särskilt att de belopp som betalats av bolaget endast motsvarade ersättning för kostnader i den mening som avses i artikel 8.35 i lag nr 67/88, i avsaknad av bevis för att den utstationerade arbetstagaren hade erhållit högre belopp eller utfört andra uppgifter än dem som redan hade utförts vid ursprungsbolaget.

10 San Domenico Vetraria överklagade denna dom till Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen, Italien), som anser att frågan huruvida utstationering av personal mot ersättning för kostnader i samband därmed kan anses vara skattepliktig är av avgörande betydelse för utgången i det nationella målet.

11 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende preciserat att enligt artikel 8.35 i lag nr 67/88 är utstationeringen, för det fall det återbetalade beloppet motsvarar kostnaderna för utstationerad personal, inte skattepliktig, eftersom den inte är relevant för mervärdesskatten. Det kvarstår emellertid tvivel om huruvida en transaktion som består i utstationering av personal mot ersättning av därtill relaterade kostnader är utesluten från tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

12 Att en utstationering såsom den som är aktuell i det nationella målet är av ekonomisk karaktär förefaller nämligen enligt den hänskjutande domstolen följa av att det, på grundval av artikel 30 i det lagstiftningsdekret som avses i punkt 5 ovan, är nödvändigt att den utstationerande arbetsgivaren har ett särskilt intresse av att säkerställa att moderbolagets och dotterbolagets gemensamma organisation fungerar så bra som möjligt. Det har för övrigt inte bestritts i förevarande fall att det föreligger ett sådant intresse.

13 Att en sådan utstationering medför ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag kan dessutom framgå av det – i förevarande fall ej försumbara – belopp som betalas att det bolag hos vilket utstationeringen sker, vilket motsvarar kostnaderna för arbetstagarna.

14 Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen) anser dessutom att den nationella bestämmelsen förefaller ge upphov till en omotiverad åtskillnad i behandling, som kan påverka principen om skatteneutralitet, mellan utstationering av personal och tillhandahållande av arbetskraft, eftersom det sistnämnda alltid ger upphov till en skattepliktig tjänst.

15 Under dessa omständigheter beslutade Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska artiklarna 2 och 6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 samt principen om skatteneutralitet tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken utlåning eller utstationering av personal från ett moderbolag till ett dotterbolag, mot ersättning enbart av därtill relaterade kostnader, inte anses relevant i mervärdesskattehänseende?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 16 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.
- 17 Enligt artikel 6.1 första stycket i samma direktiv avser tillhandahållande av tjänster "varje transaktion som inte utgör leverans av varor".
- 18 I förevarande fall framgår det av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat att det är ostridigt att Avir är en skattskyldig person och att tillhandahållandet av tjänsten i fråga, det vill säga att en chef utstationerades till dotterbolaget San Domenico Vetraria, har skett inom det berörda landet.
- 19 Det återstår således att fastställa huruvida detta tillhandahållande av tjänster har skett "mot vederlag" i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet.
- 20 Domstolen erinrar härvidlag om att inom mervärdesskattesystemet förutsätter skattepliktiga transaktioner att det finns en transaktion mellan parterna med angivet pris eller motvärde. Om en tjänsteleverantörs verksamhet består i att enbart tillhandahålla tjänster utan direkt vederlag finns det inget beskattningsunderlag, och tillhandahållandena är således inte heller mervärdesskattepliktiga (dom av den 22 juni 2016, *Ěeský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punkt 20 och där angiven rättspraxis).
- 21 Härav följer att ett tillhandahållande av tjänster endast "sker mot vederlag" i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, och därmed endast är skattepliktigt, om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet av den tjänst som tillhandahålls mottagaren. Så är fallet om det finns ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som tas emot (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 juni 2016, *Ěeský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punkterna 21 och 22 och där angiven rättspraxis, dom av den 22 november 2018, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 39, och dom av den 3 juli 2019, *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 69).
- 22 I förevarande fall tycks det framgå av handlingarna i målet att utstationeringen utfördes på grundval av ett avtalsförhållande mellan Avir och San Domenico Vetraria.
- 23 Det framgår också att ömsesidiga prestationer har utbyts inom ramen för detta rättsförhållande, det vill säga å ena sidan utstationering av en chef från Avir till San Domenico Vetraria, å andra sidan betalning av de belopp som moderbolaget fakturerat dotterbolaget.
- 24 Kommissionen har emellertid bestritt att det föreligger ett direkt samband mellan dessa två prestationer och har gjort gällande att utstationeringen inte skedde i syfte att motta ett vederlag, eftersom det inte bestämdes någon ersättning som var högre än Avirs kostnader.
- 25 Detta argument kan inte godtas.
- 26 Det framgår av domstolens praxis att det föreligger ett direkt samband när två prestationer är villkorade av varandra (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 1994, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, punkterna 13–20, dom av den 16 oktober 1997, *Fillibeck*, C-258/95, EU:C:1997:491, punkterna 15–17), det vill säga att den ena prestationen bara tillhandahålls om den andra också gör det, och ömsesidigt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23

november 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, punkt 14, och dom av den 2 juni 1994, Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, punkt 16).

27 Om det är fastställt, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, att San Domenico Vetrarias betalning av de belopp som bolaget fakturerats av sitt moderbolag var ett villkor för att det sistnämnda skulle utstationera arbetstagaren och att dotterbolaget endast betalat dessa belopp som motprestation för utstationeringen, ska det följaktligen anses föreligga ett direkt samband mellan de båda prestationerna.

28 Transaktionen ska följaktligen anses ha skett mot vederlag och är, eftersom även de övriga villkoren i artikel 2.1 i sjätte direktivet är uppfyllda, mervärdesskattepliktig.

29 Den omständigheten att en ekonomisk transaktion sker till ett pris som överstiger eller understiger självkostnadspriset saknar betydelse för kvalificeringen av en transaktion som en transaktion som sker mot vederlag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 22, och dom av den 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 45 och där angiven rättspraxis). En sådan omständighet kan nämligen inte påverka det direkta sambandet mellan tillhandahållandet av tjänsten och det erhållna vederlaget (dom av den 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

30 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 2.1 i sjätte direktivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett moderbolags utlåning eller utstationering av personal till sitt dotterbolag, enbart mot ersättning av därtill relaterade kostnader, inte anses vara relevant i mervärdesskattehänseende, förutsatt att de belopp som dotterbolaget betalar till moderbolaget å ena sidan och utlåningen eller utstationeringen å andra sidan är villkorade av varandra.

Rättegångskostnader

31 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 2.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett moderbolags utlåning eller utstationering av personal till sitt dotterbolag, enbart mot ersättning av därtill relaterade kostnader, inte anses vara relevant i mervärdesskattehänseende, förutsatt att de belopp som dotterbolaget betalar till moderbolaget å ena sidan och utlåningen eller utstationeringen å andra sidan är villkorade av varandra.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: italienska.