

Mål C-94/19

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

6 februari 2019

Domstol som begär förhandsavgörande:

Corte Suprema di Cassazione (Italien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

27 november 2018

Klagande:

San Domenico Vetraria SpA

Motpart:

Agenzia delle Entrate

**CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
FEMTE TVISTEMÅLSAVDELNINGEN**

[utelämnas]

Förhandling den 23 januari 2018

har meddelat följande

INTERIMISTISKA BESLUT

angående överklagande [utelämnas] som har ingetts av

San Domenico Vetraria SpA, [utelämnas]

- klagande -

mot

Agenzia delle Entrate (skattemyndigheten), [utelämnas]

- motpart -

och mot

[Orig. s. 2]

Ministero dell'economia e delle finanze (ekonomi- och finansministeriet),
[utelämnas]

- utebliven motpart -

[utelämnas] [förfarande]

Saken i målet

1.- I redogörelsen av de faktiska omständigheterna i den överklagade domen står det att det vid en partiell mervärdesskattekontroll avseende år 2004 fastställdes att en direktör vid Avir SpA, moderbolag till San Domenico Vetraria SpA, hade utstationerats till sistnämnda dotterbolag för att tillträda som direktör för en av dotterbolagets anläggningar och att därtill relaterade kostnader debiterades dotterbolaget.

2.- Avir SpA översände således fakturorna på sina kostnader för den utstationerade direktören, där mervärdesskatten var pålagd, till San Domenico Vetraria SpA, som sedan gjorde avdrag för mervärdesskatten.

3.- Agenzia delle Entrate ansåg emellertid att mervärdesskatt inte skulle påföras på ersättningarna, eftersom de inte gällde tillhandahållande av tjänster mellan moderbolaget och dotterbolaget. Det beskattningsbara bolaget återkrävdes därför på den mervärdesskatt som bolaget hade dragit av.

4.- Agenzia delle Entrate påpekade vidare att det beskattningsbara bolaget hade köpt glasförpackningsavfall och glasskrot utan att tillämpa mervärdesskatt på transaktionerna. Således krävdes bolaget även på mervärdesskatten på dessa transaktioner.

[Orig. s. 3]

5.- Bolaget överklagade beskattningsbeslutet, men överklagandet ogillades i både första och andra instans.

6.- I synnerhet, vad gäller den första delen, ansåg domstolen i andra instans att artikel 8.35 i lag nr 67 av den 11 mars 1988 var tillämplig och därmed, i och med att det saknades bevis för att den utstationerade arbetstagaren fick högre lön eller hade andra arbetsuppgifter än hos det utstationerande bolaget, att det hade betalats ersättningar som inte var skattepliktiga.

7.- Vad beträffar den andra delen kvalificerade domstolen i andra instans leveranserna av glasförpackningsavfall som tillhandahållande av tjänster vilka

omfattas av punkt 127 sexiesdecies i tabell A, del III, som återfinns som bilaga till presidentdekret nr 633/72, vilket innebär att de skulle beläggas med mervärdesskatt på 10 procent.

8.- San Domenico Vetraria SpA har överklagat denna dom och åberopat fyra grunder, som beskrivs utförligt i partens inlägga, varpå Agenzia delle Entrate har inkommit med svarsskrivelse.

9.- [utelämnas] [förfarande]

Skäl

Frågeställningen

10.- Corte Suprema di Cassazione anser med hänsyn till [unionsrättslig och] nationell rättspraxis på området att det för att kunna lösa den aktuella tvisten är nödvändigt att pröva frågan [**Orig. s. 4**] om huruvida utstationering av personal mot ersättning av därtill relaterade kostnader är skattepliktig.

Klaganden har genom den *andra överklagandegrunden* gjort gällande att artikel 8.35 i lag nr 67/88, artikel 12 i inledningen till Codice Civile (civillagen) samt artiklarna 1321 och 1322 i Codice Civile, jämförda med artikel 10.1 i lag nr 212/00, har åsidosatts eller tillämpats felaktigt samt att motiveringen av domen är ofullständig, bristfällig eller motstridig, i och med att domstolen i andra instans kvalificerade utstationeringen av arbetstagaren som en ren ersättningstransaktion, vilken som sådan inte är skattepliktig, och inte beaktade att den utstationerade direktören var tilldelad särskilda arbetsuppgifter och att det inte förelåg någon som helst förlust för statskassan.

10.1.- [utelämnas] [**Orig. s. 5**] [utelämnas] [nationell lagstiftning – överklagandet ogillas på den första grunden]

Unionsrätten

Begreppet beskattningsbart tillhandahållande av tjänster

11.- Det ska först och främst erinras om att det i direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006, liksom 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, fastställs ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt. I artikel 2, som avser beskattningsbara transaktioner, anges att mervärdesskatt, förutom för import av varor, ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denna agerar i denna egenskap (EU-domstolens dom av den 3 september 2015, C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company OOD, punkt 33).

I artikel 6 i sjätte direktivet, som var tillämpligt vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna, fastställs vidare:

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

11.1.- Begreppet ”tillhandahållande av tjänster” i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet ska tolkas utan beaktande av de berörda transaktionernas syften och resultat (EU-domstolens dom av den 22 november 2018, C-295/17, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA, punkt 60).

[Orig. s. 6]

Under alla omständigheter räknas ”tillhandahållande av personal”, som kan ske genom utstationering, enligt artikel 9 i sjätte direktivet och motsvarande artikel 56 [(nu artikel 59)] i mervärdesskattedirektivet som tillhandahållande av tjänster.

Begreppet vederlag

12.- Bedömningen av huruvida erlagd betalning utgår såsom ersättning för en tjänst är en unionsrättslig fråga som ska avgöras oberoende av bedömningen enligt nationell rätt (EU-domstolens ovannämnda dom C-295/17, punkt 69). Det saknar därför i sig betydelse att betalningen av belopp kvalificeras som ersättning och inte som vederlag i den nationella lagstiftningen.

12.1.- Ett tillhandahållande av tjänster sker endast mot ersättning i den mening som avses i sjätte direktivet och i mervärdesskattedirektivet om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där det vederlag som tillhandahållaren av tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet av den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se EU-domstolens dom av den 18 januari 2017, C-37/16, [SAWP], punkt 25). EU-domstolen har funnit att så är fallet om det föreligger ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det motvärde som erhålls, varvid de erlagda beloppen utgör det faktiska vederlaget för en tjänst som kan individualiseras och som tillhandahålls inom ramen för ett sådant rättsförhållande (EU-domstolens ovannämnda dom C-37/16, punkt 26).

12.2.- Vad beträffar mervärdesskatten är det däremot inte nödvändigt att transaktionen sker i vinstsyfte, eftersom resultatet av transaktionen saknar betydelse (EU-domstolens dom av den 22 juni 2016, C-267/15, Gemeente Woerden, punkt 40, **[Orig. s. 7]** angående ingående av avtal till ett pris som inte täcker samtliga kostnader).

Det faktum att en ekonomisk transaktion sker till ett pris som är lika med, överstiger eller understiger självkostnadspriset är i sig utan betydelse för kvalificeringen av en transaktion som en transaktion som sker mot ersättning, såvida inte skillnaden mellan kostnaderna och ersättningen är mycket stor (EU-

domstolens dom av den 12 maj 2016, C-520/14, [Gemeente Borsele], angående ett fall där den betalade ersättningen motsvarade 3 procent av det belopp som kommunen hade erlagt för att finansiera skolskjutsen).

13.- Vid bedömningen av huruvida ett tillhandahållande av tjänster ska anses ske mot vederlag på ett sådant sätt att denna verksamhet ska kvalificeras som ekonomisk verksamhet ska samtliga omständigheter rörande dess genomförande undersökas (EU-domstolens dom C-520/14, [Gemeente Borsele], punkt 29).

13.1.- Det förefaller i detta sammanhang inte vara av betydelse att de kostnader som dotterbolaget har haft utgör löner och socialförsäkringsavgifter för anställda hos moderbolaget och följaktligen hos en tredje part i förhållande till den som i slutändan bär kostnaden.

EU-domstolen har i själva verket fastställt (EU-domstolens dom av den 18 juli 2013, C-124/12, Aes-3C Maritza East 1 Eood) att artiklarna 168 a och 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet (vilka motsvarar artikel 17.2 a och 17.6 i sjätte direktivet) ska tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person, som har utgifter för transporttjänster, arbetskläder, skyddsutrustning och tjänsteresor för de personer som arbetar för denna beskattningsbara person, inte har rätt att dra av ingående mervärdesskatt som är hänförlig till dessa [Orig. s. 8] kostnader, eftersom dessa personer tillhandahålls nämnda beskattningsbara person av en annan enhet och därför inte, i den mening som avses i denna lagstiftning, kan betraktas som den beskattningsbara personens anställda, trots att ifrågakvarande utgifter kan anses ha ett direkt och omedelbart samband med de allmänna omkostnaderna för den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.

Nationell rätt

14.- I artikel 3 i decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (presidentdekret nr 633 av den 26 oktober 1972 avseende införande och reglering av mervärdesskatt), fastställs följande:

”Tillhandahållande av tjänster är sådana tillhandahållanden som sker mot vederlag på grundval av avtal om att någon personligen ska utföra arbete åt annan (contratto d'opera), entreprenadavtal, transportavtal, fullmaktsavtal, speditorsavtal, agenturavtal, mäklaravtal, depositionsavtal, och – generellt – skyldighet att göra, underlåta eller tåla något, oavsett vad ursprunget är. Tillhandahållande av tjänster mot vederlag inbegriper sådana tillhandahållanden som en näringsidkare eller personer som bedriver hantverksverksamhet eller utövar reglerad yrkesverksamhet utför för sitt eget privata eller familjemässiga bruk eller för andra ändamål än för sin rörelse, hantverksverksamhet eller reglerade yrkesverksamhet.”

I artikel 30 i decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, attuazione delle deleghe in materia di occupazione e di mercato del lavoro, di cui alla legge 14

febbraio 2003 (lagstiftningsdekret nr 276 av den 10 september 2003 om utnyttjande av bemyndiganden på sysselsättnings- och arbetsmarknadsområdet enligt lag nr 30 av den 14 februari 2003) stadgas:

”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” (punkt 1).

[Orig. s. 9]

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

I artikel 8.35 i legge 11 marzo 1988, n. 67, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) (lag nr 67 av den 11 mars 1988, bestämmelser om utformningen av statens årliga och fleråriga budget (1988 års finanslag)), stadgas däremot:

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

14.1.- Mot bakgrund av dessa bestämmelser har denna domstol i plenum [utelämnas] slagit fast att specialbestämmelsen i artikel 8.35 i lag nr 67/88 inte ska tolkas så, att enbart den del av ersättningen som överstiger kostnaden är skattepliktig och att mervärdesskatt inte påförs om ersättningen understiger kostnaden.

Detta motiveras med att det i händelse av utstationering *”... inte handlar om att fastställa beräkningsgrunden utan huruvida transaktionen är skattepliktig eller ej och, för det fall denna transaktion fastställs vara skattepliktig, medför detta att (hela) det belopp som den mottagande verksamheten har betalat är skattepliktigt enligt reglerna”*. Domstolen i plenum har även påpekat att *”den motsatta slutsatsen i dom nr 19129/2010 och dom nr 19132/2010 inte verkar övertyga ... vad beträffar huruvida ersättningar som understiger kostnaderna inte är skattepliktiga ...”*.

14.2.- Om ersättningen däremot motsvarar kostnaderna för den utstationerade personalen påförs ingen mervärdesskatt på utstationeringen, eftersom den utgör en transaktion som inte är *”skattepliktig”*.

[Orig. s. 10]

Vad gäller denna aspekt har domstolen i plenum understrukt att bestämmelserna skiljer sig mot dem som tillämpas på det liknande fallet med uthyrning av arbetskraft genom godkända bemanningsföretag, där transaktionen inte under några omständigheter kan vara icke skattepliktig, även om det står fast att *”ersättningar under alla omständigheter alltid är icke skattepliktiga, vilket*

betyder att mervärdesskatt inte ens påförs om det sammanlagda vederlaget överstiger kostnaderna för arbetstagarna”.

Enligt artikel 86.4 i lagstiftningsdekret nr 276/03, enligt vilken artikel 26 bis i lag nr 196/97 hänvisar till bestämmelserna för uthyrning av arbetskraft genom bemanningsföretag i ovannämnda dekret, jämförd med artikel 26 bis i lag nr 196/97, ska avtal om sådan uthyrning av arbetskraft omfattas av den bestämmelse enligt vilken *”ersättningar för löner och socialförsäkringsavgifter, som den som använder sig av tillfälligt anställda arbetstagare är skyldig att betala enligt artikel 1.5 f till det levererande företaget och som det sistnämnda företaget faktiskt har betalat för den tillfälligt anställda arbetstagaren, inte ska tas med i beräkningsgrunden för mervärdesskatt enligt artikel 13 i presidentdekret nr 633 av den 26 oktober 1972. Den redan tillämpade skattemässiga behandlingen förblir oförändrad, redan betalda skatter återbetalas inte och rättelse med stöd av artikel 26 i ovannämnda presidentdekret nr 633/1972 medges inte.*

14.3.- I och med att avgörandet har fattats av domstolen i plenum (och med hänsyn till efterföljande avgöranden som går i samma riktning) kan detta synsätt betraktas som fast rättspraxis och gällande rätt, även om tvivel om huruvida detta synsätt är förenligt med [unionsrätten] har rests i ett fall (Corte Suprema di Cassazione dom nr 3285 av den 19 februari 2016), där det slogs fast att *”räckvidden för begreppet tillhandahållande av tjänster ... och den grundläggande principen om [Orig. s. 11] mervärdesskattens neutralitet, som vid upprepade tillfällen har understrukits av EU-domstolen (se, bland annat, dom av den 5 mars 2015, C-479/13), såsom har påpekats i rättsdoktrinen, kan utgöra hinder för skillnad i behandling av transaktioner som kan kvalificeras som antingen utstationering av personal eller uthyrning av arbetskraft genom godkända bemanningsföretag”.*

Skälen till att förhandsavgörande begärs

15.- Den nationella lagstiftningen, såsom den har tolkats av den hänskjutande domstolen, ger upphov till tvivel om huruvida en transaktion som består i utstationering av personal mot ersättning av därtill relaterade kostnader i själva verket ska vara skattepliktig, och inte som i dagsläget icke skattepliktig.

15.1.- Den aktuella transaktionens ekonomiska karaktär framgår av att det enligt artikel 30 i lagstiftningsdekret nr 276/03 måste föreligga ett specifikt intresse hos den utstationerande arbetsgivaren. Enligt den hänskjutande domstolens praxis är nämnda intresse att effektivisera den organisation som är gemensam för moderbolaget och dotterbolaget (Corte Suprema di Cassazione dom nr 8068 av den 21 april 2016 samt, vad gäller just utstationering av en direktör, Corte Suprema di Cassazione dom nr 13673 av den 3 juli 2015).

Ett sådant intresse, som inte har bestritts i förevarande mål, överensstämmer med intresset hos den mottagande verksamheten, som har upptagit den utstationerade arbetstagaren (i förevarande fall direktören) i den egna produktionsorganisationen.

15.2.- Den omständigheten att den aktuella ekonomiska verksamheten motsvarar ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning framgår av storleken på det belopp som den mottagande verksamheten har betalat, vilket utgörs av summan av utgifterna samt löner och socialförsäkringsavgifter [**Orig. s. 12**] för arbetstagarna, som i sig inte är obetydlig.

16.- Vidare har det i den nationella lagstiftningen införts en oberättigad skillnad i behandling i mervärdesskattehänseende mellan olika former av ”*tillhandahållande av personal*” som kan strida mot principen om skatteneutralitet, som just följer av den allmänna principen om likabehandling (se senast EU-domstolens dom av den 19 december 2018, C-51/18, [kommissionen/Österrike], punkt 55), enligt vilken jämförbara varor eller tjänster, vilka kan konkurrera med varandra, ska behandlas lika i mervärdesskattehänseende.

16.1.- Uthyrning av arbetskraft genom bemanningsföretag utgör också en form av tillhandahållande av personal (EU-domstolens dom av den 12 mars 2015, C-594/13, «go fair» Zeitarbeit OHG), som skiljer sig från utstationering vad gäller intressets art, i och med att bemanningsföretaget genomför transaktionen i vinstsyfte. Enligt den hänskjutande domstolens praxis är denna form av transaktion alltid skattepliktig och ersättningens storlek påverkar i samband med detta enbart fastställandet av beräkningsgrunden.

16.2.- Det föreligger för övrigt en skillnad i behandling, men i omvänd riktning, även i det fall det betalas vederlag som överstiger eller kanske till och med understiger den rena kostnaden för personalen och dessutom inom rättsinstitutet utstationering.

På grundval av den tolkning som domstolen i plenum har gjort är utstationering i detta fall skattepliktig för hela det belopp som den mottagande verksamheten har betalat.

Vid uthyrning av arbetskraft genom bemanningsföretag fastställs däremot beräkningsgrunden i enlighet med artikel 26 bis i lag nr 196/97, till vilken det hänvisas i artikel 86 i lagstiftningsdekret nr 276/03, [**Orig. s. 13**] under alla omständigheter på grundval av enbart skillnaden mellan vederlaget å ena sidan och lönerna och socialförsäkringsavgifterna å andra sidan.

17.- Tvivel om huruvida den nationella lagstiftningen är förenlig med [unionsrätten] medför inte att det är nödvändigt att på nytt hänskjuta frågan till domstolen i plenum för tolkning av artikel 8.35 i lag nr 67/88 vad gäller de beskrivna aspekterna.

EU-domstolen har nämligen slagit fast (EU-domstolens dom av den 5 april 2016, C-689/13, Puligienica Facility Esco SpA/Airgest SpA) att artikel 267 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en bestämmelse i nationell rätt som, i den mån den nationella bestämmelsen ges denna tolkning, innebär att en avdelning vid en domstol som dömer i sista instans – beträffande en fråga som avser tolkningen eller giltigheten av unionsrätten – är skyldig att, när den inte delar den uppfattning

som lagts fast genom ett pleniavgörande från samma domstol, hänskjuta frågan till plenisammansättning och därför är förhindrad att begära att EU-domstolen meddelar förhandsavgörande.

[utelämnas] [nationella bestämmelser]

18.- Det måste därför klargöras huruvida ovannämnda unionsbestämmelser utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken tillämpningsområdet för sjätte mervärdesskattedirektivet inte omfattar en transaktion som består i att ett moderbolag utstationerar sin egen personal till ett dotterbolag mot ersättning enbart av därtill relaterade kostnader.

19.- Sammanfattningsvis är det följaktligen nödvändigt att med stöd av artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt hänskjuta följande tolkningsfråga till EU-domstolen för förhandsavgörande:

[Orig. s. 14]

”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 mervärdesskatt inte påförs på utlåning eller utstationering av personal från ett moderbolag till ett dotterbolag mot ersättning enbart av därtill relaterade kostnader?”

[utelämnas] [vilandeförklaring av målet och interna instruktioner]

[utelämnas] Rom den 23 januari och den 27 november 2018.

[utelämnas]