

Zaak C-94/19

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

6 februari 2019

Verwijzende rechter:

Corte suprema di cassazione (Italië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

27 november 2018

Verzoekende partij:

San Domenico Vetraria SpA

Verwerende partij:

Agenzia delle Entrate

**DE CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE (hoogste rechterlijke instantie,
Italië)**

VIJFDE CIVIELE KAMER

[*omissis*]

zitting van 23/1/2018

heeft de volgende

TUSSENBSCHIKKING

gegeven op het beroep [*omissis*] ingesteld door

San Domenico Vetraria SpA, [*omissis*]

- verzoekster tot cassatie -

tegen

Agenzia delle Entrate, [*omissis*]

- verweerster in cassatie -

en in tegenwoordigheid van

[Or.2]

Ministero dell'economia e delle finanze (Ministerie van Economie en Financiën), [omissis]

- geïntimeerde -

[omissis] [procedure]

Feiten

1. Uit het bestreden arrest blijkt dat bij een gedeeltelijke btw-controle kon worden vastgesteld dat in het jaar 2004 een bedrijfsleider van Avir SpA, de moederonderneming van San Domenico Vetraria SpA, bij laatstgenoemde onderneming gedetacheerd was als directeur van een van haar vestigingen, en dat de kosten daarvan aan San Domenico Vetraria SpA, de ontvangende onderneming, in rekening waren gebracht.

2.- San Domenico Vetraria SpA ontving derhalve van haar moederonderneming facturen ten bedrage van de kosten die voor de gedetacheerde bedrijfsleider waren gemaakt, en paste bij de betaling daarvan btw toe om vervolgens het recht op aftrek van deze btw uit te oefenen.

3.- De Agenzia delle Entrate (belastingautoriteit, Italië) was daarentegen van oordeel dat de vergoedingen, aangezien zij geen betrekking hadden op de verlening van diensten tussen moeder- en dochteronderneming, niet aan btw waren onderworpen, zodat zij de btw die de belastingplichtige op deze grond had afgetrokken, invorderde.

4.- De Agenzia delle Entrate wees er voorts op dat de belastingplichtige verpakkingsafval van glas en kringloopglas had gekocht zonder deze transacties aan btw te onderwerpen, zodat zij ook deze niet-betaalde btw invorderde.

[Or.3]

5.- San Domenico Vetraria SpA heeft tegen de daarop volgende naheffingsvordering beroep ingesteld, doch zowel het beroep als het hoger beroep werd verworpen.

6.- Zo heeft de appelrechter ten aanzien van het eerste aspect geoordeeld dat artikel 8, lid 35, van wet nr. 67 van 11 maart 1988 van toepassing was, zodat bij gebreke van bewijs dat de gedetacheerde werknemer een hoger bedrag ontving of andere taken verrichtte dan de taken die hij reeds bij de uitzendende onderneming had, uitsluitend niet-belastbare vergoedingen zijn betaald.

7.- Wat het tweede aspect betreft, heeft de rechter de verkoop van verpakkingsafval van glas gekwalificeerd als verlening van diensten in de zin van punt 127-*sexiesdecies* van tabel A, deel III, bij decreto nr. 633/72 van de president van de Republiek, zodat daarover volgens hem 10 % btw moest worden geheven.

8.- Tegen dit arrest stelde San Domenico Vetraria SpA cassatieberoep in. In haar beroepsschrift voerde zij daartoe vier rechtsmiddelen aan. De Agenzia delle Entrate heeft hierop in een verweerschrift geantwoord.

9.- [*omissis*] [procedure]

Motivering van de beslissing

Tekst van de richtlijn

10.- Gelet op de nationale en[Unie]rechtspraak op dit gebied, is volgens de Corte suprema di cassazione voor de beslechting van het geding inzake de btw-behandeling van de kostenvergoeding voor de detachering van personeel, [Or.4] van doorslaggevend belang of deze transactie als belastbaar kan worden aangemerkt.

Met haar *tweede middel* voert verzoekster namelijk aan dat artikel 8, lid 35, van wet nr. 67/88, artikel 12 van de inleidende bepalingen en de artikelen 1321 en 1322 van het burgerlijk wetboek zijn geschonden of onjuist toegepast wat artikel 10, lid 1, van wet nr. 212/00 betreft, en dat er bijgevolg sprake is van ontbrekende, ontoereikende of tegenstrijdige motivering, voor zover de appelrechter de detachering van de werknemer louter als een vergoedingshandeling aanmerkt die als zodanig niet belastbaar is, en daarbij bovendien geen rekening heeft gehouden met de bijzondere taken van de bedrijfsleider en het feit dat de belastingdienst geen inkomsten misloopt.

10.1.- [*omissis*] [Or.5] [*omissis*] [nationaal recht – verwerping van het eerste middel]

Unierecht

Begrip „belastbare dienst”

11. In het algemeen kent richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006, net als 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, de btw een zeer ruime werkingssfeer toe, door in artikel 2, betreffende de belastbare handelingen, naast de invoer van goederen ook de leveringen van goederen en diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, op te sommen (arrest van 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company OOD, C-463/14, punt 33).

Artikel 6 van de Zesde richtlijn, dat ten tijde van de feiten van toepassing was, bepaalt:

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

11.1 Het begrip *dienst* in de zin van de btw-richtlijn moet worden uitgelegd onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de betrokken handeling (arrest van 22 november 2018, MEO - Servigos de Comunicagões e Multimédia SA, C-295/17, punt 60).

[Or.6]

Hoe dan ook, volgens artikel 9 van de Zesde richtlijn, net als het overeenkomstige artikel 56 van de btw-richtlijn, valt *„het beschikbaar stellen van personeel”* onder het begrip „diensten”, en detachering is juist een van de wijzen waarop personeel ter beschikking wordt gesteld.

Begrip „tegenprestatie”

12.- De beoordeling of de betaling van een vergoeding wordt verricht als tegenprestatie voor een dienst, is een Unierechtelijke vraag die los van de beoordeling in het nationale recht moet worden beantwoord (C-295/17, reeds aangehaald, punt 69); indien de betaling van bedragen volgens het nationale recht als vergoeding en niet als tegenprestatie wordt aangemerkt, is dit op zich dus niet relevant.

12.1.- Een dienst wordt slechts onder bezwarende titel in de zin van de Zesde richtlijn en de btw-richtlijn verricht 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 van de aan de ontvanger verleende dienst (arrest van 18 januari 2017, C-37/16, punt 25). Het Hof heeft geoordeeld dat dit het geval is wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie, en de betaalde bedragen dus de daadwerkelijke tegenprestatie vormen voor een individualiseerbare dienst die is verricht in het kader van een dergelijke rechtsbetrekking (C-37/16, reeds aangehaald, punt 26).

12.2.- Voor btw-doeleinden is het niet noodzakelijk dat de uitwisseling winst oplevert, aangezien de uitkomst van de economische handeling niet van belang is (arrest van 22 juni 2016, C-267/15, Gemeente Woerden, punt 40, **[Or.7]** met betrekking tot de vaststelling van een beneden de kosten liggende prijs).

Het feit dat een economische handeling wordt uitgevoerd tegen dezelfde, een hogere of een lagere prijs dan de kostprijs is op zich niet relevant voor de kwalificatie van een handeling als een „handeling onder bezwarende titel”, tenzij het verschil tussen de gemaakte kosten en de ontvangen tegenprestatie bijzonder groot is (arrest van 12 mei 2016, C-520/14, in een zaak waarin de betaalde

bijdrage overeenkwam met drie procent van hetgeen de gemeente had betaald voor de financiering van leerlingenvervoer).

13.- Om vast te stellen of een dienstverrichting tegen vergoeding is verricht, zodat zij moet worden aangemerkt als een „economische activiteit”, moeten hoe dan ook alle omstandigheden waaronder zij plaatsvindt, worden onderzocht (C-520/14, punt 29).

13.1.- Meer bepaald lijkt daartoe niet relevant dat de door de dochteronderneming gemaakte kosten overeenkomen met het bedrag van de vergoedingen en de loonkosten voor ondergeschikten van de moederonderneming, en dus van een derde ten opzichte van de onderneming die de betrokken kosten uiteindelijk draagt.

Het Hof van Justitie heeft immers geoordeeld (arrest van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1 Eood, C-124/12) dat artikel 168, onder a), en artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn [die overeenkomen met artikel 17, lid 2, onder a), en artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn] aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling volgens welke een belastingplichtige die kosten maakt voor vervoerdiensten, werkkleding, beschermende uitrusting en dienstreizen van personen die voor hem werken, niet gerechtigd is om de btw over deze [Or.8] kosten af te trekken, op grond dat die personen hem door een andere onderneming ter beschikking zijn gesteld en dus niet als personeel van de belastingplichtige in de zin van deze wettelijke regeling kunnen worden aangemerkt, ook al kunnen die kosten worden geacht een rechtstreeks en onmiddellijk verband te hebben met de algemene kosten van al zijn economische activiteiten.

Nationaal recht

14.- Artikel 3 van decreet nr. 633 van de president van de Republiek van 26 oktober 1972 houdende invoering en regeling van de belasting over de toegevoegde waarde, bepaalt:

„Prestaties die tegen betaling van een vergoeding worden verricht op grond van een aannemings-, vervoers-, lastgevings-, expeditie-, agentuur-, bemiddelings- of bewaargevingsovereenkomst, en in het algemeen op grond van verplichtingen om iets te doen, niet te doen of te dulden, ongeacht de grondslag ervan, zijn diensten. Diensten die worden verricht voor eigen gebruik van de ondernemer, van ambachtslieden of beroepsbeoefenaars of hun gezinsleden, of voor andere dan bedrijfsdoeleinden of anders dan voor de uitoefening van de ambacht of het beroep, zijn diensten onder bezwarende titel.”

Artikel 30 van decreto legislativo nr. 276 van 10 september 2003 inzake de uitvoering van delegaties op het gebied van de werkgelegenheid en de arbeidsmarkt, als bedoeld in wet nr. 30 van 14 februari 2003, bepaalt het volgende:

„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” (lid 1).

[Or.9]

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

Artikel 8, lid 35, van wet nr. 67 van 11 maart 1988 houdende bepalingen voor het opstellen van de jaarlijkse en meerjarenbegroting van de Staat (begrotingswet 1988), bepaalt evenwel:

“35. Het uitlenen of detacheren van personeel waarvoor uitsluitend de kosten worden vergoed, wordt niet relevant geacht voor de belasting over de toegevoegde waarde.”

14.1.- Binnen dit rechtskader heeft de Corte suprema di cassazione in verenigde kamers [*omissis*] geoordeeld dat de specifieke bepaling van artikel 8, lid 35, van wet nr. 67/88 niet aldus kan worden uitgelegd dat indien de vergoeding hoger is dan de kosten, alleen het deel dat de kosten overschrijdt aan btw wordt onderworpen, en dat indien de vergoeding lager is dan de kosten, deze belasting niet van toepassing is.

De reden daarvoor is dat het bij detacheringen „niet gaat om de maatstaf van heffing, maar om de relevantie van de handeling die, indien zij relevant is, volgens de regels met zich brengt dat het (volledige) door de ontvanger van de detachering betaalde bedrag belastbaar is” De verwijzende rechter heeft daaraan toegevoegd dat „de andersluidende conclusie in de arresten nrs. 19129/19132 van 2010 niet overtuigend lijkt (...) voor zover daarin is geoordeeld dat vergoedingen die lager zijn dan de kosten niet aan btw onderworpen zijn”.

14.2.- Indien de vergoeding daarentegen gelijk is aan de voor het gedetacheerde personeel gemaakte kosten, dan is de detachering niet belastbaar omdat zij niet „relevant is voor de btw”.

[Or.10]

De Corte suprema di cassazione, in verenigde kamers, heeft erop gewezen dat de regeling zich op dit punt onderscheidt van de regeling die van toepassing is op het gelijksoortige geval van terbeschikkingstelling van arbeidskrachten door ondernemingen die daartoe een vergunning hebben, in het kader waarvan geen enkele transactie irrelevant is wat de btw betreft, maar „hoe dan ook altijd een vrijstelling voor de vergoedingen geldt en dus geen aftrek van de belasting, zelfs niet indien de algehele tegenprestatie de kosten van de werknemers overschrijdt”.

Krachtens artikel 86, vierde alinea, van decreto legislativo nr. 276/03 – waarin is vastgesteld dat de bepalingen van artikel 26bis van wet nr. 196/97 moeten worden

geacht betrekking te hebben op de regeling van de terbeschikkingstelling als bedoeld in het voormelde decreto legislativo – in samenhang gelezen met dit artikel 26bis van wet nr. 196/97, geldt voor de overeenkomst tot terbeschikkingstelling immers dat „de vergoedingen van de loonkosten en sociale lasten die de rechtspersoon die gebruik maakt van tijdelijke arbeidskrachten, op grond van artikel 1, lid 5, onder f), aan het betrokken uitzendbureau dient te betalen – welke kosten en lasten laatstgenoemde daadwerkelijk voor de tijdelijk gedetacheerde werknemer draagt – moeten worden geacht niet te zijn inbegrepen in de maatstaf van heffing voor de btw als bedoeld in artikel 13 van decreto legislativo nr. 633 van 26 oktober 1972. De reeds toegepaste fiscale behandeling blijft hoe dan ook van toepassing, de reeds betaalde belastingen kunnen niet worden teruggegeven, en de variatie als bedoeld in artikel 26 van decreto legislativo nr. 633 van 1972 is evenmin toegestaan.”

14.3.- Deze opvatting kan, als gevolg van de beslissing van de Corte suprema di cassazione in verenigde kamers (en latere daarmee overeenstemmende uitspraken) als vaste rechtspraak worden aangemerkt, hoewel er in één zaak twijfels zijn gerezen over de verenigbaarheid daarvan met het [Unie]recht. Zo heeft deze rechterlijke instantie geoordeeld (arrest nr. 3285 van 19 februari 2016) dat „zoals in de rechtsleer is opgemerkt, de draagwijdte van het begrip ‚dienst‘ [...] en het grondbeginsel van **[Or.11]** fiscale neutraliteit van de btw, dat meerdere malen door het Hof van Justitie is bevestigd (zie onder meer arrest van 5 maart 2015, C-479/13), in de weg kunnen staan aan een verschillende behandeling van diensten bestaande in detachering van personeel, dan wel in terbeschikkingstelling van arbeidskrachten door ondernemingen die daartoe een vergunning hebben”.

Gronden voor de prejudiciële verwijzing

15.- De nationale regeling, zoals uitgelegd door de verwijzende rechter, doet twijfel rijzen over de uitsluiting van een dienst als de terbeschikkingstelling van personeel door middel van detachering van het toepassingsgebied van de btw, terwijl de vergoeding van de kosten van de betreffende diensten wel belastbaar is.

15.1.- Dat het hier om een economische activiteit gaat, lijkt voort te vloeien uit de omstandigheid dat de uitzendende werkgever volgens artikel 30 van decreto legislativo nr. 276/03 een specifiek belang moet hebben. Volgens de rechtspraak van de Corte suprema di cassazione is daar sprake van indien de detachering bedoeld is om te garanderen dat de aan de moeder- en dochteronderneming gemeenschappelijke organisatie beter functioneert (Cass. nr. 8068 van 21 april 2016, alsook in het geval van detachering van een bedrijfsleider, Cass. nr. 13673 van 3 juli 2015).

In het onderhavige geding staat niet ter discussie dat dit belang bestaat, en het stemt overeen met dat van de ontvangende ondernemer, die de gedetacheerde werknemer (in casu, de bedrijfsleider) in zijn eigen productieorganisatie heeft ingevoegd.

15.2.- Dat de betrokken economische activiteit de vorm heeft aangenomen van een onder bezwarende titel verrichte dienst, kan vervolgens worden opgemaakt uit de hoogte van het door de ontvangende onderneming betaalde bedrag – dat gelijk is aan het bedrag van de kosten en lasten [**Or.12**] die dienen te worden gedragen voor de werknemers – dat als zodanig niet onbeduidend is.

16.- Daarnaast lijkt de nationale regeling wat de btw betreft te leiden tot een ongerechtvaardigd verschil in behandeling tussen de verschillende instrumenten waarmee de „*terbeschikkingstelling van personeel*” wordt verwezenlijkt. Daardoor kan afbreuk worden gedaan aan het beginsel van fiscale neutraliteit, waarmee juist uitdrukking wordt gegeven aan het algemene beginsel van gelijke behandeling (zie laatstelijk, arrest van 19 december 2018, C-51/18, punt 55), waarin is geoordeeld dat soortgelijke, potentieel met elkaar concurrerende goederen of diensten voor de btw gelijk moeten worden behandeld.

16.1.- Terbeschikkingstelling van arbeidskrachten is immers ook een instrument om personeel ter beschikking te stellen (arrest van 12 maart 2015, C-594/13, «go fair» Zeitarbeit OHG), dat zich van detachering onderscheidt door de aard van het belang, te weten dat het uitzendbureau uit winst oogmerk handelt. Op grond van dezelfde uitlegging in de rechtspraak van de Corte suprema di cassazione komt daarbij altijd een belastbare dienst tot stand, waarbij de hoogte van de vergoeding uitsluitend invloed heeft op de maatstaf van heffing.

16.2. - Het verschil in behandeling zou overigens ook bestaan, en ditmaal in tegengestelde zin, indien het betaalde bedrag hoger, of zelfs lager is dan louter de personeelskosten, en dat geldt ook voor de rechtsfiguur van detachering.

Volgens de uitlegging van de Corte suprema di cassazione, in verenigde kamers, zou de detachering in dat geval immers belastbaar zijn en betrekking hebben op het volledige door de ontvangende onderneming betaalde bedrag.

In geval van terbeschikkingstelling van arbeidskrachten zou de maatstaf van heffing, op grond van artikel 26bis van wet nr. 196/97, waarnaar artikel 86 van decreto legislativo nr. 276/03 verwijst, [**Or.13**] daarentegen hoe dan ook uitsluitend worden berekend op grond van de marge tussen de tegenprestatie enerzijds en de loonkosten en sociale lasten anderzijds.

17.- De twijfels over de verenigbaarheid met het [Unie]recht hebben niet tot gevolg dat de Corte suprema di cassazione, in verenigde kamers, opnieuw moet worden verzocht om uitlegging van artikel 8, lid 35, van wet nr. 67/88, met betrekking tot de uiteengezette aspecten.

Het Hof van Justitie heeft immers geoordeeld (arrest van 5 april 2016, C-689/13, Soc. Puligenica Facility Esco/Soc. Airgest) dat artikel 267 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een bepaling van nationaal recht, voor zover deze aldus wordt uitgelegd dat een kamer van een in laatste aanleg uitspraak doende rechterlijke instantie die zich moet uitspreken over de uitlegging of de geldigheid van het Unierecht, deze kwestie aan de voltallige zitting van deze

rechterlijke instantie moet voorleggen wanneer zij het niet eens is met de lijnen die deze voltallige zitting in een beslissing heeft uitgezet, en aldus daarover geen prejudiciële vraag aan het Hof kan stellen.

[omissis] [nationale regelgeving]

18.- Derhalve dient te worden verduidelijkt of het hierboven aangehaalde Unierecht toestaat dan wel belet dat volgens het nationale recht de Zesde btw-richtlijn niet van toepassing is op het geval waarin een moederonderneming aan haar dochteronderneming door middel van detachering eigen personeel ter beschikking stelt, waarvoor uitsluitend de betreffende kosten worden vergoed.

19.- Kortom, aan het Hof van Justitie dient krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag te worden gesteld:

[Or.14]

„Moeten de artikelen 2 en 6 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 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 belasting over de toegevoegde waarde?”

[omissis] [schorsing van de behandeling en interne instructies]

[omissis] Rome, 23 januari en 27 november 2018.

[omissis]