



Datum van  
inontvangstneming

:

31/01/2017

**Zaak C-648/16**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

16 december 2016

**Verwijzende rechter:**

Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Italië)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

3 mei 2016

**Verzoekende partij:**

████████████████████

**Verwerende partij:**

Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Reggio Calabria

---

**ITALIAANSE REPUBLIEK**

**IN NAAM VAN HET ITALIAANSE VOLK**

De Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Vijfde kamer) (omissis) heeft het volgende vonnis gewezen op beroep nr. 2692/2015, ingesteld door ████████████████████ op 30/04/2015 tegen [verschillende aanslagen] (omissis) (omissis) jegens de Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Reggio Calabria (omissis)

**[Or. 1]**

**FEITEN EN JURIDISCHE CONTEXT**

Bij beroep (omissis) komt ████████████████████ op tegen aanslag nr. TD7010300608/2014 met betrekking tot de IRPEF (inkomstenbelasting), de gemeentelijke en regionale aanvullende inkomstenbelasting, de IRAP (regionale belasting op productieve activiteiten) en de btw voor het jaar 2010, die is vastgesteld op 4 december 2014 en waarvan kennis is gegeven op 24 december 2014.

Zij stelt dat zij actief is als arbeidsconsulent, zoals blijkt uit haar btw-certificaat dat is afgegeven door het it-systeem van de Agenzia delle Entrate, waarop de code 74142 is aangegeven (advies in arbeidszaken) en uit haar bewijs van inschrijving in het register van arbeidsconsulenten. Bij de hierboven aangegeven aanslag heeft de belastingdienst de voor het jaar 2010 aangegeven inkomsten naar boven bijgesteld van 10 574,00 EUR naar 22 381,00 EUR, waardoor de belasting steeg met een bedrag van 9 130,77 EUR, opgebouwd als volgt: 3 410,23 EUR IRPEF; 214,96 EUR regionale aanvullende inkomstenbelasting; 629,20 EUR IRAP; 2 668,96 EUR btw; 111,96 EUR gemeentelijke aanvullende inkomstenbelasting, vermeerderd met de kosten van kennisgeving ten belope van 8,75 EUR en sancties ten belope van 2 087,00 EUR.

De aanslag kwam voort uit de toepassing van het zogenoemde brancheonderzoek, een instrument van de Italiaanse fiscus waarbij aan de hand van een aantal vragen over de bedrijfsmiddelen en activiteiten van belastingplichtigen hun capaciteit om inkomsten te genereren wordt beoordeeld. In dit geval betrof het brancheonderzoek VK05U over de activiteiten van (onder meer) arbeidsconsulenten (code 692030). Deze aanslag werd voorafgegaan door de kennisgeving van 14 mei 2014 van de oproep te verschijnen, waarna de procedure op tegenspraak is ingeleid waarin verzoekster (omissis) de veronderstelde hogere inkomsten betwist[te] (omissis) [niet relevant]. De belastingdienst was van mening dat de overgelegde documentatie niet geldig was en stond erop dat verzoekster moest worden ingedeeld in de categorie belastingconsulenten. Volgens verzoekster brengt de onjuiste indeling van haar activiteit in deze cluster significante verschillen mee in de resultaten van het controleonderzoek. Op basis daarvan (omissis) klaagt zij erover dat de brancheonderzoeken niet de nagestreefde doelstellingen verwezenlijken; dat de aanslag vanwege schending van artikel 12, lid 7, van wet nr. 212/2000 onrechtmatig is; dat de motivering ontoereikend is; dat de aanslag ongegrond is omdat zij uitsluitend gebaseerd is op de brancheonderzoeken; dat de belastingdienst niet de latere versie van brancheonderzoek VK05U heeft toegepast, die gunstiger is voor verzoekster; dat het brancheonderzoek niet toereikend is om een adequate afspiegeling te geven van de inkomsten van de ondernemingen in de betreffende branche in termen van overeenstemming met de referentienorm en samenhang (met betrekking tot de directe belastingen, de btw, oneconomisch optreden); dat het brancheonderzoek niet toereikend is om een adequate afspiegeling te geven van de inkomsten van de door verzoekster gedreven onderneming in termen van overeenstemming met de referentienorm en samenhang; (omissis) [grief inzake de IRAP, niet relevant].

De Agenzia delle Entrate is verschenen en heeft geconcludeerd tot verwerping van het beroep.

Verweerder voert aan dat de aanslag voortvloeit uit de toepassing van het brancheonderzoek overeenkomstig artikel 39 van decreto del Presidente della Repubblica (presidentieel decreet; hierna ook: „DPR”) nr. 600/1973 in samenhang met de artikelen 62 bis en 62 sexies, lid 3, van decreto legge (voorlopig

■■■■■

wetsdecreet; hierna ook: „DL”) nr. 331 van 30 augustus 1993. Het onderzoek van de referentiegegevens is uitgevoerd op basis van dezelfde gegevens die door de belastingplichtige zijn aangegeven in de belastingaangifte voor 2011, die zijn vergeleken met de gegevens in het aan de aangifte gehechte formulier voor het brancheonderzoek; (omissis) [niet relevant]; ten gronde verweert de Agenzia delle Entrate zich tegen elk middel van beroep en concludeert hij tot verwerping daarvan.

Ter terechtzitting van 3 mei 2016 is de behandeling van de zaak geschorst.

I) De Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (belastingrechter in eerste aanleg Reggio Calabria) merkt op dat het brancheonderzoek waarvan de resultaten worden betwist, is toegepast na beoordeling van de door de belastingplichtige verstrekte gegevens, zoals betoogd in het verweerschrift van de belastingdienst en ter terechtzitting herhaald door de vertegenwoordiger van de Agenzie delle Entrate.

Met betrekking tot de vermeend onjuiste indeling in de cluster van de belastingplichtige (die stelt dat zij had moeten worden ingedeeld in cluster 7 in plaats van de door de belastingdienst gebruikte cluster 9) wordt opgemerkt dat de stelling van de belastingplichtige berust op de subjectieve hoedanigheid van de uitgeoefende activiteit (gebaseerd op de inschrijving in het register) terwijl de belastingdienst de cluster heeft gekozen die overeenkomt met het type activiteit dat volgens de opgegeven gegevens de overhand heeft. Inzonderheid komt uit de motivering van de bestreden handeling naar voren dat de indeling in cluster 9 (beroepsbeoefenaren die een breed gamma aan diensten aanbieden) voortvloeit uit de omstandigheid dat in kader D van het aangifteformulier (specifieke elementen **[Or. 2]** van de activiteit) inkomsten zijn opgenomen die voor 20 % bestaan uit het bijhouden van een gewone boekhouding (kolom D01) en voor 25 % uit het bijhouden van een vereenvoudigde boekhouding (kolom D02).

Uitgaande van bijlage 10 - Technische en methodologische nota, overgelegd door de Agenzia delle Entrate, blijkt dat de economische activiteiten die in brancheonderzoek VK05U worden genoemd, worden bestreken door de codes ATECO 69.20.11 (accountantsdiensten), 69.20.12 (boekhoudkundige diensten) en 69.20.30 (arbeidsadvies); deze zijn onderverdeeld in clusters of homogene groepen op basis van de uitgeoefende activiteit en de wijze van uitoefening ervan. Voor zover hier van belang worden door de beroepsbeoefenaren in zowel cluster 7 als cluster 9 „niet-forfaitaire diensten” aangeboden aan cliënten. Cluster 9 bevat de belastingplichtigen die „een breed gamma aan diensten” aanbieden. In de bijlage wordt de groep van cluster 7 beschreven als belastingplichtigen die „voornamelijk arbeidsadviesdiensten aanbieden (85 % van de inkomsten) die in wezen kunnen worden omschreven als advies en bijstand voor arbeidsverhoudingen en administratieve gedingen [...] 14 % van de beroepsbeoefenaren in deze cluster betreft 25 % van hun inkomsten uit de activiteit van personeelsadministratie [...] de hoofdtypologie van de cliënten wordt

gevormd door ‚andere kapitaalvennootschappen’ [...] individuele ondernemers en beoefenaren van ambachten en vrije beroepen [...] personenvennootschappen en maatschappen van kunstenaars en beroepsbeoefenaren [...] 40 % van de belastingplichtigen in deze cluster heeft slechts één opdrachtgever en verwerft uit deze samenwerking 85 % van de inkomsten”.

Deze beschrijving is volgens verzoekster op haar activiteit van toepassing. Daartegenover omvat cluster 9 (de door de belastingdienst gebruikte cluster) „een breed gamma aan diensten, in het algemeen op het gebied van belastingadvies, ondernemingsadvies en boekhouding, belastingafwikkeling en opstellen van de jaarrekening [...] diensten die zowel worden aangeboden tegen honorarium per afgenomen dienst als in pakketvorm tegen forfaitair honorarium, zowel aan ondernemingen die een gewone boekhouding voeren als aan ondernemingen die een vereenvoudigde boekhouding voeren [...]”. Ook in dit geval worden (net als hierboven) als cliënten aangegeven „andere kapitaalvennootschappen [...] individuele ondernemers en beoefenaren van ambachten en vrije beroepen [...] personenvennootschappen en maatschappen van kunstenaars en beroepsbeoefenaren [...]”.

Op dat punt wordt het verweer van verzoekster niet gedragen door de feiten, aangezien de kwalificatie van de door verzoekster opgegeven activiteiten het gevolg is van de uiteenlopende aard van haar activiteiten, hetgeen verzoekster zelf in wezen niet betwist.

Op basis van de hierboven weergegeven beschrijvingen van de clusters is de uiteenlopende aard van de inkomsten uit het bijhouden van een vereenvoudigde en gewone boekhouding voor ondernemingen doorslaggevend. Gelet op dat positieve element heeft verzoekster niet aangetoond dat de verrichte activiteiten in concreto betrekking hebben op bijstand voor arbeidsverhoudingen en administratieve gedingen, noch dat zij haar inkomsten overwegend (in de aangegeven percentages) verwerft uit de activiteit van personeelsadministratie. Vermelding verdient enkel dat de gegevens in een brancheonderzoek volgens de algemene beginselen van de verdeling van de bewijslast een eenvoudig vermoeden vormen en het aan de belastingplichtige is het bewijs te leveren dat zijn activiteit anders moet worden gekwalificeerd, een eis die kan worden gesteld uit hoofde van het beginsel van de nabijheid van het bewijs.

II) Met betrekking tot de klacht dat verzuimd is een latere versie van het brancheonderzoek te gebruiken, die verzoekster in het geding heeft overgelegd, wordt opgemerkt dat de belastingdienst duidelijk heeft gemotiveerd dat dit verzoek niet-toelaatbaar is, aangezien het resultaat ervan minder gunstig was voor verzoekster.

Tijdens de behandeling ter terechtzitting heeft de gemachtigde van verzoekster de resultaten gepresenteerd waardoor dat volgens hem, anders dan de belastingdienst beweert, gunstiger zou zijn. De vertegenwoordiger van de belastingdienst heeft er

■■■■■

echter op gewezen dat in het getoonde formulier enkele relevante gegevens ontbreken waardoor het niet kan worden toegepast onder dezelfde voorwaarden die zijn [beoordeeld door] de belastingdienst (omissis) **[Or. 3]** (omissis). [niet relevant]

III) Met betrekking tot de verhouding tussen de aanslag en de btw-regeling klaagt verzoekster dat de regeling voor de belastingheffing aan de hand van de brancheonderzoeken, gebaseerd op economische referentiestatistieken, wordt toegepast zonder dat sprake is van effectieve „subjectiviteit van de inkomsten”, in termen van neutraliteit en transparantie van het algemene stelsel van de btw. Meer bepaald wordt de btw-regeling niet toegepast op de resultaten van de afzonderlijke handelingen die door de belastingplichtige zijn verricht of op de som ervan, maar op de totale omzet die door middel van inductie is afgeleid en waarbij zowel de boekhoudkundige gegevens als daadwerkelijke controles buiten beschouwing zijn gelaten.

Verzoekster overweegt dat het wenselijk is een vraag van verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht te stellen. De Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria is weliswaar geen rechter in laatste aanleg, maar acht zulks niettemin opportuun, aangezien naar haar weten nog geen rechtspraak bestaat over dit specifieke aspect en de betreffende middelen. Bovendien kan in deze staat van het geding niet op het middel worden beslist, ook niet door de regeling in casu conform richtlijn 112/2006/EG uit te leggen.

Dienaangaande wordt het volgende opgemerkt.

III.1) Zoals partijen hebben uiteengezet en naar voren komt uit de stukken, is de aanslag voortgevloeid uit de toepassing van een brancheonderzoek overeenkomstig artikel 39 van DPR nr. 600/1973, de artikelen 62 bis en 62 sexies, lid 3, van DL nr. 331/1993, omgezet in wet nr. 427 van 29 oktober 1993.

Artikel 62 sexies, lid 3, bepaalt: „De aanslagen bedoeld in de artikelen 39, eerste alinea, onder d), van decreto del Presidente della Repubblica nr. 600 van 29 september 1973, zoals gewijzigd, en artikel 54 van decreto del Presidente della Repubblica nr. 633 van 26 oktober 1972, zoals gewijzigd, kunnen ook worden gebaseerd op ernstige onevenwichtigheden tussen de opbrengsten, inkomsten en vergoedingen die zijn aangegeven en degene die op goede gronden kunnen worden afgeleid uit de kenmerken en de omstandigheden voor de uitoefening van de verrichte activiteit of uit de brancheonderzoeken in de zin van artikel 62 bis van dit decreet.”

Dit artikel 62 bis [van decreto legge nr. 331/1993] bepaalt: „De diensten van de afdeling Inkomsten van het ministerie van Financiën stellen uiterlijk op 31 december 1995, na raadpleging van de beroeps- en brancheorganisaties, voor de verschillende branches brancheonderzoeken vast om de controles doelmatiger te maken en nauwkeurigere coëfficiënten te kunnen bepalen voor de vermoedens

bedoeld in artikel 11 van decreto legge nr. 69 van 2 maart 1989, omgezet, na wijzigingen, in wet nr. 154 van 27 april 1989, zoals gewijzigd. Daartoe identificeren de diensten significante steekproeven van belastingplichtigen die behoren tot de te controleren branches om de kenmerken van de uitgeoefende activiteit vast te stellen. De brancheonderzoeken worden vastgesteld bij decreten van de minister van Financiën en uiterlijk 31 december 1995 in de Gazzetta Ufficiale bekendgemaakt. Zij kunnen worden herzien en zijn geldig met het oog op de controle vanaf het belastingtijdvak 1995.”

Bovendien moet worden overwogen dat de controle van inkomsten of belastingen die geheel of gedeeltelijk niet zijn aangegeven of bedragen die geheel of gedeeltelijk zonder recht zijn afgetrokken, volgens artikel 54, zesde alinea, van DPR nr. 633/1972 ook kan plaatsvinden „door inductieve vaststelling van de omzet als bedoeld in artikel 12 van decreto legge nr. 69 van 2 maart 1989, omgezet, na wijzigingen, in wet nr. 154 van 27 april 1989, zoals gewijzigd”.

De verwijzende Commissione tributaria provinciale meent dat niet kan worden uitgesloten dat de nationale regeling, die ten tijde van de feiten van dit geding beruiste op artikel 62 sexies, lid 3, en artikel 62 bis van decreto legge nr. 331/1993, omgezet in wet nr. 427/1993, op grond van de hiernavolgende redenen onverenigbaar is met het beginsel van neutraliteit van de btw.

III.2) In beginsel volgt de neutraliteit van de belasting in de praktijk uit de toepassing van een stelsel van aftrek van voorbelasting, waarbij de belasting verschuldigd is onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs voor het goed of de dienst zijn belast. Deze aftrek vormt de toepassing in de praktijk van het beginsel van gelijke behandeling dat door de rechtspraak van het Hof meermaals is onderstreept (zie [Or. 4] arrest van 8 juni 2006, L.u.p., C-106/05, EU:C:2006:380) met het oog op de bescherming van de mededinging en de evenzo belangrijke beginselen van gelijke behandeling en non-discriminatie.

Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt (artikelen 167 en 168 van de richtlijn) en kan volgens de rechtspraak worden uitgeoefend indien de belastingplichtige beschikt over een factuur of een als zodanig dienst doend document (arrest van 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268), mits een rechtstreeks en onmiddellijk verband komt vast te staan tussen een specifieke belastingplichtige verrichting in een eerder stadium en een of meer belastingplichtige verrichtingen in een later stadium, zodat de voor de verwerving van de goederen en diensten gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs (arrest van 6 april 1995, BLP Group, C-4/94, EU:C:1995:107).

III.3) Wanneer de belasting wordt toegepast op een omzet als geheel beschouwd die inductief is afgeleid, dus zonder verwijzing naar de afzonderlijke handelingen, lijkt het uiterst twijfelachtig of er, voor het mechanisme van aftrek en in rekening

■

brengen van de btw aan afnemers, een rechtstreeks en onmiddellijk verband kan worden vastgesteld tussen verrichtingen in een eerder stadium en verrichtingen in een later stadium. De beroepsbeoefenaar is dus het gehele bedrag van de belasting verschuldigd, met inbegrip van het eventueel al voldane bedrag en het bedrag dat hij had moeten doorberekenen aan zijn opdrachtgever (doorberekening die overigens verplicht is om de neutraliteit van de belasting te waarborgen).

Kortom, de mogelijkheid om elke verrichting terug te voeren op haar causale voorgangers is een structureel onderdeel van de heffing en een voorwaarde voor de toepassing ervan volgens de beginselen van neutraliteit en transparantie waardoor de belasting wordt gekenmerkt.

III.4) Hoewel de Italiaanse wetgever vanzelfsprekend de evenredige en passende maatregelen kan nemen om te waarborgen dat de heffing effectief is, heeft hij met deze maatregel – waarvan de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht twijfelachtig is – in wezen op de btw een controlemechanisme toegepast dat eigen is aan de inkomstenbelasting, dat dus een geheel andere structuur heeft: het veronderstelt geen afzonderlijke economische verrichtingen van handel in goederen en diensten, maar in plaats daarvan een opbrengst als geheel genomen, berekend op basis van een tijdvak (van een jaar) waarin de belastingplichtige actief is geweest (niet enkel inkomen uit werk, maar ook uit vermogen). De wezenlijke grondslag van de belasting wordt dan niet een of meer specifieke te controleren of gecontroleerde handelingen, maar het inkomen op zich, waaruit bij uitbreiding een overeenkomstige vermoedelijke omzet wordt afgeleid.

III.5) Volgens de Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria is het twijfelachtig of dit mechanisme verenigbaar is met de leidende beginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Met betrekking tot de bestrijding van btw-fraude is in de gemeenschapsrechtspraak verduidelijkt dat enerzijds het tegengaan van belastingfraude en belastingontwijking een doelstelling is die niet alleen door het stelsel van de belasting is erkend, maar daardoor ook wordt bevorderd en ondersteund, maar anderzijds de maatregelen van de lidstaten, hoewel noodzakelijk ter aanpassing aan de uiteenlopende handelwijzen van marktdeelnemers, niet verder mogen gaan dan nodig is ter verwezenlijking van de doelstellingen de juiste heffing van de belasting te waarborgen en met name niet op zodanige wijze mogen worden aangewend dat zij afbreuk doen aan de neutraliteit van de btw, een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel (arresten van 18 december 1997, Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623; 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep, C-487/01 en C-7/02, EU:C:2004:263; 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121; 21 april 2005, HE, C-25/03, EU:C:2005:241; 8 mei 2008, Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, en 12 januari 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 en C-484/03, EU:C:2006:16). Daarom eist de rechtspraak van het Hof bestendig dat terugvorderingsmaatregelen en maatregelen ter bestrijding van belastingfraude en belastingontwijking van de lidstaten niet verder gaan strikt noodzakelijk is voor de verwezenlijking van deze doelstellingen met



inaanmerkingneming van het evenredigheidsbeginsel en het geschiktheidsbeginsel (arresten van 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548; 18 december 1997, Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, en 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, EU:C:2006:309).

In casu gaat het niet alleen om de schending van de beginselen van neutraliteit en transparantie van de belasting, maar ook om het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat rechtsregels (met name op belastinggebied) voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn en de toepassing ervan „voorzienbaar” voor hen die eraan onderworpen zijn, met name om te kunnen beschikken over de **[Or. 5]** middelen die noodzakelijk zijn om de daaruit voortvloeiende financiële lasten te vervullen (zie arresten van 17 juli 2008, ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, en 21 januari 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32).

III.6) Daarom dient het Hof van Justitie van de Europese Unie krachtens artikel 267 VWEU de volgende vraag te worden gesteld:

Is de nationale Italiaanse regeling van artikel 62 sexies, lid 3, en artikel 62 bis van decreto legge nr. 331/1993, [omgezet in wet] nr. 427 van 29 oktober 1993, in het licht van de inachtneming van de aftrekregels en de verplichting de btw bij afnemers in rekening te brengen en meer in het algemeen in verband met het beginsel van neutraliteit en doorberekening van de btw, verenigbaar met de artikelen 113 en 114 VWEU en met richtlijn 112/2006/EG, voor zover op grond van die nationale regeling de btw kan worden toegepast op een omzet als geheel genomen die inductief is vastgesteld? (omissis) [niet relevant]

IV) Met betrekking tot de betwisting van de onderwerping van de belastingplichtige aan de IRAP is het beroep gegrond.

(omissis) [kwestie van nationaal recht]

V) (omissis) [kwestie van nationaal recht]

(omissis) [kwestie van nationaal recht]

### Beslissing

De Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (omissis) [standaardformules met betrekking tot de procedure] legt het Hof van Justitie van de Europese Unie krachtens artikel 267 VWEU (oud artikel 234 VEG) de bovenstaande prejudiciële vraag voor (omissis) [niet relevant] en schorst de behandeling van de zaak (omissis) [niet relevant]

(omissis) [niet relevant] (omissis) [niet relevant]



(omissis) Reggio Calabria, 3 mei 2016