



Datum van inontvangstneming : 01/07/2016

Zaak C-273/16

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

13 mei 2016

Verwijzende rechter:

Corte suprema di cassazione (Italië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

9 december 2015

Verzoekster:

Agenzia delle Entrate

Verweerster:

Federal Express Europe Inc.- Filiale italiana

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

In de eerste plaats een verzoek om vernietiging van de beslissing van de Commissione Tributaria Regionale della Lombardia van 28 mei 2014 houdende bevestiging van de uitspraak van de Commissione Tributaria Provinciale di Milano van 27 maart 2013, waarbij het beroep van Federal Express Europe Inc.- Filiale italiana tegen de belastingaanslag van de Agenzia delle Entrate nr. TMB067E01157/2012 gegrond is verklaard; in de tweede plaats voorwaardelijk incidenteel beroep.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU over de uitlegging van de artikelen 144 en 86, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG (die overeenstemmen met de artikelen 14, leden 1 en 2, en 11, B, lid 3, van richtlijn 77/388/EEG).

Prejudiciële vraag

Kan artikel 144, juncto artikel 86, lid 1, lid, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 (die overeenstemmen met de artikelen 14, leden 1 en 2, en 11, B, lid 3, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977) aldus worden uitgelegd dat de enige voorwaarde die geldt opdat verbonden handelingen bestaande in diensten op het gebied van intern vervoer („inbound”) – van de luchthavens naar de plaats van bestemming op het grondgebied van de lidstaat, met het beding „franco plaats van bestemming” – niet aan btw zijn onderworpen, erin bestaat dat de waarde ervan in de maatstaf van heffing is begrepen, ongeacht of bij de invoer van de goederen daadwerkelijk belasting bij de douane wordt geheven? Is het dan ook onverenigbaar met bovenvermelde communautaire bepalingen wanneer de interne voorschriften van artikel 9, eerste alinea, punt 2, juncto artikel 69, lid 1, van decreet nr. 633 van de president van de Republiek van 26 oktober 1972, in de destijds in de tijd toepasselijke versie, aldus worden uitgelegd dat in alle gevallen, en dus ook in geval van niet aan btw onderworpen importen – zoals in het onderhavige geval, waarin het gaat om documenten en voorwerpen van geringe waarde – de nadere voorwaarde van daadwerkelijke onderwerping aan btw (en de effectieve betaling van de belasting bij de douane) bij de invoer van de goederen vervuld moet zijn, een en ander in voorkomend geval mede in aanmerking genomen dat de vervoersdiensten bijkomend zijn in verhouding tot de hoofddiensten (invoer) en dat vereenvoudiging de aan beide verrichtingen ten grondslag ratio is?

Ingeroepen voorschriften van Unierecht

Verordening nr. 918/83/EEG, artikel 27, zoals gewijzigd.

Richtlijn 77/388/EEG, artikel 11, B, lid 3, artikel 14, leden 1 en 2, artikel 28 quater, D.

Richtlijn 83/181/EEG, artikel 22, zoals gewijzigd.

Richtlijn 2006/79/EG, considerans, artikel 1 („1. Goederen die zijn vervat in kleine zendingen zonder commercieel karakter die door een particulier vanuit een derde land worden verzonden naar een andere particulier die zich in een lidstaat bevindt, zijn bij invoer vrijgesteld van omzetbelasting en accijnzen. 2. In de zin van lid 1 wordt verstaan onder ‚kleine zendingen zonder commercieel karakter’, zendingen die tegelijkertijd: a) een incidenteel karakter dragen; b) uitsluitend goederen bevatten, bestemd voor persoonlijk gebruik van de geadresseerde dan wel voor gebruik door de leden van zijn gezin, mits blijkens de aard en de hoeveelheid der goederen aan die zendingen geen commerciële overwegingen ten grondslag liggen; c) zijn samengesteld uit goederen waarvan de totale waarde niet meer bedraagt dan 45 EUR; d) door de afzender aan de geadresseerde worden gezonden zonder dat hiervoor enigerlei betaling plaatsvindt.”), artikelen 2 en 3.

Richtlijn 2006/112/EG (btw-richtlijn), artikel 86, lid 1 („In de maatstaf van heffing moeten de volgende elementen worden opgenomen, voorzover zij niet reeds daarin zijn begrepen: a) de buiten de lidstaat van invoer verschuldigde rechten, heffingen en andere belastingen, alsmede die welke ter zake van de invoer verschuldigd zijn, met uitzondering van de te heffen btw; b) de bijkomende kosten, zoals de kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, tot de eerste plaats van bestemming binnen het grondgebied van de lidstaat van invoer, alsmede de kosten die voortvloeien uit het vervoer naar een andere plaats van bestemming in de Gemeenschap, indien deze plaats bekend is op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt.”); artikelen 131 en 143, onder a) tot en met c), artikel 144 („De lidstaten verlenen vrijstelling voor de diensten die betrekking hebben op de invoer van goederen en waarvan de waarde overeenkomstig artikel 86, lid 1, onder b), in de maatstaf van heffing is opgenomen.”).

Richtlijn 2009/132/EG, artikelen 23 en 24.

Ingeroepen bepalingen van nationaal recht

Decreto del presidente della Repubblica, n. 633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (decreet nr. 633 van de President van de Republiek betreffende de invoering en de regeling van de btw) van 26 oktober 1972

Artikel 68 (importen die niet aan de belasting zijn onderworpen: in het bijzonder, a) leveringen naar het buitenland, b) importen van naar behoren gemerkte gratis monsters van geringe waarde, c) iedere andere definitieve invoer van goederen waarvan de levering van belasting is vrijgesteld en niet ingevolge artikel 72 belastbaar is), voor wat betreft de btw-regeling voor vervoersdiensten, artikel 7 (territorialiteit van de belasting), artikel 9, lid 1, punten 2 en 4 („Internationale of met de internationale handel verbonden, niet aan belasting onderworpen diensten zijn: [...] 2) transporten van goederen in het kader van uitvoer, doorvoer of tijdelijke invoer, alsook vervoer van goederen in het kader van invoer, waarvoor de tegenprestatie belastbaar is in de zin van artikel 69, lid 1; [...] 4) transportdiensten in verband met [...] vervoer van goederen in het kader van invoer, mits de tegenprestaties voor de vervoersdiensten aan de belasting zijn onderworpen volgens het eerste lid van artikel 69 [...]”) en artikel 69, lid 1 („De belasting wordt gemeten volgens de in artikel 16 vermelde tarieven op basis van de waarde van de ingevoerde goederen, die wordt bepaald overeenkomstig de douanerechtelijke voorschriften en wordt verhoogd met het bedrag van de verschuldigde douanerechten, met uitzondering van de btw, en met het bedrag van de kosten voor het verdere vervoer tot aan de plaats van bestemming op het grondgebied van de Gemeenschap, zoals die vermeld staat op de vervoersdocumenten waarmee de goederen dat grondgebied zijn binnengebracht [...]”).

Legge n. 479: Adeguamento alle direttive (CEE) n. 181/83 e (CEE) n. 183/83, del 28 marzo 1983, come modificate, rispettivamente, dalle direttive (CEE) n. 331/88, del 13 giugno 1988 e (CEE) n. 604/89, del 23 novembre 1989, concernenti franchigie fiscali applicabili a talune importazioni definitive di beni (wet nr. 479 tot aanpassing aan de richtlijnen 181/83/EEG en 183/83/EEG van 28 maart 1983, zoals gewijzigd bij de richtlijnen 331/88/EEG van 13 juni 1988 en 604/89/EEG van 23 november 1989, betreffende belastingvrijstellingen voor bepaalde definitieve importen van goederen) van 26 november 1992

Artikel 1, dat artikel 12 van decreet 723/65 vervangt als volgt:

„1. Onverminderd het bepaalde in verordening [nr. 918/83] en behoudens in internationale overeenkomsten vastgelegde verdergaande verminderingen, is de definitieve invoer van goederen die aan de in de verordening gestelde voorwaarden voor vrijstelling voldoen vrij van andere dan de in voormelde verordening genoemde heffingen aan de grens toegestaan.

2. Er is geen belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd over de invoer van goederen waarvoor de vrijstelling van die belasting dwingend is voorgeschreven in de richtlijnen van de Raad van de Europese Gemeenschappen tot harmonisatie van de voorschriften over de vrijstelling van omzetbelasting bij invoer in het grensoverschrijdende reizigersverkeer, over de belastingvrijstellingen bij invoer van goederen in kleine zendingen van niet-commerciële aard, en over de belastingvrijstellingen bij de definitieve invoer van persoonlijke objecten door particulieren uit een lidstaat, alsook in de richtlijnen van de Raad van de Europese Gemeenschappen houdende vaststelling van het toepassingsgebied van artikel 14, lid 1, onder d), van richtlijn 77/388 [...].”

Legge 29 luglio 2015, n. 115 (Legge europea 2014) Wet 115 (Europese wet 2014) van 29 juli 2015

Artikel 12, lid 1, waarbij artikel 9, lid 1, van decreet 633/72 wordt gewijzigd door invoeging van het volgende artikel 4 bis:

„Diensten in verband met kleine zendingen van niet-commerciële aard of zendingen van geringe waarde in de zin van de richtlijnen 2006/79 [...] en 2009/132 [...], mits de tegenprestaties voor de accessoire diensten in de maatstaf van heffing in de zin van artikel 69 van het onderhavige decreet zijn opgenomen en deze niet aan de belasting is onderworpen.”

Artikel 12, lid 2 (In de verordening met voorschriften over belastingvrijstellingen worden wijzigingen aangebracht [...] waarmee wordt vastgelegd dat in geval van toepassing van de vrijstelling op kleine zendingen van niet-commerciële aard en op zendingen van geringe waarde in de zin van de richtlijnen 2006/79 [...] en 2009/132 [...] ook de daarmee verband houdende diensten zijn vrijgesteld ongeacht het bedrag ervan.)

Door de nationale rechter aangehaalde rechtspraak van het Hof

Arrest van 2 juli 2009, C-7/08, Har Vaessen Douane Service BV

Arrest van 17 januari 2013, C-224/11, BGŽ Leasing sp. z o.o.

Arrest van 16 juli 2015, C-584/13, Mapfre warranty SpA

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Na een belastingcontrole door de Guardia di Finanza, die op 18 september 2008 is afgesloten, zijn ten laste van de onderneming FEDERAL EXPRESS EUROPE INC. (FedEx) - Filiale italiana (die behoort tot de multinationale groep van de FedEx Corporation) (hierna: „belastingplichtige”) vier belastingaanslagen vastgesteld voor door haar verrichte diensten in verband met inbound transport, die inhielden dat zij zendingen uit het internationale verkeer in ontvangst nam en voor levering aan de geadresseerde op Italiaans grondgebied zorgde.
- 2 Inzonderheid is in de belastingaanslag die in de onderhavige procedure wordt bestreden voor het jaar 2007 aanvullende btw voor een bedrag van 11 913 970, 00 EUR – met toepassing van een boete van EUR 5 167 719,01 – opgelegd wegens het „niet in rekening brengen van belastbare handelingen” en „aangifte van lagere belasting dan de verschuldigde belasting”, aangezien de belastingplichtige de tegenprestatie voor het vervoer naar de geadresseerde van documenten en goederen van geringe waarde (zogenoemde kleine zendingen, ten tijde van de feiten ter waarde van minder dan 22 EUR) niet aan btw had onderworpen, ofschoon voor de invoer van deze goederen geen belasting bij de douane was betaald omdat zij volgens wet 479/92 niet aan btw onderworpen waren (terwijl zij bovendien volgens artikel 27 van verordening nr. 918/83 niet aan invoerrechten waren onderworpen).

De belastingdienst legde de toepasselijke nationale voorschriften (artikelen 9, lid 1, punt 2, en 69, lid 1, van decreet 633/72) namelijk aldus uit dat zij (enkel) tot doel hadden, dubbele belasting te vermijden, en dat dus de kosten voor het vervoer van de ingevoerde goederen, ook al zijn die van geringe waarde, alleen dan niet aan belasting zijn onderworpen wanneer reeds bij invoer bij de douane btw is toegepast en betaald.

- 3 De belastingplichtige heeft de maatregel bestreden en in hoofdzaak betoogd dat de betrokken goederen uit een derde land in een EU-land zijn ingevoerd „franco plaats van bestemming”, waarbij de kosten voor binnenlands vervoer bij de douane in de maatstaf van heffing voor de invoer van de goederen zijn opgenomen, en dat dit laatste gelet op de artikelen 86 en 144 btw-richtlijn toereikend moet worden geacht opdat in het onderhavige geval samen met de ingevoerde goederen van geringe waarde ook de betrokken diensten in verband

met het vervoer van de grens tot aan de plaats van bestemming niet aan btw zijn onderworpen.

- 4 Bij uitspraak van del 27 maart 2013 heeft de Commissione Tributaria Provinciale di Milano het beroep van de belastingplichtige gegrond verklaard. Deze laatste had intussen de Europese Commissie verzocht om voor de btw-heffing op de tegenprestatie voor het vervoer van ingevoerde goederen van geringe waarde tegen de Italiaanse Republiek een niet-nakomingsprocedure in te leiden (zaak 2012/2088).
- 5 De uitspraak in eerste aanleg is op 28 mei 2014 bevestigd door de Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. De Agenzia delle Entrate heeft tegen deze laatste beslissing beroep ingesteld bij de Corte di Cassazione.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 6 Voor de Corte di Cassazione betoogt verzoekster inzonderheid dat richtlijn 2006/112 niet self-executing is en dus pas toepasselijk is per 1 januari 2008, en dat hoe dan ook de concrete feiten niet onder artikel 144 noch onder artikel 86 van die richtlijn vallen, omdat geen sprake is van internationaal vervoer (de invoer en het internationale vervoer zijn verzorgd door FedEx, terwijl de Italiaanse vestiging enkel het aansluitende binnenlandse vervoer heeft verricht) en evenmin van een verbonden of accessoire dienst (daar de dienst is verricht door een andere persoon dan de persoon die het internationale vervoer heeft verricht en ten behoeve van deze laatste, en niet ten behoeve van de uiteindelijke ontvanger).
- 7 De belastingplichtige betoogt dat deze uitlegging van het nationale recht indruist tegen de voorschriften van Unierecht, voert met een voorwaardelijk incidenteel beroep argumenten voor de onrechtmatigheid van de Italiaanse voorschriften aan en verzoekt om een antwoord van het Hof op de vraag betreffende de btw-regeling voor tegenprestaties voor vervoersdiensten binnenslands, van de luchthavens naar de plaatsen van bestemming, die betrekking hebben op importen van goederen van geringe waarde.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 8 Het Hof wordt aangezocht krachtens artikel 267 VWEU.
- 9 Na de ten tijde van de feiten geldende voorschriften van Unierecht en van nationaal recht te hebben uiteengezet, verwijst de verwijzende rechterlijke instantie naar de vaststellingen van de Commissie in het met redenen omkleed advies (de Commissie uit kritiek op het feit dat onder de Italiaanse wetgeving, anders dan volgens het Unierecht, met invoer verband houdende diensten slechts zijn vrijgesteld van btw indien de btw reeds bij de douane is betaald en dus niet ook wanneer de importen als zodanig niet belastbaar of vrijgesteld zijn), naar de

achtereenvolgende wetswijzigingen ter beëindiging van de niet-nakomingsprocedure 2012/2088 (meer bepaald de invoering in artikel 9 van decreet 633/72 van lid 4 bis bij wet 115/2015) en tot slot naar haar eigen recente rechtspraak in gedeeltelijk analoge gevallen, waaruit naar haar oordeel blijkt dat het standpunt van de belastingdienst niet kennelijk onjuist is. Enkel op basis van voormeld lid 4 bis van artikel 9 van decreet 633/72 is immers uitdrukkelijk verklaard dat diensten verband houdend met kleine zendingen van niet-commerciële aard en zendingen van geringe waarde in de zin van de richtlijnen van de Unie niet aan btw zijn onderworpen onder de enkele voorwaarde dat zij in de maatstaf van heffing zijn opgenomen ook al is daarop geen btw geheven. Het is dan ook niet duidelijk hoe het onderhavige geval moet worden opgelost omdat de nieuwe regelgeving daarop *ratione temporis* geen toepassing kan vinden.

- 10 De verwijzende rechterlijke instantie verzoekt het Hof bijgevolg na te gaan of artikel 9, lid 1, punt 2, juncto artikel 69, lid 1, van decreet 633/72 verenigbaar is met de rechtsorde van de Unie, voor zover daarin – opdat de tegenprestatie voor vervoersdiensten verband houdend met de internationale handel niet aan btw is onderworpen – een nadere voorwaarde stellen naast de artikelen 144 en 86 van de btw-richtlijn, te weten dat de kosten voor verder vervoer naar de plaats van bestemming niet alleen bij de douane in de maatstaf van heffing zijn opgenomen, maar ook concreet aan de belasting zijn onderworpen, zodat de vrijstelling van btw – ook al staat vast dat de kosten *accessoir* zijn in de zin van laatstelijk het arrest in zaak C-584/13 – is uitgesloten in alle gevallen waarin het gaat om vervoer van goederen die niet belastbaar zijn, zoals documenten en voorwerpen van geringe waarde.

Anders gezegd, voor de invoer van goederen die niet belastbaar zijn (of zijn vrijgesteld) voor de btw, staat vast dat er geen gevaar bestaat voor dubbele belasting. Onderzocht moet dus worden of voor de erop betrekking hebbende diensten in verband met binnenlands vervoer ingevolge het territorialiteitsbeginsel de gewone onderwerping aan btw weer gaat gelden of dat het feit dat die diensten *accessoir* zijn – in de veronderstelling dat dit het geval is – tot gevolg heeft dat de diensten – uiteindelijk eenvoudigheidshalve – niet aan btw zijn onderworpen op dezelfde gronden als de gronden waarop de invoer van de goederen waarop zij betrekking hebben zijn vrijgesteld.