



Datum van
inontvangstneming

:

28/08/2015

Zaak C-378/15

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

16 juli 2015

Verwijzende rechter:

Commissione Tributaria Regionale di Roma / Italia

Datum van de verwijzingsbeslissing:

6 mei 2015

Verzoekende partij:

Mercedes Benz Italia SpA (voorheen Daimlerchrysler Italia SpA)

Verwerende partij:

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

DE COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI ROMA

[omissis] [*procedure*]

geeft de navolgende

BESCHIKKING

ter zake van het beroep [omissis]

dat tegen vonnis nr. 396/60/13 van de Commissione Tributaria Provinciale di ROMA en

met AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ROMA 3 als tegenpartij

is ingesteld door verzoekster:

MERCEDES-BENZ ITALIA SPA

voorheen DAIMLERCHRYSLER ITALIA SPA

[omissis]

Bestreden beslissing:

NAHEFFINGSAANSLAG NR. RCE030201967/2009 IVA-ALTRO 2004

[omissis]

1. Procesverloop

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Roma 4 (de Italiaanse belastingdienst – Bureau Rome 4; thans Direzione Provinciale III di Roma; hierna: „Ufficio” of „Agenzia”) heeft de vennootschap Mercedes-Benz Italia SpA (hierna: „vennootschap” of „belastingplichtige”) naheffingsaanslag nr. RCE030201967 toegezonden, die voor het fiscale jaar 2004 was gevestigd en de btw betrof, waarbij voor 1 755 882 EUR btw werd nagevorderd, vermeerderd met boetes en rente. De gronden voor de belastingvordering, die zijn vermeld in de motivering van de aanslag, zijn in wezen gebaseerd op de overtuiging dat de vennootschap, door in de btw-aangifte voor 2004 voor een bedrag van 41 878 647 EUR handelingen te hebben vermeld die (krachtens artikel 10 van presidentieel besluit nr. 633/1972) waren vrijgesteld en verband hielden met opgelopen rente op financieringen die waren toegestaan aan vennootschappen waarover zij zeggenschap uitoefende, deze activiteiten ten onrechte had aangemerkt als handelingen die bijkomstig waren ten opzichte van belastbare handelingen, waardoor deze dus waren uitgesloten uit de bij de artikelen 19, lid 5, en 19 bis van presidentieel decreet nr. 633/1972 geregelde berekening van het mathematische pro rata. Ter ondersteuning van zijn standpunt merkt het Ufficio op dat het financieel beheer, op dezelfde voet als alle andere, een van de belangrijkste en strategische activiteiten van de vennootschap is, en geen louter bijkomstige activiteit.

1.1. De vennootschap heeft bij de Commissione Tributaria Provinciale di Roma beroep ingesteld tegen de naheffingsaanslag. De belastingplichtige heeft – voor zover hier relevant – aangevoerd dat de fiscale terugvorderingen onrechtmatig waren omdat de door het Ufficio gehanteerde pro ratamethode niet van toepassing was, aangezien uit het feit dat de (vrijgestelde) financieringshandelingen bijkomstig waren ten opzichte van de hoofdactiviteit van de vennootschap, voortvloeit dat die verrichtingen, op grond van een uitdrukkelijke wetsbepaling, irrelevant waren voor de berekening van het niet-aftrekbaar aandeel. Bovendien heeft de vennootschap gewezen op het versturende effect bij de btw-heffing waarvan de Agenzia profiteert, als gevolg van het feit dat zij ervoor heeft gekozen om het pro rata toe te passen op basis van een louter formeel criterium (de samenstelling van de omzet en de kwantificering van de vrijgestelde handelingen ten opzichte van die omzet), in plaats van een materieel criterium (de samenstelling van **[Or. 1]** de verwervingen, dat wil zeggen, met inaanmerkingneming van de omstandigheid dat de belasting verband houdt met de

aankoop van goederen en diensten waarmee in een later stadium belastbare handelingen worden verricht). Ter ondersteuning heeft de belastingplichtige twee deskundigenverklaringen onder ede bij het dossier gevoegd, waarin de goederen en diensten werden geanalyseerd die door de vennootschap werden verworven en gebruikt om vrijgestelde handelingen te verrichten. Op basis van dit onderzoek kwam de deskundige tot de slotsom dat de hierboven bedoelde uitgaven een zeer gering aandeel hadden (in casu, eerste onderzoek dat door middel van een streekproef werd uitgevoerd: minimaal aandeel gelijk aan 0,22 %, tweede onderzoek, door middel van de analytische kostenmethode, minimaal aandeel gelijk aan nul).

Het Ufficio is in rechte verschenen, en in zijn memorie van antwoord op verzoeksters beroep heeft het onder verwijzing naar de in de naheffingsaanslag geformuleerde gronden herhaald dat zijn optreden rechtmatig was. In het bijzonder wees de Agenzia erop dat uit de *„feitelijke [analyse] van de activiteit van het verstrekken van financiering”*, welke activiteit door de vennootschap wordt uitgeoefend, een reeks *„elementen”* blijkt, waaronder een aan deze activiteit *„toe te rekenen zeer hoge omzet”, „gelijk aan 71,64 %”* [van die omzet], hetgeen rechtvaardigt dat deze als een *„hoofdactiviteit”* wordt aangemerkt. [omissis]

De rechter in eerste aanleg heeft de argumenten van het Ufficio aanvaard en het beroep van de belastingplichtige afgewezen, waarbij hij verwees naar het arrest van de Corte di Cassazione (Italiaanse hof van cassatie) nr. 22243 van 21 oktober 2009, en, ten gronde, verklaarde dat: *„de daadwerkelijke activiteit van de onderneming wordt vastgesteld op basis van de omzet”*. Hieruit volgt dat *„vrijgestelde handelingen, wanneer de omvang ervan in verhouding tot de omzet marginaal is, kunnen worden beschouwd als handelingen die instrumenteel zijn voor of bijkomstig zijn aan de hoofdactiviteit van de onderneming. Wanneer daarentegen de waarde van de vrijgestelde activiteiten groot is, kunnen zij worden beschouwd als een op zichzelf staande activiteit, en zal het dus aan de belastingplichtige staan om het aftrekbare „pro rata” toe te passen op de totale waarde van de belasting over de belastbare handelingen”*. Dit heeft tot gevolg dat *„het door verzoekster aangevoerde argument om aan te tonen dat de financieringsactiviteit marginaal is, te weten het beperkte aandeel van de btw ten opzichte van de verwerving van goederen en diensten voor de verrichting van de vrijgestelde handelingen, niet slaagt”*, [Or. 3] gelet op het feit dat, volgens de rechter in eerste aanleg, *„de met die (...) financieringsactiviteit gerealiseerde omzet van 41 878 647 EUR 71,64 % van de totale omzet uitmaakt.”* (zie arrest van de Commissione Tributaria Provinciale di Roma nr. 396/60/13 van 3 oktober 2013).

1.2. De vennootschap heeft hoger beroep ingesteld tegen het vonnis van de Commissione Tributaria Provinciale di Roma. In het kader van deze tweede procedure heeft de belastingplichtige niet alleen de in eerste aanleg aangevoerde middelen herhaald, maar ook met klem gewezen op de verstoringen die volgens hem zouden voortvloeien uit door de Agenzia gegeven uitlegging van de

nationale normen. Zo heeft zij een becijferde weergave overgelegd van de omvang van het verstoringseffect dat het gevolg is van de beslissing van het Ufficio om het aftrekbare bedrag te herberekenen aan de hand van de methode van het mathematische pro rata. Ten slotte heeft de vennootschap gesteld dat indien in haar situatie de andere methode, te weten de methode van het fysieke pro rata zou worden toegepast, die is geregeld in artikel 19, lid 4, van presidentieel decreet nr. 633/1972 (waarin het volgende is bepaald: „*voor goederen en diensten die gedeeltelijk worden gebruikt voor handelingen die niet aan belasting zijn onderworpen, is geen aftrek mogelijk voor het aandeel dat aan een dergelijk gebruik kan worden toegerekend, waarbij het niet-aftrekbare bedrag wordt bepaald aan de hand van objectieve criteria die samenhangen met de aard van de gekochte goederen en diensten*”), het recht op aftrek veel minder zou worden beperkt, aangezien deze laatste methode, anders dan de methode van het mathematische pro rata, gebaseerd is op een fysieke en dus daadwerkelijke beoordeling van het aandeel van de verwerving van een goed dat of een dienst die bestemd is voor een belastbare activiteit.

Het Ufficio heeft in zijn verweer tegen het hoger beroep „*de in eerste aanleg aangevoerde argumenten herhaald*”, waarbij het in het bijzonder erop wees „*dat de financieringsactiviteit*” van de vennootschap „*niet kon worden aangemerkt als een bijkomstige activiteit*”, gelet op onder meer het feit dat „*de daadwerkelijke verrichting ervan (...) resulteert in een omzet (...) die overeenkomt met 71,64 % van de totale omzet*” [omissis]

2. Voorwerp van het geding en nationaal recht

[Or. 4]

2.1. De prejudiciële vraag die de verwijzende rechter voornemens is voor te leggen aan het Hof van Justitie betreft de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van de methode van het mathematische *pro rata*, die in de nationale rechtsorde is geregeld bij presidentieel decreet nr. 633/1972, met name in artikel 19, lid 5 (waarin het volgende is bepaald: „*Wat belastingplichtigen betreft die zowel activiteiten verrichten die handelingen meebrengen waarvoor recht op aftrek bestaat, als activiteiten die vrijgestelde handelingen meebrengen (...), wordt de belastingaftrek slechts toegestaan in verhouding tot de eerste categorie van handelingen en het betrokken bedrag wordt berekend door toepassing van het in artikel 19 bis bedoelde aftrekpercentage*”) en in artikel 19 bis (waarin het volgende is bepaald: „*het in artikel 19, punt 5 bedoelde aftrekpercentage wordt bepaald door de verhouding tussen het bedrag van de in het betrokken jaar verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, en hetzelfde bedrag vermeerderd met de in hetzelfde jaar verrichte vrijgestelde handelingen. Het aftrekpercentage wordt afgerond op de lagere of hogere eenheid naargelang het gedeelte na de komma lager dan wel hoger dan vijf tienden is*”). (...) „*Voor de berekening van het in lid 1 bedoelde aftrekpercentage wordt geen*

rekening gehouden met (...) de vrijgestelde handelingen die zijn vermeld in de punten 1 tot en met 9" van artikel „10" van presidentieel decreet nr. 633/1972, „wanneer zij geen deel uitmaken van de hoofdactiviteit van de belastingplichtige dan wel bijkomstig zijn aan belastbare handelingen, onverminderd de niet-aftrekbaarheid van de belasting over goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor het verrichten van die laatste handelingen”).

Middels die normen – waarmee de artikelen 173, 174 en 175 van richtlijn 2006/112/EG in nationaal recht zijn omgezet – heeft de Italiaanse wetgever bepaald dat wanneer de belastingplichtige tegelijkertijd belastbare en vrijgestelde activiteiten uitoefent, de aftrekbare belasting forfaitair wordt berekend, ongeacht de omvang van het daadwerkelijke gebruik van de goederen en diensten voor handelingen die in een later stadium worden belast of vrijgesteld. In dat geval wordt het recht op btw-aftrek bepaald op basis van een forfaitair percentage (het zogenoemde mathematische pro rata) dat niet alleen dient te worden toegepast op de btw over goederen en diensten die gemengd worden gebruikt, maar op de volledige belasting over de verwervingen. Op die regel bestaan evenwel een paar uitzonderingen, aangezien is bepaald dat bij de berekening van het pro rata bepaalde specifieke vrijgestelde handelingen (waaronder intragroepfinancieringen) irrelevant zijn, **[Or. 5]** wanneer zij geen deel uitmaken van de hoofdactiviteit van de belastingplichtige of zij bijkomstig zijn bij belastbare handelingen.

2.2. In het onderhavige geval beperkt het Ufficio het recht op aftrek van de btw die de vennootschap heeft betaald over de in 2004 verrichte verwervingen. Meer in het bijzonder heeft de Agenzia het aftrekbare bedrag verlaagd met het bedrag dat voortvloeit uit de toepassing van de methode van het mathematische pro rata op basis van het omzetcriterium, zonder dat zij het aandeel van de verwervingen in de door de belastingplichtige uitgeoefende (belaste en vrijgestelde) activiteiten heeft beoordeeld. Kort samengevat:

- is de vennootschap van mening dat de methode van het mathematische *pro rata* niet toepasselijk is, ten eerste aangezien de financieringsactiviteit uitgesloten is van de berekening van het percentage dat niet kan worden afgetrokken, gelet op het feit dat deze activiteit bijkomstig is ten opzichte van de hoofdactiviteit van de belastingplichtige, en ten tweede, wegens de versturende effecten, die in het voordeel van de belastingdienst werken en voortvloeien uit de toepassing van het criterium van het mathematische pro rata;
- stelt het Ufficio dat de financieringshandelingen niet bijkomstig van aard zijn en bijgevolg worden opgenomen in de berekening van het middels de mathematische methode berekende percentage van niet-aftrekbaarheid van de btw, ongeacht de bestemming van de verworven goederen of diensten in het kader van outputhandelingen, op basis van het aandeel van die handelingen in de totale omzet van de vennootschap.

2.3. In het licht van de door het Ufficio aangevoerde middelen, die zijn aanvaard door de rechter in eerste aanleg, heeft de vennootschap [omissis] verzocht om voorlegging van een prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie ingevolge artikel 267 VWEU, waarbij zij in het bijzonder benadrukt dat de oplossing van het onderhavige geschil afhangt van de uitlegging die wordt gegeven door de rechtspraak van het Hof van Justitie betreffende het gemeenschapsrecht (de artikelen 168, 173, 174 en 175 van richtlijn 2006/112/EG), die in nationaal recht zijn omgezet bij de artikelen 19, leden 4 en 5, en 19 bis van presidentieel besluit nr. 633/1972, die op het onderhavige geval van toepassing zijn.

3. Relevantie en motivering van de prejudiciële vragen

[Or. 6]

3.1. [omissis] [beschrijving van de inhoud van de „Aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures”]

3.2. Nu het Hof van Justitie zich nog niet heeft uitgesproken over de specifieke vraag van de verenigbaarheid van de litigieuze nationale regels, dient het te worden verzocht om verduidelijking, die in casu bijzondere nuttig is, en in elk geval van algemeen belang is voor de uniforme toepassing van het Unierecht, aangezien het gaat om een nieuwe uitleggingsvraag in een nieuw feitenkader.

4. Juridische beoordeling

4.1. Uit de relevante feiten van het geding, zoals hierboven samengevat, blijkt dat het geschil betrekking heeft op de beoordeling door het Hof van Justitie van de verenigbaarheid van de methode van het mathematische pro rata, die wordt geregeld door de Italiaanse wetgeving (de artikelen 19, lid 5, en 19 bis, van presidentieel decreet nr. 633/1972), met de **[Or. 7]** bepalingen van richtlijn 2006/112/EG (de artikelen 168, 173, 174 en 175) en de gemeenschapsbeginselen van evenredigheid, doeltreffendheid en neutraliteit.

Het Ufficio beperkt het recht op aftrek van de over de verwervingen betaalde btw immers middels het mechanisme van het mathematische pro rata, waarbij het ervan uitgaat dat die methode rechtmatig is vanuit het oogpunt van het nationale recht en bijgevolg van toepassing voor zover de door de vennootschap uitgeoefende financieringsactiviteit (i) niet bijkomstig is ten opzichte van haar hoofdactiviteit, en (ii) een groot aandeel uitmaakt van de omzet van de belastingplichtige.

Ter betwisting van die stelling voert de vennootschap aan dat voormelde bepalingen van gemeenschapsrecht rechtstreeks toepasselijk zijn, en betoogt dat het in eerste aanleg aanvaarde standpunt van het Ufficio resulteert in een ernstige,

in het voordeel van de belastingdienst werkende verstoring van de regeling van btw-aftrek van richtlijn 2006/112/EG.

Meer in het bijzonder merkt de belastingplichtige, wat het recht betreft, op dat de nationale wetgever, door de beperking van het recht van aftrek te aanvaarden – door de toepassing van een forfaitair bedrag dat is berekend volgens de methode van het mathematische pro rata, zonder enig onderscheid te maken tussen de verworven goederen en diensten naargelang het (exclusieve of gemengde) gebruik dat ervan wordt gemaakt in het kader van belaste of vrijgestelde outputhandelingen – de artikelen 173, 174 en 175 van richtlijn 2006/112/EG onjuist heeft omgezet, aangezien die communautaire voorschriften preciseren dat het toepassingsgebied van de pro ratamethode beperkt is tot uitsluitend die gevallen waarin er sprake is van een gemengd gebruik van de goederen en diensten, dat wil zeggen dat zij door een belastingplichtige worden gebruikt om tegelijkertijd handelingen te verrichten die ten dele belastbaar en ten dele vrijgesteld zijn.

Gelet op het voorgaande, twijfelt de vennootschap aan de rechtmatigheid van de beslissing van de nationale wetgever, zoals uitgelegd door de Italiaanse belastingadministratie, om het pro rata-mechanisme ook uit te breiden tot de btw die niet slaat op goederen die gemengd worden gebruikt, gelet op het feit dat, volgens **[Or. 8]** de belastingplichtige, in de communautaire aftrekregeling de toepassing van de pro ratamethode beperkt is tot de belasting die betrekking heeft op verwervingen die gemengd worden gebruikt.

4.2. Volgens de vennootschap is de door het Ufficio voorgestane uitlegging van de nationale voorschriften onverenigbaar met voormelde Unierechtelijke bepalingen en beginselen. Dienaangaande brengt de belastingplichtige een aantal uitspraken van het Hof van Justitie in herinnering, waarin soortgelijke, maar niet identieke vragen aan de orde waren als in de onderhavige zaak, en waarin de Europese rechters hebben geoordeeld dat om concreet uitvoering te geven aan de beginselen van neutraliteit, evenredigheid en doeltreffendheid, de lidstaten de voorkeur moeten geven aan de vaststelling van methodes voor de berekening van het *pro rata*, waarbij niet wordt uitgegaan van de omzet, en die objectief weergeven welk deel van de uitgaven voor de verwerving van goederen en diensten werkelijk toe te rekenen is aan verrichtingen waarvoor recht op aftrek bestaat, waarbij bovendien is gepreciseerd dat door middel van die methoden, die tot doel hebben ernstige verstoringen bij de toepassing van de btw te voorkomen, de lidstaten dienen te waarborgen dat het recht van aftrek kan worden uitgeoefend met betrekking tot het deel van de btw dat verband houdt met handelingen waarbij het recht in kwestie wordt verleend (arresten [van het Hof van Justitie] van 10 juli 2014, C-183/13, Banco Mais; 6 september 2012, C-496/11, Portugal Telecom; 16 februari 2012, C-25/11, Varzim Sol; 29 oktober 2009, C-174/08, NCC Construction Denmark; 13 maart 2008, C-47/06, Securenta. Zie in dat verband ook het verzoek om een prejudiciële beslissing van 9 juli 2014, C-332/14,

Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, waaromtrent nog geen uitspraak is gedaan).

5. De prejudiciële verwijzing in de zin van artikel 267 VWEU

Teneinde de uniforme toepassing van het gemeenschapsrecht te verzekeren, is het noodzakelijk de prejudiciële vraag voor te leggen aan het Hof van Justitie, teneinde na te gaan of de juiste uitlegging van de hierboven vermelde beginselen in de weg staat aan de door het Ufficio voorgestane uitlegging van het nationale recht, op basis van de vigerende nationale normen. Bovendien is de in de onderhavige procedure aan de orde zijnde uitleggingsvraag nuttig en relevant, zodat het noodzakelijk is dat het Hof van Justitie uitspraak doet over de verenigbaarheid van de nationale regeling met het Unierecht, teneinde vast te stellen of de [Or. 9] algemene beginselen van het gemeenschapsrecht in de weg staan aan de toepassing van de nationale regeling. Bovendien is de vraag kennelijk relevant voor de aanhangige procedure (zogenaamde „nuttige werking”), aangezien in casu, indien het Hof de voorgelegde uitleggingsvraag bevestigend zou beantwoorden, de fiscale vordering onrechtmatig zou worden verklaard, in het voordeel van de belastingplichtige vennootschap.

Gelet op een en ander is de Commissione Tributaria Regionale per il Lazio – Roma – Sezione 22, in het licht van bovenstaande overwegingen, van oordeel dat het noodzakelijk is dat het Hof van Justitie zich krachtens artikel 267 VWEU uitsprekt over de in het dictum geformuleerde prejudiciële vraag, teneinde het onderhavige geding te beslechten. De behandeling van de zaak wordt dan ook geschorst.

OM DEZE REDEDEN

verwijst

de Commissione Tributaria Regionale per il Lazio [omissis] [*procedure*]

krachtens artikel 267, lid 3, VWEU de volgende prejudiciële vraag naar het Hof van Justitie:

„Staan, met het oog op de uitoefening van het recht van aftrek, de nationale wetgeving (meer bepaald de artikelen 19, lid 5, en 19 bis, van presidentieel decreet nr. 633/1972) en de praktijk van de nationale belastingdienst, die vereisen dat wordt uitgegaan van de samenstelling van de omzet van de marktdeelnemer, mede ter vaststelling welke handelingen zogenoemd bijkomstig zijn, maar die niet voorzien in een berekeningsmethode die is gebaseerd op de samenstelling en daadwerkelijke bestemming van de verwervingen, en objectief weergeeft [Or. 10] welk aandeel van de uitgaven werkelijk toe te rekenen is aan elk van de – belaste of niet-belaste – activiteiten van de belastingplichtige, in de weg aan een uitlegging van de artikelen 168, 173, 174 en 175 van richtlijn 2006/112/EG

waarbij rekening wordt gehouden met de gemeenschapsrechtelijke beginselen van evenredigheid, doeltreffendheid en neutraliteit?”

[omissis]

[omissis] [*procedure*]

Gegeven te Rome op 6 mei 2015

[omissis] [*ondertekeningen*]