

RECHTSPRAAK

Toepassing btw-regels door verschillende btw-administraties dient niet te worden gecoördineerd

Enige tijd terug verduidelijkte het Hof van Justitie dat lidstaten niet verplicht zijn om in maatregelen te voorzien om zo de belastbaarheid van een dienst bij de dienstverrichter en de dienstafnemer door verschillende belastingdiensten op coherente wijze te beoordelen. De lidstaten zijn wel verplicht om de nodige maatregelen te nemen om de juiste btw-heffing te verzekeren (Hof van Justitie, zaak C-218/10 van 26 januari 2012, ADV Allround Vermittlungs AG vs. Finanzamt Hamburg-Bergedorf; zie www.monKEY.be).

Context

ADV Allround Vermittlungs AG ('ADV Allround') was een Duitse onderneming die in 2005 vrachtwagenchauffeurs ter beschikking stelde aan vervoersondernemingen in Duitsland evenals in andere landen waaronder Italië. Deze vrachtwagenchauffeurs werkten niet in loondienst van ADV Allround maar wel als zelfstandige. Zij brachten hun prestaties in rekening aan ADV Allround, die op haar beurt haar prestaties factureerde aan de vervoersondernemingen. Hierbij werd een toeslag aangerekend, gaande van 8 % voor langlopende opdrachten tot 20 % voor eenmalige opdrachten.

Op dat ogenblik (*i.e.* vóór de invoering van de 'VAT Package' in 2010) waren dienstprestaties in principe belastbaar op de plaats waar de dienstverrichter was gevestigd. Het ter beschikking stellen van personeel kwalificeerde als één van de vele uitzonderingen hierop en was, indien aangeboden aan buitenlandse afnemers, belastbaar in de lidstaat waar de afnemer was gevestigd. Oorspronkelijk rekende ADV Allround aan haar Italiaanse klanten dan ook geen btw aan. Zij ging er hierbij vanuit dat de betrokken dienst als een ter beschikkingstelling van personeel kwalificeerde.

Naar aanleiding van een controle in 2005 ging het Belastingkantoor Hamburg-Bergedorf hiermee niet akkoord. Zij ging ervan uit dat het ter beschikking stellen van personeel enkel het beschikbaar stellen van de eigen werknemers van de onderneming inhoudt. Volgens de toen geldende regels situeerden de diensten van ADV Allround zich bijgevolg daar waar ze haar bedrijf uitoefende, zijnde Duitsland (vroegere hoofdregel). Als gevolg hiervan begon ADV Allround ook haar Italiaanse klanten btw aan

te rekenen. Facturen die in het verleden zonder btw werden uitgereikt, werden gecorrigeerd.

Toen deze Italiaanse klanten echter hun Duitse btw trachtten te recupereren via een verzoek tot terugbetaling werd dit geweigerd. Het Duits Centraal Belastingbureau, verantwoordelijk voor de terugbetaling van btw, was het immers niet eens met het Belastingkantoor Hamburg-Bergedorf. Volgens haar was de Duitse btw niet verschuldigd.

Als gevolg hiervan weigerden de Italiaanse klanten aan ADV Allround nog langer de gefactureerde btw te betalen. ADV Allround kon hierdoor nog onmogelijk concurreren op de markt. Zij staakte haar activiteiten en is momenteel in liquidatie.

Het Finanzgericht Hamburg, waarbij de zaak aanhangig is, legde de zaak uiteindelijk voor aan het Europees Hof van Justitie. Hierbij werd vooreerst de vraag gesteld of het beschikbaar stellen van personeel ook de terbeschikkingstelling van zelfstandigen omvat, die niet in loondienst werkzaam zijn bij de dienstverrichter. Daarnaast werd de vraag gesteld of het nationale procedurerecht al dan niet in maatregelen moet voorzien zodat de belastbaarheid van en de belastingplicht voor één en dezelfde dienst bij de dienstverrichter en de afnemer op dezelfde wijze zouden worden beoordeeld, ook indien voor elk van hen een verschillende belastingdienst bevoegd is.

Uitspraak van het Hof

Eerste vraag

Vooreerst dient te worden beantwoord of de terbeschikkingstelling van personeel ook de terbeschikkingstelling van zelfstandigen omvat, die niet in loondienst werkzaam zijn bij de dienstverrichter. Dit was van belang om de plaats van de betreffende dienst te kunnen bepalen, aangezien er wat betreft het ter beschikking stellen van personeel in een uitzondering werd voorzien op de toenmalige hoofdregel. Alleen bij toepassing van de hoofdregel was mogelijks Duitse btw verschuldigd.

Wat betreft de beantwoording van deze vraag dient volgens het Hof, bij de uitlegging van een bepaling van het Unierecht, niet alleen rekening te worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en de doelstellingen die de regeling nastreeft. Het doel van de plaatsbepalingsregels bestaat erin bevoegdheidsconflicten tussen lidstaten te vermijden die tot dubbele belasting of tot het niet belasten van bepaalde handelingen kunnen leiden. In die zin strookt het volgens het Hof beter met de (oude) conflictregel inzake plaatsbepaling om onder de term “personeel” niet enkel loontrekkenden maar tevens zelfstandigen te verstaan. Aangezien volgens deze uit-

legging het (oude) fiscale aanknopingspunt voor de betrokken dienstverrichting tot één plaats leidde, kon worden vermeden dat de betrokken dienst dubbel of helemaal niet werd belast.

Tweede vraag

Zijn lidstaten ertoe verplicht om in hun intern procedurerecht in maatregelen te voorzien opdat de belastbaarheid van en belastingplicht voor een dienst bij de dienstverrichter en de dienstontvanger op coherente wijze worden beoordeeld, ook indien voor elk van hen een verschillende belastingdienst bevoegd is? De richtlijn voorziet alvast niet in een regeling ter zake. Bijgevolg dient het nationale recht de bevoegde administraties aan te wijzen en de procesregels vast te leggen voor rechtsvorderingen die ertoe strekken de rechten te beschermen die aan het Unierecht worden ontleend, mits het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel worden gewaarborgd. Het gelijkwaardigheidsbeginsel houdt in dat die regels niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor soortgelijke nationale vorderingen gelden. Het doeltreffendheidsbeginsel houdt in dat deze regels de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken. In dit verband herinnert het Hof eraan dat moet worden aangenomen dat het doeltreffendheidsbeginsel is aangetast wanneer blijkt dat het onmogelijk of uiterst moeilijk is om een aan de rechtsorde van de Unie ontleend recht uit te oefenen.

Volgens het Hof is dit *in casu* niet het geval. Zowel de dienstverrichter als de dienstontvanger beschikten over de mogelijkheid om niet enkel voor de administratieve autoriteiten maar ook voor de rechterlijke instanties die bevoegd zijn inzake btw, hun rechten te doen gelden volgens procedures die een correcte en eenvormige uitlegging en toepassing van de bepalingen van de richtlijn verzekeren. Dit gebeurt door de procedure van het prejudicieel verzoek om uitlegging of tot toetsing van de geldigheid van het Unierecht.

Belang van dit arrest

In de huidige context met de nieuwe plaatsbepalingsregels van diensten die van toepassing zijn vanaf 2010 heeft het antwoord op de eerste vraag grotendeels aan belang ingeboet. Met de invoering van de 'VAT Package' in 2010 vormt de plaats van de dienst voor diensten verricht ten behoeve van belastingplichtige afnemers de plaats waar deze laatste zijn gevestigd. Waar vroeger het ter beschikking stellen van personeel onder één van de uitzonderingen op de hoofdregel viel, is dit nu niet meer het geval waardoor in de huidige context de discussie hierover zonder voorwerp valt. Hierover bestaat aldus verder geen discussie meer. De vraag heeft als precedent enkel

nog haar belang wanneer de ontvanger van de dienst een buiten de EU gevestigde niet-belastingplichtige is (art. 21bis § 2 10°Btw-Wetboek). Dit laatste zal, wat betreft het ter beschikking stellen van personeel, zelden voorkomen.

Wat het antwoord op de tweede vraag betreft heeft het Hof in principe gelijk. Zowel de dienstverrichter als de dienstontvanger beschikken over de mogelijkheid zich niet alleen naar de administratieve autoriteiten maar ook naar de rechterlijke instanties te begeven. Op die manier kunnen ze hun rechten doen gelden volgens procedures waarvan niet wordt betwist dat ze in principe een correcte en uitvoerige uitlegging en toepassing van de bepalingen van de richtlijn verzekeren. Dit recht wordt uiteindelijk verzekerd door de procedure van het prejudicieel verzoek.

Hoewel in principe correct kan de vraag hier wel worden gesteld naar het realisme van dergelijke bepalingen. De zaak ADV Allround is daar een mooi praktijkvoorbeeld van. De beslissing van het Hof kwam alvast te laat om ADV Allround te redden. De economische realiteit kan niet wachten op de uitspraak van het Hof van Justitie. Op dat ogenblik was zij wegens een moordende concurrentie reeds enige tijd in falings. Voor ADV Allround zijn het vijgen na Pasen.

WIM DE PELSMAEKER
BAKER TILLY BELGIUM