



Datum van inontvangstneming : 12/10/2021

**Zaak C-459/21**

**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:**

26 juli 2021

**Verwijzende rechter:**

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (scheidsgerecht voor belastingzaken – centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage, Portugal)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

8 juli 2021

**Verzoekende partijen:**

The Navigator Company, S.A., met statutaire zetel in Setúbal

Navigator Pulp Figueira, S.A., met statutaire zetel in Figueira da Foz

**Verwerende partij:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanediens, Portugal)

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

In het hoofdgeding wordt verzocht de besluiten tot afwijzing van de bezwaren van de verzoekende partijen onrechtmatig te verklaren, de gedeeltelijke onrechtmatigheid vast te stellen van de door beide verzoekende partijen ingediende aangiften in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) voor de maandelijkse tijdvakken van januari tot en met december 2018, en de terugbetaling aan voornoemde partijen te gelasten van het bedrag dat zij naar eigen zeggen te veel hebben betaald, ten belope van 225 881,99 EUR, vermeerderd met de wettelijke vertragingsrente vanaf de datum van het respectieve maandelijkse btw-tijdvak tot de volledige terugbetaling.

## **Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

Onderhavig verzoek om een prejudiciële beslissing op grond van artikel 19, lid 3, onder b), VEU en artikel 267 VWEU betreft de beoordeling van de rechtmatigheid, gelet op het Unierechtelijke gelijkwaardigheidsbeginsel, van bepaalde in artikel 21 van de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (btw-wetboek; hierna: „CIVA”) vastgestelde beperkingen van en uitzonderingen op het recht op aftrek van btw, met name die welke verband houden met uitgaven voor voertuigen, uitgaven voor dieselbrandstof, uitgaven voor representatie en reis- en verblijfskosten.

## **Prejudiciële vraag**

Verzet het gelijkwaardigheidsbeginsel zich tegen een nationale btw-regeling zoals die welke is vastgelegd in artikel 21, lid 1, van de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (btw-wetboek; hierna: „CIVA”), die uit hoofde van de standstillbepaling is gehandhaafd en het recht op aftrek van uitgaven voor voertuigen, reis- en verblijfskosten en uitgaven voor representatie volledig of voor 50 % uitsluit, terwijl dergelijke bedragen in het kader van de vennootschapsbelasting (onder voorbehoud van een controle achteraf en onder bepaalde voorwaarden) volledig aftrekbaar zijn als kosten, of in het kader van de autonome belasting daadwerkelijk voor meer dan 50 % als kosten kunnen worden afgetrokken?

## **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

Unierechtelijk gelijkwaardigheidsbeginsel, artikelen 167 tot en met 192 van richtlijn 2006/112/EG.

## **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

Artikel 8, lid 4, van de Constituição da República Portuguesa (grondwet van de Portugese Republiek); artikel 21 CIVA; artikelen 23, 23 A, 87, 87 A en 88 van de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (wetboek vennootschapsbelasting; hierna: „CIRC”); artikel 124, lid 1, van de Código de Procedimento e de Processo Tributário (wetboek fiscaal procesrecht; hierna: „CPPT”); artikel 22, lid 1, van Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária (decreetwet nr. 10/2011 van 20 januari 2011 inzake de regeling van het stelsel van arbitrage op belastinggebied; hierna: „RJAT”); Lei Geral Tributária (LGT) — Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro (algemene belastingwet — decreetwet nr. 398/98 van 17 december 1998; hierna: „algemene belastingwet”).

### **Korte beschrijving van de feiten en het geding**

- 1 De vennootschap THE NAVIGATOR COMPANY, S. A. (hierna: „Navigator”) en de vennootschap NAVIGATOR PULP FIGUEIRA, S. A. — rechtsopvolger onder algemene titel van NAVIGATOR ADDED VALUE, S.A. (hierna: „Added Value”) — (hierna gezamenlijk: „verzoekende partijen”) hebben bij de belasting- en douanediens hun respectieve maandelijkse btw-aangiften voor de belastingtijdvakken tussen januari 2018 en december 2018 en hun individuele aangiften in de vennootschapsbelasting voor het boekjaar 2018 ingediend.
- 2 De verzoekende partijen hebben individuele overzichten overgelegd met een uitsplitsing van de uitgaven voor representatie, de uitgaven voor voertuigen, de verblijfskosten, de uitgaven en lasten voor bonussen, samen met de respectieve autonome belastingtarieven voor de vennootschapsbelasting voor het boekjaar 2018 en de bedragen van de autonome belastingen, ten belope van 578 235,72 EUR voor Navigator en 142 465,28 EUR voor Added Value.
- 3 Navigator heeft daarnaast een overzicht ingediend met een uitsplitsing van de kosten, lasten en belastingtarieven van de in het kader van de vennootschapsbelasting geheven autonome belasting voor het boekjaar 2018, op het gebied van de bijzondere belastingregeling voor groepen (RETGS), voor een totaalbedrag van 984 490,26 EUR.
- 4 Navigator en Added Value hebben bij de belasting- en douanediens bezwaren ingediend met betrekking tot de door hen ingediende btw-aangiften voor de maandelijkse tijdvakken van januari tot en met december 2018, die werden afgewezen.
- 5 Op 4 oktober 2020 hebben de verzoekende partijen op grond van de RJAT bij de verwijzende rechter een verzoek om arbitrage ingesteld, dat tot het hoofdgeding heeft geleid.
- 6 De verzoekende partijen in het hoofdgeding vragen om de besluiten tot afwijzing van hun bezwaren onrechtmatig te verklaren en om de door beide ondernemingen ingediende btw-aangiften over de maandelijkse tijdvakken van januari tot en met december 2018 gedeeltelijk onrechtmatig te verklaren.
- 7 Voorts verzoeken zij om teruggaaf van het bedrag dat zij naar eigen zeggen te veel hebben betaald, namelijk 225 881,99 EUR, vermeerderd met de wettelijke vertragingsrente vanaf de datum van het respectieve maandelijkse btw-tijdvak tot de volledige terugbetaling.

### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

- 8 De verzoekende partijen voeren aan dat de betwiste aangiften die zij hebben ingediend, een gebrek vertonen dat verband houdt met artikel 21 CIVA, dat in bepaalde gevallen voorziet in de „uitsluiting van het recht op aftrek” van btw.

- 9 Navigator en Added Value voeren in wezen het volgende aan.
- 10 Het recht op aftrek is het grondbeginsel van de btw. Dit beginsel geldt voor alle kosten: wat van belang is, is te bepalen hoe het in dit concrete geval toepassing vindt. De standstillbepaling maakt het mogelijk om abstracte, automatisch van toepassing zijnde uitsluitingen van het recht op aftrek te handhaven, maar het zijn de lidstaten die deze uitsluitingen opleggen. De nationale regelgeving moet het communautaire gelijkwaardigheidsbeginsel eerbiedigen, waarvan de toepassing onverlet blijft door de standstillbepaling. De communautaire btw wordt gediscrimineerd ten opzichte van de nationale vennootschapsbelasting, hetgeen niet strookt met het gelijkwaardigheidsbeginsel. De autonome belasting die in het kader van de vennootschapsbelasting wordt geheven over de in de onderhavige zaak aan de orde zijnde kosten en lasten vervangt de automatische uitsluitingen van aftrek van diezelfde kosten en lasten in het kader van de vennootschapsbelasting, zo niet zou de discriminerende behandeling, die het communautaire gelijkwaardigheidsbeginsel schendt, nog erger zijn. Om te vermijden dat deze kosten zouden worden bestemd voor activiteiten buiten de onderneming, heeft de nationale wetgever met betrekking tot deze kosten een minder gunstige fiscale behandeling ingevoerd en gehandhaafd voor het recht op aftrek in het kader van de btw (gemeenschapsrechtelijke regeling) dan voor het recht op aftrek in het kader van de vennootschapsbelasting (nationale regeling), aangezien aftrek van voornoemde inputs in de CIVA als algemene regel bij voorbaat automatisch volledig uitgesloten is, terwijl een dergelijke aftrek in de CIRC in beperktere mate of voor een beperkter aandeel is uitgesloten.
- 11 De verzoekende partijen wijzen op de volgende verschillen tussen de mogelijkheid tot aftrek van kosten in het kader van de vennootschapsbelasting, en de eventuele autonome belasting ervan, en de mogelijkheid tot aftrek van btw, wat betreft uitgaven voor voertuigen, uitgaven voor diesel, uitgaven voor representatie en reis- en verblijfskosten:
- a) uitgaven voor voertuigen met een aankoopprijs van minder dan 25 000 EUR en met een autonoom belastingtarief van 10 %:
    - i) aftrekbaar van de vennootschapsbelasting, maar onderworpen aan een autonoom belastingtarief van 10 %, wat betekent dat 47,62 % niet kan worden afgetrokken op de aangifte in de vennootschapsbelasting (tarief van 10 %/tarief van 21 %) [(zonder rekening te houden met een eventuele staatstoelage)];
    - ii) niet aftrekbaar op de btw-aangifte.
  - b) uitgaven voor voertuigen met een aankoopprijs van minder dan 25 000 EUR zonder autonome belasting:
    - i) aftrekbaar van de vennootschapsbelasting en niet onderworpen aan autonome belasting, wat neerkomt op volledige aftrekbaarheid op de aangifte in de vennootschapsbelasting;

- ii) niet aftrekbaar op de btw-aangifte.
  - c) uitgaven voor dieselbrandstof voor voertuigen met een aankoopprijs van minder dan 25 000 EUR en met een autonoom belastingtarief van 10 %:
    - i) aftrekbaar van de vennootschapsbelasting, maar onderworpen aan een autonoom belastingtarief van 10 %, wat betekent dat 47,62 % niet kan worden afgetrokken op de aangifte in de vennootschapsbelasting (tarief van 10 %/tarief van 21 %) (zonder rekening te houden met een eventuele staatstoeslag);
    - ii) voor 50 % niet aftrekbaar op de btw-aangifte.
  - d) uitgaven voor dieselbrandstof voor voertuigen met een aankoopprijs van minder dan 25 000 EUR zonder autonome belasting:
    - i) aftrekbaar van de vennootschapsbelasting en niet onderworpen aan autonome belasting, wat neerkomt op een aftrek van 100 % op de aangifte in de vennootschapsbelasting (volledige aftrekbaarheid op de aangifte in de vennootschapsbelasting);
    - ii) voor 50 % niet aftrekbaar op de btw-aangifte.
  - e) uitgaven voor representatie:
    - i) aftrekbaar van de vennootschapsbelasting, maar onderworpen aan een autonoom belastingtarief van 10 %, wat betekent dat 47,62 % niet kan worden afgetrokken op de aangifte in de vennootschapsbelasting (tarief van 10 %/tarief van 21 %) (zonder rekening te houden met een eventuele staatstoeslag);
    - ii) niet aftrekbaar op de btw-aangifte.
  - f) reis- en verblijfskosten en uitgaven zonder autonome belasting:
    - i) aftrekbaar van de vennootschapsbelasting en niet onderworpen aan autonome belasting, wat neerkomt op een aftrek van 100 % op de aangifte in de vennootschapsbelasting (volledige aftrekbaarheid op de aangifte van de vennootschapsbelasting);
    - ii) niet aftrekbaar op de btw-aangifte.
- 12 De autonome belastingheffing over deze categorieën van kosten in het kader van de vennootschapsbelasting en de aftrekbaarheid daarvan met het oog op de vaststelling van de belastbare winst, betekenen dat deze kosten slechts gedeeltelijk aftrekbaar zijn; de aftrekbaarheid van deze kosten sluit immers niet volledig uit dat er in het kader van de CIRC een autonome belasting over het bedrag ervan wordt geheven.

- 13 De verzoekende partijen voeren aan dat de onmogelijkheid om het recht op volledige of gedeeltelijke btw-af trek uit te oefenen voor uitgaven voor voertuigen, uitgaven voor representatie en reis- en verblijfskosten en de eventuele autonome belasting van dergelijke kosten in het kader van de CIRC in het nationale recht in hoofdzaak dezelfde rechtvaardiging hebben, te weten: de mogelijkheid dat die kosten, geheel of ten dele, niet voor bedrijfsdoeleinden worden gemaakt, maar om te voorzien in de persoonlijke behoeften van de medewerkers van de onderneming.
- 14 De verzoekende partijen stellen dat het gelijkwaardigheidsbeginsel van toepassing is. Dat beginsel, dat in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie is toegepast, schrijft voor dat op beide situaties dezelfde maatregel wordt toegepast, waardoor de nationale wetgever moet voorzien in „een gelijkwaardige beperking van het beginsel van het recht op aftrek in het kader van beide belastingen, te weten de btw (gemeenschapsrechtelijke situatie) en de vennootschapsbelasting (nationale situatie)”.
- 15 De belasting- en douanediens, de verwerende partij, voert in wezen de volgende argumenten aan ten aanzien van de vraag of het gelijkwaardigheidsbeginsel is geschonden.
- 16 De mogelijkheid om kosten en verliezen af te trekken is onderworpen aan vereisten en voorwaarden die door de wetgever zijn vastgelegd in de CIRC en die in wezen zijn gebaseerd op economisch-boekhoudkundige criteria — het gebruik van goederen en diensten — in verband met de verwezenlijking van algemene bedrijfsdoelstellingen. De functioneringsopzet van de btw berust op de aftrekmethode (belastingkrediet), die inhoudt dat het belastingtarief wordt toegepast op de waarde van de door de belastingplichtige verrichte handelingen gedurende een bepaald tijdvak, waarna het aldus vastgestelde bedrag wordt verminderd met de belasting die de belastingplichtige gedurende datzelfde tijdvak bij zijn aankopen heeft betaald. De aftrekgeregeling houdt verband met de aankoop van goederen en diensten, en niet met het verbruik ervan, en is, daar zij van invloed is op het daadwerkelijk aan de staat verschuldigde bedrag voor elk tijdvak, geharmoniseerd zodat er geen significante verschillen bestaan tussen de lidstaten van de Unie (artikelen 167 tot en met 192 van richtlijn 2006/112/EG). Gelet op die verschillen tussen het kader van de vennootschapsbelasting en dat van de btw lijken er geen redenen te zijn die pleiten voor een onderlinge afstemming van de regels inzake de aftrek van kosten of verliezen met het oog op de vaststelling van de belastbare winst, enerzijds, en de regels voor de aftrek van de betaalde btw met het oog op de vaststelling van de voor elk tijdvak verschuldigde btw, anderzijds, noch redenen om aan te nemen dat dit onderscheid een schending van het communautaire gelijkheidsbeginsel zou inhouden. De autonome belasting in het kader van de vennootschapsbelasting heeft als voornaamste doel fraude en belastingontwijking te bestrijden, door bepaald gedrag dat onrechtmatige belastingplanning in de hand werkt, te voorkomen. Het onderliggende probleem in artikel 21 CIVA is dat het in de meeste gevallen moeilijk is om precies te bepalen in welke mate de in dat artikel opgesomde

componenten verband houden met bedrijfsactiviteiten dan wel met particulier gebruik. Het betreft hier twee verschillende belastingen, waardoor de uitlegging van de btw-regels noodzakelijkerwijs verschilt van die van andere belastingen, zoals de vennootschapsbelasting die in de onderhavige zaak aan de orde is. Hoewel de doeleinden van beide belastingen met elkaar samenhangen, moet bij de analyse van vragen zoals deze noodzakelijkerwijs anders te werk worden gegaan, aangezien de vennootschapsbelasting, en meer in het bijzonder de autonome belasting, onder de grondwet van de Portugese Republiek of de algemene belastingwet valt, en de btw onder het Gemeenschapsrecht. In het kader van de vennootschapsbelasting is de aftrek van de in de onderhavige zaak aan de orde zijnde kosten toegestaan, en die aftrek omvat de niet-aftrekbare btw.

- 17 De belastingdienst stelt in verband met artikel 21 CIVA dat de autonome belasting waarin ten aanzien van voornoemde kosten is voorzien in de CIRC eveneens haar grondslag vindt in de moeilijkheid om precies te bepalen in hoeverre de in die bepaling opgesomde componenten verband houden met bedrijfsactiviteiten dan wel met particulier gebruik.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

- 18 Beide partijen hebben te kennen gegeven dat zij het dienstig achten het Hof van Justitie van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing te verzoeken.
- 19 De verzoekende partijen stellen dat, gelet op het gebrek aan specifieke rechtspraak van het Hof en aangezien het de Tribunal Arbitral niet duidelijk is wat het communautaire gelijkwaardigheidsbeginsel in de omstandigheden van de onderhavige zaak voorschrijft, de Tribunal Arbitral het Hof om een prejudiciële beslissing moet verzoeken over de vragen die hij dienstig acht naargelang van de specifieke twijfels, zoals bepaald in artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.
- 20 Zoals beide partijen erkennen, bestaat er geen specifieke rechtspraak van het Hof over deze kwestie, waardoor het gerechtvaardigd is te overwegen om een verzoek om een prejudiciële beslissing in te dienen, hetgeen beide partijen ook voorstellen.
- 21 Zoals herhaaldelijk verklaard in de rechtspraak en zoals logischerwijs volgt uit het verplichte karakter van de prejudiciële verwijzing zoals bedoeld in artikel 19, lid 3, onder b), VEU en artikel 267 VWEU (dat artikel 234 van het Verdrag van Rome, ex artikel 177, heeft vervangen), is de rechtspraak van het Hof bindend voor de nationale rechterlijke instanties wanneer zij betrekking heeft op vragen die verband houden met het recht van de Europese Unie.
- 22 De Tribunal Arbitral is van oordeel dat het antwoord op de voorgelegde vraag niet voor de hand ligt en dat een prejudiciële verwijzing bij gebreke van rechtspraak van het Hof derhalve gerechtvaardigd is.