



Datum van inontvangstneming : 18/12/2014

Zaak C-516/14**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

17 november 2014

Verwijzende rechter:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

3 november 2014

Verzoekende partij:

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA

Verwerende partij:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Scheidsrechterlijke zaak nr. 3/2014-T

SCHEIDSRECHTERLIJKE UITSPRAAK**I. FEITENRELAAS**

BARLIS 06 – INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS E TURÍSTICOS, SA, met [omissis] zetel te 1050-186 Lissabon, Avenida da República nr. 25, eerste verdieping (hierna: „verzoekster”), heeft krachtens de artikelen 2, lid 1, sub a, en 10, van het Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) [rechtsregeling inzake fiscale arbitrage], zoals voorzien in wetsdecreet nr. 10/2001 van 20 januari 2011, verzocht om de instelling van een scheidsgerecht.

Het verzoek om een scheidsrechterlijke uitspraak is ingediend naar aanleiding van de afwijzing van het willig beroep dat was ingesteld tegen de naheffingsaanslagen in de btw en de daarop betrekking hebbende vergoedende rente, voor een bedrag van in totaal 9 931,02 EUR, zoals in onderstaande tabel omgeslagen. Dat verzoek is gesteund op de onwettigheid, en strekt dus tot nietigverklaring, van de volgende belastingaanslagen:

NAHEFFINGSAANSLAGEN					
JAAR	TIJDVAK	NUMMER	AARD	UITERSTE BETAALDATUM	BEDRAG
2008	10 (oktober)	12129825	BTW	31.01.2013	4 410,66
2008	10 (oktober)	12129826	RENTE	30.01.2013	677,19
2008	12 (december)	12129827	BTW	30.01.2013	2 417,33
2008	12 (december)	12129828	RENTE	31.01.2013	354,72
2009	05 (mei)	12129829	BTW	31.01.2013	1 102,50
2009	05 (mei)	12129830	RENTE	31.01.2013	143,66
2010	06 (juni)	12129831	BTW	31.01.2013	759,00
2010	06 (juni)	12129832	RENTE	31.01.2013	65,96
TOTAAL					9 931,02

[Or. 2] Bovendien vordert verzoekster terugbetaling van de reeds betaalde bedragen, te vermeerderen met vergoedende rente, overeenkomstig artikel 43, lid 1, van de Lei Geral Tributária [algemeen belastingwetboek; hierna: „LGT”].

Verzoekster heeft ervoor gekozen geen arbiter aan te duiden. Overeenkomstig artikel 6, lid 1, RJAT heeft de Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem [tuchtraad van het centrum voor arbitrage] Alexandra Coelho Martins als enige arbiter aangeduid en het scheidsgerecht is op 4 maart 2014 ingesteld.

Ter onderbouwing van haar vordering voert verzoekster, zakelijk weergegeven, de volgende argumenten aan:

- (a) De door haar advocaten uitgereikte facturen waarvoor haar het recht op aftrek op formele gronden is geweigerd, bevatten alle noodzakelijke gegevens, onder meer de gebruikelijke benaming van de dienstverrichtingen met opgave van alle gegevens die noodzakelijk zijn voor de vaststelling van het toepasselijke tarief, zodat geen sprake is van enige niet-nakoming van artikel 36, lid 5, sub a, van de Código do IVA [Portugees btw-wetboek].
- (b) Het gebruik van een vaste omschrijving in deze facturen „juridische dienstverlening” is voldoende en conform de rechtspraak van het Tribunal

Central Administrativo Sul [centrale administratieve rechtbank Sul; „TCA Sul”) en het Supremo Tribunal Administrativo [hoogste administratieve rechter; „STA”]. De vaste omschrijving beantwoordt ook aan de inhoud van de verplichte vermeldingen waarin is voorzien in artikel 226, punt 6, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 (hierna: „btw-richtlijn”).

- (c) Mocht – ad cautelam – worden aangenomen dat twijfels bestaan, dan is het altijd mogelijk deze twijfels weg te nemen door inzage van de bij de facturen gevoegde documenten die verzoekster op het kantoor van de belastinginspectiedienst heeft overgelegd.
- (d) Aangezien uitsluitend het normale btw-tarief geldt voor de betrokken juridische diensten, bestaat er tot slot geen enkele reden om de dienstverrichtingen nader te detailleren.

[Or. 3] Verzoekster concludeert tot gegrondverklaring van haar vordering en dientengevolge tot vaststelling van de onwettigheid van de naheffingen in de btw en de vergoedende rente, evenals terugbetaling van het ten onrechte betaalde, te vermeerderen met de vergoedende rente.

[omissis]

De Autoridade Tributária e Aduaneira [Portugese belasting- en douaneadministratie] heeft als verweer aangevoerd:

- (i) De vier facturen waarvoor het recht op aftrek van de btw is geweigerd, voldoen niet aan de vereisten van artikel 36, lid 5, van de Código do IVA, aangezien:
 - a. de verwijzing zonder meer naar „juridische dienstverlening” niet volstaat om de verrichte handelingen te specificeren en te kwantificeren en in feite niets zegt;
 - b. twee facturen betreffen tijdvakken die elkaar ten dele overlappen, en
 - c. een derde factuur vermeldt niet op welke datum de dienst een aanvang heeft genomen.
- (ii) Volgens de rechtspraak van het STA gaat het om voorwaarden „ad substantiam” en het TCA Sul heeft geoordeeld dat een verwijzing zonder meer naar „dienstverrichting” niet voldoet aan de vereisten van artikel 36 van de Código do IVA, zodat deze facturen geen recht op aftrek kunnen doen ontstaan doordat zij niet in de wettelijke voorgeschreven vorm zijn opgesteld.

- (iii) Met de omstandigheid dat verzoekster tijdens de inspectie de facturen inhoudelijk heeft aangevuld, kan geen rekening worden gehouden omdat de facturen zelf, en niet de erbij gevoegde bijlagen, moeten voldoen aan de wezenlijke voorwaarden.
- (iv) De controle die de Autoridade Tributária e Aduaneira moet uitoefenen, betreft niet alleen het toepasselijke tarief, maar ook de beoordeling van de eigenlijke goederen en diensten in concreto. Daarom moet in de omschrijving van de diensten worden aangegeven hoeveel contracten zijn opgesteld, hoeveel bijeenkomsten zijn gehouden, hoe vaak contact is opgenomen en dus nauwkeurige details betreffende de daadwerkelijk verrichte diensten, onverminderd de geheimhoudingsplicht waartoe [advocaten] gehouden zijn.

[Or. 4]

- (v) De gegevens van de ereloonstaat bedoeld in artikel 5 van het Regulamento dos Laudos de Honorários dos Advogados [reglement nr. 40/2005 van 29 april 2005 van de Orde van advocaten betreffende het advocatenhonorarium] (gepubliceerd in de Diário da República, serie II, nr. 98 van 20 mei 2005) moeten in de factuur worden opgenomen, waarbij het essentieel is dat beide documenten samengaan of zo niet dat de factuur zelf alle gegevens van de ereloonstaat bevat, onverminderd het beroepsgeheim.
- (vi) De door verzoekster voorgestane uitlegging belet dat de Staat zijn toezicht uitoefent en de belastingheffing verzekert.
- (vii) Verzoekster heeft geen recht op vergoedende interesten omdat geen fout van de belastingdiensten is aangetoond.

Verweerder concludeert tot ongegrondverklaring van de vordering.

[omissis]

[Or. 5] II. PROCEDURE

Het scheidsgerecht is regelmatig ingesteld en is bevoegd ratione materiae, overeenkomstig artikel 2 RJAT.

De partijen bezitten rechtspersoonlijkheid en zijn rechtsbekwaam; zij hebben een procesbelang en zijn naar behoren vertegenwoordigd. [omissis]

[omissis]

III. PUNTEN WAAROVER MOET WORDEN BESLIST

In geding is de uitlegging van artikel 36, lid 5, sub b, van de Código do IVA, dat vereist dat de facturen de „*gebruikelijke benaming van de geleverde goederen of de verrichte diensten, met opgave van alle gegevens die noodzakelijk zijn voor de vaststelling van het toepasselijke tarief*” bevatten.

Concreet moet worden nagegaan of de facturen die verzoeksters advocaten hebben opgesteld, met de omschrijving „*juridische dienstverlening*”, voldoen aan de formele vereisten van voornoemd voorschrift, in het kader van een uitlegging die conform het bepaalde in artikel 226, punt 6, van de btw-richtlijn is, en dus of zij het recht op aftrek van de daarin opgenomen btw doen ontstaan, gelet op het bepaalde in artikel 19, lid 2, sub a, en lid 6, van de Código do IVA.

[Or. 6] IV. MOTIVERING

1. DE FEITEN

a) Vaststaande feiten

Voor de beslechting van het geding zijn de volgende feiten relevant:

A. Verzoekster, de vennootschap BARLIS 06 – INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS E TURÍSTICOS SA, is een belastingplichtige die sinds 13 november 2006 voor btw-doeleinden is geregistreerd onder de normale regeling, met maandelijkse belastbare tijdvakken, en is actief in de sector „Hotels met restaurant”, die overeenstemt met sector 55111 CAE [Classificação Portuguesa das Actividades Económicas (Portugese classificatie van economische activiteiten)].

B. Tussen 2008 en 2010 heeft verzoekster voor juridisch advies een beroep gedaan op een advocatenkantoor en zij heeft daarvoor vier facturen ontvangen, waarvoor zij het recht op aftrek van de daarin opgenomen btw heeft uitgeoefend [omissis].

C. De vier litigieuze facturen bevatten de volgende omschrijvingen:

- (a) factuur nr. 02170/2008 van 26 augustus 2008 – „*Juridische dienstverlening van 1 december 2007 tot op heden*”;
- (b) factuur nr. 322100478 van 17 december 2008 – „*Ereloon voor juridische dienstverlening van juni tot op heden*”;
- (c) factuur nr. 32101181 van 29 april 2009 – „*Ereloon voor juridische dienstverlening tot op heden*”;
- (d) factuur nr. 32104126 van 2 juni 2010 – „*Ereloon voor juridische dienstverlening van 1 november 2009 tot op heden*”

[omissis].

D. Nadat verzoekster om terugbetaling voor het tijdvak december 2011 had verzocht, zijn gedeeltelijke interne inspecties verricht voor de jaren 2008 en 2011. Daarbij is een btw-correctie voor **[Or. 7]** een bedrag van 8 689,49 EUR voorgesteld op grond dat de btw ten onrechte was afgetrokken voor de jaren 2008, 2009 en 2010, doordat de beschrijving van de hierboven vermelde vier facturen die verzoeksters advocaten hadden opgesteld, niet voldoende was [omissis].

E. Verzoekster heeft een kennisgeving ontvangen in verband met de uitoefening van haar recht om vooraf te worden gehoord, waarna zij bijlagen heeft overgelegd met een meer gedetailleerde opgave van de dienstverrichtingen waarop de vier facturen waarvoor de btw-afrek is betwist betrekking hebben [omissis].

F. Verzoekster heeft kennisgeving ontvangen van het eindinspectieverslag met de voorgestelde correctie, die als volgt is onderbouwd:

„Analyse:

Alle voorgestelde correcties, met het oog op het ontwerp van correcties, zijn gebaseerd op het gegeven dat de btw ten onrechte is afgetrokken overeenkomstig artikel 19, lid 2, sub a, en lid 6, van de Código do IVA, doordat de afrek is gebeurd op basis van documenten die zijn opgesteld zonder te voldoen aan de wettelijke vorm zoals voorgeschreven in artikel 36, lid 3, van dat wetboek, met name doordat de in lid 5, sub b, daarvan vereiste vermeldingen ontbreken. Aangezien, in het kader van het recht om vooraf te worden gehoord, de documenten op basis waarvan de btw is afgetrokken, niet zijn gewijzigd, handhaven wij ons voorstel om de oorspronkelijk voorgestelde correcties uit te voeren, voor een bedrag van 8 689,49 EUR (zijnde 6 827,99 EUR voor 2008 [omissis], 1 102,50 voor 2009 [omissis] en 759,00 EUR voor 2010).

[omissis]

*Aldus zijn wij van mening dat de facturen die niet voldoen aan alle wettelijke vereisten waarin is voorzien in artikel 36, lid 5, sub b, van de Código do IVA, met name doordat zij de concreet verrichte diensten niet specificeren en de hoeveelheden per eenheid en de totalen niet aangeven, niet kunnen worden beschouwd als zijnde „in de wettelijk voorgeschreven vorm” opgesteld, zodat voor deze facturen geen recht op afrek van de voorbelasting bestaat overeenkomstig **[Or. 8]** artikel 19, lid 2, van voormeld wetboek, ongeacht of het bewijs is geleverd dat de onderliggende handelingen zijn verricht.*

Dat vormgebrek kan niet worden verholpen door toevoeging van bijlagen waaruit de ontbrekende gegevens blijken, aangezien deze aanvullingen niet

kunnen worden aangemerkt als ‚een met een factuur gelijkgesteld document’. Met een factuur gelijkgestelde documenten, waarop de wet doelt, moeten, zoals men weet, zelf en op zich voldoen aan alle vereisten van artikel 36, lid 5, van de Código do IVA, hetgeen niet het geval is wanneer een bijlage wordt toegevoegd.

Ook zij opgemerkt dat het bezit van facturen waarin btw in rekening is gebracht, op zich geen recht op aftrek van de daarin opgenomen belasting doet ontstaan, aangezien daartoe moet zijn voldaan aan alle regels die uitoefening van dat recht mogelijk maken, overeenkomstig de definitie daarvan die is vastgelegd in artikel 19, lid 2, en aangevuld in artikel 36, lid 5, van de Código do IVA.

Teneinde de kwestie van het recht op aftrek en de vereisten waaraan facturen en met een factuur gelijkgestelde documenten moeten voldoen (waarvan sprake hierboven) te verduidelijken, heeft het kantoor van de adjunct-directeur-generaal van de btw-dienst op 6 december 1991 omzendbrief nr. 181044 gepubliceerd, waarin met name de inhoud van het toenmalige artikel 35 (thans artikel 36), lid 5, van de Código do IVA wordt toegelicht.”

G. Aan verzoekster zijn de naheffingsaanslagen in de btw en de daarop betrekking hebbende aanslagen tot betaling van vergoedende rente (hierboven vermeld in punt I van het feitenrelaas) voor in totaal 9 931,02 EUR, zijnde 8 689,49 EUR btw en 1 241,53 EUR vergoedende rente, betekend [omissis].

H. Op 31 mei 2013 heeft verzoekster willig beroep ingesteld omdat zij het niet eens was met de naheffingsaanslagen in de btw en vergoedende rente [omissis].

I. Verzoekster heeft de litigieuze naheffingsaanslagen betaald [omissis].

J. Bij besluit van 25 september 2013, dat op 2 oktober 2013 aan verzoekster is betekend, is het willig beroep verworpen [omissis]. **[Or. 9]**

K. Hierna volgt een gedeeltelijke weergave van de gronden voor verwerping van het willig beroep [omissis]:

„Het ontbreken van enige specificatie van de verrichte diensten op de facturen of de als factuur geldende documenten maakt het (overeenkomstig de ten tijde van de feiten toepasselijke wetgeving) onmogelijk te controleren of de in deze documenten in rekening gebrachte btw aftrekbaar is ingevolge de artikelen 19 en 20 van de Código do IVA.

De door verzoekster overgelegde betrokken facturen en de bijlagen zijn niet opgesteld in de wettelijke voorgeschreven vorm, dat wil zeggen dat geen enkel document vermeldt welke dienst is verricht met een opgave van alle gegevens die noodzakelijk zijn voor de vaststelling van het toepasselijke

tarief; de facturen of de als factuur geldende documenten moeten de aard en de omvang van de verrichte handelingen specificeren, waarbij een gewone vermelding „juridische dienstverlening” onaanvaardbaar is doordat niet is aangegeven of gespecificeerd om welke „juridische dienstverlening” het gaat.

Verzoekster beroept zich tot verweer op artikel 226, punt 6, van richtlijn 2006/112, dat een exhaustieve opsomming bevat van de vermeldingen die voor de toepassing van de btw op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen verplicht zijn, onder meer de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten.

Op de betrokken facturen is enkel vermeld dat de diensten juridische diensten zijn en deze omschrijving voldoet niet daadwerkelijk aan dat wettelijk voorschrift daar deze omschrijving vaag en onnauwkeurig is en noch de aard noch de hoeveelheden per eenheid of het totaal ervan in detail aangeeft.

[...]

Het is niet voldoende om op de factuur aan te geven dat deze betrekking heeft op juridische diensten; er moet worden gespecificeerd welke dienst daadwerkelijk is verricht, zelfs aan de hand van de gebruikelijke benaming zonder dat een nadere specificatie noodzakelijk is. Het is dus duidelijk dat een gewone aanduiding op de betrokken facturen als „juridische dienstverlening” kennelijk niet voldoet aan het wettelijke vereiste; aangezien het niet gaat om facturen die overeenkomstig de bepalingen van artikel 36, lid 5, [Or. 10] van de Código do IVA zijn opgesteld, kan overeenkomstig artikel 19, lid 2, van dit wetboek geen recht op aftrek ontstaan. [...]

L. Op 30 december 2013 heeft verzoekster bij het CAAD verzocht om de instelling van een scheidsgerecht met één arbiter. [omissis]

[omissis]

2. TEN GRONDE – SCHORSING VAN DE BEHANDELING VAN DE ZAAK EN PREJUDICIËLE VERWIJZING

In casu is in geding welke inhoud de omschrijving op de facturen moet hebben, gelet op de formele voorwaarden die zijn gesteld in de Código do IVA (zie artikel 36, lid 5, sub b) en bijgevolg de naleving van de voorwaarden voor het recht op aftrek, overeenkomstig artikel 19, lid 2, sub a, en lid 6, van datzelfde wetboek.

In concreto dient te worden uitgemaakt of de volgende omschrijving op de facturen die zijn uitgereikt door verzoeksters advocaten, aan deze vereisten

voldoet: „*Juridische dienstverlening van 1 december 2007 tot op heden*”; „*Ereloon voor juridische dienstverlening van juni tot op heden*”; „*Ereloon voor juridische dienstverlening tot op heden*”, en „*Ereloon voor juridische dienstverlening van 1 november 2009 tot op heden*” (zie punt C van het feitenrelaas).

[Or. 11] Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 (PB L 347, blz. 1) regelt in artikel 226 op dwingende wijze de inhoud van de facturen.

Inderdaad, artikel 226 van de btw-richtlijn bepaalt dat „*voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht zijn*” en in punt 6 wordt bepaald: „*de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten*”.

De vermelding, op de facturen, van „*de omvang en de aard van de verrichte diensten*” vormt dus een formele voorwaarde van Unierecht.

De betekenis en de strekking van artikel 36, lid 5, sub b, van de Código do IVA, waarbij de Unierechtelijke regeling betreffende de verplichte vermeldingen op de facturen is omgezet in de Código do IVA, en volgens hetwelk op deze facturen moeten zijn vermeld „*de hoeveelheid en de gebruikelijke benaming van de geleverde goederen of verrichte diensten, met opgave van alle gegevens die noodzakelijk zijn voor de vaststelling van het toepasselijke tarief*”, moeten bijgevolg conform het Unierecht worden uitgelegd.

Gelet op het voorgaande betwijfelt het Tribunal of de omschrijving op de facturen van verzoeksters advocaten voldoen aan de voorwaarde van de btw-richtlijn betreffende de vermelding van „*de omvang en de aard van de verrichte diensten*”, daar de nationale wetgeving en de Portugese belastingdiensten niets meer mogen vereisen daar de Unieregeling op dit gebied exhaustief en dwingend is.

In casu is de hamvraag in wezen of artikel 226, punt 6, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de omschrijving „*juridische dienstverlening vanaf een bepaalde datum tot op heden*” of enkel „*juridische dienstverlening tot op heden*” volstaat om te voldoen aan het vereiste van dat artikel dat de omvang en de aard van de verrichte diensten op de facturen zijn vermeld.

[Or. 12] De te beantwoorden vraag is relevant en is nog niet verduidelijkt, daar daaromtrent nog geen rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie bekend is.

Gelet op het Unierechtelijke beginsel van richtlijnconforme uitlegging lijkt het noodzakelijk het Hof van Justitie, krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, te verzoeken om een prejudiciële beslissing, waarbij deze verwijzing verplicht is daar tegen de beslissing van dit Tribunal geen rechtsmiddel meer mogelijk is, tenzij – hetgeen niet vaststaat –

tegenspraak bestaat met de uitspraak van het Tribunal Central Administrativo Sul of van het Supremo Tribunal Administrativo betreffende dezelfde fundamentele rechtsvraag.

Derhalve dient het Hof van Justitie te worden verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 226, punt 6, van [richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde] aldus worden uitgelegd dat het de Autoridade Tributária e Aduaneira [de Portugese belasting- en douaneadministratie] is toegestaan de vermelding op een factuur ‚juridische dienstverlening vanaf een bepaalde datum tot op heden’ of enkel ‚juridische dienstverlening tot op heden’ als onvoldoende te beschouwen, hoewel deze administratie op grond van het samenwerkingsbeginsel de aanvullende informatie kan verkrijgen die zij noodzakelijk acht teneinde het bestaan en de gedetailleerde kenmerken van de handelingen te bevestigen?”

V. BESLISSING

De behandeling van de zaak wordt geschorst tot de uitspraak van het Hof van Justitie [omissis].

[omissis]

[Or. 13] [omissis]

Lissabon, 3 november 2014

[omissis]

Alexandra Coelho Martins, arbiter