CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 18 februari 2016*

**Zaak C-516/14**

**Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA**
**tegen**
**Autoridade Tributária e Aduaneira**

[verzoek van het Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (scheidsgerecht voor belastingzaken, Portugal) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingwetgeving — Belasting over de toegevoegde waarde — Artikel 226, punten 6 en 7, van richtlijn 2006/112/EG — Vermelding op een factuur van de omvang en de aard van een verrichte dienst en van de datum waarop de dienst is verricht — Artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112/EG — Uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting — Verplicht bezit van een factuur die aan de vereisten van artikel 226 van richtlijn 2006/112/EG voldoet”

## I – Inleiding

1. Normaliter is de inhoud van een factuur geen reden tot vreugde. Dit ligt echter iets anders bij de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”). Hier geeft een factuur de ontvanger namelijk onder bepaalde omstandigheden het recht om de op de factuur vermelde btw van de fiscus terug te vragen (zogeheten aftrek van voorbelasting; hierna ook: „btw-aftrek” of „aftrek”).

2. Volgens de Unierechtelijke btw-regeling moet de factuur dan wel enkele basisgegevens vermelden. In de aan het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing ten grondslag liggende zaak zijn die vermeldingen door de Portugese belastingdienst ontoereikend geacht. Met name de niet nader gespecificeerde omschrijving van de gefactureerde diensten als „juridische dienstverlening” zou niet voldoen aan de eisen die de btw-regeling aan de inhoud van facturen stelt. Aftrek van voorbelasting is echter slechts mogelijk wanneer de ondernemer beschikt over een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur.

3. Tegen deze achtergrond zal het Hof op twee punten opheldering moeten verschaffen. Niet alleen zal het met name antwoord moet geven op de nieuwe vraag hoe gedetailleerd de omschrijving van een dienst in een factuur dient te zijn. Het zal zich bovendien wederom moeten uitspreken over de gevolgen van een gebrekkige factuur voor het recht op btw-aftrek, teneinde zijn rechtspraak op dit punt te vervolledigen.

* Oorspronkelijke taal: Duits.

## II – Toepasselijke bepalingen

### A – *Unierecht*

4. De btw-heffing in de Unie is geregeld in richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde** (hierna: „btw-richtlijn"). Deze richtlijn is de opvolger van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag*** (hierna: „Zesde richtlijn"). Voor zover de bepalingen van deze twee richtlijnen met elkaar overeenstemmen, moet in dit geval ook de rechtspraak van het Hof over de Zesde richtlijn in aanmerking worden genomen.

5. Artikel 168 van de btw-richtlijn**** bepaalt met betrekking tot het recht op btw-aftrek onder meer:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de [btw] die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]"

6. In het hoofdstuk „Wijze van uitoefening van het recht op aftrek" bepaalt artikel 178 van de btw-richtlijn, in zijn in het hoofdgeding toepasselijke oorspronkelijke versie*****:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) voor de in artikel 168, punt a, bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;

[...]"

** PB L 347, blz. 1.

*** PB L 145, blz. 1.

**** De overeenkomstige bepaling van de Zesde richtlijn is artikel 17, lid 2, onder a), in de versie van artikel 28 septies, punt 1, zoals gewijzigd bij artikel 1, punt 10, van richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde – werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18).

***** Artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn is inmiddels gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat de factureringsregels betreft (PB L 189, blz. 1). De oorspronkelijke versie van deze bepaling komt overeen met artikel 18, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn, in de versie van artikel 28 septies, punt 2, zoals ingevoegd bij artikel 1, punt 22, van richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1).

7. Artikel 226 van de btw-richtlijn, waaraan onder meer wordt gerefereerd, heeft betrekking op de inhoud van facturen en bepaalt:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor [btw]-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

[...]

6. de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;

7. de datum waarop de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is of de datum waarop de in artikel 220, punten 4) en 5), bedoelde vooruitbetaling is gedaan, voor zover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur;

[...]"

8. De aangehaalde bepalingen van artikel 226 van de btw-richtlijn komen grotendeels overeen met artikel 22, lid 3, onder b), zesde en zevende streepje, van de Zesde richtlijn, in de versie van artikel 28 nonies******, zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/115/EG*******. Daarom zal met name de ontstaansgeschiedenis van deze bepaling van de Zesde richtlijn in de onderhavige procedure ook in aanmerking moeten worden genomen.

9. Overweging 46 van de btw-richtlijn is de enige overweging die gaat over facturering. Daarin staat te lezen:

(46) „Elektronische facturering moet zodanig zijn opgezet dat de belastingdiensten hun controlerende taak kunnen verrichten. Voor een goede werking van de interne markt dient een geharmoniseerde lijst te worden vastgesteld van verplichte vermeldingen die een factuur moet bevatten, alsmede een aantal gemeenschappelijke voorwaarden voor elektronische facturering, elektronische bewaring van facturen, eigenhandige facturering en uitbesteding van factureringswerkzaamheden."

B – *Nationaal recht*

10. Artikel 36, lid 5, onder b), van de Portugese Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (btw-wetboek; hierna: „CIVA") bepaalt dat facturen „de gebruikelijke omschrijving van de [...] verrichte diensten, met vermelding van alle ter bepaling van het toepasselijke btw-tarief noodzakelijke gegevens" moeten bevatten.

11. Alleen facturen die aan onder meer deze in artikel 36, lid 5, onder b), CIVA geformuleerde vereisten voldoen, geven overeenkomstig artikel 19, leden 2, onder a), en 6, CIVA recht op aftrek van de op de factuur vermelde btw.

****** Artikel 28 nonies van de Zesde richtlijn werd ingevoegd bij artikel 1, punt 22, van richtlijn 91/680 (aangehaald in voetnoot 5).

******* Artikel 28 nonies van de Zesde richtlijn werd gewijzigd bij artikel 2 van richtlijn 2001/115/EG van de Raad van 20 december 2001 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG met het oog op de vereenvoudiging, modernisering en harmonisering van de ter zake van de facturering geldende voorwaarden op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB L 15, blz. 24).

12. De Portugese Republiek heeft tijdens de procedure voor het Hof bovendien te kennen gegeven dat er ten tijde van de feiten van het hoofdgeding naar Portugees recht een verlaagd btw-tarief gold voor bepaalde door advocaten verrichte diensten. Dit gold bijvoorbeeld voor juridische dienstverlening ten behoeve van gepensioneerden en werklozen, alsook in het algemeen voor procedures betreffende de staat van personen. Deze regeling, die niet is voorzien in de voor de gehele Unie geldende bepalingen van de btw-richtlijn inzake verlaagde tarieven, zou in Portugal worden toegepast op grond van de in artikel 113 van de btw-richtlijn opgenomen standstill-bepaling.

## III – Hoofdgeding

13. Verzoekster in het hoofdgeding, de vennootschap Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, is actief in het hotelwezen.

14. In de periode van 2008 tot en met 2010 heeft zij gebruikgemaakt van de diensten van een advocatenkantoor. Dat advocatenkantoor heeft daarvoor vier facturen uitgereikt, waarin de verrichte diensten als volgt werden omschreven:

— „Juridische dienstverlening vanaf 1 december 2007 tot op heden” (factuur d.d. 26 augustus 2008);

— „Honoraria voor juridische dienstverlening vanaf juni tot op heden” (factuur d.d. 17 december 2008);

— „Honoraria voor juridische dienstverlening tot op heden” (factuur d.d. 29 april 2009), en

— „Honoraria voor juridische dienstverlening vanaf 1 november 2009 tot op heden” (factuur d.d. 2 juni 2010).

15. De in die facturen gespecificeerde btw – in totaal 8 689,49 EUR – heeft verzoekster in het hoofdgeding als voorbelasting in aftrek gebracht.

16. Na een belastingcontrole heeft de Portugese belastingdienst die aftrek echter geweigerd met het argument dat de omschrijving van de geleverde diensten in de facturen niet voldeed aan de vereisten van artikel 36, lid 5, onder b), CIVA. Daarop heeft verzoekster in het hoofdgeding aanvullende stukken overgelegd, waarin de betrokken diensten uitvoeriger werden omschreven. De Portugese belastingdienst weigerde de aftrek echter wederom omdat in zijn ogen de facturen nog steeds niet aan de wettelijke vereisten voldeden.

## IV – Procedure voor het Hof

17. Het Tribunal Arbitral Tributário (scheidsgerecht voor belastingzaken), waar het geding thans aanhangig is, acht de uitlegging van de btw-richtlijn beslissend voor de beslechting van het geding en heeft het Hof derhalve op 17 november 2014 overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 226, punt 6, van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat het de Autoridade Tributária e Aduaneira [de Portugese belasting- en douanedienst] is toegestaan om de vermelding op een factuur ‚juridische dienstverlening vanaf een bepaalde datum tot op heden’ of enkel ‚juridische dienstverlening tot op heden’ als ontoereikend te beschouwen, ook al kan deze dienst op grond van het samenwerkingsbeginsel de aanvullende informatie verkrijgen die hij noodzakelijk acht om het bestaan en de gedetailleerde kenmerken van de betrokken prestaties te bevestigen?”

18. Met betrekking tot deze vraag zijn bij het Hof schriftelijke opmerkingen ingediend door verzoekster in het hoofdgeding, de Portugese Republiek en de Europese Commissie. Ter terechtzitting van 14 januari 2016 hebben de Bondsrepubliek Duitsland, de Portugese Republiek en de Commissie pleidooi gehouden.

## V – Juridische beoordeling

19. Tegen de achtergrond van het hoofdgeding wenst de verwijzende rechter******** uiteindelijk twee verschillende vragen beantwoord te zien.

20. Ten eerste moet worden opgehelderd of facturen als de onderhavige voldoen aan de eisen die artikel 226 van de btw-richtlijn aan de inhoud van een factuur stelt (zie hierna onder A). Ten tweede moet worden uitgemaakt welke gevolgen een onvolledige factuur voor het recht op aftrek van voorbelasting heeft (zie hierna onder B).

### A – *Inhoud van de factuur*

21. De eerste vraag is derhalve of facturen als die waarom het in het hoofdgeding gaat, voldoen aan de door artikel 226 van de btw-richtlijn aan de inhoud van een factuur gestelde eisen.

22. De verplichte inhoud van een factuur wordt in het onderhavige geval bindend en uitputtend geregeld door artikel 226 van de btw-richtlijn. Deze bepaling is namelijk van toepassing op overeenkomstig de artikelen 220 en 221 van dezelfde richtlijn uitgereikte facturen. De onderhavige facturen moesten worden uitgereikt ingevolge artikel 220, punt 1, aangezien er diensten waren verricht voor een belastingplichtige. Het Portugese recht mag echter aan de inhoud van een factuur geen eisen stellen die verder gaan dan die van artikel 226 van de btw-richtlijn. Dit volgt ten eerste uit artikel 226 zelf, waarin staat dat „alleen" de daar opgesomde vermeldingen op een factuur verplicht zijn, en ten tweede uit artikel 273, tweede alinea, van de btw-richtlijn, dat de lidstaten verbiedt om met het oog op de btw-inning nog andere factureringsverplichtingen op te leggen dan die waarin deze richtlijn al voorziet.

23. Zoals de Portugese Republiek terecht heeft gesteld, kan in casu niet worden volstaan met een uitlegging van punt 6 van artikel 226 van de btw-richtlijn, waarop de prejudiciële vraag zich toespitst. Om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te kunnen verschaffen in het licht van de eisen die het Unierecht********* aan de inhoud van een factuur stelt, moet ook punt 7 van dat artikel in de beoordeling worden meegenomen.

24. Volgens die twee bepalingen moeten op de facturen zowel „de omvang en de aard van de verrichte diensten" (punt 6) als „de datum waarop [...] de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is" (punt 7) worden vermeld.

#### 1. Omvang en aard van de dienst

25. Gelet op punt 6 van artikel 226 van de btw-richtlijn rijst de vraag of de in de onderhavige facturen gegeven omschrijvingen, dat wil zeggen de formulering „juridische dienstverlening" in een bepaald tijdvak of tot een bepaalde datum, de „aard" (zie hierna onder a) en de „omvang" (zie hierna onder b) van de verrichte diensten afdoende specificeren.

******** Volgens het arrest Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punten 22-34) is het Tribunal Arbitral Tributário een rechterlijke instantie in de zin van artikel 267 VWEU.

********* Zie onder meer arresten Viessmann (C-280/91, EU:C:1993:103, punt 17), Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve e.a. (C-225/13, EU:C:2014:245, punt 30) en Abcur (C-544/13 en C-545/13, EU:C:2015:481, punt 33).

a) Aard van de dienst

26. Het Hof heeft zich tot dusver in één zaak beziggehouden met de eisen die artikel 226, punt 6, van de btw-richtlijn stelt aan de omschrijving van de „aard" van een prestatie, in dat geval een goederenlevering. Net zoals bij diensten verlangt artikel 226, punt 6, namelijk ook bij goederen dat de „aard" ervan wordt vermeld. Volgens het Hof houdt dit echter niet de verplichting in om de oormerken van geleverde dieren op een factuur te vermelden**********, waardoor elk afzonderlijk geleverd goed aan de hand van de vermeldingen op de factuur onomstotelijk zou kunnen worden geïdentificeerd.

27. Daaruit valt om te beginnen af te leiden dat de door artikel 226, punt 6, van de btw-richtlijn voorgeschreven vermeldingen niet alle beschikbare informatie over een geleverd goed of een verrichte dienst hoeven te bevatten. Dit volgt reeds uit de bewoordingen van de bepaling, die slechts spreekt van de „aard" van een goed of dienst, maar geen exacte omschrijving van het goed of de dienst verlangt.

28. Hoewel een factuur dus niet alle informatie hoeft te vermelden die over de verrichte dienst beschikbaar is, rijst de vraag hoeveel informatie er dan moet worden verstrekt om de „aard" van een dienst afdoende te omschrijven. Is met andere woorden – om bij de onderhavige zaak te blijven – de algemene aanduiding „juridische dienstverlening" in dit verband al toereikend, of moet er nog nader onderscheid worden gemaakt tussen verschillende soorten juridische diensten?

29. Het antwoord op deze vraag kan noch uit de bewoordingen noch uit de opzet van artikel 226, punt 6 van de btw-richtlijn worden afgeleid. Daarom moet te rade worden gegaan met het doel van de betrokken vermelding op de factuur.

30. Het doel van een bepaalde vermelding op een factuur hangt op zijn beurt samen met de functie van de factuur binnen het btw-stelsel. Zoals uit overweging 46 van de btw-richtlijn valt op te maken, moet de facturering de belastingdiensten van de lidstaten in staat stellen hun controlerende taak te verrichten. Daartoe moeten de belastingplichtigen volgens artikel 224 van de btw-richtlijn alle door hen ontvangen facturen bewaren, alsook kopieën van alle facturen die zij zelf hebben uitgereikt.

31. Het doel van een bepaalde vermelding op een factuur hangt dus rechtstreeks samen met de vraag wat de belastingdiensten aan de hand van een factuur moeten kunnen controleren.

i) Controle of de juiste belasting is betaald

32. Een factuur is om te beginnen bedoeld om te kunnen controleren of de opsteller van de factuur de belasting heeft voldaan.

33. Dit volgt uit artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn. Deze bepaling stelt de uitoefening van het recht op btw-aftrek door de afnemer van een prestatie afhankelijk van het bezit van een factuur. Volgens de rechtspraak is dit vereiste bedoeld om de btw-inning en het toezicht daarop te verzekeren.********** Ingevolge deze regeling wordt btw-aftrek namelijk slechts toegekend wanneer de belastingdienst met de factuur tegelijkertijd toegang kan krijgen tot een document dat wegens de verplichte vermeldingen van artikel 226 van de btw-richtlijn de noodzakelijke informatie bevat om ook de corresponderende betaling van de btw door de opsteller van de factuur te waarborgen. Dit wordt

********** Arrest Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punten 52 en 53).

********** Zie arrest Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 37).

ook bevestigd door artikel 203 van de btw-richtlijn, waaruit blijkt dat de opsteller van een factuur de daarop vermelde belasting verschuldigd is, ongeacht of er überhaupt een belastbaar feit heeft plaatsgevonden en, met name, of er überhaupt een prestatie is verricht.********** Hierdoor hoeft de belastingdienst in een dergelijk geval dat bewijs niet te leveren.

34. De factuur vormt voor de fiscus dus een soort waarborg, in zoverre zij de btw-aftrek en de betaling van de btw in zekere zin aan elkaar koppelt.********** De factuur, waarvan het bezit een noodzakelijke voorwaarde is om het recht op aftrek te kunnen uitoefenen, geeft de fiscus namelijk in elk geval de mogelijkheid om te controleren of de opsteller het met de in aftrek gebrachte voorbelasting corresponderende btw-bedrag heeft voldaan.

35. Om deze waarborgfunctie te kunnen vervullen, hoeft de factuur echter slechts bepaalde gegevens te vermelden, met name de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige die de prestatie heeft verricht (punt 5 van artikel 226 van de btw-richtlijn), aangevuld door diens btw-identificatienummer (punt 3). Voor de loutere controle of de opsteller van de factuur de daarop vermelde btw heeft afgedragen, is het daarentegen niet noodzakelijk dat in de factuur de „aard" van de prestatie wordt gespecificeerd. Als gezegd is de opsteller van een factuur volgens artikel 203 van de btw-richtlijn immers hoe dan ook de op die factuur vermelde en door de ontvanger als voorbelasting in aftrek gebrachte btw verschuldigd, ongeacht of er daadwerkelijk een prestatie is verricht.

36. Uit het feit dat een factuur volgens artikel 226 van de btw-richtlijn ook bepaalde gegevens moet vermelden die niet noodzakelijk zijn voor de loutere controle of de btw is afgedragen, blijkt dus duidelijk dat dit niet de enige functie van de factuur kan zijn. Tot die verplichte gegevens behoren niet alleen de aard van de geleverde goederen of verrichte diensten (punt 6), maar met name ook de datum van de prestatie (punt 7), de maatstaf van heffing (punt 8), het toegepaste btw-tarief (punt 9) en, eventueel, een geldende vrijstelling (punt 11).

37. De bedoeling van de vermelding van deze en andere gegevens is – zoals uit de ontstaansgeschiedenis van de bepaling valt op te maken********** – dat in de factuur alle „informatie over de van toepassing zijnde [btw]-regeling" wordt verstrekt.

38. De belastingdiensten kunnen aan de hand van die aanvullende gegevens dus controleren of de opsteller van de factuur voor zijn prestatie ook de *juiste* belasting in rekening heeft gebracht. Die gegevens stellen hen namelijk met name in staat om na te gaan of de opsteller van de factuur de plaats van de prestatie (artikelen 31 e.v. van de btw-richtlijn), de maatstaf van heffing (artikelen 72 e.v.) en het btw-tarief (artikelen 93 e.v.) conform de rechtsvoorschriften heeft bepaald, dan wel of hij terecht heeft gemeend dat zijn prestatie van btw was vrijgesteld (artikelen 131 e.v.) of dat de btw in plaats van door hemzelf door de afnemer verschuldigd was (artikel 192 bis e.v.).

********** De opsteller van de factuur kan deze belastingschuld echter onder bepaalde omstandigheden weer kwijtgescholden krijgen; zie onder meer arrest Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469).

********** Zie in die zin ook arresten Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punten 31 en 32) en LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punten 35 en 36).

********** Zie punt 1 van de toelichting bij het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG met het oog op de vereenvoudiging, modernisering en harmonisering van de ter zake van de facturering geldende voorwaarden op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde [COM(2000) 650 definitief], dat heeft geleid tot de vaststelling van richtlijn 2001/115/EG (zie punt 8 van deze conclusie), alsmede punt 1.1.1 van het advies van het Economisch en Sociaal Comité over dat voorstel (PB 2001, C 193, blz. 53).

39. Voor een dergelijke controle nu is het noodzakelijk dat de factuur ook een omschrijving van de verrichte prestatie bevat. De juiste belasting is immers in tal van opzichten afhankelijk van de inhoud van de prestatie, daar ook de bijzondere bepalingen betreffende de plaats van de prestatie, het toepasselijke btw-tarief, de eventuele vrijstellingen, etc. dikwijls aanknopen bij die inhoud. De „aard" van een prestatie dient derhalve in een factuur nauwkeurig genoeg te zijn omschreven om te kunnen beoordelen of het juiste btw-tarief is toegepast en of er eventueel een vrijstelling dan wel een andere bijzondere regeling geldt.**********

40. Volgens dit criterium lijkt de in het onderhavige geval gekozen aanduiding „juridische dienstverlening" afdoende om te kunnen controleren of de belasting correct is berekend. De geldende btw-regeling van de Unie bevat naar mijn mening namelijk geen enkele bepaling die het toepasselijke btw-regime afhankelijk stelt van de aard van een juridische dienst.**********

41. De Portugese Republiek heeft echter aangevoerd dat in dit geval een gedetailleerde omschrijving van de aard van de juridische dienstverlening noodzakelijk was omdat het Portugese recht – in afwijking van de btw-richtlijn, maar gedekt door de standstill-bepaling van artikel 113 – voor bepaalde soorten juridische diensten in een verlaagd btw-tarief voorziet. De algemene omschrijving „juridische dienstverlening" maakt volgens de Portugese Republiek dus niet duidelijk of de prestaties onder het normale dan wel onder het verlaagde tarief vallen.

42. Als dit betoog met betrekking tot het in het hoofdgeding toe te passen nationale recht correct is – wat uitsluitend door de verwijzende rechter kan worden beoordeeld – zou dit betekenen dat in het onderhavige geval de aard van de verrichte diensten niet gedetailleerd genoeg is omschreven om te kunnen controleren of de btw juist is berekend.

43. Het is waar dat dit enigszins op gespannen voet zou staan met wat de Raad met de invoering van de bepalingen betreffende de factuurvereisten voor ogen heeft gehad, namelijk „[v]oor een goede werking van de interne markt [...] een geharmoniseerde lijst [vaststellen] van verplichte vermeldingen die een factuur moet bevatten".********** De mate van gedetailleerdheid waarmee juridische dienstverleners de door hen verleende diensten moeten omschrijven, zou dan namelijk verschillen al naargelang de plaats van de dienst in Portugal dan wel in een andere lidstaat is gesitueerd.

44. Dit is echter uiteindelijk slechts een consequentie van het feit dat er in de lidstaten verschillende bepalingen op het gebied van de toepassing van verlaagde btw-tarieven gelden. Het gaat dan niet enkel om het in casu door de Portugese Republiek aangevoerde geval waarin een lidstaat op grond van artikel 113 van de btw-richtlijn bepaalde verlaagde tarieven mag blijven toepassen. Ook de verlaagde tarieven waarin artikel 98 en bijlage III van de btw-richtlijn op het niveau van de Unie voor bepaalde goederen en diensten voorzien, hebben een facultatief karakter. Eventuele wrijvingen in de interne factureringsmarkt hebben daarom niet te maken met de factuurvereisten, maar met het feit dat de regels op het gebied van de verlaagde btw-tarieven niet zijn geharmoniseerd.

45. Mocht de verwijzende rechter dus vaststellen dat volgens het in het hoofdgeding toepasselijke Portugese recht inderdaad voor bepaalde juridische diensten een verlaagd btw-tarief geldt, dan voldoet de algemene formulering „juridische dienstverlening" in een factuur niet aan de eisen die artikel 226, punt 6, van de btw-richtlijn aan de vermelding van de „aard" van een dienst stelt.

********** Zie ook reeds de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Bockemühl (C-90/02, EU:C:2003:585, punt 73).

********** Ook de toepassing van artikel 47 van de btw-richtlijn, die voor „diensten met betrekking tot onroerende goederen" een afwijkende regel ter bepaling van de plaats van de dienst bevat, acht ik zonder meer uitgesloten, aangezien zelfs juridische dienstverlening in verband met de verkoop van onroerend goed naar mijn mening niet onder deze bepaling valt; zie mijn conclusie in de zaak RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punten 37-40).

********** Zie overweging 4 van richtlijn 2001/115 (zie punt 8 van deze conclusie).

ii) Controle of er recht op aftrek van voorbelasting bestaat

46. De factuur en haar inhoud zijn overigens niet alleen bedoeld om te kunnen controleren of de opsteller van de factuur de juiste belasting heeft betaald. Zoals eveneens uit de ontstaansgeschiedenis van artikel 226 van de btw-richtlijn blijkt, is de functie van de factuur bovendien dat de ontvanger daarmee zijn recht op aftrek kan „doen gelden”.**********

47. Ook de ontvanger van een factuur moet dus met het oog op zijn recht op aftrek aan de hand van de vermeldingen op de factuur door de belastingdienst kunnen worden gecontroleerd. Dit doet de vraag rijzen of er wegens deze controlefunctie nog verdergaande eisen moeten worden gesteld aan de nauwkeurigheid van de omschrijving van een dienst in een factuur.

48. De controle of er recht op btw-aftrek bestaat, begint met het onderzoek of de betrokkene überhaupt in het bezit is van een factuur. Dit biedt een zekere waarborg dat de gefactureerde prestatie ook daadwerkelijk is verricht**********, wat een voorwaarde voor het bestaan van het recht op aftrek is.********** Als gezegd********** is de opsteller van een factuur volgens artikel 203 van de btw-richtlijn immers de daarop vermelde btw verschuldigd. Dit moet hem ervan weerhouden een factuur op te stellen met betrekking tot een prestatie die in het geheel niet is verricht. Voor deze controlefunctie van de factuur is de vermelding van de aard van een dienst echter net zo min noodzakelijk als voor de loutere controle of de btw is voldaan. Het is immers de ingevolge artikel 203 van de btw-richtlijn bestaande belastingschuld die het uitreiken van facturen met betrekking tot „non-existente” prestaties moet tegengaan. Zoals wij hebben gezien, is die belastingschuld niet afhankelijk van de omschrijving van de prestatie.**********

49. Zoals wij hebben gezien, moet aan de hand van de factuur ook kunnen worden gecontroleerd of de opsteller ervan daarin het *juiste* btw-bedrag heeft vermeld.********** Spiegelbeeldig is die controle tevens bedoeld om na te gaan of het juiste bedrag aan voorbelasting in aftrek is gebracht, maar ook dit betekent niet dat aan de omschrijving van de aard van een dienst eisen moeten worden gesteld die verder gaan dan de reeds vastgestelde.

50. Dit zou anders liggen indien aan de hand van de op de factuur vermelde gegevens moest kunnen worden gecontroleerd of aan een andere voorwaarde voor het recht op aftrek is voldaan, namelijk het door artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn verlangde daadwerkelijke of voorgenomen********** gebruik van de afgenomen prestaties voor belaste handelingen.

51. In dit verband is in de onderhavige procedure door de Portugese Republiek en in feite ook door de Commissie het standpunt verdedigd dat de omschrijving van de prestatie in een factuur zo gedetailleerd moet zijn dat daaruit kan worden opgemaakt of de prestatie zal worden gebruikt voor de economische activiteit van de ontvanger van de factuur, dat wil zeggen voor latere belaste handelingen die recht op aftrek van voorbelasting geven.

52. Ik ben het daar niet mee eens.

********** Zie de verwijzingen in voetnoot 14.

********** Zie in die zin reeds arrest Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, punt 29).

********** Zie onder meer arresten Genius (C-342/87, EU:C:1989:635) en Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punt 39).

********** Zie punt 33 van deze conclusie.

********** Zie punt 35 van deze conclusie.

********** Zie de punten 37-39 van deze conclusie.

********** Arrest Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53. Om te beginnen is het helemaal niet mogelijk om een prestatie in een factuur zo gedetailleerd te omschrijven dat uit die omschrijving zelf al blijkt of de prestatie een privé- dan wel een zakelijk karakter heeft. In het geval van een potlood bijvoorbeeld geeft ook de meest gedetailleerde omschrijving van de fabrikant, het type, de kenmerken en de staat ervan nog geen antwoord op de vraag of het potlood feitelijk voor privédoeleinden dan wel in het kader van een economische activiteit zal worden gebruikt. In zoverre biedt de factuur een onvoldoende basis om te kunnen controleren of er recht op btw-aftrek bestaat, omdat in principe elk goed en elke dienst zowel zakelijk als privé kan worden gebruikt. Dit geldt zelfs voor diensten waarvan het privékarakter buiten kijf lijkt te staan, zoals bijvoorbeeld bioscoopbezoek, die in specifieke gevallen toch verband kunnen houden met de uitoefening van bepaalde economische activiteiten.

54. Ook in het onderhavige geval zie ik niet in hoe een gedetailleerde, maar – bij een factuur passende – bondige omschrijving van de „juridische dienstverlening" een eenduidig antwoord zou kunnen geven op de vraag of de betrokken diensten voor de economische activiteit van verzoekster in het hoofdgeding worden gebruikt. Zelfs de door de Portugese Republiek voorgestelde alternatieve omschrijvingen, zoals bijvoorbeeld „vertegenwoordiging in procedure X voor gerecht Y", zouden daartoe niet volstaan. Om te kunnen beoordelen of er recht op aftrek van voorbelasting bestaat, zou namelijk toch het voorwerp van gerechtelijke procedure X moeten worden vastgesteld.

55. Als er twijfels bestaan omtrent het zakelijke gebruik van een afgenomen prestatie, zullen deze in het kader van een controle uiteindelijk alleen door aanvullend bewijs volledig uit de weg kunnen worden geruimd.

56. Zonder twijfel heeft de ontvanger van een factuur er doorgaans zelf belang bij om van de opsteller van de factuur een zo gedetailleerd mogelijke omschrijving van de prestatie te verlangen, zodat hij in het geval van een belastingcontrole minder moeite zal hoeven te doen om aanvullende bewijsstukken te vergaren. Deze prikkel ten gunste van een gedetailleerde omschrijving van de prestatie bestaat echter ook zonder dat door het stellen van vage eisen aan de nauwkeurigheid van de omschrijving van een prestatie – zoals bijvoorbeeld „naargelang van de omstandigheden van het geval" – reeds een juridische drempel wordt opgeworpen voor de uitoefening van het recht op aftrek. Juist omdat die uitoefening volgens artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn in beginsel afhankelijk is van het bezit van een factuur die aan de voorwaarden van artikel 226 voldoet, mogen aan de inhoud van een factuur geen overdreven eisen worden gesteld en moeten deze eisen in overeenstemming zijn met het rechtszekerheidsbeginsel. Vooral wanneer de bepalingen van het Unierecht financiële consequenties hebben – zoals in dit geval de toekenning of weigering van het recht op btw-aftrek – moet namelijk volgens de rechtspraak de toepassing ervan voor de justitiabelen exact voorzienbaar zijn. **********

57. De functie van de factuur als controlemiddel voor de aftrekbevoegdheid van de ontvanger van de factuur impliceert dus niet dat er verdergaande eisen zouden moeten worden gesteld aan de vermeldingen betreffende de aard van een dienst in een factuur.

iii) Tussenconclusie

58. Al met al voldoet dus in het onderhavige geval de omschrijving van de dienstverlening in de facturen alleen dan niet aan de eisen die artikel 226, punt 6, van de btw-richtlijn aan de vermelding van de „aard" van een dienst stelt, indien door de verwijzende rechter wordt vastgesteld dat volgens het in het hoofdgeding toepasselijke Portugese recht slechts voor bepaalde juridische diensten een verlaagd btw-tarief geldt.

********** Zie onder meer arrest Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

b) Omvang van de dienst

59. Volgens artikel 226 van de btw-richtlijn moet niet alleen de „aard", maar ook de „omvang" van een dienst in een factuur worden vermeld. Daarom rijst ook de vraag of in het onderhavige geval de omvang van de verleende juridische diensten afdoende is omschreven door de vermelding „juridische dienstverlening vanaf een bepaalde datum tot op heden" of enkel „juridische dienstverlening tot op heden".

60. Bij de omvang van een dienst gaat het om de „hoeveelheid", die volgens artikel 226 van de btw-richtlijn in het geval van geleverde goederen naast de „aard" ervan in een factuur vermeld moet worden. Op die manier maakt de factuur duidelijk *hoeveel* diensten er zijn verricht.

61. Een dergelijke vermelding ontbreekt echter in het onderhavige geval.

62. De vermelding van de omvang van de diensten kan ook niet worden vervangen door de vermelding van de tijdvakken waarin de diensten zijn verricht. Daaruit blijkt namelijk niet hoeveel diensten er in elk tijdvak zijn verricht.

63. Een afzonderlijke vermelding van de omvang van een dienst kan eventueel achterwege blijven wanneer reeds uit de omschrijving van de aard van de dienst – in het onderhavige geval bijvoorbeeld „vertegenwoordiging in procedure X voor gerecht Y" – de omvang ervan voldoende duidelijk blijkt. Dat is hier echter niet het geval. „Juridische dienstverlening" is als omschrijving van de aard van de verleende diensten namelijk te vaag om daaruit de omvang van die diensten te kunnen afleiden.

64. De vermeldingen op de factuur voldoen in het onderhavige geval dus niet aan de eisen van artikel 226, punt 6, van de btw-richtlijn, in zoverre daarmee niet duidelijk wordt gemaakt wat de omvang van de verleende diensten was.

2. Datum van de dienst

65. Er moet ook worden nagegaan of de vermelding „juridische dienstverlening vanaf een bepaalde datum tot op heden" of enkel „juridische dienstverlening tot op heden" voldoet aan de in artikel 226, punt 7, van de btw-richtlijn geformuleerde eis dat een factuur de datum moet vermelden waarop „de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is".

66. De litigieuze facturen vermelden slechts voor meerdere juridische diensten gedurende welke periode of tot welke datum ze zijn verricht, maar geven niet voor elke dienst aan op welke datum deze is verricht. Uit de door de verwijzende rechter verstrekte informatie blijkt echter niet dat de dienstverlening inhield dat de dienstverlener gedurende een bepaalde periode algemeen voor het geven van advies beschikbaar was.********** Het lijkt er veeleer op dat voor elke dienst apart moest worden betaald.

67. Het is waar dat volgens artikel 223 van de btw-richtlijn voor verscheidene afzonderlijke diensten een periodieke factuur mag worden opgemaakt. Hiermee is echter nog niet de vraag beantwoord of in deze periodieke factuur de datum van elke afzonderlijke dienst moet worden vermeld, dan wel of ermee kan worden volstaan de periode aan te geven waarin meerdere diensten zijn verricht.

********** Zie voor een dergelijke constructie arrest Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542).

68. Wederom moet te rade worden gegaan met het doel van deze vermelding op de factuur. Als gezegd is de factuur onder meer bedoeld om te kunnen controleren of de opsteller van de factuur de juiste belasting heeft voldaan.********** Daartoe moet ook de datum bekend zijn waarop een dienst is verricht. Het is namelijk deze datum – en niet bijvoorbeeld de datum van uitreiking van de factuur – die volgens artikel 63 van de btw-richtlijn in beginsel bepaalt wanneer het belastbare feit in de zin van artikel 62, lid 1, van deze richtlijn heeft plaatsgevonden, en daarmee ook welke belastingvoorschriften ratione temporis op die handeling van toepassing zijn.

69. Artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn bevat echter een bijzondere regeling voor diensten die „aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen", wat in deze zaak het geval lijkt te zijn. In een dergelijk geval wordt het belastbaar feit niet geacht te hebben plaatsgevonden op de datum waarop elke afzonderlijke dienst is verricht, maar bij het verstrijken van de periode waarop de afrekening betrekking heeft. Om te kunnen controleren of de juiste belasting is afgedragen, hoeft dan dus niet van elke dienst afzonderlijk te worden aangegeven wanneer deze is verricht, maar kan worden volstaan met de vermelding van een periode.

70. Voor het onderhavige geval betekent dit dat de vermelding „juridische dienstverlening vanaf een bepaalde datum tot op heden" aan de eisen van artikel 226, punt 7, van de btw-richtlijn voldoet, maar dat dit niet het geval is met de vermelding „juridische dienstverlening tot op heden", omdat daarmee niet de begindatum van het afrekeningstijdvak wordt aangegeven.

### 3. Conclusie

71. De conclusie luidt dat de litigieuze facturen 1) niet voldoen aan de eisen die artikel 226, punt 6, van de btw-richtlijn aan de vermelding van de „omvang" van een dienst stelt; 2) niet voldoen aan de eisen die deze bepaling aan de vermelding van de „aard" van een dienst stelt, indien naar Portugees recht slechts voor bepaalde juridische diensten een verlaagd btw-tarief geldt, en 3) niet voldoen aan de eisen die artikel 226, punt 7, van de btw-richtlijn aan de vermelding van de „datum" van een dienst stelt, voor zover daarin niet de begindatum van het afrekeningstijdvak wordt genoemd.

## B – *Recht op aftrek van voorbelasting*

72. In de tweede plaats moet thans worden onderzocht welke gevolgen het feit dat een factuur niet alle door artikel 226, punten 6 en 7, voorgeschreven vermeldingen bevat, voor de uitoefening van het recht op aftrek door de ontvanger van die factuur heeft.

73. De verwijzende rechter wenst met name te vernemen of het voor de uitoefening van het recht op aftrek volstaat dat de ontvanger van de factuur, die de aftrek wil toepassen, de in de factuur ontbrekende gegevens aanvult met andere documenten. De belastingdienst kan naar Portugees recht namelijk aanvullende gegevens verlangen van de belastingplichtige die zijn recht op aftrek geldend maakt. Verzoekster in het hoofdgeding heeft dergelijke aanvullende informatie ook aan de Portugese belastingdienst verstrekt.

74. Uit de beschrijving van het hoofdgeding door de verwijzende rechter maak ik op dat in het onderhavige geval is voldaan aan alle in artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn gestelde materiële voorwaarden voor het recht op aftrek. Alleen de factuur voldoet niet aan de wettelijke vereisten. Nagegaan moet dus worden of het enkele feit dat een factuur niet alle door artikel 226, punten 6 en 7, van de btw-richtlijn voorgeschreven vermeldingen bevat, aan de uitoefening van het recht op aftrek in de weg staat.

********** Zie de punten 37 en 38 van deze conclusie.

1. Voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek

75. Ter beantwoording van deze vraag moet artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn worden uitgelegd, waarin de uitoefening van het recht op aftrek is geregeld. Volgens deze bepaling moet de belastingplichtige, om het hem krachtens artikel 168, onder a), toekomende recht op aftrek te kunnen uitoefenen, „in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 [...] opgestelde factuur".

76. De tekst van de wettelijke regeling is helder: ook als de belastingplichtige niet in het bezit is van een factuur die aan de eisen van artikel 226 van de btw-richtlijn voldoet, kan hij toch op grond van artikel 168, onder a), recht op aftrek van voorbelasting hebben. Ingevolge artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn kan hij dit recht alleen niet *uitoefenen* zolang hij niet in het bezit is van een dergelijke factuur.

77. Deze strikte voorwaarde dat de belastingplichtige moet beschikken over een volgens de voorschriften opgemaakte factuur om het recht op aftrek te kunnen uitoefenen, wordt systematisch gezien onderstreept door artikel 181 van de btw-richtlijn, dat betrekking heeft op de uitoefening van het in artikel 168, onder c), bedoelde recht op aftrek bij de intracommunautaire verwerving van goederen tegen betaling. Om in een dergelijk geval zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige volgens artikel 178, onder c), eveneens „in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 opgestelde factuur". Volgens artikel 181 van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten echter ook belastingplichtigen die niet in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 opgestelde factuur, toestaan om btw in aftrek te brengen. Voor de btw-aftrek met betrekking tot tegen betaling afgenomen diensten, waarom het in de onderhavige zaak gaat, bestaat een dergelijke bepaling echter niet. Daaruit moet a contrario worden afgeleid dat in een geval als het onderhavige, waarop artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn van toepassing is, het Unierecht de lidstaten verbiedt om btw-aftrek toe te staan aan belastingplichtigen die niet beschikken over een factuur die aan de eisen van artikel 226 voldoet.

78. Ook de rechtspraak van het Hof bevestigt in feite dat het bezit van een conform de voorschriften opgemaakte factuur een noodzakelijke voorwaarde is om het recht op aftrek van de btw over tegen betaling afgenomen diensten te kunnen effectueren.

79. Om te beginnen moet de situatie van een niet deugdelijk opgemaakte factuur worden onderscheiden van situaties waarin niet is voldaan aan andere formele verplichtingen, die volgens de rechtspraak niet van invloed zijn op het recht op aftrek. Het gaat dan bijvoorbeeld om de situatie waarin degene die de prestatie heeft verricht********** of ontvangen**********, niet voor btw-doeleinden is geregistreerd, of om de situatie waarin boekhoudkundige voorschriften niet zijn nageleefd**********. Voor dergelijke formele verplichtingen is er namelijk geen bepaling als artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn, die de uitoefening van het recht op btw-aftrek afhankelijk stelt van het bezit van een deugdelijk opgemaakte factuur.

********** Arresten Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punt 36) en PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 40).

********** Arresten Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punten 42-51) en Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punten 58-61).

********** Arrest Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punten 63-72).

80. Er geldt dus een bijzondere rechtssituatie als het gaat om de formele verplichtingen met betrekking tot facturen. Daarom kan volgens vaste rechtspraak van het Hof het recht op aftrek ook slechts geldend worden gemaakt als de factuur de in artikel 226 van de btw-richtlijn opgesomde vermeldingen bevat.********** De lidstaten mogen de uitoefening van het recht op aftrek alleen niet afhankelijk stellen van *andere* voorwaarden inzake de inhoud van een factuur, die in de btw-richtlijn helemaal niet zijn voorzien.**********

81. Het is waar dat het Hof in diverse uitspraken heeft beklemtoond dat in het geval van aan de verleggingsregeling onderworpen verrichtingen btw-aftrek moet worden toegestaan indien de materiële voorwaarden zijn vervuld, zelfs wanneer de belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten.********** In zoverre heeft het voor een deel ook de verplichte vermeldingen op facturen slechts als onbelangrijke formele vereisten bestempeld.**********

82. Die rechtspraak kan echter niet worden toegepast op het onderhavige geval. Om te beginnen gaat het bij de verleggingsregeling om een bijzondere situatie, waarin de afnemer van de prestatie tegelijkertijd de belasting verschuldigd is *en* het recht op btw-aftrek kan uitoefenen. Wanneer echter één en dezelfde persoon zowel de btw verschuldigd is als deze in aftrek kan brengen, kan een factuur niet de functies vervullen zoals ik die hierboven voor de onderhavige zaak heb beschreven.********** Bovendien was in de door het Hof besliste zaken de uitoefening van het recht op aftrek volgens het Unierecht uitsluitend afhankelijk van de voorwaarde dat „de door de respectieve lidstaten voorgeschreven formaliteiten [werden vervuld]"**********. Voor die gevallen waarin de verleggingsregeling van toepassing was, bepaalde de btw-regeling van de Unie dus juist niet dat het bezit van een deugdelijk opgemaakte factuur een voorwaarde was om het recht op aftrek te kunnen uitoefenen.

83. Het feit dat het Hof in het arrest Polski Trawertyn in een specifiek geval de genoemde rechtspraak, die uitsluitend betrekking heeft op de bijzondere situatie waarin de verleggingsregeling geldt, toch heeft toegepast op het in casu toepasselijke artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn**********, is voor de onderhavige zaak niet van belang.

84. Het is namelijk duidelijk dat het Hof in dat arrest uitsluitend kenbaar heeft willen maken dat in het geval van rechtsopvolging het feit dat de factuur op naam van de rechtsvoorganger is gesteld, voor de rechtsopvolger geen beletsel mag zijn om zijn recht op aftrek uit te oefenen.********** In die zaak kon dus een weliswaar aanwezige, maar onjuiste vermelding op de factuur niet op grond van artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn aan de uitoefening van het recht op aftrek in de weg staan.

********** Zie arresten Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punt 32), Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 47) en PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 40); zie met betrekking tot de oude rechtssituatie ook arrest Petroma Transports e.a. (C-271/12, EU:C:2013:297, punten 25-36).

********** Arresten Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, punt 42) en Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punt 51).

********** Arresten Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punt 63), Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 42), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punt 71) en Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punt 35); zie reeds arrest Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punt 51).

********** Zie arresten Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punten 39-46) en Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punten38-42).

********** Zie de punten 32-57 van deze conclusie.

********** Artikel 18, lid 1, onder d), van de Zesde richtlijn en artikel 178, onder f), van de btw-richtlijn.

********** Arrest Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, punt 43).

********** Arrest Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, punt 46), waarin wordt verwezen naar de conclusie van advocaat-generaal Cruz Villalón in dezelfde zaak (C-280/10, EU:C:2011:592, punt 72).

85. In casu is er echter geen sprake van een onjuiste vermelding, maar van het volledig ontbreken van noodzakelijke gegevens in een factuur. Wanneer de door artikel 226 van de btw-richtlijn voorgeschreven vermeldingen volledig ontbreken of ontoereikend zijn, is dit iets heel anders dan wanneer die vermeldingen wel aanwezig, maar onjuist zijn**********. In het eerste geval wordt nog niet eens formeel aan de eisen van artikel 178, onder a), juncto artikel 226 van de btw-richtlijn voldaan.

86. Bovendien staat ook alleen een restrictieve uitlegging van het arrest Polski Trawertyn niet op gespannen voet met de reeds aangehaalde vaste rechtspraak van het Hof, waarin de uitoefening van het recht op btw-aftrek afhankelijk wordt gesteld van het bezit van een factuur die aan de voorwaarden van artikel 226 van de btw-richtlijn voldoet.**********

87. Een en ander betekent dat in het onderhavige geval het feit dat de facturen niet aan de in artikel 226, punten 6 en 7, van de btw-richtlijn geformuleerde eisen voldoen, overeenkomstig artikel 178, onder a), van deze richtlijn in beginsel aan de uitoefening van het recht op aftrek in de weg staat. Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige daarom in een dergelijk geval de opsteller van de factuur om een gecorrigeerde factuur vragen.**********

2. Aanvulling door extra informatie

88. Niettemin rijst de vraag of in het kader van een belastingcontrole onvolledige facturen kunnen worden vervolledigd via overlegging van aanvullende informatie.

a) Uit meerdere documenten bestaande factuur

89. Wat dit betreft moet er om te beginnen op worden gewezen dat bij wijze van aanvulling overgelegde documenten zelf onderdeel kunnen zijn van de factuur in de zin van artikel 226 van de btw-richtlijn.

90. Uit de bepalingen van de btw-richtlijn valt namelijk niet op te maken dat een factuur uit één enkel document dient te bestaan. Volgens de wettelijke definitie in artikel 218 van de btw-richtlijn geldt als factuur „ieder document of bericht op papier of in elektronisch formaat", voor zover dit aan de in hoofdstuk 3 vastgestelde voorwaarden inzake „facturering" voldoet. Het is dus niet uitgesloten dat een factuur uit meerdere documenten bestaat.

91. In een dergelijk geval moet uit het ene document wel duidelijk genoeg blijken dat het bij het andere document hoort. Dit volgt uit artikel 219 van de btw-richtlijn, waarin staat te lezen dat als factuur geldt „[i]eder document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur". Wanneer de inhoud van een factuur pas uit meerdere documenten blijkt, moet het ene document dus op zijn minst een afdoende verwijzing naar het andere document bevatten. Anders zou namelijk de inhoud van een factuur niet uit de factuur zelf blijken, maar alleen uit de bewering van de belastingplichtige dat twee documenten bij elkaar horen. De documenten zouden dan echter niet de genoemde controlefuncties van de factuur********** kunnen vervullen.

********** Zie voor de laatste situatie ook arrest Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punten 31 en 32) en beschikking Jagiełło (C-33/13, EU:C:2014:184, punt 42).

********** Zie punt 80 van deze conclusie.

********** Zie arresten Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punten 43 en 44) en Petroma Transports e.a. (C-271/12, EU:C:2013:297, punt 34).

********** Zie de punten 32-57 van deze conclusie.

92. Aan de hand van dit criterium zal de verwijzende rechter in het hoofdgeding in voorkomend geval moeten onderzoeken of de documenten die verzoekster in het hoofdgeding in het kader van de belastingcontrole heeft overgelegd, wanneer zij eveneens afkomstig zijn van de opsteller van de factuur, als een onderdeel van die factuur zijn te beschouwen.

b) Evenredigheidsbeginsel

93. Voor het geval de verwijzende rechter evenwel tot de conclusie zou komen dat de bij wijze van aanvulling overgelegde documenten niet als onderdeel van een factuur in de zin van artikel 226 van de btw-richtlijn kunnen worden gezien, rijst de vraag of het niettemin mogelijk is om de inhoud van de onvolledige facturen aan te vullen met andere informatie, teneinde het recht op aftrek te kunnen uitoefenen.

94. Zoals reeds is vastgesteld, is volgens artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn uitoefening van het recht op aftrek in beginsel niet mogelijk zonder in het bezit te zijn van een deugdelijk opgemaakte factuur, zodat de belastingplichtige die zijn recht op aftrek wil effectueren, eerst de opsteller van de factuur om een gecorrigeerde factuur moet vragen.********** Bij de uitlegging van genoemde bepaling dient echter ook het evenredigheidsbeginsel in acht te worden genomen.********** Volgens dit beginsel mogen de instellingen van de Unie met een regeling niet verder gaan dan noodzakelijk is om de doelstelling van die regeling te verwezenlijken.**********

95. Wanneer in een geval als het onderhavige dankzij aanvullende informatie niet ter discussie staat dat aan de materiële voorwaarden voor het in artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn bedoelde recht op aftrek is voldaan, moet de daar bovenop door artikel 178, onder a), geformuleerde voorwaarde inzake het bezit van een aan de eisen van artikel 226 beantwoordende factuur dus nog een bepaald doel dienen, en mag de belastingplichtige daardoor niet al te zeer worden belast.

96. Om te beginnen moet worden vastgesteld dat in gevallen waarin niet meer ter discussie staat of aan de materiële voorwaarden voor het recht op btw-aftrek is voldaan, de factuur duidelijk haar functie als controlemiddel van de aftrekbevoegdheid heeft verloren.********** In zoverre zou het dus disproportioneel zijn om van een belastingplichtige die zijn recht op aftrek wil effectueren, te verlangen dat hij de factuur door de opsteller ervan laat corrigeren.

97. Zoals wij hebben gezien, is de factuur echter ook bedoeld om te kunnen controleren of de opsteller ervan de juiste belasting heeft afgedragen.********** De opsteller van de factuur beschikt in het onderhavige geval slechts over de kopie van een factuur die niet aan de eisen van artikel 226 van de btw-richtlijn voldoet. In zoverre heeft de factuur, en dan met name de correctie ervan, nog een controlefunctie. Enerzijds wordt namelijk de opsteller van de factuur door het door de ontvanger ingediende correctieverzoek ook zelf gedwongen om te controleren of hij over de gefactureerde prestatie de juiste belasting heeft afgedragen. Anderzijds maakt de correctie van de factuur het ook voor de ten aanzien van de opsteller van de factuur bevoegde belastingdienst makkelijker om te controleren of deze aan zijn btw-verplichtingen heeft voldaan.

********** Zie punt 87 van deze conclusie.

********** Zie omtrent de noodzaak van een met het primaire recht strokende uitlegging bijvoorbeeld de arresten Sturgeon e.a. (C-402/07, EU:C:2009:716, punt 48), Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, punt 43), Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, punt 32) en Commissie/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, punt 40).

********** Zie onder meer arresten Omega Air e.a. (C-27/00 en C-122/00, EU:C:2002:161, punt 62), Afton Chemical (C-517/07, EU:C:2008:751, punt 45) en Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, punt 29).

********** Zie de punten 46-57 van deze conclusie.

********** Zie de punten 32-45 van deze conclusie.

98. Gelet op deze controlefunctie van de factuur aan de zijde van de opsteller ervan is het derhalve in beginsel ook in een geval als het onderhavige evenredig om van de belastingplichtige die zijn recht op aftrek wil effectueren, te verlangen dat hij de factuur door zijn contractpartner laat corrigeren. Dit geldt hoe dan ook wanneer die correctieverplichting niet in een wijziging van de inhoud van het recht op aftrek resulteert. Het oordeel op dit punt zou wellicht anders moeten luiden ingeval het Hof in een aanhangige parallelle zaak********** tot de conclusie mocht komen dat de correctie van een factuur – op het eerste gezicht in strijd met artikel 167 van de btw-richtlijn – ook later een recht op btw-aftrek kan doen ontstaan.**********

99. Los hiervan is een uitzondering op de verplichting om een factuur met het oog op de uitoefening van het recht op aftrek te laten corrigeren, denkbaar wanneer de gecorrigeerde factuur haar controlefunctie aan de zijde van de opsteller ervan niet meer kan vervullen. Dit is met name het geval wanneer de vennootschap die de factuur heeft uitgereikt, inmiddels is geliquideerd omdat zij niet meer levensvatbaar was. Het is dan niet meer nodig om te controleren of de opsteller van de factuur de juiste belasting heeft afgedragen. Het zou onevenredig zijn om in een dergelijke situatie toch een zinloze correctie te eisen.********** Of dit ook geldt wanneer de opsteller van de factuur weigert tot correctie over te gaan, hoeft in de onderhavige zaak niet te worden beslist.

100. Uit de verwijzingsbeslissing valt namelijk op geen enkele wijze op te maken dat in casu van een dergelijke uitzonderlijke situatie sprake is. Het is derhalve in het onderhavige geval niet disproportioneel om verzoekster in het hoofdgeding met het oog op de uitoefening van het recht op aftrek te verplichten de facturen door de opsteller ervan zodanig te laten corrigeren dat zij aan de eisen van artikel 226 van de btw-richtlijn voldoen.

### 3. Resultaat

101. Gelet op een en ander moet worden vastgesteld dat het volgens artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek in beginsel niet volstaat dat de ontvanger van de factuur, die de btw-aftrek wil toepassen, de in de factuur ontbrekende gegevens aanvult met andere informatie, tenzij het daarbij om documenten gaat die zelf onderdeel zijn van de factuur. Dit ligt anders wanneer een correctie van de factuur haar controlefunctie aan de kant van de opsteller van de factuur niet meer kan vervullen.

## VI – Conclusie

102. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van het Tribunal Arbitral Tributário (scheidsgerecht voor belastingzaken) als volgt te beantwoorden:

„1) Een factuur die bij wijze van vermelding van de aard van een dienst slechts de omschrijving ‚juridische dienstverlening' bevat, voldoet aan de eisen van artikel 226, punt 6, van richtlijn 2006/112/EG, tenzij het nationale recht in overeenstemming met het Unierecht voor bepaalde juridische diensten in een afwijkend btw-regime voorziet.

********** Zaak Senatex (C-518/14; PB 2015, C 34, blz. 12).

********** Bijvoorbeeld op grond van de bevoegdheden van de lidstaten ingevolge de artikelen 180 en 182 van de btw-richtlijn.

********** Dit is niet strijdig met wat het Hof heeft gezegd in het arrest Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), aangezien het daarin alleen ogenschijnlijk om de gevolgen van onvolledige facturen ging, terwijl het in werkelijkheid om de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek draaide.

2) Een factuur die bij wijze van vermelding van de omvang van een dienst slechts de omschrijving ‚juridische dienstverlening vanaf een bepaalde datum tot op heden' of ‚juridische dienstverlening tot op heden' bevat, voldoet niet aan de eisen van artikel 226, punt 6, van richtlijn 2006/112/EG.

3) Een factuur die bij wijze van vermelding van de datum van een dienst slechts de omschrijving ‚juridische dienstverlening tot op heden' bevat, voldoet niet aan de eisen van artikel 226, punt 7, van richtlijn 2006/112/EG.

4) Volgens artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112/EG volstaat het voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting in beginsel niet dat de ontvanger van de factuur, die de aftrek wil toepassen, de in strijd met artikel 226, punt 6 of punt 7, ontbrekende gegevens aanvult met andere informatie, tenzij het daarbij om documenten gaat die zelf als onderdeel van de factuur zijn te beschouwen. Zonder correctie van de factuur kan in een dergelijk geval het recht op aftrek van voorbelasting dan worden uitgeoefend, indien de correctie haar controlefunctie aan de kant van de opsteller van de factuur toch al niet meer kan vervullen."