



Datum van
inontvangstneming

:

08/08/2016

Zaak C-374/16

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

7 juli 2016

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Deutschland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

6 april 2016

Verzoekster:

RGEX GmbH, in liquidatie, vertegenwoordigd door curator Rochus Geissel

Verweerder:

Finanzamt Neuss

BUNDESFINANZHOF

BESCHIKKING

In het geding tussen

RGEX GmbH, in liquidatie, vertegenwoordigd door curator Rochus Geissel,
[omissis] Bernburg (Saale),

verzoekende partij en verzoekster tot „Revision”,

[omissis] en

Finanzamt Neuss,

verwerende partij en verweerder in „Revision”,

betreffende de btw over 2008,

heeft de Elfde Senat

[omissis]

op 6 april 2016 beslist als volgt:

Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen: **[Or. 2]**

- 1) Bevat de factuur die vereist is voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 168, onder a), juncto artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, het „volledige adres” in de zin van artikel 226, punt 5, van die richtlijn, wanneer de ondernemer die goederen heeft geleverd of diensten heeft verricht, op de door hem uitgereikte factuur voor die goederen of diensten een adres vermeldt waar hij weliswaar per post bereikbaar is, maar waar hij geen economische activiteit uitoefent?
- 2) Staat artikel 168, onder a), juncto artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelet op het doeltreffendheidsbeginsel, in de weg aan een nationale praktijk volgens welke de vraag van de goede trouw van de afnemer van de goederen of diensten met betrekking tot de vervulling van de voorwaarden voor aftrek van voorbelasting niet in het kader van de procedure van vaststelling van de belasting, maar alleen in het kader van een aparte billijkheidsregeling in aanmerking wordt genomen? Kan in dat opzicht artikel 168, onder a), juncto artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde worden ingeroepen?

Motivering

I. Feiten en hoofdgeding

Verzoekster in het hoofdgeding, tevens verzoekster tot „Revision” (hierna: „verzoekster”), is een in december 2007 opgerichte en sinds 2015 in liquidatie verkerende vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (GmbH) die in 2008 (het litigieuze belastingjaar) in motorvoertuigen handelde. Rochus Geissel, die de vennootschap in het hoofdgeding in zijn hoedanigheid van curator vertegenwoordigt, fungeerde als enig bestuurder en aandeelhouder ervan. **[Or. 3]**

In haar aangifte omzetbelasting over 2008 gaf verzoekster onder meer btw-vrije intracommunautaire leveringen van motorvoertuigen aan, alsook een aftrekbaar bedrag van in totaal 1 985 443,42 EUR voor 122 van EXTEL GmbH (hierna: „EXTEL”) afgenomen voertuigen.

De destijds bevoegde belastingdienst aanvaardde de aangifte van verzoekster niet en stelde de omzetbelasting voor 2008 bij beschikking van 31 augustus 2010 vast op basis van de bevindingen van twee buitengewone btw-controles. Volgens de belastingdienst was over de als btw-vrij gedeclareerde intracommunautaire leveringen van motorvoertuigen naar Spanje (Mallorca) btw verschuldigd, aangezien de betrokken voertuigen in werkelijkheid niet naar Spanje zijn vervoerd, maar in Duitsland in de handel zijn gebracht. De op grond van de facturen van EXTEL teruggevorderde voorbelasting was volgens de fiscus niet aftrekbaar, omdat het bij die vennootschap om een dekmantelbedrijf ging, dat zijn zetel van bedrijfsuitoefening niet op het factuuradres had.

Het door verzoekster ingediende bezwaar werd afgewezen (besluit van 19 november 2011).

In de loop van de daaropvolgende beroepsprocedure kwam verzoekster op grond van een organisatorisch besluit van de belastingadministratie onder de bevoegdheid van de verwerende partij, tevens verweerder in „Revision” (hierna: „Finanzamt”), te vallen.

Het beroep werd door het Finanzgericht slechts toegewezen voor zover de levering van een Porsche 997 S Cabrio belast was geweest. Het beroep werd voor het overige verworpen.

Met betrekking tot de in geding zijnde voorbelasting – die in dit prejudiciële verzoek enkel aan de orde is – stelde het Finanzgericht onder meer vast dat EXTEL op het op haar [Or. 4] facturen vermelde adres weliswaar haar statutaire zetel heeft, maar dat het in feite om een „brievenbusvestiging” ging. Op het bewuste adres kon EXTEL alleen per post worden bereikt. Op dat adres bevond zich onder andere een boekhoudbureau, dat post voor EXTEL in ontvangst nam en in opdracht van die vennootschap boekhoudwerkzaamheden verrichtte. Volgens het Finanzgericht heeft EXTEL op dat adres geen economische activiteiten ontplooid. EXTEL had sinds 1 oktober 2007 op een ander adres kantoorruimte (twee kantoren, een ingerichte keuken, twee toiletten en een garage) gehuurd – het leek erop dat daar ook de door EXTEL verhandelde voertuigen waren gestald.

Volgens het Finanzgericht is het niet relevant of verzoekster erop mocht vertrouwen dat het op de facturen van EXTEL vermelde adres juist was. Paragraaf 15 van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) voorziet wat betreft de naleving van de voorwaarden voor aftrek van voorbelasting niet in bescherming van goede trouw, zodat het beginsel van de goede trouw geen toepassing vindt bij de vaststelling van de belasting, maar in voorkomend geval alleen kan worden toegepast in het kader van een billijkheidsmaatregel overeenkomstig § 163 en § 227 van de Abgabenordnung (belastingwetboek; hierna: „AO”).

[omissis] In haar beroep tot „Revision” betoogt verzoekster met betrekking tot de aftrek van de betaalde voorbelasting op de facturen van EXTEL dat het adres in de zin van § 14, lid 4, aanhef en punt 1, UStG en in de zin van artikel 226, punt 5, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn 2006/112”) ertoe dient de opsteller van de factuur te identificeren. Dit vereist volgens haar slechts dat de opsteller op dat adres per post bereikbaar is, wat het geval is wanneer – zoals in casu – aldaar stukken kunnen worden bezorgd. Hiervan [Or. 5] gaat blijkens afdeling 14.5, lid 2, derde volzin, van het Umsatzsteuer-Anwendungserlass (besluit inzake de toepassing van de btw; hierna: „UStAE”) ook de fiscus uit. Het Finanzgericht heeft volgens verzoekster blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door aan te nemen dat de onderneming EXTEL, die de betrokken goederen heeft geleverd, op haar factuuradres een economische activiteit moet uitoefenen.

Een tot aftrek van voorbelasting gerechtigde ondernemer moet er in beginsel op kunnen vertrouwen dat de contactgegevens die hem door de leverende ondernemer worden verstrekt juist zijn; van hem kan redelijkerwijs niet worden verwacht dat hij niet alleen nagaat of en in hoeverre de leverende ondernemer op het vermelde adres niet alleen per post bereikbaar is, maar ook bedrijfsactiviteiten verricht. EXTEL was een bestaande onderneming en een leverende ondernemer in de zin van § 2 UStG en was op het vermelde adres ook per post bereikbaar. Naar de mening van verzoekster doet het feit dat de leverende ondernemer – in casu EXTEL – ook op een ander adres bereikbaar is en daar bedrijfsactiviteiten ontplooit, evenmin afbreuk aan de juistheid van het vermelde adres.

Verzoekster verzoekt het Bundesfinanzhof om vernietiging van de uitspraak van het Finanzgericht en om aanpassing van de op 31 augustus 2010 gedateerde afrekening omzetbelasting 2008 in dier voege dat de omzetbelasting 2008 overeenkomstig de aangifte wordt vastgesteld.

Subsidiair geeft verzoekster het Bundesfinanzhof in wezen in overweging het Hof de prejudiciële vraag voor te leggen of er in een situatie als die betreffende EXTEL van kan worden uitgegaan dat de statutaire zetel van de onderneming ook het adres van de onderneming is in de zin van richtlijn 2006/112.

Het Finanzamt concludeert tot afwijzing van het beroep. [Or. 6]

II. Situatie naar nationaal recht

1. Toepasselijke bepalingen van nationaal recht

a) Volgens § 15, lid 1, aanhef en punt 1, eerste volzin, UStG kan een ondernemer de wettelijk verschuldigde belasting over leveringen en diensten die door andere ondernemingen voor zijn onderneming zijn verricht, als voorbelasting aftrekken. Aan de uitoefening van het recht op aftrek is overeenkomstig § 15,

lid 1, aanhef en punt 1, tweede volzin, UStG de voorwaarde gesteld dat de ondernemer in het bezit is van een in overeenstemming met de § 14 en § 14a UStG opgestelde factuur.

b) Volgens § 14, lid 4, aanhef en punt 1, UStG moet op een dergelijke factuur de volledige naam en het volledige adres van de leverende ondernemer en zijn afnemer zijn vermeld.

Overeenkomstig § 31, lid 2, van de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (uitvoeringsbesluit van het UStG) is aan de vereisten van § 14, lid 4, aanhef en punt 1, UStG voldaan wanneer de naam en het adres van zowel de leverende ondernemer als van de afnemer op grond van de vermeldingen op de factuur ondubbelzinnig kunnen worden vastgesteld.

c) Volgens § 163, eerste zin, AO kunnen belastingen op een lager bedrag worden vastgesteld en kunnen bepaalde factoren die tot verhoging ervan leiden, buiten beschouwing worden gelaten bij de vaststelling van de belasting, wanneer de heffing van de belasting in het concrete geval onbillijk zou zijn. De beslissing over de afwijkende vaststelling kan worden gekoppeld aan de vaststelling van de belasting (§ 163, derde volzin, AO). **[Or. 7]**

Bovendien kan de belastingdienst een belastingschuld overeenkomstig § 227 AO geheel of gedeeltelijk kwijtschelden wanneer de inning van die belasting in een gegeven situatie onbillijk is; onder dezelfde voorwaarden kunnen reeds betaalde bedragen worden terugbetaald of in mindering worden gebracht.

2. *Juridische beoordeling naar nationaal recht*

Verzoekster heeft naar nationaal recht geen recht op aftrek van de voorbelasting op de facturen van EXTEL.

a) Indien de voor het recht op aftrek overeenkomstig § 15, lid 1, aanhef en punt 1, eerste volzin, junctis § 14 en § 14a UStG vereiste vermeldingen op de facturen ontbreken of onjuist zijn, heeft de afnemer geen recht op aftrek van voorbelasting [omissis].

b) De vijfde Senat van het Bundesfinanzhof heeft beslist dat slechts de vermelding van het correcte adres van de leverende ondernemer waarop deze zijn economische activiteiten uitoefent, voldoet aan het vereiste „volledig adres” in de zin van § 14, lid 4, aanhef en punt 1, UStG [omissis].

In de zaak BFHE 250, 559, BStBl II 2015, 914 is arrest gewezen in een parallelle procedure ingesteld door een zustervenootschap van verzoekster. In deze zaak, waarin het eveneens onder meer om de aftrek van voorbelasting op facturen van EXTEL gaat, heeft het Bundesfinanzhof de weigering van aftrek van voorbelasting **[Or. 8]** op die facturen bevestigd.

[omissis] c) Volgens dat arrest is verzoekster wat de in geding zijnde voorbelasting betreft niet in het bezit van de vereiste facturen in de zin van § 15, aanhef en punt 1, tweede volzin, juncto § 14, lid 4, aanhef en punt 1, UStG die recht geven op aftrek. EXTEL oefende op het op de facturen vermelde adres geen eigen zakelijke (economische) activiteiten uit.

d) De fiscus heeft met betrekking tot de krachtens § 14, lid 4, aanhef en punt 1, UStG vereiste vermelding van het „volledige adres” van de afnemer in afdeling 14.5, lid 2, derde volzin, UStAE bepaald dat het volstaat dat op de factuur in plaats van dat adres het postbusadres van de afnemer of, in het geval van een grote afnemer, diens specifieke postcodeadres wordt vermeld. Deze administratieve instructie is echter niet verbindend voor de rechter [omissis].

e) Verzoekster kan zich er volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof in het kader van de onderhavige procedure van vaststelling van de belasting niet op beroepen dat zij te goeder trouw van de juistheid van de vermeldingen op de factuur van EXTEL is uitgegaan. **[Or. 9]**

aa) Het nationale recht (in het bijzonder § 15 UStG) voorziet wat betreft de naleving van de voorwaarden voor aftrek van voorbelasting niet in bescherming van goede trouw.

bb) Naar nationaal recht kan geen vertrouwensbescherming worden verleend bij de vaststelling van de belasting overeenkomstig § 16 en § 18 UStG, maar alleen in het kader van een afzonderlijke billijkheidsprocedure overeenkomstig § 163 en § 227 AO. [omissis]

cc) Indien de belastingplichtige reeds tijdens de procedure van vaststelling van de belasting – dat wil zeggen vóór de mededeling van het verschuldigde bedrag – overwegingen van goede trouw aanvoert, dient overeenkomstig § 163, derde volzin, AO in de regel over de billijkheidsmaatregel te worden beslist in het kader van de vaststelling van de belasting [omissis]. Dit is in casu niet gebeurd.

III. Verwijzing naar het Hof

Om de volgende redenen is het twijfelachtig of het Unierecht door de weigering van de aftrek in een geval als het onderhavige wordt geschonden.

1. Toepasselijke bepalingen van Unierecht **[Or. 10]**

a) Volgens artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 in de in het litigieuze belastingjaar (2008) geldende redactie is een belastingplichtige die goederen en diensten gebruikt voor zijn belaste handelingen, gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht, af te trekken van het door hem verschuldigde belastingbedrag.

b) Om het recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot goederenleveringen en diensten overeenkomstig artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige krachtens artikel 178, onder a), van die richtlijn in het bezit zijn van een in overeenstemming met titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6 (artikelen 220 tot en met 236 en artikelen 238, 239 en 240 van richtlijn 2006/112) opgestelde factuur.

c) Overeenkomstig artikel 226, punt 5, van richtlijn 2006/112 moeten op een dergelijke factuur de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer zijn vermeld.

2. *Eerste prejudiciële vraag*

De Senat wenst te vernemen of het volgens het Unierecht volstaat wanneer het „volledige adres” dat volgens artikel 226, punt 5, van richtlijn 2006/112 op de uitgereikte facturen van de leverende ondernemer moet worden vermeld, bestaat in een adres waarop die weliswaar per post bereikbaar is, maar geen economische activiteit uitoefent. **[Or. 11]**

a) Volgens het Unierecht is aan het recht op aftrek van voorbelasting onder meer de formele uitoefeningsvoorwaarde van artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112 verbonden, dat de belastingplichtige in het bezit is van een factuur die alle krachtens titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6 (artikelen 220 tot en met 236 en artikel 238, 239 en 240 van richtlijn 2006/112) vereiste gegevens bevat (zie het arrest van het Hof van 21 juni 2012 in gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11, Mahagebén en Dávid, EU:C:2012:373 [omissis], punt 52).

Daartoe behoren overeenkomstig artikel 226, punt 5, van richtlijn 2006/112 ook de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige. De factuur moet alle in artikel 226 van richtlijn 2006/112 genoemde vermeldingen bevatten (zie arresten van het Hof van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, [omissis] punten 40 e.v., en 22 december 2010, Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, [omissis] punt 29, met betrekking tot de in wezen inhoudelijk identieke regeling van artikel 22, lid 3, onder b), van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – hierna: „richtlijn 77/388”).

b) Het Hof heeft in zijn arrest van 28 juni 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, (EU:C:2007:397 [omissis]), inzake de zetel van de bedrijfsuitoefening in de zin van artikel 1, punt 1, van de Dertiende richtlijn 86/560 van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen (hierna: „richtlijn 86/560”) geoordeeld dat een fictieve vestiging, zoals die welke kenmerkend is voor een „brievenbusmaatschappij” of een „schijnvennootschap”, niet kan worden aangemerkt als **[Or. 12]** een

dergelijke zetel (zie arrest Planzer Luxembourg, EU:C:2007:397 [omissis], punt 62, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Zoals het Hof heeft bevestigd, vormt de inaanmerkingneming van de economische realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van btw (zie arrest Planzer Luxembourg, EU:C:2007:397 [omissis], punt 43). Een „brievenbusvestiging” is echter geen afspiegeling van de economische realiteit, maar dient er juist toe die te versluieren [omissis].

c) De Senat betwijfelt op grond van het arrest van het Hof van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, (EU:C:2015:719 [omissis]), dat deze uitlegging van artikel 226, punt 5, van richtlijn 2006/112 overeenkomt met het standpunt van het Hof.

aa) In zijn arrest PPUH Stehcemp (EU:C:2015:719 [omissis]) heeft het Hof onder meer vastgesteld dat een eventuele niet-nakoming door de goederenleverancier van de verplichting opgave te doen van het begin van zijn belastbare activiteit geen afbreuk kan doen aan het recht van de afnemer van de geleverde goederen om de erover voldane btw in aftrek te brengen. Deze afnemer heeft dus recht op aftrek, ook al is de leverancier van de goederen een belastingplichtige die niet voor btw-doeleinden is geregistreerd, wanneer de voor deze goederen uitgereikte facturen alle door artikel 22, lid 3, onder b), van richtlijn 77/388/EG – thans artikel 226 van richtlijn 2006/112 – vereiste gegevens bevatten, in het bijzonder die welke nodig zijn voor de identificatie van de opsteller van deze facturen en van de aard van deze goederen (zie arrest van PPUH Stehcemp, EU:C:2015:719 [omissis], punt 40, en aldaar aangehaalde rechtspraak). **[Or. 13]**

(1) In zijn arrest PPUH Stehcemp achtte het Hof een economische activiteit van de leverancier („Finnet”) niet reeds uitgesloten op grond van de omstandigheid dat, naar de opvatting van de verwijzende rechter, in het gebouw waarin de maatschappelijke zetel van „Finnet” was gevestigd, onmogelijk enige economische activiteit kon worden uitgeoefend wegens de vervallen staat ervan, „aangezien een dergelijke vaststelling niet uitsluit dat deze activiteit op een andere plaats dan op de maatschappelijke zetel kan worden uitgeoefend” (zie arrest PPUH Stehcemp, EU:C:2015:719 [omissis], punt 35).

(2) Op de facturen die in het hoofdgeding in de zaak PPUH Stehcemp waren overgelegd, waren onder meer de aard van de geleverde goederen en het bedrag van de verschuldigde btw, alsook de naam, het btw-identificatienummer en het adres van de maatschappelijke zetel van de leverancier vermeld. Bijgevolg kon volgens het Hof op grond van de omstandigheden waarop de verwijzende rechter de aandacht had gevestigd, niet worden geconcludeerd dat de leverancier niet de hoedanigheid van belastingplichtige had en kon bijgevolg de afnemer niet het

recht op aftrek worden geweigerd (zie arrest PPUH Stehcemp, EU:C:2015:719 [omissis], punt 42).

(3) De aftrek van voorbelasting kan volgens dat arrest alleen worden geweigerd wanneer aan de hand van objectieve gegevens en zonder dat van de belastingplichtige wordt geëist dat hij controles verricht waartoe hij niet verplicht is, is aangetoond dat deze belastingplichtige wist of had moeten weten dat deze levering deel uitmaakte van btw-fraude (zie arrest PPUH Stehcemp, EU:C:2015:719 [omissis], samenvatting en punt 49, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Hieruit zou kunnen worden geconcludeerd dat het Hof [**Or. 14**] de door „Finnet” uitgereikte facturen als rechtmatig aanmerkt, ook al werd op het daarop vermelde adres geen economische activiteit uitgeoefend.

bb) Bijgevolg is het naar mening van de Senat voor het aftrekrecht van de ontvanger onder artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 wellicht niet van belang of de leverende ondernemer op het op de factuur vermelde adres in de zin van artikel 226, punt 5, van richtlijn 2006/112 een economische activiteit uitoefent. De vraag of de leverancier op het vermelde adres al dan niet een economische activiteit uitoefent vormt dus mogelijkerwijs geen voorwaarde voor het recht op aftrek van voorbelasting [omissis]. Indien deze gevolgtrekking gerechtvaardigd is, zou verzoekster in het hoofdgeding het recht op aftrek van voorbelasting niet mogen worden ontzegd op grond van de omstandigheid dat EXTEL op het op haar facturen vermelde adres, waar zij ook haar statutaire zetel had, geen eigen economische activiteit uitoefende.

c) Bovendien zal het vereiste dat op het door de leverancier vermelde adres economische activiteiten worden uitgeoefend, gezien de technische ontwikkelingen en de veranderende praktijken in het bedrijfsleven in vele gevallen niet meer overeenkomen met de economische realiteit [omissis]. Van een klassieke ondernemer met een kantoor en personeel wiens bedrijf altijd een zetel had waar hij een eigen economische activiteit uitoefende, is vandaag de dag veelal geen sprake meer. Eenmanszaken zijn vaak gekenmerkt door een tot een minimum beperkte ondernemingsstructuur en beschikken vaak niet meer over een traditionele winkel of een kantoor, maar hebben – zoals in het geval van een online-handelaar – genoeg aan een laptop en een mobiele telefoon om hun zaken af te wikkelen [**Or. 15**] [omissis].

Mogelijkerwijs moet daarom wat de aan de vermelding van het volledige adres in de zin van artikel 226, punt 5, van richtlijn 2006/112 te stellen eisen betreft een onderscheid worden gemaakt naar de aard van de bedrijfsactiviteit of de bedrijfsgrootte van de belastingplichtige en de afnemer.

3. *Tweede prejudiciële vraag*

In het geding is voorts de vraag aan de orde of artikel 168, onder a), juncto artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112, gelet op het doeltreffendheidsbeginsel, in de weg staat aan een nationale praktijk volgens welke de vraag van de goede trouw van de afnemer van de goederen of diensten met betrekking tot de vervulling van de voorwaarden voor aftrek van voorbelasting niet in het kader van de procedure van vaststelling van de belasting, maar alleen in het kader van een aparte billijkheidsregeling in aanmerking wordt genomen. Mogelijk kan de ondernemer zich in dat opzicht beroepen op artikel 168, onder a), juncto artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112.

Mocht dit het geval zijn, zou verzoekster – bij toepassing van het beginsel van goede trouw tijdens de vaststelling van de belasting – het litigieuze recht op aftrek van voorbelasting reeds kunnen uitoefenen indien zij – zoals zij beweert – wist noch kon weten dat EXTEL op het op haar facturen vermelde adres slechts een „brievenbusvestiging” had.

a) Bij gebreke van een toepasselijke Unieregeling is het weliswaar aan de interne rechtsorde van elke lidstaat om de procesregels vast te stellen voor beroepen die worden ingesteld ter bescherming van de rechten die de justitiabelen aan het Unierecht ontleen [omissis] **[Or. 16]**. Tevens is de bij § 163 AO aan de belastingdienst verleende beoordelingsvrijheid nihil wanneer krachtens Unierechtelijke regelingen een billijkheidsvoorziening is vereist, zoals bij de bescherming van goede trouw wat betreft de naleving van de voorwaarden voor aftrek van voorbelasting [omissis].

b) De Senat acht het echter niet uitgesloten dat aan de eisen van het Unierecht slechts voldoende wordt voldaan indien – in afwijking van de nationale praktijk – het recht op aftrek van voorbelasting, ondanks het feit dat niet aan bepaalde materiële of formele vereisten is voldaan, in het kader van de vaststelling van de belasting wordt verleend op grond van de omstandigheid dat de afnemer er te goeder trouw van uitgaat dat die vereisten zijn vervuld [omissis].

aa) Uit recente rechtspraak van het Hof (zie bijvoorbeeld arresten Dankowski, EU:C:2010:818 [omissis] en Mahagebén en **[Or. 17]** Dávid, EU:C:2012:373 [omissis], arrest van 6 september 2012, Toth, C-324/11, EU:C:2012:549, [omissis], arrest van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, [omissis], arrest van 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, [omissis], en arrest PPUH Stehcemp, EU:C:2015:719, [omissis]) zou kunnen volgen dat het feit dat niet aan een bepaalde voorwaarde voor de aftrek van voorbelasting is voldaan, kan worden gecompenseerd door de omstandigheid dat de afnemer er te goeder trouw van is uitgegaan dat dat wel het geval was. Het Hof was van oordeel dat in wezen aan de materiële en formele voorwaarden voor het ontstaan en de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting was voldaan, hoewel uit de feiten in de betrokken gedingen naar voren kwam dat niet alle

voorwaarden voor aftrek waren vervuld of dat hieromtrent ten minste twijfel bestond.

bb) Het is de vraag of het Hof het recht op aftrek van voorbelasting op grond van overwegingen van vertrouwensbescherming inmiddels ruimer opvat dan wel of het – zoals de vijfde Senat van het Bundesfinanzhof in zijn arrest in de zaak BFHE 250, 559, BStBl II 2015, 914, punt 36, meent – het nog steeds (slechts) beperkt opvat, zoals in zijn arrest van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, (EU:C:2006:446 [omissis]), waarin het het recht op aftrek zelfs afwijst wanneer weliswaar feitelijk aan de voorwaarden voor aftrek is voldaan, maar de belastingplichtige blijkens objectieve gegevens wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude door de leverancier of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen actief was [omissis].

cc) De Senat wijst er in dit verband op dat naar zijn oordeel in de zaak PPUH Stehcemp (EU:C:2015:719 [omissis]) niet aan alle materiële **[Or. 18]** voorwaarden voor het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting was voldaan, aangezien „Finnet” volgens punt 46 niet de leverende ondernemer was en niet kon worden achterhaald wie de levering daadwerkelijk had verricht.

Indien echter de (feitelijke) leverancier niet bekend is, kan bijvoorbeeld – hoewel dat voor de verlening van het recht op aftrek noodzakelijk is – niet worden vastgesteld of de levering wel door een belastingplichtige (ondernemer) is verricht en of de levering belastbaar was en er bijvoorbeeld geen sprake was van een btw-vrije intracommunautaire levering.

De door „Finnet” uitgereikte factuur was een factuur in de zin van artikel 203 van richtlijn 2006/112 (§ 14c UStG) waaraan geen recht op aftrek van voorbelasting kon worden ontleend, aangezien het recht op aftrek van voorbelasting alleen bestaat voor belasting die verschuldigd is – dat wil zeggen die verband houdt met een aan btw onderworpen handeling – of die is voldaan voor zover zij verschuldigd was (arresten Hof van 13 december 1989, Genius Holding, C-342/87, EU:C:1989:635 [omissis], punt 13, van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469 [omissis], punt 53, en 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50 [omissis], punten 39-40).

dd) Indien overwegingen van vertrouwensbescherming reeds op feitelijk niveau in de context van artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 in aanmerking moeten worden genomen, kan het bovendien van belang zijn dat de voorwaarden voor het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting volgens de rechtspraak van het Hof voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk zijn vastgelegd opdat een particulier zich daarop tegenover een lidstaat voor een nationale rechterlijke instantie kan beroepen (zie arresten van 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99 **[Or. 19]**, EU:C:2001:34 [omissis], punt 31 e.v., en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 23 april, PARAT Automotive Cabrio,

C-74/08, EU:C:2009:261 [omissis], punt 32 e.v.). De ondernemer zou zich dan reeds in het kader van de vaststelling van de belasting voor de nationale rechter kunnen beroepen op vertrouwensbescherming. Het Bundesfinanzhof gaat ervan uit dat met er betrekking tot andere voorwaarden van artikel 168 van richtlijn 2006/112 reeds sprake is van een recht van beroep in het kader van de procedure van vaststelling van de belasting [omissis].

c) Bovendien is het mogelijkserwijs in strijd met het Unierechtelijke doeltreffendheidsbeginsel wanneer de belastingplichtige in gevallen als het onderhavige een beroep moet doen op de billijkheidsregeling [omissis].

aa) Volgens vaste rechtspraak van het Hof mogen de procedureregels ter verzekering van de bescherming van de rechten die de justitiabelen aan het Unierecht ontleen, niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke nationale situaties gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel), en de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel) (zie bijvoorbeeld arrest van 12 februari 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89 [omissis], punt 26, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

bb) De Senat sluit niet uit dat de uitoefening van de door het **[Or. 20]** Unierecht verleende rechten in de zin van de vaste rechtspraak van het Hof uiterst moeilijk wordt gemaakt wanneer in gevallen waarin de tot aftrek van voorbelasting gerechtigde ondernemer te goeder trouw van de juistheid van de vermeldingen op facturen van een leverancier is uitgegaan, wordt vastgehouden aan gescheiden procedures.

De procedurele opsplitsing in gevallen als het onderhavige zorgt voor uitstel van een doeltreffende handhaving van de bescherming van de goede trouw en bemoeilijkt de rechtsbescherming van de ondernemer [omissis]. In het bijzonder wordt de belastingplichtige door deze nationale praktijk in voorkomend geval gedwongen twee gerechtelijke procedures in te stellen, wat een dubbel procesrisico met zich brengt [omissis]. Wat de voorlopige rechtsbescherming betreft, kan de belastingplichtige na een eventuele afwijzing van een billijkheidsmaatregel overeenkomstig § 163 of § 227 AO slechts nog een verzoek in kort geding krachtens § 114 van de Finanzgerichtsordnung (hierna: „FGO”) indienen, dat aan strengere eisen moet voldoen dan een verzoek om opschorting van de tenuitvoerlegging van een bestreden btw-vaststellingsbesluit overeenkomstig § 69 FGO („hogere hindernissen”) [omissis].

cc) Aan de andere kant kan het voor een ondubbelzinnige en eenvoudig controleerbare vaststelling van de voorwaarden voor aftrek van voorbelasting noodzakelijk zijn dat de procedure van vaststelling van de belasting zoveel mogelijk van subjectieve criteria en te toetsen factoren wordt gevrijwaard en dat in een aparte procedure wordt nagegaan of de ondernemer die voorbelasting in aftrek wenst te brengen, te goeder trouw heeft gehandeld.

dd) Weliswaar staat het aan de Senat om te beoordelen of deze nationale praktijk verenigbaar is met het doeltreffendheidsbeginsel. Het Hof kan hem evenwel in zijn uitspraak op het verzoek om een prejudiciële beslissing alle mogelijke nuttige aanwijzingen in dat verband verstrekken **[Or. 21]** (zie onder meer arrest *Surgicare*, EU:C:2015:89, [omissis], punt 27, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

4. De rechtsgrondslag voor de verwijzing van deze zaak naar het Hof is artikel 267, alinea 3, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

[omissis]