



Datum van  
inontvangstneming

:

08/08/2016

**Zaak C-375/16**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

7 juli 2016

**Verwijzende rechter:**

Bundesfinanzhof (Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

6 april 2016

**Verzoeker:**

Finanzamt Bergisch Gladbach

**Verweerder:**

Igor Butin

---

**BUNDESFINANZHOF**

**[omissis] BESCHIKKING**

In het geding tussen

Finanzamt Bergisch Gladbach,

verwerende partij en verzoeker tot „Revision”,

tegen

Igor Butin, [omissis] Keulen,

verzoekende partij en verweerder in „Revision”,

[omissis] betreffende de omzetbelasting over de jaren 2009 tot en met 2011

heeft de vijfde Senat

[omissis] op 6 april 2016 beslist als volgt:

- I. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
  1. Vereist artikel 226, punt 5, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november [Or. 2] 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn 2006/112”) dat een adres van de belastingplichtige wordt vermeld waarop hij zijn economische activiteiten uitoefent?
  2. Indien de eerste vraag ontkennend moet worden beantwoord:
    - a) Volstaat het om als adres in de zin van artikel 226, punt 5, van richtlijn 2006/112 een postbusadres te vermelden?
    - b) Welk adres moet een belastingplichtige op zijn facturen vermelden wanneer hij een onderneming (bijvoorbeeld een internethandelsbedrijf) drijft die niet over bedrijfsruimte beschikt?
  3. Moet de aftrek van voorbelasting in gevallen waarin niet aan de formele factuurvereisten van artikel 226 van richtlijn 2006/112 is voldaan, steeds worden toegestaan wanneer er geen sprake is van btw-fraude of de belastingplichtige niet wist of kon weten dat hij betrokken was bij btw-fraude, of vereist het vertrouwensbeginsel in dat geval dat de belastingplichtige alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden gevergd om zich van de juistheid van de factuurgegevens te vergewissen?
- II. De behandeling van de zaak wordt geschorst totdat het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak heeft gedaan.

### Motivering

#### I. Feiten van het hoofdgeding

De partijen verschillen van mening over de vraag of verzoeker, tevens verweerder in „Revision”, (hierna: „verzoeker”) de betaalde voorbelasting op facturen van de onderneming Z (hierna: „Z”) in aftrek kan brengen.

#### [Or. 3]

Verzoeker drijft een autohandel. In de litigieuze belastingjaren (2009 tot en met 2011) kocht hij onder meer voertuigen van Z, die zijn onderneming in 2006 naar de E-straat in R (in Duitsland) had verplaatst. Op de door Z aan verzoeker uitgereikte facturen, die het voorwerp van geschil zijn, was dit adres vermeld.

Z had in N (Duitsland) bedrijfsruimte gehuurd van de daar gevestigde onderneming U. Omstreden is of het hierbij om een ruimte of slechts om een deel daarvan ging. Vaststaat dat Z daar geen autobedrijf exploiteerde. Hij dreef

uitsluitend handel via het internet. De voertuigen werden deels in de E-straat te R en deels op openbare locaties, zoals stationspleinen, aan verzoeker of diens medewerkers overgedragen. Verzoeker stelt dat op het kantoor van Z post in ontvangst werd genomen, die daar werd gesorteerd en verwerkt, en dat daar dossiers werden bijgehouden. Aan de buitenkant van het gebouw was een uithangbord met het opschrift „Z” aangebracht. Het is niet duidelijk of zich daar ook een brievenbus bevond. Z was op het voornoemde adres aangemeld bij de belastingdienst van T.

In het kader van een bij verzoeker uitgevoerde buitengewone btw-controle kwam de inspecteur tot de conclusie dat de voorbelasting op de van Z ontvangen facturen niet in aftrek kon worden gebracht, omdat het op de facturen vermelde adres van de leverende ondernemer in werkelijkheid niet bestond. Volgens de belastingdienst had Z geen vestiging in Duitsland. Het kantooradres was slechts een brievenbusadres (schijnadres) waar Z slechts de post ophaalde. Er was daar niets dat wees op de aanwezigheid van een onderneming.

Verweerder, tevens verzoeker in „Revision” (het Finanzamt Bergisch Gladbach, hierna: „Finanzamt”) sloot zich aan bij de [Or. 4] conclusie van de belastinginspecteur en stelde op 13 september 2013 gewijzigde btw-afrekeningen voor de jaren 2009 tot en met 2011 vast. Bij besluit van 1 oktober 2013 wees het Finanzamt het verzoek van verzoeker af om de afrekening om billijkheidsredenen overeenkomstig § 163 van de Abgabenordnung (hierna: „AO”) te wijzigen. Het tegen dit besluit aangetekende bezwaar werd verworpen.

Het door verzoeker ingestelde beroep werd door het Finanzgericht toegewezen. De rechter oordeelde weliswaar dat Z op het op de facturen vermelde adres geen bedrijfsactiviteiten kon hebben ontplooid, aangezien niet eens vaststond of Z een afgesloten ruimte of slechts een deel daarvan had gehuurd. Zelfs al had Z de gehele ruimte gehuurd, was de inrichting daarvan niet geschikt voor bedrijfsactiviteiten.

Het Finanzgericht verklaarde het beroep echter gegrond, omdat de verplichting tot vermelding van het adres in de zin van § 14, lid 4, aanhef en punt 1, UStG niet inhoudt dat daar bedrijfsactiviteiten moeten worden uitgeoefend. De rechter achtte andersluidende rechtspraak van het Bundesfinanzhof achterhaald, gelet op de technische ontwikkeling en veranderde praktijken in het bedrijfsleven.

Overigens oordeelde de rechter dat de subsidiaire vordering van verzoeker tot wijziging van de afrekening om billijkheidsredenen eveneens moest worden toegewezen. Verzoeker had alles gedaan wat redelijkerwijs van hem kon worden gevergd om zich ervan te vergewissen dat Z een ondernemer was en dat de factuurgegevens correct waren.

Tegen deze uitspraak stelde het Finanzamt beroep tot „Revision” in wegens schending van het materiële recht (§15, lid 1, juncto § 14, lid 4, UStG) en

procedurefouten (schending van de onderzoeksverplichting als bedoeld in [Or. 5] § 76, lid 1, van de Finanzgerichtsordnung (hierna: „FGO”).

Volgens het Finanzamt had het Finanzgericht op grond van zijn onderzoeksverplichting moeten nagaan of de leveringen van Z intracommunautaire leveringen waren, wat op grond van allerlei omstandigheden aannemelijk was.

Bovendien betoogt het Finanzamt dat er geen voorbelasting in aftrek kan worden gebracht omdat het adres waarop Z zijn bedrijfsactiviteiten uitoefende, niet op diens facturen was vermeld.

De aftrek van voorbelasting kan ook niet om billijkheidsredenen worden toegestaan, aangezien verzoeker niet alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kon worden gevergd om zich van de juistheid van de factuurgegevens te vergewissen.

Het Finanzamt verzoekt derhalve het vonnis van het Finanzgericht te vernietigen en het beroep af te wijzen.

Verzoeker vordert verwerping van het beroep in „Revision”.

Voor zover het Finanzamt stelt dat het Finanzgericht niet is nagegaan of de leveringen van Z intracommunautaire leveringen waren, gaat het volgens verzoeker om een nieuwe feitelijke stelling, die in de beroepsprocedure voor het Bundesfinanzhof buiten beschouwing moet worden gelaten.

Overigens was volgens verzoeker op de facturen van Z wel degelijk het correcte adres vermeld, namelijk het adres waar diens onderneming was gevestigd. Z betaalde er huur, beschikte over een eigen brievenbus en uithangbord, bewaarde er zijn zakelijke administratie, liet er post in ontvangst nemen en ophalen en beschikte over een vaste telefoonaansluiting.

**[Or. 6]**

## II.

De Senat verzoekt het Hof om een prejudiciële beslissing over de in deel I van het dictum geformuleerde vragen inzake de uitlegging van richtlijn 2006/112, en schorst de behandeling van de zaak tot de uitspraak van het Hof.

### **1. Toepasselijke bepalingen**

#### a) Unierecht

Artikel 168 van richtlijn 2006/112 betreft het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek.

„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; [...]"

In artikel 178 van richtlijn 2006/112 zijn de voorwaarden vastgesteld voor de uitoefening van het recht op aftrek:

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

a) voor de in artikel 168, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur; [...]"

Overeenkomstig artikel 220, lid 1, van richtlijn 2006/112 zorgt iedere belastingplichtige ervoor dat door hemzelf, door de afnemer **[Or. 7]** of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde, in de volgende gevallen een factuur wordt uitgereikt:

„1. de goederenleveringen of de diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon; [...]"

Artikel 226 van richtlijn 2006/112 bepaalt met betrekking tot de verplichte vermeldingen op de factuur:

„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:

[...]

5. de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer; [...]"

In de Dertiende richtlijn 86/560/EEG 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” is het volgende bepaald:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder:

1. „een niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige’ de belastingplichtige als bedoeld in artikel 4, lid 1, van de [Zesde] richtlijn [...], die gedurende de periode bedoeld in artikel 3, lid 1, van de onderhavige richtlijn op het betrokken grondgebied noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft gehad van waaruit de handelingen worden verricht, noch, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, aldaar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft gehad, en die in dezelfde periode geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in de in artikel 2 bedoelde lidstaat te zijn gelegen [...]”.

b) Nationaal recht

§ 14 UStG bepaalt met betrekking tot de opstelling van facturen:

„1) Onder ‚factuur’ wordt verstaan elk document waarmee een levering of een andere prestatie in rekening wordt gebracht, ongeacht de benaming die in het handelsverkeer voor een dergelijk document wordt gebruikt. De authenticiteit van de oorsprong van de factuur, de integriteit van de inhoud van de factuur en de leesbaarheid ervan moeten zijn gewaarborgd. Onder ‚authenticiteit van de oorsprong’ wordt verstaan dat de identiteit van de opsteller van de factuur vaststaat [...].

[...]

4) Op de factuur moet worden vermeld:

1. de volledige naam en het volledige adres van de leverende ondernemer en zijn afnemer; [...]”.

§ 15 Aftrek van voorbelasting

„1) De ondernemer kan de volgende bedragen als voorbelasting aftrekken:

1. de wettelijk verschuldigde belasting over leveringen en overige diensten die door andere ondernemingen voor zijn onderneming zijn verricht. Voor de uitoefening van het recht op aftrek is vereist dat de ondernemer in het bezit is van een overeenkomstig de §§ 14 en 14a opgestelde factuur. [...]”

§ 163 AO bepaalt met betrekking tot de wijziging van de vaststelling van de belasting om billijkheidsredenen:

„Belastingen kunnen op een lager bedrag worden vastgesteld en bepaalde bestanddelen van de grondslag die tot een hoger belastingbedrag leiden, kunnen bij de vaststelling van de belasting buiten beschouwing worden gelaten, wanneer de heffing van de belasting in het concrete geval onbillijk zou zijn. Met toestemming van de belastingplichtige kunnen met betrekking tot belastingen naar

het inkomen [Or. 9] bepaalde bestanddelen van de grondslag, voor zover zij tot een hoger belastingbedrag leiden, bij de vaststelling van de belasting eerst op een later tijdstip en, voor zover zij tot een lager belastingbedrag leiden, reeds op een eerder tijdstip in aanmerking worden genomen. De beslissing over de afwijkende vaststelling kan met de vaststelling van de belasting worden verbonden.”

§ 227 AO bepaalt met betrekking tot kwijtschelding:

„De belastingdienst kan een belastingschuld geheel of gedeeltelijk kwijtschelden wanneer de inning ervan in een gegeven situatie onbillijk is; onder dezelfde voorwaarden kunnen reeds betaalde bedragen worden terugbetaald of in mindering worden gebracht.”

## 2. Relevantie van de prejudiciële vragen

a) Het Finanzgericht heeft vastgesteld dat voor 15 procent van de leveringen van Z aan verzoeker geldt dat de betrokken voertuigen „afkomstig waren uit Duitsland”; deze vaststelling is overeenkomstig § 118, lid 2, FGO bindend voor de Senat. Volgens de Senat betekent dit dat de leveringen in Duitsland werden verricht en dat aan de materiële voorwaarden van § 15, lid 1, UStG is voldaan. Wat deze leveringen betreft, is derhalve van belang of deze facturen van Z recht op aftrek van de voorbelasting verlenen aan verzoeker.

b) Voor 85 procent van de voertuigleveringen geldt dat noch de eisen waaraan een factuur moet voldoen om recht op aftrek van voorbelasting te geven, noch de prejudiciële vragen (thans) relevant zijn voor de beslechting van het hoofdgeding, aangezien het Finanzgericht niet heeft onderzocht of aan de materiële voorwaarden van § 15, lid 1, UStG is voldaan – inzonderheid de voorwaarde dat de door de leverende ondernemer in rekening gebrachte btw „verschuldigd” is.

### [Or. 10]

Blijkens de bevindingen van het Finanzgericht waren de voertuigen afkomstig uit Frankrijk, had Z daar zijn woonplaats en een bankrekening en oefende Z in R in Duitsland geen bedrijfsactiviteiten uit, zodat het aannemelijk is dat de voertuigen bij leveringen aan de afnemer (verzoeker) van het grondgebied van de ene naar dat van een andere lidstaat zijn overgebracht en dat die leveringen van Z aan verzoeker dus op grond van § 4, punt 1, onder b), en § 6a UStG van btw vrijgestelde intracommunautaire leveringen zijn. Reeds op grond hiervan zou niet zijn voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek, aangezien § 15, lid 1, UStG bepaalt dat alleen btw in aftrek kan worden gebracht die door de leverende ondernemer „verschuldigd” is. De vraag naar de factuurvereisten is in dat geval niet aan de orde.



### 3. Rechtskader

#### a) Nationaal recht

##### aa) De procedure van vaststelling van de belasting

Overeenkomstig § 15, lid 1, aanhef en punt 1, tweede volzin, UStG is voor de uitoefening van het recht op aftrek vereist dat de ondernemer in het bezit is van een overeenkomstig de §§ 14 en 14a opgestelde factuur. Dit houdt in dat de aan de ondernemer uitgereikte factuur aan de vereisten van § 14, lid 4, UStG moet voldoen [omissis] Onder meer moeten daarop overeenkomstig § 14, lid 4, aanhef en punt 1, UStG de volledige naam en het volledige adres van de leverende ondernemer en zijn afnemer zijn vermeld. Indien de krachtens § 15, lid 1, aanhef en punt 1, UStG voor de uitoefening van het recht op aftrek vereiste vermeldingen ontbreken of de bedoelde vermeldingen onjuist zijn, bestaat er geen recht op aftrek van voorbelasting [omissis] **[Or.11]**.

Volgens vaste rechtspraak van het Bundesfinanzhof is aan het vereiste van § 14, lid 4, aanhef en punt 1, UStG inzake het „volledige adres” slechts voldaan wanneer op de factuur het correcte adres is vermeld waarop de leverende ondernemer zijn economische activiteiten ontplooit. Zowel de strekking van de regeling van § 15, lid 1, juncto § 14, lid 4, aanhef en punt 1, UStG als het beginsel van onmiddellijke aftrek vereist dat de belastingdienst aan de hand van de factuur ondubbelzinnig en eenvoudig kan nagaan of daadwerkelijk goederenleveringen of diensten door een andere ondernemer zijn verricht. Daarom kan het op de factuur vermelde btw-bedrag alleen als voorbelasting in aftrek worden gebracht wanneer de leverende ondernemer op het tijdstip van de levering of dienstverrichting op het op de factuur aangegeven adres daadwerkelijk zijn zetel had; de vermelding van een „brievenbusvestiging” waar de ondernemer slechts per post bereikbaar is en waar ten tijde van de facturering geen bedrijfsactiviteiten worden uitgeoefend, wordt niet aangemerkt als correct adres [omissis] **[Or. 12]**.

Op grond van de voor de Senat bindende vaststelling van het Finanzgericht dat op het door Z op zijn facturen vermelde adres geen economische activiteiten zijn uitgeoefend, kan verzoeker naar Duits recht in het kader van de procedure van vaststelling van de belasting niet worden toegestaan voorbelasting in aftrek te brengen.

##### bb) Billijkheidsregeling

(1) Ondanks het feit dat niet aan alle materiële of formele voorwaarden is voldaan, kan de aftrek van voorbelasting echter vanwege de bijzondere omstandigheden van het individuele geval toch worden toegestaan om redenen van vertrouwensbescherming. Het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel maken namelijk deel uit van de communautaire rechtsorde en moeten door de lidstaten in de uitoefening van de hun door de gemeenschapsrichtlijnen verleende bevoegdheden worden nageleefd (vaste rechtspraak van het Hof, zie bijvoorbeeld

arresten van 9 juli 2015, *Salomie en Olteän*, C-183/14, EU:C:2015:454, punt 30, 9 juli 2015, *Tomoiaga*, C-144/14, EU:C:2015:452, punt 33, 14 september 2006, *Elmeka*, C-181/04, C-182/04 en C-183/04, EU:C:2006:563, punt 31, 26 april 2005, *Goed Wonen*, C-376/02, EU:C:2005:251, punt 32, en 3 december 1998, *Belgocodex*, C-381/97, EU:C:1998:589, punt 26).

(2) Voor zover dus de aftrek van voorbelasting [**Or. 13**] niet gebaseerd is op de naleving van de objectieve vereisten van § 15 UStG, maar gerechtvaardigd is op grond van het algemene rechtsbeginsel van bescherming van gewettigd vertrouwen en derhalve op de goede trouw van de afnemer met betrekking tot de vervulling van de materiële en formele vereisten voor aftrek (die in werkelijkheid niet vervuld zijn), kan die aftrek volgens het Duitse procedurele recht niet in het kader van de procedure van vaststelling van de belasting overeenkomstig § 16 en § 18 UStG, maar wel in het kader van een billijkheidsmaatregel overeenkomstig § 163 en § 227 AO worden toegestaan [omissis]. De beslissing over de billijkheidsmaatregel overeenkomstig § 163, derde volzin, AO dient in de regel te worden gekoppeld aan de procedure van vaststelling van de belasting [omissis].

(3) De beslissing overeenkomstig § 163 AO is weliswaar in beginsel een discretionaire beslissing [omissis], die slechts in beperkte mate door de belastingrechter kan worden getoetst (§ 102 FGO). Indien echter krachtens Unierechtelijke regelingen billijkheid moet worden betracht, is de bij § 163 AO aan de belastingdienst verleende beoordelingsvrijheid nihil [omissis].

(4) Het feit dat overwegingen van vertrouwensbescherming in het Duitse procedurele recht slechts in het kader van een aparte billijkheidsprocedure in aanmerking worden genomen, is niet in strijd met het Unierecht. Volgens vaste rechtspraak van het Hof is het namelijk bij gebreke van [**Or. 14**] een toepasselijke Unieregeling krachtens het beginsel van procedurele autonomie van de lidstaten 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 gemeenschapsrecht ontleen (zie arresten van het Hof van 15 maart 2007 *Reemtsma*, C-35/05, EU:C:2007:167, punt 40, en 19 september 2006, *i-21 Germany* en *Arcor*, C-392/04 en C-422/04, EU:C:2006:586, punt 57; zie ook arrest van het Hof van 19 september 2000, *Schmeink & Cofreth* en *Strobel*, C-454/98, EU:C:2000:469, punten 65-66, samenvatting 2, inzake de correctie van ten onrechte in rekening gebrachte btw).

(5) Om de aftrek van voorbelasting billijkheidshalve te kunnen toestaan, moet de ondernemer die voorbelasting in aftrek wenst te brengen, te goeder trouw hebben gehandeld en alles te hebben gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden gevergd om zich van de juistheid van de factuurgegevens te vergewissen [omissis]. Het Hof heeft in zijn rechtspraak namelijk verduidelijkt dat „handelaren die alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hun transacties geen onderdeel vormen van een fraudeketen, ongeacht of het btw-fraude dan wel andere vormen van fraude betreft, kunnen vertrouwen

op de rechtsgeldigheid van deze transacties, zonder het risico te lopen dat zij hun recht op aftrek van reeds voldane btw verliezen” (zie arrest van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 51). Op grond van de bijzondere omstandigheden van de onderhavige zaak valt te betwijfelen of dit het geval is, aangezien bij de overdracht van voertuigen op openbare locaties en op locaties waar geen bedrijf wordt uitgeoefend, bijzondere oplettendheid geboden is.

**[Or. 15]**

b) Unierecht

De formele factuurvereisten, waaronder de vermelding van het correcte adres van de leverende ondernemer waarop hij zijn economische activiteiten uitoefent, zijn naar de mening van de Senat in overeenstemming met het Unierecht (arresten van het Bundesfinanzhof in de zaken BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744, punt 34 e.v., en BFHE 221, 55, BStBl II 2008, 695, punt 34). De regeling van § 15, lid 1, juncto § 14, lid 4, aanhef en punt 1, UStG berust op de artikelen 168, 178 en 226 van richtlijn 2006/112. In artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112 is aan de uitoefening van het in artikel 168, onder a), van die richtlijn bedoelde recht op aftrek van voorbelasting de voorwaarde gesteld dat de afnemer in het bezit is van een factuur waarop de in artikel 226 van richtlijn 2006/112 genoemde gegevens moeten zijn vermeld (zie arresten van het Hof van 15 juli 2010, Pannon Gép, C-368/09, EU:C:2010:44, samenvatting en punten 39-40, en van 22 december 2010, Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, punten 7 e.v., 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”).

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. Artikel 226 van richtlijn 2006/112 regelt het opmaken van de factuur „in dwingende bewoordingen” (zie arrest van het Hof van 5 december 1996, Reisdorf, C-85/95, EU:C:1996:466, punt 21, met betrekking tot de inhoudelijk identieke regeling van artikel 22, lid 3, van richtlijn 77/388). Bij artikel 226 van richtlijn 2006/112 zijn „minimumvoorwaarden” vastgesteld betreffende de vermeldingen die „verplicht” op de factuur of op het als zodanig dienst doend document moeten voorkomen (arrest van 17 september 1997 in zaak C-141/96, Langhorst, EU:C:1997:417, **[Or. 16]** punten 16-17, met betrekking tot artikel 22, lid 3, van richtlijn 77/388).

Naar het oordeel van de Senat omvat het begrip „volledig adres van de belastingplichtige” enkel het correcte adres. De vermelding van een schijnadres waarop geen economische activiteiten worden uitgeoefend, is niet verenigbaar met het in artikel 226 van richtlijn 2006/112 gebezigde begrip „volledig adres”. Het

volstaat niet om slechts een „brievenbusadres” te vermelden. Dit volgt eveneens uit het arrest van het Hof van 28 juni 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, (EU:C:2007:397). Met betrekking tot de zetel van de bedrijfsuitoefening in de zin van artikel 1, punt 1, van richtlijn 86/560 oordeelde het Hof dat een fictieve vestiging, zoals die welke kenmerkend is voor een „brievenbusmaatschappij” of een „schijnvennootschap”, niet kan worden aangemerkt als een dergelijke zetel (arrest Planzer Luxembourg, EU:C:2007:397, punt 62). Dit geldt mutatis mutandis ook voor het „volledige adres” in de zin van artikel 226, punt 5, van richtlijn 2006/112: in hetzelfde arrest heeft het Hof namelijk vastgesteld dat de inaanmerkingneming van de economische realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van btw vormt (arrest Planzer Luxembourg, EU:C:2007:397, punt 43). Een „brievenbusvestiging” is echter veelal geen afspiegeling van de economische realiteit, maar dient er juist toe die te versluieren (zie arrest van het Bundesfinanzhof in zaak BFHE 250, 559, BStBl II 2015, 914, punt 28).

Bovendien is de bestrijding van fraude, belastingontwijking en misbruik een doel dat door richtlijn 2006/112 is erkend en wordt gestimuleerd (zie onder meer arresten van het Hof van 18 december 2014, Italmoda, C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 42, 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:G:2014:69, punt 26, en 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 41). Weliswaar heeft het Hof aldus [Or. 17] beslist met betrekking tot de vraag of de aftrek van voorbelasting in concrete individuele gevallen wegens onrechtmatige praktijken kan worden geweigerd. Het doel van bestrijding van onrechtmatige praktijken kan echter ook in aanmerking worden genomen indien twijfels rijzen omtrent de uitlegging van bepaalde voorwaarden voor het recht op aftrek van voorbelasting.

#### **4. De eerste en de tweede prejudiciële vraag**

De Senat twijfelt of zijn uitlegging van artikel 226, punt 5, van richtlijn 2006/112 strookt met het arrest van het Hof van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, (EU:C:2015:719). Het Hof was in dat arrest weliswaar van oordeel dat artikel 18, lid 1, onder a), van richtlijn 77/388 [artikel 178, onder a), van richtlijn 2006/112] bepaalt dat de belastingplichtige in het bezit moet zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, van die richtlijn (artikel 226 van richtlijn 2006/112) opgestelde factuur, wat in het bijzonder ook inhoudt dat op die factuur de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige zijn vermeld (arrest PPUH Stehcemp, EU:C:2015:719, punt 29). Het Hof is er in dat verband echter van uitgegaan dat aan de formele factuurvereisten was voldaan, hoewel op het bij de kamer van koophandel geregistreerde (en waarschijnlijk ook op de factuur vermelde) adres waar de statutaire zetel naar verluidt was gevestigd, geen economische activiteit kon worden uitgeoefend, en heeft geoordeeld dat het recht op aftrek niet kan worden geweigerd op grond dat de factuur is opgesteld door een marktdeelnemer die moet worden beschouwd als een niet-bestaande

marktdeelnemer en dat de identiteit van de daadwerkelijke leverancier van de goederen onmogelijk kan worden vastgesteld (arrest PPUH Stehcomp, EU:C:2015:719, punten 49 en 53). Mogelijk kan daaruit worden geconcludeerd dat het voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting niet van belang is of aan alle formele factuurvereisten is voldaan, **[Or. 18]** of in elk geval dat de vermelding van het volledige adres van de belastingplichtige niet vereist dat een adres wordt aangegeven waarop economische activiteiten zijn uitgeoefend (eerste en tweede prejudiciële vraag).

## 5. De derde prejudiciële vraag

De Senat vraagt zich daarnaast af of de eisen die hij aan de op gronden van vertrouwensbescherming toegestane uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting stelt in gevallen waarin niet aan alle materiële en formele voorwaarden voor aftrek is voldaan, in overeenstemming zijn met het Unierecht zoals uitgelegd door het Hof in zijn arrest PPUH Stehcomp.

Wanneer is voldaan aan de in richtlijn 2006/112 gestelde materiële en formele voorwaarden voor het ontstaan en de uitoefening van het recht op aftrek, is het volgens vaste rechtspraak van het Hof niet verenigbaar met het Unierecht om door de weigering van het recht op aftrek een belastingplichtige te straffen die niet wist en niet kon weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of dat een andere handeling uit de leveringsketen die voorafgaat aan of volgt op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, btw-fraude was (arresten PPUH Stehcomp, EU:C:2015:719, punt 49; Maks Pen, EU:C:2014:69, punt 26 e.v., arrest van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punt 36 e.v., arrest Mahagében en Dávid, EU:C:2012:373, punt 44, 45 en 47, arrest 12. januari 2006, Optigen e. a., C-354/03, C-355/03 en C-484/03, EU:C:2006:16, punten 51-52 en 55, en arrest Kittel en Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punten 44-46 en 60). Het Bundesfinanzhof heeft zich reeds bij deze opvatting aangesloten [omissis].

### **[Or. 19]**

Indien echter niet is voldaan aan (alle) materiële en formele voorwaarden voor aftrek van voorbelasting – wat naar mening van de Senat in casu het geval is – kan het feit dat aan een bepaalde voorwaarde voor aftrek van voorbelasting niet is voldaan, weliswaar overeenkomstig het vertrouwensbeginsel worden gecompenseerd door de goede trouw van de belastingplichtige met betrekking tot de vervulling van die voorwaarden. De voorwaarden hiervoor kunnen echter niet identiek zijn aan die welke moeten zijn vervuld om de aftrek van voorbelasting te kunnen weigeren ondanks het feit dat aan de materiële en formele vereisten is voldaan. Daarom is het naar de mening van de Senat niet voldoende dat er geen sprake is van fraude of dat de belastingplichtige niet wist of kon weten dat hij betrokken was bij fraude. Indien aftrek van voorbelasting – ongeacht of aan de

materiële en formele voorwaarden daarvoor is voldaan – steeds moet worden toegestaan wanneer er geen sprake is van fraude of de belastingplichtige niet wist of kon weten dat hij betrokken was bij fraude, zouden de materiële en formele voorwaarden voor aftrek alle belang verliezen.

Wanneer niet aan (alle) voorwaarden voor aftrek van voorbelasting is voldaan, vereist een dergelijke aftrek op gronden van vertrouwensbescherming naar de mening van de Senat overeenkomstig de arresten van 27 september 2007, Teleos, C-409/04, (EU:C:2007:548, punt 66) en 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, (EU:C:2008:105, punten 24, 25 en 27) [zie ook arrest van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, (EU:C:2011:871, samenvatting en punt 26, met betrekking tot hoofdelijke aansprakelijkheid van de entrepothouder van goederen en van de belastingplichtige eigenaar van deze goederen] dat de ondernemer die voorbelasting in aftrek wenst te brengen, te goeder trouw heeft gehandeld en, ook met betrachting van de zorgvuldigheid van een oplettend koopman, niet kon weten **[Or. 20]** dat niet aan de formele factuurvereisten is voldaan, omdat hij alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden gevergd om zich ervan te vergewissen dat de factuurgegevens juist zijn en dat hij niet betrokken is bij fraude [omissis].

Uit de vingerwijzing van het Hof in zijn arrest PPUH Stehcemp (EU:C:2015:719, punt 49) kan daarentegen mogelijk worden geconcludeerd dat de aftrek om redenen van vertrouwensbescherming reeds moet worden toegestaan op de enkele grond dat de belastingplichtige niet wist of kon weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of dat een andere handeling uit de leveringsketen die voorafging aan of volgde op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, btw-fraude was. Het Hof lijkt er in punt 49 van voornoemd arrest weliswaar van uit te gaan dat aan de materiële en formele voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting is voldaan. Aan de andere kant was blijkens van die zaak de factuur uitgereikt door een niet-bestaande marktdeelnemer en kon de identiteit van de daadwerkelijke leverancier van de goederen onmogelijk worden vastgesteld, zodat ook zou kunnen worden aangenomen dat de voorwaarden van artikel 226, punt 5, van richtlijn 2006/112 niet waren vervuld. In dit geval zou eventueel kunnen worden overwogen aftrek van voorbelasting om redenen van vertrouwensbescherming toe te staan, wat de vraag doet rijzen welke voorwaarden hiervoor gelden.

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

**[Or. 21]**

[omissis]