



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

15 november 2017*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), en artikel 226, punt 5 – Aftrek van de voorbelasting – Verplichte vermeldingen op de factuur – Gewettigd vertrouwen van de belastingplichtige dat is voldaan aan de voorwaarden voor het recht op aftrek”

In de gevoegde zaken C-374/16 en C-375/16,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissingen van 6 april 2016, ingekomen bij het Hof op 7 juli 2016, in de procedures

Rochus Geissel, als vereffenaar van RGEX GmbH i.L.,

tegen

Finanzamt Neuss (C-374/16),

en

Finanzamt Bergisch Gladbach

tegen

Igor Butin (C-375/16),

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. L. da Cruz Vilaça, kamerpresident, E. Levits (rapporteur), A. Borg Barthet, M. Berger en F. Biltgen, rechters,

advocaat-generaal: N. Wahl,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Igor Butin, vertegenwoordigd door L. Rodenbach, Rechtsanwalt,

* Procestaal: Duits.

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en R. Kanitz als gemachtigden,
- de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door G. Eberhard als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Wasmeier en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 5 juli 2017,

het navolgende

Arrest

- 1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), en 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 (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van gedingen tussen Rochus Geissel, in zijn hoedanigheid van vereffenaar van RGEX GmbH i.L., en Finanzamt Neuss (belastingdienst Neuss, Duitsland) enerzijds, en tussen Finanzamt Bergisch Gladbach (belastingdienst Bergisch Gladbach, Duitsland) en Igor Butin anderzijds, over de weigering van deze belastingdiensten van aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die als voorbelasting is voldaan met betrekking tot facturen waarop het adres is vermeld waarop de opsteller van deze facturen per post bereikbaar is, maar geen enkele economische activiteit uitoefent.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 168 van de btw-richtlijn bepaalt:

„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;

[...]”

- 4 Artikel 178 van deze richtlijn luidt:

„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;

[...]”

5 Artikel 220 van deze richtlijn luidt:

„Iedere belastingplichtige zorgt ervoor dat door hemzelf, door de afnemer 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;

[...]”

6 Artikel 226 van de btw-richtlijn 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:

[...]

- 5) de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer;

[...]”

7 Artikel 1 van 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 (PB 1986, L 326, blz. 40) bepaalt dat voor de toepassing van deze richtlijn als „een niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige” wordt beschouwd de belastingplichtige als bedoeld in artikel 4, lid 1, 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 (PB 1977, L 145, blz. 1), die gedurende de periode bedoeld in artikel 3, lid 1, van de Dertiende richtlijn (86/560) 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 van deze richtlijn bedoelde lidstaat te zijn gelegen, behoudens een aantal uitzonderingen.

Duits recht

8 § 14 van de Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting), zoals van toepassing ten tijde van de feiten van het hoofdgeding (hierna: „UStG”), bepaalt:

„1. Onder ‚factuur’ wordt verstaan elk document waarmee een goederenlevering of dienst 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 leverancier of dienstverrichter en van de afnemer, [...]

[...]"

9 In § 15, lid 1, UStG is het volgende bepaald:

„De ondernemer kan de volgende bedragen als voorbelasting aftrekken:

1. de wettelijk verschuldigde belasting over leveringen en 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 [UStG] opgestelde factuur. [...]

[...]"

10 Overeenkomstig § 31, lid 2, van de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (uitvoeringsbesluit van de UStG) is aan de vereisten van § 14, lid 4, eerste volzin, punt 1, UStG voldaan wanneer de naam en het adres van zowel de leverancier of dienstverrichter als de afnemer aan de hand van de vermeldingen op de factuur ondubbelzinnig kunnen worden vastgesteld.

11 § 163 van de Abgabenordnung (belastingwetboek; hierna: „AO”), met als opschrift „Afwijkende vaststelling van de belasting om billijkheidsredenen”, bepaalt:

„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 is het mogelijk om voor de heffing van de inkomstenbelasting bepaalde bestanddelen van de grondslag die tot een hoger belastingbedrag leiden pas later buiten beschouwing te laten, en bepaalde elementen van de grondslag die tot een lager belastingbedrag leiden voortijdig in beschouwing te nemen. De beslissing over de afwijkende vaststelling kan met de vaststelling van de belasting worden verbonden.”

12 § 227 AO bepaalt:

„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.”

Hoofdingen en prejudiciële vragen

Zaak C-374/16

13 De vennootschap met beperkte aansprakelijkheid RGEX was in 2008 – het jaar waarop het hoofdinging betrekking heeft – actief in de autohandel. Deze vennootschap werd opgericht in december 2007 en is sinds 2015 in vereffening. De enige vennoot en zaakvoerder van deze vennootschap, Rochus Geissel, vertegenwoordigt de vennootschap voortaan als vereffenaar.

14 In haar btw-aangifte over 2008 heeft RGEX onder meer btw-vrije intracommunautaire leveringen van motorvoertuigen aangegeven en een bedrag van 1 985 443,42 EUR aan voorbelasting opgevoerd die was betaald voor 122 van EXTEL GmbH afgenomen auto's.

- 15 De belastingdienst te Neuss heeft de aangifte van RGEX niet aanvaard en bij beslissing van 31 augustus 2010 de over 2008 verschuldigde btw vastgesteld op basis van de bevindingen van twee specifieke btw-controles. Volgens deze belastingdienst was over de als btw-vrij aangegeven leveringen van motorvoertuigen naar Spanje belasting verschuldigd, omdat de betrokken voertuigen niet naar Spanje waren vervoerd maar in Duitsland in de handel waren gebracht. De voor de facturen van EXTEL betaalde voorbelasting was volgens deze belastingdienst niet aftrekbaar omdat die vennootschap een dekmantelbedrijf was zonder inrichting op het factuuradres.
- 16 Na tegen deze beslissing tevergeefs bezwaar te hebben gemaakt, heeft RGEX zich gewend tot het Finanzgericht Düsseldorf (belastingrechter Düsseldorf, Duitsland), die het beroep heeft toegewezen met betrekking tot de belasting over een voertuig en voor het overige ongegrond heeft verklaard.
- 17 Het Finanzgericht Düsseldorf heeft met name vastgesteld dat de statutaire zetel van EXTEL zich weliswaar bevond op het op haar facturen vermelde adres, maar dat het slechts ging om een „brievenbusadres”. EXTEL was daar enkel per post bereikbaar. Op dat adres oefende deze vennootschap geen enkele handelsactiviteit uit.
- 18 Deze rechter heeft niet ingestemd met de argumenten inzake het vermeende gewettigd vertrouwen van RGEX in de authenticiteit van het adres dat was vermeld op de door EXTEL uitgereikte facturen. Met het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen kan geen rekening worden gehouden op het tijdstip van vaststelling van de belasting, doch, in voorkomend geval, enkel in het kader van een billijkheidsmaatregel in de zin van de §§ 163 en 227 AO.
- 19 Geissel, in zijn hoedanigheid van vereffenaar van RGEX, heeft tegen het vonnis van het Finanzgericht Düsseldorf hogere voorziening ingesteld bij het Bundesfinanzhof (hoogste rechter in belastingzaken, Duitsland) en daartoe aangevoerd dat het „adres” in de zin van § 14, lid 4, eerste volzin, punt 1, UStG en artikel 226, punt 5, van de btw-richtlijn dient ter identificatie van de opsteller van de factuur en enkel veronderstelt dat hij per post bereikbaar is.
- 20 De verwijzende rechter merkt op dat RGEX naar nationaal recht geen recht heeft op de gevorderde aftrek van de voorbelasting voor de door EXTEL opgestelde facturen aangezien deze vennootschap geen economische activiteiten in eigenlijke zin uitoefent op het factuuradres. In een gelijklopende zaak heeft de verwijzende rechter immers geoordeeld dat het „volledige adres” in de zin van § 14, lid 4, eerste volzin, punt 1, UStG impliceert dat de ondernemer daar zijn economische activiteiten uitoefent. Ook al zou het overeenkomstig een nationaalrechtelijke bestuurlijke instructie voor de belastingdienst voldoende zijn dat het postbusadres of het specifieke postcodeadres „in plaats van het adres wordt vermeld”, een dergelijke instructie bindt evenwel niet de rechter.
- 21 In deze context heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een beslissing over de volgende prejudiciële vragen:
 - „1) Bevat de factuur die overeenkomstig artikel 168, onder a), juncto artikel 178, onder a), van [de btw-richtlijn] vereist is voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting, 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 voor die goederen of diensten uitgereikte factuur een adres vermeldt waar hij weliswaar per post bereikbaar is maar geen economische activiteit uitoefent?
 - 2) Staat artikel 168, onder a), juncto artikel 178, onder a), van [de btw-richtlijn], gelet op het doeltreffendheidsbeginsel, in de weg aan een nationale praktijk volgens welke de vraag of de afnemer van de goederen of diensten als te goeder trouw kan worden beschouwd wat de naleving van de voorwaarden voor aftrek van voorbelasting betreft, niet in het kader van de procedure van

vaststelling van de belasting maar alleen in het kader van een aparte billijkheidsregeling een rol speelt? Kan in dat opzicht artikel 168, onder a), juncto artikel 178, onder a), van [deze richtlijn] worden ingeroepen?"

Zaak C-375/16

- 22 Igor Butin, die een autohandel drijft in Duitsland, heeft van 2009 tot 2011 op basis van facturen voorbelasting in aftrek gebracht voor een aantal voertuigen die hij van de onderneming Z had gekocht en die voor wederverkoop waren bestemd. De voertuigen werden aan Butin of diens medewerkers geleverd deels op de plaats waar de maatschappelijke zetel van Z was gevestigd – ook al dreef Z geen handel vanaf dat adres –, deels op openbare locaties, zoals bij treinstations.
- 23 Tijdens een bij Butin uitgevoerde belastingcontrole is de belastingdienst te Bergisch Gladbach tot de conclusie gekomen dat de voorbelasting op de door Z uitgereikte facturen niet aftrekbaar was omdat het door Z op die facturen vermelde adres van de leverancier onjuist was. Men heeft vastgesteld dat dit adres louter een „brievenbusadres” was en dat Z in Duitsland niet over een vaste inrichting beschikte.
- 24 Op 13 september 2013 heeft deze belastingdienst naheffingsaanslagen in de btw vastgesteld voor het tijdvak van 2009 tot 2011. Bij beslissing van 1 oktober 2013 is Butins verzoek om deze aanslagen om billijkheidsredenen overeenkomstig § 163 AO te wijzigen, afgewezen.
- 25 Het Finanzgericht Köln (belastingrechter Keulen, Duitsland) heeft het beroep van Butin, waarmee hij opkwam tegen de naheffing van btw door de belastingdienst te Bergisch Gladbach, toegewezen. Volgens deze rechter vereist het „adres” in de zin van § 14, lid 4, eerste volzin, punt 1, UStG niet dat daar handelsactiviteiten worden uitgeoefend. Overigens heeft hij ook de subsidiaire vordering tot wijziging van de aanslagen om billijkheidsredenen gegrond verklaard. Naar zijn oordeel had Butin alles gedaan wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd om zich ervan te vergewissen dat Z een onderneming was en dat de gegevens op de door deze onderneming opgestelde facturen correct waren.
- 26 De belastingdienst te Bergisch Gladbach heeft tegen het vonnis van het Finanzgericht Köln hogere voorziening ingesteld bij het Bundesfinanzhof. Deze belastingdienst voert met name aan dat aangezien de door Z uitgereikte facturen – anders dan Butin stelt – niet het adres vermelden waarop deze vennootschap haar handelsactiviteiten uitoefent en Butin niet alles had gedaan wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd om zich ervan te vergewissen dat de vermeldingen op die facturen correct waren, aftrek van de voorbelasting niet diende te worden toegekend in het kader van de billijkheidsregeling.
- 27 In deze context heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een beslissing over de volgende prejudiciële vragen:
- „1) Vereist artikel 226, punt 5, van [de btw-richtlijn] dat een adres van de belastingplichtige wordt vermeld waarop hij zijn economische activiteiten uitoefent?
- 2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord:
- a) Volstaat het om als adres in de zin van artikel 226, punt 5, van [de btw-richtlijn] 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 [de btw-richtlijn] 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?"

Procedure bij het Hof

- 28 Bij beschikking van de president van het Hof van 22 juli 2016 zijn de zaken C-374/16 en C-375/16 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling alsmede voor het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag in zaak C-374/16 en eerste en tweede vraag in zaak C-375/16

- 29 Met de eerste vraag in zaak C-374/16 en met de eerste en de tweede vraag in zaak C-375/16 wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 226, punt 5, van deze richtlijn, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke als voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek van de voorbelasting geldt dat op de factuur het adres is vermeld van de plaats waar de opsteller van deze factuur zijn economische activiteit uitoefent.
- 30 Vooraf dient eraan te worden herinnerd dat ingevolge artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn de belastingplichtige in het bezit moet zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en 238 tot en met 240 van deze richtlijn opgestelde factuur, wil hij het recht op aftrek uitoefenen.
- 31 Artikel 226 van deze richtlijn bevat een opsomming van de vermeldingen die op de factuur moeten voorkomen. Met name punt 5 van dit artikel voorziet in de verplichting om de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer te vermelden.
- 32 Volgens de rechtspraak van het Hof dient bij de uitlegging van een bepaling van Unierecht niet alleen rekening te worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context ervan en de doelstellingen die worden nagestreefd met de regeling waarvan zij deel uitmaakt (zie in die zin arresten van 3 december 2009, *Yaesu Europe*, C-433/08, EU:C:2009:750, punt 24, en 6 juli 2017, *Air Berlin*, C-290/16, EU:C:2017:523, punt 22).
- 33 Aangaande – in de eerste plaats – de bewoordingen van artikel 226, punt 5, van de btw-richtlijn zij opgemerkt dat de verschillende taalversies van deze bepalingen uiteenlopen. Sommige taalversies van die bepaling, waaronder de Spaanse, de Engelse, de Franse of de Letse taalversie, verwijzen respectievelijk naar „nombre completo y la dirección”, „the full name and address”, „nom complet et l’adresse” of „pilns vārds vai nosaukums un adrese”, terwijl andere taalversies, waaronder de Duitse of de Italiaanse taalversie, voorzien in de verplichting tot vermelding van de „vollständigen Namen und die vollständige Anschrift” of de „nome e l’indirizzo completo”.
- 34 Of het bijvoeglijk naamwoord „volledig” in de formulering van dat vereiste al dan niet voorkomt, zegt evenwel niets over de vraag of het op het factuur vermelde adres moet overeenkomen met de plaats waar de opsteller van de factuur zijn economische activiteit uitoefent.

- 35 Bovendien zij opgemerkt dat het begrip „adres” in zijn gebruikelijke betekenis een ruime draagwijdte heeft. Zoals de advocaat-generaal in punt 36 van zijn conclusie heeft opgemerkt, verwijst deze term in zijn gebruikelijke betekenis naar om het even welk type adres, met inbegrip van een brievenbusadres, mits de betrokkene daar bereikbaar is.
- 36 Bovendien preciseert artikel 226 van de btw-richtlijn dat, onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn, voor btw-doeleinden alleen de in dat artikel opgesomde vermeldingen verplicht zijn op de overeenkomstig artikel 220 van deze richtlijn uitgereikte facturen (zie in die zin arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punt 25).
- 37 Bijgevolg moeten de verplichtingen in verband met deze vermeldingen strikt worden uitgelegd in die zin dat het de lidstaten niet vrij staat om stringentere verplichtingen op te leggen dan die welke uit de btw-richtlijn voortvloeien.
- 38 Daaruit volgt dat de lidstaten de uitoefening van het recht op btw-aftrek niet afhankelijk kunnen stellen van voorwaarden inzake de inhoud van de facturen waarin de btw-richtlijn niet uitdrukkelijk voorziet (arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punt 25).
- 39 Aangaande – in de tweede plaats – de context waarvan artikel 226 van de btw-richtlijn deel uitmaakt, zij eraan herinnerd dat het recht op btw-aftrek in beginsel niet kan worden beperkt (zie in die zin arrest van 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 37).
- 40 In dat verband heeft het Hof geoordeeld dat het bezit van een factuur die de in artikel 226 van deze richtlijn genoemde vermeldingen bevat, een formele voorwaarde is voor het recht op btw-aftrek. Aftrek van voorbelasting moet echter worden toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden (zie in die zin arrest van 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Bijgevolg kan een nadere regel inzake de vermelding van het adres van de opsteller van de factuur geen voorwaarde zijn die voor de btw-aftrek van doorslaggevend belang is.
- 41 Aangaande – in de derde plaats – de teleologische uitlegging van artikel 226 van de btw-richtlijn, hebben de verplichte vermeldingen op een factuur tot doel, de belastingdiensten in staat te stellen te controleren of de verschuldigde belasting is betaald en, in voorkomend geval, of recht op btw-aftrek bestaat (zie in die zin arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punt 27).
- 42 Zoals de advocaat-generaal in de punten 40 en 41 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt, heeft de vermelding van het adres, de naam en het btw-identificatienummer daartoe tot doel, een gegeven economische handeling en een specifieke marktdeelnemer, de opsteller van de factuur, aan elkaar te koppelen. De identificatie van de opsteller van de factuur stelt de belastingdienst in staat na te gaan of het btw-bedrag waarvoor aftrek wordt gevorderd, is aangegeven en betaald. Deze identificatie maakt het bovendien voor de belastingplichtige mogelijk na te gaan of de opsteller van de factuur belastingplichtig is in de zin van de btw-regeling is.
- 43 In dit verband zij opgemerkt dat het btw-identificatienummer van de leverancier van de goederen of de dienstverrichter voor deze identificatie wezenlijke informatie uitmaakt. Dat nummer is voor de belastingdienst makkelijk toegankelijk en controleerbaar.
- 44 Zoals de advocaat-generaal in punt 43 van zijn conclusie heeft opgemerkt, moeten ondernemingen bij de aanvraag van een btw-nummer overigens een registratieprocedure doorlopen waarin zij een btw-inschrijvingsformulier samen met de nodige bewijsstukken dienen over te leggen.

- 45 Bijgevolg heeft de vermelding van het adres van de opsteller van de factuur, samen met zijn naam en btw-identificatienummer, tot doel de opsteller van de factuur te identificeren en dus de belastingdienst in staat te stellen de in punt 41 van dit arrest bedoelde controles te verrichten.
- 46 In deze context dient tevens te worden benadrukt dat het Hof heeft vastgesteld dat de aftrekregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw (zie met name arresten van 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punt 17, en 14 juni 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punt 34). Ter verwezenlijking van de doelstellingen van deze regeling is het echter niet noodzakelijk om te voorzien in de verplichting tot vermelding van het adres van de plaats waar de opsteller van de factuur zijn economische activiteit uitoefent.
- 47 Bovendien vindt deze uitlegging steun in het arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), waarin het Hof heeft geoordeeld dat aftrek van de voorbelasting mogelijk was op basis van facturen die waren opgesteld door een vennootschap die de nationale rechter beschouwde als een niet-bestaande onderneming. Ofschoon de nationale rechter had vastgesteld dat het gebouw dat deze vennootschap als haar maatschappelijke zetel had opgegeven, zich in een vervallen staat bevond, heeft het Hof geoordeeld dat het feit dat op de zetel van deze vennootschap geen economische activiteit kon worden uitgeoefend, niet uitsluit dat deze activiteit op een andere plaats dan de maatschappelijke zetel kon worden uitgeoefend (zie in die zin arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 35), met name wanneer de activiteit gedematerialiseerd wordt uitgeoefend met gebruik van nieuwe computertechnologieën.
- 48 Bovendien wordt het feit dat het voor het recht op btw-aftrek niet vereist is dat de economische activiteit van de belastingplichtige wordt uitgeoefend op het adres dat is vermeld op de door hem uitgereikte factuur, anders dan de Duitse en de Oostenrijkse regering aanvoeren, niet weerlegd door de vaststelling van het Hof in het arrest van 28 juni 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397). De analyse van de draagwijdte van de begrippen „zetel van zijn bedrijfsuitoefening” en „vaste inrichting” voor de toepassing van de Dertiende richtlijn (86/560) is van geen belang voor de betekenis van het begrip „adres” van artikel 226, punt 5, van de btw-richtlijn.
- 49 Hieruit volgt dat het voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek door de afnemer van de goederen of de dienstontvanger niet vereist is dat de economische activiteiten van de leverancier of dienstverrichter worden uitgeoefend op het adres dat is vermeld op de door hem uitgereikte factuur.
- 50 Derhalve dient op de eerste vraag in zaak C-374/16 en op de eerste en de tweede vraag in zaak C-375/16 te worden geantwoord dat artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 226, punt 5, van deze richtlijn, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke als voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek van de voorbelasting geldt dat op de factuur het adres is vermeld van de plaats waar de opsteller van deze factuur zijn economische activiteit uitoefent.

Tweede vraag in zaak C-374/16 en derde vraag in zaak C-375/16

- 51 Gelet op het antwoord op de eerste vraag in zaak C-374/16 en op de eerste en de tweede vraag in zaak C-375/16 behoeven de tweede vraag in zaak C-374/16 en de derde vraag in zaak C-375/16 niet te worden beantwoord.

Kosten

- 52 Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 168, onder a), en 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, gelezen in samenhang met artikel 226, punt 5, van deze richtlijn, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke als voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek van de voorbelasting geldt dat op de factuur het adres is vermeld van de plaats waar de opsteller van deze factuur zijn economische activiteit uitoefent.

ondertekeningen