

62016CC0374

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

N. WAHL

van 5 juli 2017 (1)

Gevoegde zaken C-374/16 en C-375/16

RGEX GmbH, in liquidatie, vertegenwoordigd door de vereffenaar Rochus Geissel,

tegen

Finanzamt Neuss (C-374/16)

en

Finanzamt Bergisch Gladbach

tegen

Igor Butin (C-375/16)

[verzoek van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 178, onder a) – Recht op aftrek – Voorwaarden voor uitoefening – Artikel 226, punt 5 – Verplichte vermeldingen op de factuur – Adres van de belastingplichtige – Goede trouw waardoor is voldaan aan de voorwaarden voor de aftrek van voorbelasting – Ontwijking of misbruik van recht – Nationale procedures – Doeltreffendheidsbeginsel”

I. Inleiding

1.

In de onderhavige zaken rijzen twee vragen over de uitlegging van de Unierechtelijke regels inzake de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

2.

De eerste vraag is hoe het vereiste van vermelding van het adres van de belastingplichtige op een factuur, als vastgelegd in 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: „btw-richtlijn”) (2), moet worden uitgelegd. De verwijzende rechter – twee verschillende kamers van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) – vraagt zich af of het begrip „adres” aldus moet worden opgevat dat het verwijst naar de plaats waar de belastingplichtige zijn economische activiteit uitoefent dan wel of het volstaat dat die belastingplichtige op het adres simpelweg bereikbaar is.

3.

De tweede vraag is of en volgens welke procedures een belastingplichtige zich wat de formele juistheid van de facturen betreft op zijn goede trouw kan beroepen wanneer de opsteller van die facturen volgens de fiscus betrokken is bij fraude of misbruik bij de aftrek van voorbelasting.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

4.

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;

[...]

5.

Artikel 178 van de btw-richtlijn, in de versie geldend ten tijde van de feiten van zaak C-375/16, luidt (3):

„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 een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, opgestelde factuur;

[...]

6.

In artikel 226 van de btw-richtlijn is het volgende bepaald:

„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;

[...]"

B. Nationaal recht

7.

§ 14 van de Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) luidt:

„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; [...]"

8.

In § 15 UStG is het volgende bepaald:

„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. [...]"

9.

§ 163 van de Abgabenordnung (belastingwetboek; hierna: „AO”) luidt:

„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. [...]"

10.

§ 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.”

III. Feiten, procedure en prejudiciële vragen

A. Zaak C-374/16

11.

RGEX GmbH is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid die handelde in motorvoertuigen. Deze in 2007 opgerichte vennootschap verkeert sinds 2015 in liquidatie. Enig aandeelhouder en bestuurder van RGEX was Rochus Geissel, die de vennootschap thans vertegenwoordigt als vereffenaar.

12.

In haar aangifte in de omzetbelasting over 2008 gaf RGEX onder meer btw-vrije leveringen van motorvoertuigen naar andere lidstaten van de Europese Unie aan, alsook een aftrekbaar bedrag van in totaal 1985443,42 EUR voor 122 van EXTEL GmbH afgenomen motorvoertuigen.

13.

Het bevoegde Finanzamt (belastingdienst, Duitsland) aanvaardde de aangifte van RGEX niet en stelde de omzetbelasting voor 2008 bij beslissing van 31 augustus 2010 vast op basis van de bevindingen van twee btw-controles. Volgens de 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 op grond van de facturen van EXTEL teruggevorderde voorbelasting was volgens de belastingdienst niet aftrekbaar, omdat die vennootschap een dekmantelbedrijf was zonder inrichting op het factuuradres.

14.

Het door RGEX tegen die beslissing gemaakte bezwaar werd afgewezen. Daarop vocht RGEX de beslissing aan bij het Finanzgericht (belastingrechter, Duitsland), dat ter zake bevoegdheid bezat.

15.

Het Finanzgericht verklaarde het beroep grotendeels ongegrond. Volgens deze rechter had EXTEL op het op haar facturen vermelde adres weliswaar haar statutaire zetel, maar ging het slechts om een „brievenbusadres”. Op het bewuste adres was EXTEL alleen per post bereikbaar. Er was weliswaar een boekhoudkantoor gevestigd, maar door EXTEL werden er geen economische activiteiten ontplooid. Het Finanzgericht verwierp ook de argumenten van RGEX aangaande het beginsel van gewettigd vertrouwen. Naar zijn oordeel voorziet § 15 UStG wat de naleving van de voorwaarden voor de aftrek van voorbelasting betreft niet in bescherming van goede trouw. Overwegingen van vertrouwensbescherming kunnen dan ook slechts in het kader van een afzonderlijke billijkheidsprocedure overeenkomstig de §§ 163 en 227 AO in aanmerking worden genomen.

16.

RGEX heeft tegen de beslissing van het Finanzgericht hogere voorziening ingesteld bij het Bundesfinanzhof. Daar deze rechter twijfels heeft over de juiste uitlegging van het Unierecht, heeft hij 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], geleet 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 [de btw-richtlijn] worden ingeroepen?”

B. Zaak C-375/16

17.

Igor Butin, die een autohandel drijft in Duitsland, heeft op basis van facturen voorbelasting in aftrek gebracht voor een aantal voertuigen die hij van de onderneming Z (hierna: „Z”) had gekocht en die voor wederverkoop waren bestemd. Aangezien Z uitsluitend via internet handeldrijft, vond de levering van de voertuigen aan Butin of diens medewerkers plaats hetzij in de straat waar de zetel van Z was gevestigd – al dreef Z geen handel vanaf dat adres –, hetzij op openbare locaties, zoals stationspleinen.

18.

Tijdens een bij Butin uitgevoerde belastingcontrole kwam de inspecteur tot de conclusie dat de voorbelasting op de van Z ontvangen facturen niet aftrekbaar was omdat het op die facturen vermelde adres van de leverancier onjuist was. Op dat adres was er niets dat wees op de aanwezigheid van een onderneming. Het adres in kwestie was een brievenbusadres waar Z slechts de post ophaalde. Volgens de belastinginspecteur beschikte Z niet over een vaste inrichting in Duitsland.

19.

De bevoegde belastingdienst deelde die opvatting en stelde op 13 september 2013 naheffingsaanslagen in de btw vast voor 2009 tot en met 2011. Bij beslissing van 1 oktober 2013 wees hij Butins verzoek af om deze aanslagen om billijkheidsredenen overeenkomstig § 163 AO te wijzigen.

20.

Het door Butin tegen de beslissing van de belastingdienst ingestelde beroep werd door het Finanzgericht toegewezen. Volgens deze rechter houdt de verplichting tot vermelding van het adres op een factuur in de zin van § 14, lid 4, aanhef en punt 1, UStG niet in dat daar bedrijfsactiviteiten moeten worden uitgeoefend. Gelet op de technologische ontwikkelingen en veranderende praktijken in het bedrijfsleven achtte hij de bestaande rechtspraak verouderd. Overigens verklaarde hij ook de subsidiaire vordering tot wijziging van de aanslagen om billijkheidsredenen gegrond. 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 factuurgegevens correct waren.

21.

Tegen deze uitspraak heeft de belastingdienst hogere voorziening ingesteld bij het Bundesfinanzhof. Daar deze rechter twijfels heeft over de juiste uitlegging van het Unierecht, heeft hij 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 moet worden 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 via e-handel) 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?”

C. Procedure bij het Hof

22.

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 behandeling en voor het arrest.

23.

Butin, de Duitse en de Oostenrijkse regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

IV. Analyse

A. Inleidende opmerkingen

24.

Vooraf zij eraan herinnerd dat de aftrekregeling volgens vaste rechtspraak van het Hof tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het beginsel van fiscale neutraliteit waarop het gemeenschappelijke btw-stelsel berust, waarborgt een volstrekt neutrale fiscale behandeling van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten op zich aan de heffing van btw zijn onderworpen. (4) In dat beginsel komt het gelijkheidsbeginsel ter zake van btw tot uitdrukking. (5)

25.

Artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn bevat een opsomming van de materiële voorwaarden voor de aftrek van voorbelasting. Ondernemingen kunnen slechts recht op aftrek genieten indien aan drie voorwaarden is voldaan. Ten eerste moet hij een belastingplichtige in de zin van deze richtlijn zijn. Ten tweede moeten de goederen of diensten waarvoor aanspraak op dat recht wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium zijn gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen. Ten derde moeten de goederen of diensten in een eerder stadium door een andere belastingplichtige zijn geleverd of verricht. (6)

26.

Wat de formele voorwaarden voor het recht op aftrek betreft, bepaalt artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn dat de belastingplichtige in het bezit moet zijn van een overeenkomstig titel XI, hoofdstuk 3, afdelingen 3 tot en met 6, van die richtlijn opgestelde factuur. (7) Een van de daarin opgenomen bepalingen is voor de onderhavige procedure van bijzonder belang, namelijk artikel 226, dat een lijst bevat van gegevens die op de factuur moeten worden vermeld. Het vijfde gegeven in de lijst is „de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer”.

27.

De materiële voorwaarden voor de aftrek van voorbelasting staan in deze procedure niet ter discussie. De prejudiciële vragen hebben alleen betrekking op de naleving van de formele voorwaarden voor het recht op aftrek, in tweeërlei opzicht. Ten eerste verzoekt de verwijzende rechter om uitlegging van het begrip „adres” in de zin van artikel 226 van de btw-richtlijn. Ten tweede wenst hij te vernemen, mocht het Hof dat begrip aldus uitleggen dat het ziet op het adres waar de goederenleverancier of de dienstverrichter zijn economische activiteit uitoefent, onder welke omstandigheden de belastingplichtige zich niettemin op zijn goede trouw kan beroepen wat de naleving van de voorwaarden van artikel 226, punt 5, van de btw-richtlijn betreft.

B. Eerste vraag in zaak C-374/16 en eerste twee vragen in zaak C-375/16

28.

Met zijn eerste vraag in zaak C-374/16 en zijn eerste twee vragen in zaak C-375/16, die ik samen zal onderzoeken, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 226, punt 5, van de btw-richtlijn zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling die aan het recht op aftrek van btw de voorwaarde verbindt dat op de factuur het adres staat vermeld waar de opsteller van die factuur zijn economische activiteit uitoefent.

29.

Volgens de verwijzingsbeslissing vereist de UStG – zoals die wet traditioneel door de nationale rechterlijke instanties wordt uitgelegd – dat „het adres” op de factuur het adres is waar de opsteller van die factuur zijn economische activiteit uitoefent. Op basis van deze rechtspraak zijn in het hoofdgedingen de facturen van twee ondernemingen aangemerkt als strijdig met de UStG, op grond dat de opstellers ervan slechts een brievenbusadres hadden vermeld. Bijgevolg konden de afnemers van die ondernemers, zoals verzoekster en verzoeker in de hoofdgedingen, op basis van de door die ondernemers uitgereikte facturen geen voorbelasting in aftrek brengen.

30.

Ik ben om de hierna uiteengezette redenen van mening dat artikel 226, punt 5, van de btw-richtlijn in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling die aan het recht op aftrek van voorbelasting de voorwaarde verbindt dat op de factuur het adres staat vermeld waar de opsteller van die factuur zijn economische activiteit uitoefent.

1. Enkele relevante beginselen

31.

In de eerste plaats herinner ik aan enkele – uit vaste rechtspraak voortvloeiende – belangrijke beginselen in het licht waarvan het begrip „adres” moet worden geïnterpreteerd.

32.

Het Hof heeft steeds geoordeeld dat het recht op btw-aftrek de hoeksteen vormt van het bij de btw-richtlijn ingevoerde btw-stelsel is en dus in beginsel niet mag worden beperkt. (8) Aftrek van voorbelasting moet worden toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden. Meer bepaald heeft het Hof vastgesteld dat het bezit van een factuur die de in artikel 226 van de btw-richtlijn genoemde vermeldingen bevat, een formele en geen materiële voorwaarde is voor het recht op btw-aftrek. (9)

33.

Daarnaast bepaalt artikel 226 van de btw-richtlijn dat, onverminderd de bijzondere bepalingen van die richtlijn, op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 van de richtlijn uitgereikte facturen voor btw-doeleinden alleen de in dit artikel 226 genoemde vermeldingen verplicht zijn. Volgens vaste rechtspraak mogen de lidstaten de uitoefening van het recht op btw-aftrek dus niet afhankelijk stellen van voorwaarden inzake de inhoud van de facturen waarin de btw-richtlijn niet uitdrukkelijk voorziet. (10)

34.

In bovengenoemde zaken heeft het Hof voor de uitlegging van de btw-regels steeds een realistische en pragmatische in plaats van een meer formalistische benadering gevolgd. Die benadering lijkt op gespannen voet te staan met nationale maatregelen die het vereiste inzake het factuuradres uiterst strikt en formalistisch uitleggen en bovendien vergaande consequenties verbinden aan niet-naleving van dat vereiste.

2. Tekstuele uitlegging van artikel 226, punt 5, van de btw-richtlijn

35.

In de tweede plaats merk ik op dat de tekst van de btw-richtlijn, zoals de Commissie benadrukt, in geen enkel opzicht steun biedt voor een dergelijke strikte uitlegging van dat vereiste.

36.

In zijn gebruikelijke betekenis verwijst het begrip „adres” (11) naar om het even welk type adres, met inbegrip van een „brievenbusadres”, mits de betrokkene op dat adres daadwerkelijk bereikbaar is.

37.

Ook de algemene bewoordingen waarin in artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn het begrip „belastingplichtige” is gedefinieerd (12), bieden steun voor deze opvatting.

3. Teleologische uitlegging van artikel 226, punt 5, van de btw-richtlijn

38.

Nog belangrijker is, in de derde plaats, dat een strikte uitlegging van het begrip „adres” niet kan worden gerechtvaardigd in het licht van de functie die de factuur in het btw-stelsel vervult.

39.

Zoals het Hof heeft opgemerkt, geeft de factuur de economische handeling weer en stelt zij de bevoegde belastingdienst in staat te controleren, ten eerste, of de door de opsteller van de factuur verschuldigde belasting is aangegeven en betaald, en, ten tweede, of de belastingplichtige die de goederen of diensten ontvangt, recht heeft op btw-afrek. (13) Voor deze belastingplichtige vormt de factuur als zodanig het belangrijkste bewijs van zijn recht op afrek van voorbelasting.

40.

Het voorschrift van artikel 226, punt 5, van de btw-richtlijn dat op de factuur het adres van de opsteller van die factuur wordt vermeld, moet in het licht van die tweevoudige functie van de factuur worden beoordeeld. De vermelding van het adres van de opsteller van de factuur – samen met zijn naam en btw-identificatienummer – heeft tot doel, een gegeven economische handeling en een specifieke marktdeelnemer, de opsteller van de factuur, aan elkaar te koppelen. (14) Anders gezegd, zij maakt het mogelijk vast te stellen wie de opsteller van de factuur is.

41.

Die identificatie is noodzakelijk om de fiscus in staat te stellen aan de hand van de nodige controles vast te stellen of het btw-bedrag is aangegeven en betaald. (15) Die identificatie maakt het tegelijkertijd voor de belastingplichtige mogelijk na te gaan of de opsteller van de factuur belastingplichtig in de zin van de btw-regeling is.

42.

Ik kan me dan ook niet vinden in het standpunt van de Oostenrijkse en de Duitse regering dat op het op de factuur vermelde adres sprake moet zijn van feitelijke economische activiteiten of een tastbare aanwezigheid van de onderneming teneinde de opsteller van de factuur juist te kunnen identificeren en te kunnen bereiken. Volgens artikel 226 van de btw-richtlijn moet de factuur immers ook een aantal andere vermeldingen bevatten die dat doel dienen. Een daarvan is van bijzonder belang, namelijk het btw-identificatienummer van de onderneming die de goederen heeft geleverd of de diensten heeft verricht. Dat nummer kan door de fiscus eenvoudig worden gecontroleerd. Bovendien kan eenieder nagaan of het geldig is, onder meer via internet.

43.

Niet uit het oog mag worden verloren dat ondernemingen bij de aanvraag voor een btw-nummer een registratieprocedure moeten doorlopen waarin zij een btw-inschrijvingsformulier van de plaatselijke belastingdienst en de nodige bewijsstukken dienen over te leggen. De lidstaten zijn krachtens de btw-regels verplicht bepaalde gegevens op te slaan. (16) Zo moeten zij uiteenlopende informatie verzamelen over alle ondernemingen waaraan een btw-identificatienummer is toegekend. (17) Zij hoeven zeker niet – uitsluitend of in het bijzonder – te kijken naar het adres op de factuur om de identiteit van de opsteller vast te stellen en te achterhalen waar en hoe hij bereikbaar is.

4. Uitlegging in het licht van actuele ontwikkelingen

44.

In de vierde plaats is – zoals de verwijzende rechter opmerkt – het vereiste dat op het factuuradres economische activiteiten worden uitgeoefend (of dat zich daar een bedrijfsruimte bevindt), gelet op de uiteenlopende wijze waarop ondernemingen tegenwoordig zijn georganiseerd en economische activiteiten ontplooiën, moeilijk hard te maken. Dit geldt te meer nu in de economie verschijnselen als e-commerce, office sharing en telewerk in opmars zijn.

45.

Tegen de achtergrond van die ontwikkelingen kan het bijwijken lastig zijn om een economische activiteit aan één specifieke fysieke plaats te koppelen. Zoals Butin benadrukt in zijn schriftelijke opmerkingen, is het heden ten dage mogelijk bijna overal ter wereld met niet meer dan een computer en een internetverbinding een onderneming te drijven die via een internetplatform goederen koopt en doorverkoopt.

46.

Het vereiste dat op het op de factuur vermelde adres economische activiteiten worden uitgeoefend (of dat zich daar een bedrijfsruimte bevindt), zou dan ook problemen opleveren bij ondernemingen die hun activiteiten niet (geheel of deels) vanuit één specifieke plaats uitoefenen.

47.

Men kan niet stellen dat deze ontwikkeling waarbij de bedrijfsruimte niet langer aan een bepaalde plaats is gebonden, een nieuw verschijnsel is dat de Uniewetgever in de thans van kracht zijnde btw-richtlijn buiten beschouwing heeft gelaten. De btw-richtlijn is herschikt in 2006, toen de digitalisering van de economie van de Europese Unie reeds in volle gang was. Een aantal bepalingen in die richtlijn heeft dan ook betrekking op kwesties als, bijvoorbeeld, elektronische communicatie en langs elektronische weg verleende diensten. (18)

5. Uitlegging in het licht van de rechtspraak van het Hof

48.

In de vijfde plaats lijkt de gangbare uitlegging van de UStG, zoals de verwijzende rechter zelf opmerkt, moeilijk te rijmen met de recente rechtspraak van het Hof en inzonderheid het arrest PPUH Stehcemp. (19)

49.

In die zaak heeft het Hof geoordeeld dat het de verzoeker was toegestaan btw in aftrek te brengen op basis van facturen die waren opgesteld door een door de nationale rechter als niet-bestaande marktdeelnemer aangemerkte entiteit. In zijn onderzoek van de feiten van de zaak had de nationale rechter vastgesteld dat het gebouw waarin volgens het handelsregister de maatschappelijke zetel van de marktdeelnemer was gevestigd, „in verval” was. Het Hof stelde zich evenwel op het standpunt dat het feit dat op de maatschappelijke zetel geen activiteit kon worden uitgeoefend, „niet uit[sloot] dat deze activiteit op een andere plaats dan op de maatschappelijke zetel [kon] worden uitgeoefend”. Het Hof voegde hieraan toe dat „[m]et name wanneer de betrokken economische activiteit bestaat in goederenleveringen als deel van meerdere opeenvolgende verkopen, [...] de eerste koper en de wederverkoper van deze goederen zich ertoe [kan] beperken de eerste verkoper opdracht te geven de betrokken goederen rechtstreeks naar de tweede koper te vervoeren [...], zonder noodzakelijkerwijs zelf te beschikken over de opslagruimte en vervoermiddelen die onontbeerlijk zijn om de betrokken goederen te leveren”. (20)

50.

Dit arrest biedt steun voor de opvatting dat het recht op btw-aftrek van de ontvanger van de goederen of diensten niet afhangt van de voorwaarde dat op het op de factuur vermelde adres economische activiteiten worden verricht. Voldoende is dat de leverancier op dat adres snel en daadwerkelijk bereikbaar is.

51.

Anders dan de Duitse en de Oostenrijkse regering stellen in hun opmerkingen, doet het arrest van het Hof in de zaak Planzer Luxembourg aan deze beoordeling niet af. (21)

52.

Die zaak betrof een andere rechtsvraag dan in casu. In de zaak Planzer Luxembourg werd het Hof verzocht zich uit te spreken over de vraag of een onderneming daadwerkelijk in de Europese Unie was gevestigd. Daartoe gaf het Hof een uitlegging van onder meer de begrippen „zetel van de bedrijfsuitoefening” en „vaste inrichting” in de zin van de Dertiende richtlijn. (22) De door het Hof in die zaak genoemde criteria – waarnaar de Duitse en de Oostenrijkse regering verwijzen – zijn derhalve relevant voor het antwoord op de vraag of een onderneming daadwerkelijk in de Europese Unie is gevestigd, maar bieden geen bruikbaar interpretatief kader om te bepalen welk adres op de factuur kan worden vermeld.

53.

Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de eerste vraag in zaak C-374/16 en de eerste twee vragen in zaak C-375/16 aldus te beantwoorden dat artikel 226, punt 5, van de btw-richtlijn in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling die aan het recht op btw-aftrek de voorwaarde verbindt dat op de factuur het adres staat vermeld waar de opsteller van die factuur zijn economische activiteit uitoefent.

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

54.

De tweede vraag in zaak C-374/16 en de derde vraag in zaak C-375/16 hebben betrekking op de mogelijke gevolgen van de goede trouw van een belastingplichtige wat de formele juistheid van door een andere belastingplichtige opgestelde facturen betreft. De verwijzende rechter wenst in wezen van het Hof te vernemen of, en zo ja hoe, een belastingplichtige zich op zijn goede trouw moet kunnen beroepen wanneer het adres op de factuur onvolledig of onjuist is.

55.

Aangezien deze vragen zijn gebaseerd op de premisse dat de belastingplichtige op het op de factuur vermelde adres een economische activiteit moet verrichten, behoeven zij niet te worden beantwoord, gelet op het door mij voorgestelde antwoord op de eerste vraag in zaak C-374/16 en op de eerste twee vragen in zaak C-375/16.

56.

Niettemin zal ik de kwestie die in die vragen aan de orde is, behandelen mocht het Hof in zijn antwoord op de voorgaande vragen afwijken van mijn zienswijze. Ik zal mij met name richten op de vraag of, en zo ja hoe, een belastingplichtige zich op zijn goede trouw moet kunnen beroepen wat de formele juistheid van het adres van de opsteller van een factuur betreft wanneer de fiscus meent dat laatstgenoemde mogelijk bij fraude of onregelmatigheden is betrokken.

1. Goede trouw wat de integriteit van de factuur betreft

57.

De kwestie van fraude of onregelmatigheden lijkt relevant in de onderhavige zaken, aangezien uit beide verwijzingsbeslissingen blijkt dat in de hoofdgedingen vragen zijn gerezen over mogelijke fraude bij de opstelling van de facturen of de met die facturen verband houdende handelingen.

58.

Dienaangaande zou ik eraan willen herinneren dat het Hof recentelijk in het arrest PPUH

Stehcemp heeft geoordeeld dat een belastingplichtige zijn recht op aftrek verliest wanneer hij wist of had moeten weten dat hij met zijn aankoop deelnam aan een handeling die deel uitmaakte van btw-fraude. Wanneer is voldaan aan de materiële en formele voorwaarden voor het ontstaan en de uitoefening van het recht op aftrek, is het daarentegen niet verenigbaar met de btw-richtlijn „om door de weigering van dit recht een belastingplichtige te straffen die niet wist en niet had kunnen 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”. (23) Dat is de concretisering in het Unierecht van het beginsel dat de verwijzende rechter „goede trouw” of „gewettigd vertrouwen” noemt.

59.

Hieruit volgt dat een belastingplichtige het recht op aftrek kan worden ontzegd indien hij aantoonbaar onvoorzichtig heeft gehandeld en niet de zorgvuldigheid heeft betracht die van een redelijk bedachtzaam ondernemer kan worden verwacht. (24) Stellig hangt het voornamelijk van de omstandigheden van het concrete geval af welke maatregelen in dat geval redelijkerwijs van een belastingplichtige kunnen worden verlangd om ervoor te zorgen dat zijn handelingen geen deel uitmaken van fraude of misbruik. (25) Onredelijk is het evenwel om van een belastingplichtige te eisen dat hij uitvoerige of tijdrovende controles verricht om vast te stellen of de formele gegevens op elke factuur van elke afzonderlijke leverancier nauwkeurig of juist zijn. Dat zou praktisch noch economisch haalbaar zijn.

60.

Voorts heeft het Hof reeds verklaard dat het in beginsel „aan de belastingautoriteiten [staat] om bij de belastingplichtigen de nodige controles uit te voeren om onregelmatigheden en btw-fraude op te sporen en sancties op te leggen aan de belastingplichtige die deze onregelmatigheden heeft begaan of deze fraude heeft gepleegd”. (26)

61.

Uiteraard kan een belastingplichtige die over concrete aanwijzingen van mogelijke fraude of onregelmatigheden beschikt, worden geacht aanvullend onderzoek naar zijn leverancier te verrichten om zich te vergewissen van diens betrouwbaarheid. (27) Ook in dat geval mag de belastingdienst de belastingplichtige echter niet op straffe van weigering van het recht op aftrek verplichten tot het uitvoeren van ingewikkelde en uitvoerige controles, omdat hij daarmee de facto zijn eigen controletaken naar die belastingplichtige zou doorschuiven. (28) Zo is het ondenkbaar dat van een belastingplichtige wordt verlangd dat hij controleert of het factuuradres van een leverancier het adres is waar die leverancier zijn economische activiteiten uitoefent of zijn bedrijfsruimte heeft, of dat de leverancier wettelijk of feitelijk op dat adres is gevestigd.

62.

Het recht op aftrek kan dus worden geweigerd als de belastingplichtige niet te goeder trouw was wat betreft het bestaan van met die aftrek verband houdende fraude of onregelmatigheden (omdat hij daarvan kennis had of had moeten hebben). Belangrijker is evenwel dat de vraag of de facturen voor de betrokken handelingen aan de formele voorwaarden voldoen, daarbij niet ter zake doet.

63.

Anders gezegd, voor zover in bepaalde omstandigheden kan worden aangenomen dat een uitgebreidere zorgvuldigheidsplicht bestaat die de belastingplichtige noopt tot meer

bedachtzaamheid in zijn zakelijke betrekkingen met een leverancier of dienstverrichter, kan die plicht alleen voortvloeien uit de omstandigheid dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de leverancier of dienstverrichter mogelijk bij fraude of onregelmatigheden betrokken was. Die plicht kan, omgekeerd, niet worden gerechtvaardigd door het enkele feit dat het op een factuur vermelde adres onvolledig of onjuist is of niet bestaat. Ten eerste is het, behoudens evidente fouten, moeilijk na te gaan of het adres correct is, en ten tweede kan een fout ook een gewone vergissing blijken te zijn die de belastingplichtige niet snel zal opmerken.

64.

De rechtspraak van het Hof biedt bijgevolg geen ruimte voor de door de verwijzende rechter voorgestane uitlegging van de btw-regels volgens welke in een situatie waarin de formele voorwaarden voor aftrek niet zijn vervuld, aftrek alleen wordt verleend wanneer de belastingplichtige alle maatregelen heeft genomen die redelijkerwijs van hem kunnen worden verlangd om zich ervan te vergewissen dat de factuurgegevens juist waren. Met die uitlegging zou het recht op aftrek de facto aanmerkelijk worden beperkt, waarvoor in de btw-regels geen steun kan worden gevonden.

65.

Die uitlegging zou tevens tot gevolg hebben dat voor de vraag of de opsteller van de facturen betrokken was bij of kennis had van de fraude, de bewijslast ten onrechte bij de ontvanger van de facturen zou komen te liggen. Aansluitend op wat ik hierboven in punt 60 heb opgemerkt, breng ik in herinnering dat het Hof heeft geoordeeld dat „[het] de taak [is] van de belastingdienst, na fraude of onregelmatigheden door de opsteller van de factuur te hebben vastgesteld, om aan de hand van objectieve gegevens en zonder van de ontvanger van de factuur te eisen dat hij controles verricht waartoe hij niet verplicht is, te bewijzen dat deze ontvanger wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, deel uitmaakte van btw-fraude”. (29) In dit verband zij tevens opgemerkt dat het voor een belastingplichtige niet altijd eenvoudig is genoegzaam aan te tonen dat hij, in de woorden van de verwijzende rechter in zaak C?375/16, „alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden gevergd om zich van de juistheid van de factuurgegevens te vergewissen”.

66.

Anders dan de verwijzende rechter suggereert, betekent dit niet dat de formele voorwaarden van artikel 226 van de btw-richtlijn alle belang verliezen. Zoals de Commissie terecht benadrukt, is naleving van elk van die voorwaarden weliswaar niet noodzakelijk om de belastingplichtige aftrek te kunnen verlenen, maar kunnen de lidstaten de belastingplichtigen nog altijd dwingen actie te ondernemen om de gegevens op de facturen aan te vullen en/of te corrigeren, zoals zij ook in sancties kunnen voorzien in geval van niet-naleving van de formele voorwaarden, mits die maatregelen niet verder gaan dan noodzakelijk is ter verwezenlijking van het doel om de juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen, en geen afbreuk doen aan de neutraliteit van het btw-stelsel. (30)

2. Effectieve rechterlijke bescherming van het recht op aftrek

67.

In zaak C?374/16 heeft de verwijzende rechter tevens de vraag opgeworpen of, gelet op het doeltreffendheidsbeginsel, het feit dat verzoekster alleen op grond van een aparte billijkheidsregeling het recht op aftrek kan uitoefenen, strijdigheid met artikel 168, onder a), juncto artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn oplevert. Volgens zijn toelichting mag verzoekster zich

niet in de gewone procedure voor de vaststelling van de btw beroepen op het beginsel van goede trouw of het vertrouwensbeginsel, maar moet daartoe een aparte procedure worden ingeleid.

68.

Aangezien de vermelding van een brievenbusadres volstaat om te voldoen aan het voorschrift van artikel 226, punt 5, van de btw-richtlijn, doet deze vraag in de hoofdgedingen niet ter zake. Als ik het goed begrijp, zouden verzoekster en verzoeker in de hoofdgedingen immers in de gewone procedures voor de belastingvaststelling voorbelasting in aftrek moeten kunnen brengen zonder daartoe een aparte billijkheidsprocedure te moeten inleiden.

69.

Niettemin zal ik deze vraag behandelen, voor het geval sommige van de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde facturen om andere redenen niet voldoen aan de formele voorwaarden van artikel 226 van de btw-richtlijn.

70.

Krachtens het beginsel van procedurele autonomie staat het, bij ontbreken van een Unieregeling, aan de lidstaten om interne procedures ter bestrijding van btw-fraude vast te stellen. Dienaangaande is het een aangelegenheid van het nationale recht van elke lidstaat om de autoriteiten aan te wijzen die bevoegd zijn om btw-fraude te bestrijden, en de regels vast te stellen voor de procedures die ertoe strekken de rechten te beschermen die de justitiabelen aan het recht van de Unie ontlelen. Die regels mogen echter niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke nationale situaties gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel), en zij mogen de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel). (31)

71.

Wat het doeltreffendheidsbeginsel betreft, heeft het Hof geoordeeld dat de vraag of een nationale procedureregeling het voor de justitiabelen onmogelijk of uiterst moeilijk maakt om de rechten uit te oefenen die zij aan de rechtsorde van de Unie ontlelen, moet worden onderzocht rekening houdend met de plaats van die regel in de gehele procedure voor de verschillende nationale instanties en met het verloop en de bijzondere kenmerken van die procedure. In dat verband moet rekening worden gehouden met de beginselen die aan het nationale gerechtelijke systeem ten grondslag liggen, zoals de bescherming van de rechten van de verdediging, het rechtszekerheidsbeginsel en het goede verloop van de procedure. (32) Het staat in beginsel aan de verwijzende rechter om met inachtneming van alle omstandigheden van het hoofdgeding te beoordelen of de nationale maatregelen verenigbaar zijn met deze beginselen. (33)

72.

In het onderhavige geval beschikt het Hof niet over voldoende gedetailleerde informatie over de aparte billijkheidsprocedure (en over de verschillen tussen deze procedure en de gewone procedure voor de vaststelling van de belasting) om te kunnen uitmaken of de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde nationale procedureregels aan de btw-richtlijn voldoen. Overeenkomstig de hierboven in herinnering gebrachte rechtspraak staat het derhalve aan de verwijzende rechter om, in het licht van de in de rechtspraak van het Hof geformuleerde beginselen, te beslissen of het recht van een belastingplichtige om zich te beroepen op zijn goede trouw wat de formele juistheid van facturen betreft, daadwerkelijk wordt beschermd in een procedure als de aparte billijkheidsprocedure waarin de §§ 163 en 227 AO voorzien.

73.

Naar mijn mening zou de verwijzende rechter in zijn analyse met name moeten onderzoeken of de duur, complexiteit en kosten van die aparte procedure onevenredige moeilijkheden voor de belastingplichtige opleveren. Die moeilijkheden zullen des groter zijn wanneer de belastingplichtige voor vorderingen die in wezen dezelfde of verwante rechtskwesties en/of dezelfde of verwante handelingen betreffen, verplicht is twee of meer parallelle reeksen rechterlijke procedures in te leiden. (34)

74.

Hoewel geen specifiekere aanwijzingen beschikbaar zijn, waag ik te betwijfelen, gelet op bepaalde gegevens in de verwijzingsbeslissing, of de betrokken nationale procedureregels met het Unierecht verenigbaar zijn. Het recht van een belastingplichtige op aftrek van voorbelasting berust op de voorschriften van de btw-richtlijn en niet op billijkheidsoverwegingen. Of de betrokken facturen volledig aan de voorwaarden van artikel 226 van die richtlijn voldoen, doet in dit verband niet ter zake.

75.

Anders gezegd, zelfs in die omstandigheden kan de fiscus niet naar eigen goeddunken beslissen of het de belastingplichtige moet worden toegestaan voorbelasting in aftrek te brengen. Uit procedureel oogpunt zie ik dan ook geen enkel wezenlijk verschil tussen de situatie van een belastingplichtige die recht op aftrek heeft wanneer de formele voorwaarden voor de facturen zijn vervuld, en de situatie waarin die belastingplichtige ondanks een formele tekortkoming een dergelijk recht toekomt. Ik zie niet waarom een belastingplichtige zich niet in het kader van de gewone procedure voor de vaststelling van de belasting op een dergelijk recht zou kunnen beroepen.

76.

Die kwestie moet evenwel door de nationale rechter worden beoordeeld.

77.

Gelet op het bovenstaande moet naar mijn mening op de tweede vraag in zaak C-374/16 en de derde vraag in zaak C-375/16 worden geantwoord dat artikel 168, onder a), juncto artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat deze bepaling in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling volgens welke bij niet-naleving van de formele voorwaarden voor de facturen het recht op aftrek alleen bestaat wanneer de belastingplichtige aantoont dat hij alle maatregelen heeft genomen die redelijkerwijs van hem kunnen worden verlangd om zich ervan te vergewissen dat de factuurgegevens juist waren. Het staat aan de nationale rechter om te

beoordelen of de nationale procedureregels volgens welke de belastingplichtige zich op zijn goede trouw kan beroepen wat de integriteit van de factuur betreft, verenigbaar zijn met het doeltreffendheidsbeginsel, gelet op met name de duur, complexiteit en kosten van de betrokken procedure.

V. Conclusie

78.

Derhalve geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„—

Artikel 226, punt 5, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde staat in de weg aan een nationale wettelijke regeling die aan het recht op aftrek van belasting over de toegevoegde waarde de voorwaarde verbindt dat op de factuur het adres staat vermeld waar de opsteller van die factuur zijn economische activiteit uitoefent.

—

Artikel 168, onder a), juncto artikel 178, onder a), van deze richtlijn staat in de weg aan een nationale wettelijke regeling volgens welke bij niet-naleving van de formele voorwaarden voor de facturen het recht op aftrek alleen bestaat wanneer de belastingplichtige aantoont dat hij alle maatregelen heeft genomen die redelijkerwijs van hem kunnen worden verlangd om zich ervan te vergewissen dat de factuurgegevens juist waren.

—

Het staat aan de nationale rechter om te beoordelen of de nationale procedureregels op grond waarvan de belastingplichtige zich op zijn goede trouw kan beroepen wat de integriteit van de factuur betreft, verenigbaar zijn met het doeltreffendheidsbeginsel, gelet op met name de duur, complexiteit en kosten van de betrokken procedure.”

(1) Oorspronkelijke taal: Engels.

(2) PB 2006, L 347, blz. 1.

(3) De op zaak C-374/16 *ratione temporis* van toepassing zijnde bepaling was de bepaling die van kracht was vóór de herziening van de btw-richtlijn in 2010. Die herziening is echter irrelevant in casu, aangezien zij de verplichting ingevolge artikel 226 van de richtlijn om het adres op de factuur te vermelden onverlet heeft gelaten.

(4) Arrest van 14 februari 1985, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, punt 19).

(5) Arrest van 10 april 2008, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, punt 49).

(6) Arrest van 22 oktober 2015, *PPUH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 28).

(7) Zie arrest van 22 oktober 2015, *PPUH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 29).

(8) Zie arrest van 15 september 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(9) Arrest van 15 september 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punt 38).

(10) Zie in die zin arresten van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punt 25), en 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, punten 40 en 41).

(11) Zie naar analogie arrest van 4 juni 2015, Commissie/Polen (C?678/13, niet gepubliceerd, EU:C:2015:358, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(12) Deze bepaling luidt als volgt: „Als ‚belastingplichtige‘ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit” (cursivering van mij).

(13) Zie in die zin arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punt 27), waarin het Hof verwijst naar de conclusie van advocaat-generaal Kokott in diezelfde zaak (EU:C:2016:101).

(14) Zie in die zin conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, punten 34 en 35).

(15) Zie in die zin conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, punt 34).

(16) Zie met name artikel 17, lid 1, onder b), van verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (herschikking) (PB 2010, L 268, blz. 1). Deze bepaling schrijft voor dat de lidstaten onder meer „de uit hoofde van artikel 213 van [de btw-richtlijn] verzamelde gegevens met betrekking tot de identiteit, de activiteit, de rechtsvorm en het adres van de personen aan wie [zij] een btw-identificatienummer [hebben] toegekend, en de datum van toekenning van dat nummer”, in een elektronisch systeem opslaan.

(17) Zie naar analogie arrest van 1 maart 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107, punten 48 en 49). Verder kunnen de nationale autoriteiten krachtens verordening nr. 904/2010 bij de administratieve autoriteiten van andere lidstaten alle inlichtingen opvragen die een juiste btw-heffing, toezicht op de juiste toepassing van de btw, met name bij handelingen binnen de Unie, en bestrijding van btw-fraude mogelijk maken.

(18) Zie inzonderheid de overwegingen 46, 47, 56 en 57 van de btw-richtlijn.

(19) Arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719).

(20) Zie arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 35).

(21) Arrest van 28 juni 2007, Planzer Luxembourg (C?73/06, EU:C:2007:397).

(22) 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 belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen (PB 1986, L 326, blz. 40).

(23) Zie arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punten 48 en 49).

(24) Zie met name arresten van 27 september 2007, Teleos e.a. (C?409/04, EU:C:2007:548, punten 65 en 66); 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punten 24, 25 en 27), en 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punten 25 en 26).

(25) Zie arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 51).

(26) Zie met name arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 62).

(27) Zie arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 60), en 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 52).

(28) Zie arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C?80/11 en C?142/11, EU:C:2012:373, punt 65), en 31 januari 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, punt 62).

(29) Zie arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punt 50). Zie ook arrest van 6 december 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punt 43).

(30) Zie arrest van 15 september 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punten 41 en 42), en conclusie van advocaat-generaal Bot in de zaak die heeft geleid tot het arrest Senatex, C?518/14 (EU:C:2016:91, punt 45).

(31) Arrest van 12 februari 2015, Surgicare (C?662/13, EU:C:2015:89, punt 26).

(32) Arrest van 12 februari 2015, Surgicare (C?662/13, EU:C:2015:89, punt 28).

(33) Arrest van 12 februari 2015, Surgicare (C?662/13, EU:C:2015:89, punt 27).

(34) Zie in dit verband arrest van 15 april 2008, Impact (C?268/06, EU:C:2008:223, punt 51).