

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

18 mei 2017 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 314 – Winstmargeregeling – Toepassingsvoorwaarden – Weigering door de nationale belastingautoriteiten om een belastingplichtige gebruik van de winstmargeregeling toe te staan – Op de facturen opgenomen vermeldingen inzake de toepassing door de leverancier van de winstmargeregeling en de btw-vrijstelling – Niet-toepassing door de leverancier van de winstmargeregeling op de levering – Aanwijzingen die het bestaan doen vermoeden van fraude bij de levering”

In zaak C-624/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionale bestuursrechter, Vilnius, Litouwen) bij beslissing van 2 november 2015, ingekomen bij het Hof op 23 november 2015, in de procedure

„Litdana” UAB

tegen

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

in tegenwoordigheid van:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: E. Juhász, kamerpresident, C. Vajda (rapporteur) en K. Jürimäe, rechters,
advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 januari 2017,

gelet op de opmerkingen van:

- „Litdana” UAB, vertegenwoordigd door P. Gruodis, advokatas,
- de Litouwse regering, vertegenwoordigd door K. Dieninis, D. Stepanienė en D. Kriaunienė als gemachtigden,
- de Cypriotische regering, vertegenwoordigd door K. Kleanthous en E. Symeonidou als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en J. Jokubauskaitė als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 226, punten 11 en 14, en artikel 314, onder a) en d), 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen „Litdana” UAB en de Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nationale belastingdirectie bij het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen; hierna: „nationale belastingdirectie”) inzake de weigering door deze directie om Litdana het recht te verlenen om bij de berekening van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) in verband met de verkoop van bij een Deense onderneming verworven gebruikte auto’s, de winstmargeregeling toe te passen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Overweging 51 van de btw-richtlijn luidt:

„Er dient een communautaire belastingregeling te worden vastgesteld die van toepassing is op het gebied van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen, en die erop gericht is dubbele heffing van de belasting en verstoring van de mededinging tussen belastingplichtigen te vermijden.”

4 Artikel 226 van deze 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:

[...]

11) in geval van een vrijstelling, een verwijzing naar de toepasselijke bepaling in deze richtlijn of naar de overeenkomstige nationale bepaling of enige andere vermelding dat de goederenlevering of de diensten zijn vrijgesteld;

[...]

14) wanneer een van de bijzondere regelingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten wordt gehanteerd, de vermelding „Bijzondere regeling – gebruikte goederen” „Bijzondere regeling – kunstvoorwerpen”, respectievelijk „Bijzondere regeling – voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten”;

[...]

5 In artikel 313, lid 1, van deze richtlijn wordt bepaald:

„De lidstaten passen op door belastingplichtige wederverkopers verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten een bijzondere regeling toe voor de belastingheffing over de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, overeenkomstig het bepaalde in deze onderafdeling.”

6 Artikel 314 van diezelfde richtlijn bepaalt:

„De winstmargeregeling is van toepassing op door een belastingplichtige wederverkoper verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, wanneer deze goederen hem binnen de Gemeenschap door een der onderstaande personen worden geleverd:

- a) een niet-belastingplichtige;
- b) een andere belastingplichtige, voor zover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige overeenkomstig artikel 136 is vrijgesteld;
- c) een andere belastingplichtige, voor zover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige in aanmerking komt voor de in de artikelen 282 tot en met 292 bedoelde vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen en het gaat om een investeringsgoed;
- d) een andere belastingplichtige wederverkoper, voor zover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige wederverkoper overeenkomstig deze bijzondere regeling aan de btw onderworpen is geweest.”

7 In artikel 315 van de btw-richtlijn wordt bepaald:

„De maatstaf van heffing voor de in artikel 314 bedoelde goederenleveringen is de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, verminderd met het bedrag van de btw die voor de winstmarge zelf geldt.

De winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper is gelijk aan het verschil tussen de door de belastingplichtige wederverkoper voor het goed gevraagde verkoopprijs en de aankoopprijs.”

8 Artikel 323 van de btw-richtlijn bepaalt:

„De belastingplichtige mag de btw die verschuldigd of voldaan is voor aan hem geleverde of te leveren goederen door een belastingplichtige wederverkoper, niet aftrekken van de door hem verschuldigde belasting, voor zover de levering van deze goederen door de belastingplichtige wederverkoper aan de winstmargeregeling is onderworpen.”

9 In artikel 325 van de btw-richtlijn wordt bepaald:

„De belastingplichtige wederverkoper mag op de door hem uitgereikte factuur de btw over de goederenleveringen waarop hij de winstmargeregeling toepast, niet afzonderlijk vermelden.”

Litouws recht

10 Artikel 106 van de Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas n° IX-751 (wet nr. IX-751 van de Republiek Litouwen op de belasting over de toegevoegde waarde) van 5 maart 2002 (Žin., 2002, nr. 35/1271), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie ervan (hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„1. Een btw-plichtige die gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en/of antiquiteiten, in de zin van voornoemd artikel, levert, dient de btw over de geleverde gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en/of antiquiteiten te berekenen volgens de regels van de onderhavige afdeling. De bepalingen van deze afdeling zijn van toepassing op btw-plichtigen die in het kader van hun economische activiteiten op permanente basis leveringen verrichten van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en/of antiquiteiten leveren. Wanneer de btw-plichtige zijn eigen gebruikte vaste materiële goederen levert, wordt hij geacht voor die transacties te voldoen aan de vereisten van dat artikellid betreffende de levering van gebruikte goederen op permanente basis.

2. De bepalingen van deze afdeling zijn van toepassing wanneer een btw-plichtige op het grondgebied van de Europese Unie verworven gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en/of antiquiteiten vrij van btw levert, wanneer hij gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en/of antiquiteiten levert waarop bij de verwerving ervan deze bijzondere regeling is toegepast, of wanneer hij gebruikte voertuigen levert waarop bij de verwerving ervan in de lidstaat van verzending de in die lidstaat toepasselijke bijzondere overgangsbepalingen voor gebruikte voertuigen werden toegepast. [...]”

11 In artikel 107, leden 1 en 2, van de btw-wet wordt bepaald:

„1. Wanneer de in artikel 106, lid 2, van de [btw-wet] bedoelde goederen worden geleverd, is het belastbare bedrag de winstmarge van de verkoper, berekend volgens de regels van lid 2 van dit artikel.

2. De winstmarge van de verkoper wordt berekend als het verschil tussen de door de verkoper voor de geleverde goederen ontvangen of te ontvangen vergoeding (exclusief de btw zelf) en het bedrag (inclusief btw) dat hij voor de verwerving van die goederen aan zijn leverancier heeft betaald of moet betalen. Indien door de btw-plichtige ingevoerde goederen worden geleverd, wordt voorts het op deze goederen drukkende bedrag van de invoerrechten, invoerheffingen en btw bij invoer afgetrokken.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 Litdana houdt zich op permanente basis bezig met de verkoop van gebruikte auto's. Gedurende de periode van 1 januari tot en met 30 oktober 2012, heeft zij van Handicare Auto A/S, een Deense onderneming, gebruikte auto's verworven, die zij heeft doorverkocht aan natuurlijke en rechtspersonen. Alle facturen met betrekking tot de verworven gebruikte auto's verwezen naar de artikelen 69 tot en met 71 van de Deense btw-wet, en vermeldde bovendien dat de verkochte auto's waren vrijgesteld van btw. Bij de doorverkoop heeft Litdana op de betrokken auto's de in artikel 106, lid 2, van de btw-wet bedoelde winstmargeregeling toegepast.

13 Litdana werd onderworpen aan een belastingcontrole, verricht door de Klaipėdos apskritys valstybinė mokesčių inspekcija (belastinginspectie van het district Klaipėda, Litouwen; hierna: „regionale belastinginspectie”), die betrekking had op de berekening van btw over de periode van 1 januari tot en met 30 oktober 2012. Die controle leidde tot een controlerapport, gedateerd op 28 april 2014, waarin de regionale belastinginspectie vaststelde dat Litdana niet gerechtigd was om de winstmargeregeling toe te passen op 25 gebruikte auto's die zij had verworven bij Handicare

Auto en doorverkocht aan natuurlijke en rechtspersonen, aangezien Handicare Auto de winstmargeregeling niet op de verkochte auto's had toegepast. Derhalve eiste de regionale belastinginspectie van Litdana betaling van een bedrag van 15 745,48 EUR aan btw.

14 Op 23 juni 2014 heeft de regionale belastinginspectie het controlerapport goedgekeurd en Litdana gelast tot betaling van 15 745,48 EUR aan btw, 3 141,76 EUR aan verpagingsrente, en 1 574,66 EUR aan boete. Bij besluit van 21 augustus 2014 heeft de nationale belastingdirectie dat besluit bevestigd.

15 Litdana heeft bij de Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (belastinggeschillencommissie van de regering van de Republiek Litouwen; hierna: „belastinggeschillencommissie”) beroep ingesteld tot nietigverklaring van de besluiten van de regionale belastinginspectie en de nationale belastingdirectie.

16 Bij besluit van 31 oktober 2014 heeft de belastinggeschillencommissie het besluit van de nationale belastingdirectie gehandhaafd, doch Litdana vrijgesteld van de betaling van verpagingsrente.

17 Litdana heeft tegen deze diverse besluiten beroep aangetekend bij de Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionale bestuursrechter, Vilnius, Litouwen).

18 De verwijzende rechter preciseert dat de reden waarom de Litouwse belastingautoriteiten niet toestonden dat Litdana de winstmargeregeling toepaste, uitsluitend was gebaseerd op de door de Deense belastingdienst verstrekte informatie dat Handicare Auto op de levering van de betrokken auto's niet de winstmargeregeling had toegepast. De nationale belastingdirectie heeft geen rekening gehouden met het feit dat de door Handicare Auto ingediende facturen vermeldden dat de verkochte auto's waren vrijgesteld van btw, en dat deze facturen verwezen naar de artikelen 69 tot en met 71 van de Deense btw-wet. De belastinggeschillencommissie was van oordeel dat Litdana zich, om zorgvuldig te handelen, tot Handicare Auto had moeten wenden teneinde bevestiging te verkrijgen van het feit dat deze auto's waren verkocht met toepassing van de winstmargeregeling, dan wel de Deense belastingautoriteiten had moeten vragen of die onderneming de gegevens over de betrokken voertuigen had verstrekt op basis van de elektronische databank van het VAT Information Exchange System (btw-informatie-uitwisselingssysteem) (VIES).

19 Derhalve vraagt de verwijzende rechter zich af of een belastingplichtige die een factuur heeft ontvangen waarop zowel melding wordt gemaakt van de winstmargeregeling als van de btw-vrijstelling, het recht heeft om die, in artikel 314 van de btw-richtlijn bedoelde, regeling toe te passen, niettegenstaande het feit dat uit een later uitgevoerde inspectie blijkt dat de belastingplichtige/wederverkoper die de betrokken goederen heeft geleverd de winstmargeregeling niet had toegepast.

20 Daarop heeft de Vilniaus apygardos administracinis teismas de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Staan artikel 314, onder a), en artikel 226, punt 11, van [de btw-richtlijn] en artikel 314, onder d), en artikel 226, punt 14, van die richtlijn nationale voorschriften en/of op die voorschriften steunende nationale praktijken toe die beletten dat een belastingplichtige de btw-winstmargeregeling toepast, omdat bij een door de belastingdienst uitgevoerde belastinginspectie blijkt dat op de btw-facturen voor de geleverde goederen onjuiste informatie/gegevens over de toepassing van de btw-winstmargeregeling en/of de btw-vrijstelling was/waren vermeld, maar de belastingplichtige daarvan niet wist noch had kunnen weten?

2) Moet artikel 314 van [de btw-richtlijn] aldus worden begrepen en uitgelegd dat de belastingplichtige slechts gerechtigd is de btw-winstmargeregeling toe te passen wanneer de leverancier van de goederen de winstmargeregeling daadwerkelijk toepast en naar behoren voldoet aan zijn verplichtingen inzake de betaling van btw (in zijn land btw betaalt over de winstmarge), ondanks het feit dat de btw-factuur vermeldt dat de goederen vrijgesteld zijn van btw (artikel 226, punt 11, van [de btw-richtlijn]) en/of dat de verkoper met het oog op de levering van de goederen de winstmargeregeling heeft toegepast (artikel 226, punt 14, van [de btw-richtlijn])?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Opmerkingen vooraf

21 Vast staat dat de vermelding „Sections 69?71”, die verwijst naar relevante bepalingen van Deens recht en is opgenomen in de door Litdana ontvangen facturen, aldus moet worden begrepen dat zij in wezen overeenkomt met de vermelding „Bijzondere regeling – gebruikte goederen”, die volgens artikel 226, punt 14, van de btw-richtlijn verplicht op de facturen moet worden opgenomen wanneer de bijzondere regeling die van toepassing is op het gebied van gebruikte goederen, wordt gehanteerd. Bovendien blijkt noch uit de verwijzingsbeslissing, noch uit de door partijen in het hoofdgeding bij het Hof ingediende opmerkingen dat de vraag naar de conformiteit van de door Litdana ingediende facturen met de vereisten van artikel 226 van de btw-richtlijn in het hoofdgeding is gerezen.

Vragen

22 Met zijn vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 314 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de bevoegde autoriteiten van een lidstaat een belastingplichtige die een factuur heeft ontvangen waarop zowel melding wordt gemaakt van de winstmargeregeling als van de btw-vrijstelling, het recht weigeren om de winstmargeregeling toe te passen, indien uit een later door die autoriteiten uitgevoerde controle blijkt dat de belastingplichtige wederverkoper die de gebruikte goederen heeft geleverd die regeling niet daadwerkelijk op die levering van de goederen heeft toegepast.

23 Om te beginnen moet eraan worden herinnerd dat de regeling van de belastingheffing over de winstmarge die de belastingplichtige wederverkoper heeft gerealiseerd bij de levering van gebruikte goederen als die welke aan de orde zijn in het hoofdgeding, een bijzondere btw-regeling vormt, die afwijkt van de algemene regeling van de btw-richtlijn. Bijgevolg moet artikel 314 van die richtlijn, waarin de gevallen worden genoemd waarin deze bijzondere regeling van toepassing is, strikt worden uitgelegd (zie arrest van 19 juli 2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, punten 28 en 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Zoals volgt uit de artikelen 314 en 315 van de btw-richtlijn, staat de winstmargeregeling de belastingplichtige wederverkoper toe om enkel btw toe te passen op de winstmarge die hij heeft gerealiseerd bij de wederverkoop van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen die hij heeft verworven bij een van de personen die vallen onder artikel 314, onder a) tot en met d), van de btw-richtlijn, waarbij die marge overeenkomt met het verschil tussen de door de belastingplichtige wederverkoper voor het goed gevraagde verkoopprijs en de aankoopprijs.

25 Zoals volgt uit overweging 51 van de btw-richtlijn is de doelstelling van de winstmargeregeling erop gericht dubbele heffing van de belasting en verstoring van de mededinging tussen belastingplichtigen op het gebied van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen,

antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen te vermijden (zie in die zin arrest van 3 maart 2011, *Auto Nikolovi*, C-203/10, EU:C:2011:118, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Het belasten van de totale prijs van de levering door een belastingplichtige wederverkoper van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen, terwijl de prijs waartegen laatstgenoemde deze goederen heeft aangekocht, een btw-bedrag omvat dat als voorbelasting is betaald door een persoon die onder een van de categorieën van artikel 314, onder a) tot en met d), van deze richtlijn valt, en dat noch deze persoon, noch de belastingplichtige wederverkoper kon aftrekken, brengt namelijk een dergelijke dubbele belasting mee (zie in die zin arrest van 3 maart 2011, *Auto Nikolovi*, C-203/10, EU:C:2011:118, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 De voorwaarden waaraan moet worden voldaan om een belastingplichtige toe te staan de winstmargeregeling toe te passen, zijn neergelegd in artikel 314 van de btw-richtlijn. Dit artikel preciseert niet alleen de verschillende soorten goederen die een belastingplichtige wederverkoper met toepassing van de winstmargeregeling kan leveren, maar vermeldt, in de punten a) tot en met d) ervan, ook de lijst van personen tot wie deze belastingplichtige zich moet wenden om deze goederen die hem aldus in staat stellen deze bijzondere regeling toe te passen, te verwerven. Deze verschillende personen hebben met elkaar gemeen dat zij de voorbelasting op de aankoop van die goederen in het geheel niet hebben kunnen aftrekken en deze belasting dus geheel op hen heeft gedrukt (zie in die zin arrest van 19 juli 2012, *Bawaria Motors*, C-160/11, EU:C:2012:492, punt 37).

28 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat op de facturen die Litdana van Handicare Auto heeft ontvangen zowel vermeldingen met betrekking tot de winstmargeregeling als vermeldingen met betrekking tot de btw-vrijstelling voorkwamen. Zo bevatte factuur nr. 96681, die in het aan het Hof verstrekte dossier is opgenomen en een typisch voorbeeld vormt van een door Handicare Auto ter zake van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederenleveringen uitgebrachte factuur, niet alleen de vermeldingen van de datum van afgifte van de factuur, het btw-identificatienummer waaronder Handicare Auto de betrokken goederenlevering heeft verricht, de volledige naam en het adres van deze onderneming, de hoeveelheid en aard van de geleverde goederen, de eenheidsprijs, de prijs „*Total DKK*”, het bedrag aan btw gelijk aan „0” en het bedrag „*Total DKK incl. VAT*”, maar ook de vermeldingen „*Sections 69-71*” en „*Free of VAT*”.

29 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de op de door Handicare Auto uitgebrachte facturen opgenomen vermelding betreffende de toepassing van de winstmargeregeling onjuist was, aangezien na een door de belastingautoriteiten uitgevoerde controle is gebleken dat Handicare Auto die regeling niet daadwerkelijk had toegepast op de betrokken levering van gebruikte auto's. Voornoemde autoriteiten hebben hieruit afgeleid dat Litdana niet gerechtigd was om de winstmargeregeling toe te passen, daar niet was voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van die regeling, om welke reden zij later aan Litdana hebben verzocht om voldoening van het toepasselijke btw-bedrag.

30 In dit verband moet worden geconstateerd dat de toepassing van de in artikel 314, onder d), van de btw-richtlijn bedoelde winstmargeregeling is onderworpen aan de voorwaarde dat de in dat artikel bedoelde goederen aan de belastingplichtige worden geleverd door een andere belastingplichtige wederverkoper die deze bijzondere regeling op de levering heeft toegepast, aan welke voorwaarde in casu niet was voldaan. Uit de aanwijzingen in de verwijzingsbeslissing volgt bovendien geenszins dat de situatie in het hoofdgeding valt onder een van de andere situaties waarin de voornoemde, in dat artikel 314 voorziene, regeling van toepassing is.

31 Binnen deze context zij eraan herinnerd dat het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld dat de justitiabelen in geval van bedrog of misbruik geen beroep op het Unierecht kunnen doen (arrest

van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti e.a., C?131/13, C?163/13 en C?164/13, EU:C:2014:2455, punt 43).

32 Het Hof heeft hieruit in vaste rechtspraak over het in de btw-richtlijn neergelegde recht op aftrek van de btw ten eerste afgeleid dat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties staat om dat recht te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik. Het heeft vervolgens geoordeeld dat de consequentie van misbruik of fraude in beginsel ook aan het recht op vrijstelling uit hoofde van een intracommunautaire levering kleeft (zie in die zin arrest van 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punt 54). Tot slot heeft het Hof bevestigd dat een eventuele weigering van een recht ontleend aan de btw-richtlijn, de afspiegeling vormt van het algemene beginsel dat niemand in geval van misbruik of bedrog aanspraak kan maken op rechten die voortvloeien uit het rechtsstelsel van de Unie, zodat het in algemene zin aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties staat een dergelijk recht te weigeren, om welk btw-recht het bij de betrokken fraude ook gaat, met inbegrip van het recht op teruggaaf van de btw (zie in die zin arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti e.a., C?131/13, C?163/13 en C?164/13, EU:C:2014:2455, punt 46).

33 Volgens vaste rechtspraak geldt dit niet alleen wanneer de belastingplichtige zich zelf schuldig maakt aan belastingfraude, maar ook wanneer een belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waaraan hij deelnam, onderdeel was van btw-fraude door de leverancier of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen actief was (zie, wat het recht op aftrek betreft, arrest van 6 december 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punten 38-40, wat het recht op vrijstelling van een intracommunautaire levering betreft, arrest van 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punt 54, en, wat de teruggaaf van btw betreft, arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti e.a., C?131/13, C?163/13 en C?164/13, EU:C:2014:2455, punten 49 en 50).

34 Derhalve is het niet in strijd met het Unierecht, te eisen dat een marktdeelnemer te goeder trouw handelt en alles doet wat redelijkerwijs kan worden verlangd om te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken geraakt bij belastingfraude (arrest van 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Daarentegen is het niet verenigbaar met de in de btw-richtlijn vastgestelde regeling van het recht op aftrek om door de weigering van dit recht een belastingplichtige te straffen die niet wist of niet kon weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of dat een andere handeling uit de toeleveringsketen die voorafgaat aan of volgt op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, btw-fraude uitmaakte. Een regeling van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid invoeren, zou immers verder gaan dan noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist (arrest van 6 december 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punten 41 en 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Hieruit volgt dat ook indien niet aan alle materiële voorwaarden voor vrijstelling van btw over een intracommunautaire levering of voor aftrek van btw is voldaan, het Hof heeft geoordeeld dat dit recht niet kan worden geweigerd aan een belastingplichtige die te goeder trouw heeft gehandeld en alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken geraakt bij belastingfraude (zie in die zin arresten van 27 september 2007, Teleos e.a., C?409/04, EU:C:2007:548, punt 68, en 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punten 47-50 en 55).

37 De in de punten 32 tot en met 35 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte overwegingen zijn relevant in geval van weigering door de nationale autoriteiten of rechterlijke instanties van het recht om de in artikel 314 van de btw-richtlijn bedoelde winstmargeregeling toe

te passen, iets waarover alle partijen en belanghebbenden die opmerkingen hebben ingediend bij het Hof het eens zijn.

38 Volgens de rechtspraak van het Hof hangt het voornamelijk van de omstandigheden van het concrete geval af, welke maatregelen in een bepaald geval redelijkerwijs kunnen worden verlangd van een belastingplichtige die een door de btw-richtlijn verleend recht wenst uit te oefenen, om ervoor te zorgen dat zijn handelingen geen deel uitmaken van fraude door een marktdeelnemer in een eerder stadium (zie naar analogie arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punten 53, 54 en 59, en 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punt 53).

39 Wanneer er aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude zijn, kan een bedachtzame marktdeelnemer, naargelang van de omstandigheden van het geval ertoe verplicht zijn om inlichtingen in te winnen over een andere marktdeelnemer van wie hij voornemens is goederen of diensten te kopen om zich te vergewissen van diens betrouwbaarheid (zie naar analogie arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 60).

40 De belastingdienst kan echter niet op algemene wijze vereisen dat de belastingplichtige die de winstmargeregeling wenst toe te passen, nagaat of de opsteller van de factuur voor de goederen en diensten waarvoor om uitvoering van dat recht wordt verzocht, zijn verplichtingen ter zake van btw-aangifte en -betaling was nagekomen, om zich ervan te vergewissen dat er geen sprake was van onregelmatigheden of fraude door de marktdeelnemers in een eerder stadium, dan wel dat die belastingplichtige over documenten dienaangaande beschikt (zie naar analogie arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 61).

41 In beginsel staat het immers aan de belastingautoriteiten 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 (zie naar analogie arrest van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 62).

42 Derhalve moet de vraag of Litdana te goeder trouw heeft gehandeld en alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van haar kon worden verlangd om te zorgen dat de handelingen die zij heeft verricht geen deel uitmaakten van belastingfraude, door de verwijzende rechter worden beoordeeld aan de hand van de in de punten 37 tot en met 41 van het onderhavige arrest vermelde beginselen.

43 Een van de feitelijke elementen en omstandigheden die de verwijzende rechter daarbij in aanmerking kan nemen is met name het feit dat niet is aangetoond dat Litdana wist dat Handicare Auto op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leveringen niet daadwerkelijk de winstmargeregeling had toegepast. Dit blijkt in elk geval niet uit de verwijzingsbeslissing.

44 Wat de vraag betreft of Litdana alles heeft gedaan om ervoor te zorgen dat de handelingen die zij heeft verricht geen deel uitmaakten van belastingfraude, kan de verwijzende rechter, in het kader van zijn globale beoordeling, met name het feit in aanmerking nemen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leveringen lijken te passen binnen een al heel lang bestaande handelsrelatie tussen Litdana en Handicare Auto, in het kader waarvan Litdana in het verleden ervoor zorg heeft gedragen bij de belastingautoriteiten de betekenis te verifiëren van de vermelding „Sections 69-71” op de door Handicare Auto uitgebrachte facturen, en van die autoriteiten de bevestiging heeft ontvangen dat de facturen waarop deze vermelding was opgenomen voldoende bewijs opleverden om haar toe te staan de winstmargeregeling toe te passen. In dergelijke omstandigheden zou het in strijd zijn met het evenredigheidsbeginsel om van de belastingplichtige te eisen dat hij systematisch met betrekking tot elke levering verifieert of de

leverancier daadwerkelijk de winstmargeregeling heeft toegepast, zeker wanneer er geen enkele aanwijzing is om het bestaan van onregelmatigheden of fraude, in de zin van punt 39 van het onderhavige arrest, te vermoeden.

45 Wat de vraag betreft of er in het hoofdgeding aanwijzingen zijn om het bestaan van onregelmatigheden of fraude te vermoeden, moet worden opgemerkt dat de Litouwse regering ter terechtzitting in antwoord op een vraag van het Hof heeft toegegeven dat de loutere opname van de vermelding „*Sections 69?71*” op de door Litdana ontvangen facturen, op zichzelf genomen, geen aanwijzing vormt die bij Litdana vermoedens had moeten oproepen met betrekking tot het bestaan van onregelmatigheden of fraude. Voor deze regering vormt het feit dat op de facturen gelijktijdig de vermeldingen „*Sections 69?71*” en „*Free of VAT*” waren opgenomen een aanwijzing voor het bestaan van onregelmatigheden of fraude, in de zin van punt 39 van het onderhavige arrest.

46 Hoewel die dubbele vermelding niet ondubbelzinnig is, aangezien zij zowel lijkt te verwijzen naar de regels inzake de belastingheffing over de levering op basis van de winstmarge van de wederverkoper, als naar de regels die de levering vrijstellen van btw, dient, in navolging van de Europese Commissie, te worden opgemerkt dat het niet vanzelfsprekend is dat voornoemde dubbele vermelding bij een bedachtzame marktdeelnemer, die evenwel geen btw-expert is, vermoedens oproept over het bestaan van onregelmatigheden of fraude die door een marktdeelnemer in een eerder stadium zijn verricht. Het is immers niet uitgesloten dat de belastingplichtige die dubbele vermelding ziet als een bevestiging van het feit dat de levering krachtens artikel 314, onder d), van de btw-richtlijn is verricht door een andere belastingplichtige verkoper, voor zover de levering door die andere belastingplichtige onderworpen is geweest aan de btw overeenkomstig de winstmargeregeling. Zowel de vermelding betreffende de vrijstelling van de btw als die betreffende de winstmargeregeling, die beide op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde facturen zijn opgenomen, zouden door de belastingplichtige, zoals Litdana ter terechtzitting terecht heeft opgemerkt, ook kunnen worden geïnterpreteerd als de bevestiging van het feit dat enkel de winstmarge werd belast, en de waarde van de betrokken goederen vrijgesteld is gebleven, hetgeen aan de verwijzende rechter staat om na te gaan.

47 Bovendien, en behoudens verificatie door de verwijzende rechter, zou de op die facturen opgenomen vermelding „*Free of VAT*”, in combinatie met de vermeldingen „*Sections 69?71*” en „*Total DKK incl. VAT*”, door de belastingplichtige ook kunnen worden geïnterpreteerd als een bevestiging dat deze belastingplichtige, binnen het kader van de toepassing van de winstmargeregeling, overeenkomstig artikel 323 van de btw-richtlijn, de in een eerder stadium bij de aankoop van de betrokken goederen voldane belasting niet kan aftrekken, of dat het gaat om leveringen die zijn onderworpen aan voornoemde regeling, in het kader waarvan krachtens artikel 325 van de btw-richtlijn de door de belastingplichtige wederverkoper uitgereikte facturen de btw over de goederenleveringen niet afzonderlijk mogen vermelden.

48 Gelet op het voorgaande moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat artikel 314 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de bevoegde autoriteiten van een lidstaat een belastingplichtige die een factuur heeft ontvangen waarop zowel melding wordt gemaakt van de winstmargeregeling als van de btw-vrijstelling, het recht weigeren om de winstmargeregeling toe te passen, ook indien uit een later door die autoriteiten uitgevoerde controle blijkt dat de belastingplichtige wederverkoper die de gebruikte goederen heeft geleverd, deze regeling niet daadwerkelijk op die levering van die goederen heeft toegepast, tenzij door de bevoegde autoriteiten wordt vastgesteld dat de belastingplichtige niet te goeder trouw heeft gehandeld of niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om te zorgen dat hij door de handeling die hij verrichtte, niet betrokken raakt bij belastingfraude, hetgeen aan de verwijzende rechter staat om na te gaan.

Kosten

49 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding 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 (Negende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 314 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, moet aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de bevoegde autoriteiten van een lidstaat een belastingplichtige die een factuur heeft ontvangen waarop zowel melding wordt gemaakt van de winstmargeregeling als van de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw), het recht weigeren om de winstmargeregeling toe te passen, ook indien uit een later door die autoriteiten uitgevoerde controle blijkt dat de belastingplichtige wederverkoper die de gebruikte goederen heeft geleverd, deze regeling niet daadwerkelijk op die levering van die goederen heeft toegepast, tenzij door de bevoegde autoriteiten wordt vastgesteld dat de belastingplichtige niet te goeder trouw heeft gehandeld of niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om te zorgen dat hij door de handeling die hij verrichtte, niet betrokken raakt bij belastingfraude, hetgeen aan de verwijzende rechter staat om na te gaan.

ondertekeningen

* Procestaal: Litouws.