Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 3 oktober 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Uppköp av livsmedel – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Nekat avdrag – Eventuellt fiktiv leverantör – Mervärdesskattebedrägeri – Krav i fråga om vad köparen ska känna till – Förordning (EG) nr 178/2002 – Krav på att livsmedel ska kunna spåras och på att identiteten på leverantörer ska kunna fastställas – Förordningarna (EG) nr 852/2004 och (EG) nr 882/2004 – Registreringskrav för livsmedelsföretag – Påverkan på möjligheten att göra avdrag för mervärdesskatt”

I mål C-329/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Augstākā tiesa (Högsta domstolen, Lettland) genom beslut av den 10 maj 2018, som inkom till domstolen den 17 maj 2018, i målet

Valsts ieņēmumu dienests

mot

”Altic” SIA,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Prechal, samt domarna F. Biltgen (referent), J. Malenovský, C.G. Fernlund och L.S. Rossi,

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: enhetschefen M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 6 mars 2019,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– ”Altic” SIA, genom A. Purmalis, advokāts,

– Lettlands regering, genom I. Kucina och V. Soņeca, båda i egenskap av ombud,

– Spaniens regering, genom L. Aguilera Ruiz, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: lettiska.

– Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė och A. Sauka, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 22 maj 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Valsts ieņēmumu dienests (lettisk skattemyndighet, nedan kallad skattemyndigheten) och ”Altic” SIA, angående ett krav, riktat till Altic, på betalning av mervärdesskatt på inköp av rapsfrön för vilket Altic dragit av den ingående mervärdesskatten, jämte böter och dröjsmålsränta.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 168 a i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.”

4 I artikel 178 a i detta direktiv föreskrivs följande:

”För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, ska denne inneha en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–6.”

5 I artikel 273 första stycket i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.”

6 I skälen 28 och 29 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet (EGT L 31, 2002, s. 1) anges följande:

”(28) Erfarenheten har visat att den inre marknadens funktion när det gäller livsmedel eller foder kan äventyras om det är omöjligt att spåra livsmedel och foder. Det är därför nödvändigt att upprätta ett omfattande system för spårbarhet inom foder- och livsmedelsföretagen så att riktade och lämpliga tillbakadraganden kan vidtas eller information spridas till konsumenter eller kontrollanter, och därigenom förhindra att allvarligare störningar än nödvändigt uppstår när det inträffar problem med livsmedelssäkerheten.

(29) Det är nödvändigt att se till att livsmedels- eller foderföretag, inbegripet importörer, åtminstone kan fastställa från vilket företag de har erhållit ett livsmedel, foder, djur eller ämne som kan ingå i ett livsmedel eller ett foder, så att man vid en undersökning kan garantera spårbarhet på alla stadier.”

7 Enligt artikel 3 punkt 15 i nämnda förordning ska med ”spårbarhet” förstås ”möjlighet att spåra och följa livsmedel, foder, livsmedelsproducerande djur eller ämnen som är avsedda att eller kan förväntas ingå i ett livsmedel eller ett foder genom alla stadier i produktions-, bearbetnings- och distributionskedjan”.

8 I artikel 17.2 tredje stycket i nämnda förordning föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall också fastställa bestämmelser om vilka åtgärder och påföljder som gäller för överträdelser av livsmedels- och foderlagstiftningen. De åtgärder och påföljder som föreskrivs skall vara effektiva, proportionella och avskräckande.”

9 Artikel 18 i samma förordning, som har rubriken ”Spårbarhet”, har följande lydelse:

”1. Livsmedel, foder, livsmedelsproducerande djur och alla andra ämnen som är avsedda för eller kan antas ingå i ett livsmedel eller ett foder skall kunna spåras på alla stadier i produktions-, bearbetnings- och distributionskedjan.

2. Livsmedels- och foderföretagarna skall kunna ange alla personer från vilka de har erhållit ett livsmedel, ett foder, ett livsmedelsproducerande djur eller ett ämne som är avsett för eller som kan antas ingå i ett livsmedel eller ett foder.

I detta syfte skall livsmedels- och foderföretagarna ha system och förfaranden för att på begäran kunna lämna denna information till behöriga myndigheter.

…”

10 I artikel 6.2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 852/2004 av den 29 april 2004 om livsmedelshygien (EUT L 139, 2004, s. 1), föreskrivs följande:

”Varje livsmedelsföretagare skall särskilt underrätta lämplig behörig myndighet, på det sätt som den sistnämnda kräver, om alla anläggningar som han ansvarar för, där det i något led i produktions-, bearbetnings- och distributionskedjan för livsmedel bedrivs verksamhet, så att varje sådan anläggning kan registreras.

Livsmedelsföretagare skall också se till att den behöriga myndigheten alltid har aktuell information om anläggningar, bland annat genom att underrätta den om betydande ändringar i verksamheten och om nedläggningar av befintliga anläggningar.”

11 I artikel 31.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 882/2004 av den 29 april 2004 om offentlig kontroll för att säkerställa kontrollen av efterlevnaden av foder- och livsmedelslagstiftningen samt bestämmelserna om djurhälsa och djurskydd (EUT L 165, 2004, s. 1, rättelse i EUT L 191, 2004, s. 1), föreskrivs följande:

”a) Behöriga myndigheter skall fastställa de förfaranden som foder- och livsmedelsföretagarna skall iaktta vid ansökan om registrering av sina anläggningar i enlighet med förordning (EG) nr 852/2004, [rådets direktiv 95/69/EG av den 22 december 1995 om villkor och föreskrifter för godkännande och registrering av vissa anläggningar och mellanhänder inom fodersektorn och om ändring av direktiven 70/524/EEG, 74/63/EEG, 79/373/EEG och 82/471/EEG (EUT L 332, 1995, s. 15),] eller med den kommande förordningen om foderhygien.

b) De skall upprätthålla en aktuell förteckning över de foder- och livsmedelsföretagare som har registrerats. Om det redan finns en sådan förteckning för andra ändamål kan den även användas för den här förordningens syften.”

Lettisk rätt

12 I artikel 10.1 led 1 i likums par pievienotās vērtības nodokli (mervärdesskattelagen), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs följande:

”En beskattningsbar person måste vara registrerad hos [skattemyndigheten] för att, i sin mervärdesskattedeklaration, ha rätt att, såsom ingående mervärdesskatt, från den skatt som ska betalas till statskassan dra av den skatt som står angiven på fakturor från andra beskattningsbara personer för inköp av varor eller tjänster vid fullgörandet av sina egna skattepliktiga transaktioner, inbegripet transaktioner i utlandet som skulle ha beskattats om de hade varit skattepliktiga i landet.”

13 I artikel 10.1 i nämnda lag föreskrivs följande:

”Det skattebelopp som anges på fakturor för inköp av varor och tjänster får dras av efter det att fakturan avseende nämnda varor och tjänster har mottagits, eller efter en förskottsinbetalning av det skattebelopp som anges på fakturan.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Altic köpte rapsfrön av ”Sakorex” SIA under månaderna juli till augusti 2011 och av ”Ulmar” SIA i oktober 2011. Det framgår av beslutet om hänskjutande att dessa företag kontaktade Altic med hänvisning till företagets annonser i media och på internet. Rapsfröna togs emot och hölls i ett lager tillhörande ”Vendo” SIA. Altic drog av den ingående mervärdesskatten på dessa inköp.

15 Efter en inspektion hos Altic fann skattemyndigheten att nämnda köp de facto inte hade ägt rum. Skattemyndigheten förelade Altic att betala in den avdragna mervärdesskatten jämte böter och dröjsmålsränta.

16 Administratīvā rajona tiesa (förvaltningsdomstol på distriktsnivå, Lettland) biföll den talan om ogiltigförklaring som Altic hade väckt mot skattemyndighetens beslut. Avgörandet från denna domstol fastställdes av Administratīvā apgabaltiesa (regional förvaltningsdomstol, Lettland).

17 Sistnämnda domstol uppgav att det inte hade ifrågasatts att rapsfröna hade tagits emot i lagerlokalen på de datum och i den mängd som framgår av Vendos följedokument. Domstolen i fråga fann att Altic, mot bakgrund av dessa omständigheter, hade handlat i god tro och fullt ut förlitat sig på Sakorex och Ulmars förmåga att leverera varorna i enlighet med vad som hade stipulerats i avtalet, en

förmåga som det inte ankom på Altic att kontrollera. Skattemyndigheten hade i det avseendet inte angett vilka särskilda åtgärder som Altic, enligt den relevanta lagstiftningen, hade underlåtit att vidta i syfte att göra en sådan kontroll.

18 Skattemyndigheten överklagade domen till den hänskjutande domstolen, nämligen Augstākā tiesa (Högsta domstolen, Lettland). Skattemyndigheten gjorde gällande att enligt förordning nr 178/2002 ska livsmedelsföretagare kunna identifiera alla ämnen som är avsedda eller ägnade att ingå i livsmedel eller foder, och i detta syfte förfoga över system och förfaranden som gör det möjligt att tillhandahålla de behöriga myndigheterna information. Altic gjorde emellertid varken en minimal kontroll av sina medkontrahenter eller förvissade sig om att de var registrerade vid livsmedels- och veterinärmyndigheten i Lettland. Av detta följer att Altic visste eller borde ha vetat att det medverkade till missbruk av det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

19 Enligt den hänskjutande domstolen är det ostridigt att företagen Sakorex och Ulmar uppvisar tecken på att vara fiktiva och att de ifrågavarande varornas ursprung inte kan fastställas. Följaktligen uppkommer frågan huruvida Altic visste eller borde ha vetat att de transaktioner som är i fråga i det nationella målet ingick i ett mervärdesskattebedrägeri.

20 Den hänskjutande domstolen har i detta hänseende påpekat att det inte finns någon bevisning som bekräftar att rapsfröna uteslutande var avsedda att användas för framställning av bränsle, såsom Altic har hävdat, eller att de åtminstone aldrig ingick i livsmedelskedjan. Altic var därför, i fråga om nämnda transaktioner, skyldigt att följa bestämmelserna i förordning nr 178/2002.

21 Den hänskjutande domstolen har uppgett att det i artikel 18 i denna förordning fastställs allmänna principer för livsmedels spårbarhet och identifiering av livsmedelsleverantörer. Kommissionen har i fråga om denna identifiering påpekat att det visserligen inte framgår av nämnda förordning i vilken utsträckning ett företag ska identifiera sin leverantör, men att det följer av vägledningen om genomförandet av artiklarna 11, 12, 14, 17, 18, 19 och 20 i förordning nr 178/2002 av den 26 januari 2010, vilken återfinns i Ständiga kommitténs för livsmedelskedjan och djurhälsa vid Europeiska kommissionen slutsatser, att företagen är skyldiga att lagra leverantörens namn- och adressuppgifter samt uppgifter om produktidentifieringen.

22 Den hänskjutande domstolen vill emellertid få klarhet i om syftet med förordning nr 178/2002, som är att säkerställa livsmedelssäkerhet, kräver att livsmedelsföretagare är mer noggranna i valet av medkontrahenter, och att de därför skulle vara skyldiga att utföra kontroller, bland annat med avseende på om dessa medkontrahenter är registrerade hos behöriga myndigheter. Vidare vill den hänskjutande domstolen veta om nämnda företag, i avsaknad av en sådan noggrannhet, kan nekas rätten att göra avdrag för mervärdesskatt. Den hänskjutande domstolen vill i detta avseende dessutom få klarhet i om den omständigheten att Altic, i nyssnämnda syfte, har kontrollerat kvaliteten på de levererade varorna, kan mildra denna skyldighet att göra en mer noggrann kontroll av medkontrahenten.

23 Den hänskjutande domstolen har vidare påpekat att, enligt skattemyndigheten, tyder den omständigheten att Altic underlät att kontrollera att medkontrahenterna var registrerade hos livsmedels- och veterinärmyndigheten på att företaget kände till eller borde ha känt till att de transaktioner som är i fråga i det nationella målet ingick i ett mervärdesskattebedrägeri. Den hänskjutande domstolen anser emellertid att även om en kontroll av om ett livsmedelsföretag är registrerat i den mening som avses i bestämmelserna i förordning nr 852/2004 och förordning nr 882/2004 är ägnad att säkerställa att företaget lagligen deltar i livsmedelskedjan, utesluter inte registreringen av ett företag att dess ekonomiska verksamhet är fiktiv och, tvärtom, innebär inte heller avsaknaden av registrering att det automatiskt går att fastställa en sådan fiktiv karaktär. Avsaknaden av kontroll utgör därför inget avgörande stöd för skattemyndighetens slutsats.

24 Mot denna bakgrund beslutade Augstākā tiesa (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 168 a i direktiv 2006/112 tolkas så att denna bestämmelse, med beaktande av syftet med förordning nr 178/2002 att garantera livsmedelssäkerheten (som bland annat uppnås genom att garantera livsmedels spårbarhet), inte utgör hinder för att neka avdrag för ingående mervärdesskatt om en beskattningsbar person som deltar i livsmedelskedjan inte har uppvisat en större noggrannhet i valet av sin andra avtalspart (förutom gängse affärspraxis), vilket väsentligen innebär en skyldighet att vidta kontroller beträffande den andra avtalsparten, men å andra sidan har kontrollerat livsmedlens kvalitet och därmed uppfyllt målet för förordning nr 178/2002?

2) Innebär kravet i artikel 6 i förordning nr 852/2004 och artikel 31 i förordning nr 882/2004 som behandlar registrering av ett livsmedelsföretag, tolkat mot bakgrund av artikel 168 a i direktiv 2006/112/EG, att en part som ingår avtal med ett sådant företag är skyldig att kontrollera dess registrering, och är en sådan kontroll nödvändig för att fastställa huruvida parten i fråga kände till eller borde ha känt till att den medverkade i en transaktion med ett fiktivt företag, med beaktande av de särskilda omständigheterna runt transaktionen?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

25 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i om artikel 168 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den utgör hinder för att neka en beskattningsbar person som deltar i livsmedelskedjan rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, med motiveringen att den beskattningsbara personen i fråga inte har uppfyllt sina skyldigheter att, i syfte att kunna spåra livsmedel, identifiera sina leverantörer, i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 18.2 i förordning nr 178/2002.

26 För det första framgår det av domstolens fasta praxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid förvärv av varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkterna 35 och 37 och där angiven rättspraxis).

27 Avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas när de beskattningsbara personer som önskar utöva sin rätt iakttar såväl materiella som formella krav och villkor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkterna 36 och 38 och där angiven rättspraxis).

28 Utöver dessa materiella och formella villkor, vilka följer av artikel 168 a och artikel 178 a i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkterna 39 och 40), möjliggör artikel 273 i direktivet för medlemsstaterna att, under vissa förutsättningar, införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en korrekt uppbörd av mervärdesskatten och för att förebygga bedrägeri.

29 För det andra ska det även erinras om att bekämpande av skatteflykt, skatteundandragande och missbruk är ett mål som erkänns och främjas i direktiv 2006/112. Domstolen har i detta avseende fastställt att enskilda inte får missbruka eller åberopa unionsrätten i bedrägligt syfte. Följaktligen

ankommer det på nationella myndigheter och domstolar att neka avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter visar sig att avdragsrätten har åberopats på ett bedrägligt sätt eller på ett sätt som innebär missbruk (dom av den 13 mars 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

30 Detta gäller inte bara när den skattskyldiga personen själv har gjort sig skyldig till skattebedrägeri, utan även när en sådan person kände till eller borde ha känt till att vederbörande, genom sitt förvärv, deltog i ett mervärdesskattebedrägeri (dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

31 Det ankommer på den skattemyndighet som uppdagat fakturautfärdarens bedrägeri eller oegentligheter att med beaktande av objektiva kriterier och utan krav på att fakturamottagaren utför kontroller som inte åligger denna person visa att mottagaren kände till eller borde ha känt till att transaktionen ingick i ett mervärdesskattebedrägeri (dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

32 När det gäller att avgöra hur pass aktsam en beskattningsbar person som vill utöva sin rätt till avdrag ska vara har domstolen funnit att näringsidkare som vidtar alla åtgärder som i ett enskilt fall rimligen kan krävas för att försäkra sig om att den transaktion de genomför inte ingår i ett bedrägeri, vare sig det är fråga om ett mervärdesskatteundandragande eller andra bedrägerier, ska kunna förlita sig på att dessa transaktioner är rättsenliga, utan att därvid riskera att förlora rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, beror de åtgärder som rimligen kan krävas att den beskattningsbara personen vidtar i det syftet huvudsakligen på omständigheterna i det enskilda fallet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkterna 53 och 59, och av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 51).

33 I det nationella målet nekade skattemyndigheten Altic rätt till avdrag för mervärdesskatt, eftersom den funnit att Altics leverantörer var fiktiva företag och att det således var fråga om bedrägeri mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Skattemyndigheten fann bland annat att Altic, i egenskap av livsmedelsföretagare, var skyldigt att göra en fördjupad kontroll av sina medkontrahenter enligt artikel 18.2 i förordning nr 178/2002. Det faktum att Altic underlät att iaktta en sådan skyldighet visar att det kände till eller borde ha känt till att det deltog i transaktioner som ingick i detta bedrägeri.

34 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 46 i sitt förslag till avgörande finns det ingen rättslig grund i direktiv 2006/112 för att neka rätt till avdrag för mervärdesskatt på grund av underlåtenhet att fullgöra skyldigheter som följer av nämnda bestämmelse i förordning nr 178/2002. De skyldigheter som föreskrivs i förordning nr 178/2002 är nämligen frikopplade från de materiella och formella villkor för avdragsrätt som föreskrivs i detta direktiv. Det framgår inte heller av handlingarna i målet att nämnda skäl för att neka avdrag grundar sig på relevant nationell mervärdesskattelagstiftning.

35 Vad vidare gäller den omständigheten att Altic, enligt den hänskjutande domstolen, deltog i livsmedelskedjan och därför måste följa bestämmelserna i förordning nr 178/2002, konstaterar domstolen att skyldigheten i artikel 18.2 i denna förordning att se till att livsmedel är spårbara har ett annat syfte än att upptäcka mervärdesskattebedrägerier. Det framgår nämligen av skälen 28 och 29 i nämnda förordning att skyldigheten att identifiera livsmedelsleverantörer är ägnad att möjliggöra att riktade och lämpliga tillbakadraganden vidtas eller att information sprids till konsumenter eller kontrollanter, för att förhindra att allvarligare störningar än nödvändigt uppstår på den inre marknaden. Underlåtenhet att uppfylla denna skyldighet kan enligt artikel 17.2 tredje stycket i samma förordning medföra påföljder enligt nationell rätt.

36 Härav följer att en sådan skyldighet inte i sig kan anses vara en åtgärd som det rimligen kan krävas att den beskattningsbara personen vidtar för att försäkra sig om att dess transaktioner inte ingår i ett bedrägeri mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 56 i förslaget till avgörande kan ett eventuellt åsidosättande av denna skyldighet inte i sig och per automatik motivera att den beskattningsbara personen nekas rätt till avdrag för mervärdesskatt.

37 Det ska i detta sammanhang erinras om att den skyldighet som följer av artikel 18.2 i förordning nr 178/2002, enligt själva ordalydelsen i denna bestämmelse, består i att identifiera varje livsmedelsleverantör och upprätta system och förfaranden som möjliggör för att sådana uppgifter görs tillgängliga för de behöriga myndigheterna på deras begäran.

38 I fråga om vilka uppgifter som krävs för en sådan identifiering, bör dessa göra det möjligt att uppnå målet avseende spårbarhet, såsom det beskrivs ovan i punkt 35, i den meningen att det i princip bör räcka att leverantörerna identifieras med namn och adress. Av detta följer att det argument som skattemyndigheten och den lettiska regeringen har anfört i sina skriftliga yttranden, att denna förordning i allmänhet kräver en fördjupad kontroll av medkontrahenten, inte kan godtas.

39 Detta gäller såvida det inte i vederbörlig ordning fastställs att förvärvaren av de berörda livsmedlen, på grund av särskilda omständigheter, skulle ha hyst allvarliga tvivel om leverantörens verkliga existens eller om dennes verkliga identitet som förvärvaren enligt förordning nr 178/2002 är skyldig att fastställa för att försäkra sig om denna identitet, vilket det i förekommande fall ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

40 Om det antas att så är fallet, skulle denna omständighet kunna utgöra en av flera och samstämmiga indikationer på att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att han eller hon deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri.

41 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 168 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den utgör hinder för att neka en skattskyldig person som deltar i näringskedjan rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt enbart av det skälet, om det antas vara styrkt, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, att den beskattningsbara personen inte har uppfyllt sina skyldigheter i fråga om identifiering av sina leverantörer för att kunna spåra livsmedel, enligt kraven i artikel 18.2 i förordning nr 178/2002. Underlåtenhet att uppfylla dessa skyldigheter kan emellertid utgöra en omständighet bland andra, som tillsammans och samstämmigt tyder på att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att han eller hon deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma.

Den andra frågan

42 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i om artikel 168 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den omständigheten att en beskattningsbar person som deltar i livsmedelskedjan inte kontrollerar registreringen av sina leverantörer hos behöriga myndigheter i enlighet med artikel 6.2 i förordning nr 852/2004 och artikel 31.1 i förordning nr 882/2004 är relevant för bedömningen av om den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att vederbörande deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri.

43 I artikel 6.2 i förordning nr 852/2004 föreskrivs i detta avseende att varje livsmedelsföretagare ska underrätta lämplig behörig myndighet om alla anläggningar som han ansvarar för, där det i något led i produktions-, bearbetnings- och distributionskedjan för livsmedel bedrivs verksamhet, så att varje sådan anläggning kan registreras. Enligt artikel 31.1 a och b i förordning nr 882/2004 ska behöriga myndigheter fastställa de förfaranden som företagare ska följa vid ansökan om registrering av sina anläggningar samt upprätthålla en aktuell förteckning över de företagare som registrerats.

44 Domstolen konstaterar att förordningarna nr 852/2004 och 882/2004 inte föreskriver någon skyldighet för en livsmedelsföretagare att kontrollera om dess leverantörer är registrerade i enlighet med kraven i dessa förordningar. En sådan kontrollskyldighet följer inte heller av direktiv 2006/112 vad gäller avdrag för mervärdesskatt.

45 Såsom det har erinrats om ovan i punkt 31 kan en skattemyndighet, som konstaterat att en fakturautställare gjort sig skyldig till bedrägeri eller oegentligheter, och som söker få klarhet i om mottagaren av denna faktura kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats till stöd för avdragsrätten ingick i ett mervärdesskattebedrägeri, inte kräva att fakturamottagaren ska utföra kontroller som inte åligger denna person (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 50).

46 Domstolen har i detta sammanhang redan slagit fast att en skattemyndighet inte kan kräva av beskattningsbara personer som vill utnyttja rätten att göra avdrag för mervärdesskatt att inge handlingar som utfärdats av en nötkreatursleverantör och som anger öronmärkningen för djur som omfattas av det system för identifiering och registrering som föreskrivs i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1760/2000 av den 17 juli 2000 om upprättande av ett system för identifiering och registrering av nötkreatur samt märkning av nötkött och nötköttsprodukter och om upphävande av rådets förordning (EG) nr 820/97 (EUT L 204, 2000, s. 1) (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 42).

47 Skattemyndigheten kan inte heller i syfte att fastställa att en beskattningsbar person som deltar i livsmedelskedjan kände till eller borde ha känt till att dennes leverantörer var inblandade i ett mervärdesskattebedrägeri ålägga den beskattningsbara personen att kontrollera att nämnda leverantörer har uppfyllt de registreringskrav som uppställs i unionsrätten på livsmedelsområdet.

48 Den andra frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 168 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den omständigheten att en beskattningsbar person som deltar i livsmedelskedjan inte kontrollerar registreringen av sina leverantörer hos behöriga myndigheter, enligt artikel 6.2 i förordning nr 852/2004 och artikel 31.1 i förordning nr 882/2004, inte är relevant för bedömningen av om den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att vederbörande deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri.

Rättegångskostnader

49 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010, ska tolkas så, att den utgör hinder för att neka en skattskyldig person som deltar i näringskedjan rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt enbart av det skälet, om det antas vara styrkt, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, att den beskattningsbara personen inte har uppfyllt sina skyldigheter i fråga om identifiering av sina leverantörer för att kunna spåra livsmedel, enligt kraven i artikel 18.2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet. Underlåtenhet att uppfylla dessa skyldigheter kan emellertid utgöra en**

omständighet bland andra, som tillsammans och samstämmigt tyder på att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att han eller hon deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma.

2) **Artikel 168 a i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2010/45, ska tolkas så, att den omständigheten att en beskattningsbar person som deltar i livsmedelskedjan inte kontrollerar registreringen av sina leverantörer hos behöriga myndigheter, enligt artikel 6.2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 852/2004 av den 29 april 2004 om livsmedelshygien och artikel 31.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 882/2004 av den 29 april 2004 om offentlig kontroll för att säkerställa kontrollen av efterlevnaden av foder- och livsmedelslagstiftningen samt bestämmelserna om djurhälsa och djurskydd, inte är relevant för bedömningen av om den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att vederbörande deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri.**

Underskrifter