ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

18 juli 2013*

„Richtlijn 2006/112/EG — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde — Goederenleveringen — Begrip — Recht op aftrek — Weigering — Daadwerkelijke verrichting van belastbare handeling — Verordening (EG) nr. 1760/2000 — Identificatie- en registratieregeling voor runderen — Oormerken”

In zaak C-78/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad Sofia-grad (Bulgarije) bij beslissing van 6 februari 2012, ingekomen bij het Hof op 14 februari 2012, in de procedure

„Evita-K” EOOD

tegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta (rapporteur), kamerpresident, G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev en J. L. da Cruz Vilaça, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— „Evita-K” EOOD, vertegenwoordigd door A. Kashkina,

— de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertegenwoordigd door A. Georgiev als gemachtigde,

— de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door Y. Atanasov als gemachtigde,

* Procestaal: Bulgaars.

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en D. Roussanov 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 de artikelen 14, lid 1, 178, sub a, 185, lid 1, 226, punt 6, en 242 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen „Evita-K" EOOD (hierna: „Evita-K") en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van het directoraat „Bezwaar en uitvoering" voor de stad Sofia, van het centraal bestuur van het nationaal agentschap voor belastinginkomsten; hierna: „Direktor") over de weigering van aftrek, in de vorm van een belastingkrediet, van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") betreffende facturen voor leveringen van slachtkalveren.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 2006/112

3 Volgens artikel 2, lid 1, sub a en c, van richtlijn 2006/112 zijn aan btw onderworpen de leveringen van goederen en de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

4 Artikel 14, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken."

5 Artikel 168 van deze 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;

[...]"

6 Artikel 178 van deze richtlijn luidt:

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

a) voor de in artikel 168, sub a, bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;

[...]"

7 Artikel 184 van de richtlijn preciseert dat de oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.

8 Artikel 185 van die richtlijn luidt:

„1. De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.

2. In afwijking van lid 1 vindt geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van de in artikel 16 bedoelde onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.

In geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen."

9 Krachtens artikel 186 van deze richtlijn stellen de lidstaten nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast.

10 In artikel 220 van diezelfde richtlijn wordt bepaald:

„Iedere belastingplichtige zorgt ervoor dat door hemzelf, door de afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde, in de volgende gevallen een factuur wordt uitgereikt:

1) de goederenleveringen of de diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon;

[...]"

11 Artikel 226 van richtlijn 2006/112/EG 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:

[...]

6) de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;

[...]"

12 Artikel 242 van deze richtlijn bepaalt:

„Iedere belastingplichtige moet een boekhouding voeren welke voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken."

13 In artikel 273 van deze richtlijn is bepaald:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering."

Verordening (EG) nr. 1760/2000

14 In punt 12 van de considerans van verordening (EG) nr. 1760/2000 van het Europees Parlement en de Raad van 17 juli 2000 tot vaststelling van een identificatie- en registratieregeling voor runderen en inzake de etikettering van rundvlees en rundvleesproducten en tot intrekking van verordening (EG) nr. 820/97 van de Raad (PB L 204, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 1791/2006 van de Raad van 20 november 2006 (PB L 363, blz. 1; hierna: „verordening nr. 1760/2000") wordt overwogen:

„De momenteel geldende voorschriften betreffende de identificatie en de registratie van runderen zijn vastgesteld bij richtlijn 92/102/EEG van de Raad van 27 november 1992 met betrekking tot de identificatie en de registratie van dieren [(PB L 355, blz. 32)] en bij verordening (EG) nr. 820/97 [van de Raad van 21 april 1997 tot vaststelling van een identificatie- en registratieregeling voor runderen en inzake de etikettering van rundvlees en rundvleesproducten (PB L 117, blz. 1)]. Gebleken is dat de toepassing van richtlijn 92/102/EEG niet geheel voldoet en nog moet worden verbeterd. Bijgevolg moet voor runderen een specifieke verordening worden vastgesteld die de voorschriften van de genoemde richtlijn stringenter maakt."

15 Artikel 1, lid 1, van verordening nr. 1760/2000 bepaalt dat elke lidstaat overeenkomstig titel I een identificatie- en registratieregeling voor runderen vaststelt.

16 Artikel 3, eerste alinea, van deze verordening luidt:

„De identificatie- en registratieregeling voor runderen omvat de volgende elementen:

a) oormerken om de dieren individueel te identificeren,

b) gecomputeriseerde gegevensbestanden;

c) dierpaspoorten;

d) individuele registers op elk bedrijf."

17 Artikel 4 van deze verordening bepaalt:

„1. Alle dieren op een bedrijf die na 31 december 1997 zijn geboren of na 31 december 1997 worden bestemd voor het intracommunautaire handelsverkeer, worden geïdentificeerd met een door de bevoegde autoriteit goedgekeurd merk in elk oor. [...] Alle dieren op een bedrijf in Bulgarije of

Roemenië die tot en met de datum van toetreding zijn geboren of na die datum worden bestemd voor het intracommunautaire handelsverkeer, worden geïdentificeerd met een door de bevoegde autoriteit goedgekeurd merk in elk oor. Beide oormerken zijn voorzien van dezelfde identificatiecode aan de hand waarvan elk individueel dier kan worden geïdentificeerd en kan worden nagegaan op welk bedrijf het is geboren. [...]

[...]

2. Het oormerk wordt aangebracht binnen een door de lidstaat te bepalen termijn vanaf de geboorte van het dier en in elk geval vóórdat het dier het bedrijf waarop het is geboren, verlaat. [...]

[...]"

Verordening (EG) nr. 1725/2003

18 Bij verordening (EG) nr. 1725/2003 van de Commissie van 29 september 2003 tot goedkeuring van bepaalde internationale standaarden voor jaarrekeningen overeenkomstig verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad (PB L 261, blz. 1) is de internationale boekhoudkundige standaard IAS 41 „Landbouw" (hierna: „IAS 41") goedgekeurd. Deze standaard is in de bijlage bij deze verordening opgenomen.

19 Deze standaard heeft tot doel, het voorschrijven van de boekhoudkundige verwerkingswijze, de presentatie van de jaarrekening en de informatieverschaffing met betrekking tot agrarische activiteiten.

20 De punten 10 en 11 van IAS 41 zijn als volgt opgesteld:

„10. Een onderneming dient een biologisch actief of agrarische producten uitsluitend op te nemen indien:

a) de onderneming de zeggenschap heeft over het actief als gevolg van gebeurtenissen uit het verleden;

b) het waarschijnlijk is dat de toekomstige economische voordelen met betrekking tot het actief naar de onderneming zullen vloeien; en

c) de reële waarde of kostprijs van het actief betrouwbaar kan worden gewaardeerd.

11. In agrarische activiteiten kan de zeggenschap blijken uit bijvoorbeeld juridisch eigendom van vee en het brandmerken of anderszins merken van vee bij de verwerving, de geboorte of het spenen. De toekomstige voordelen worden doorgaans beoordeeld door de waardering van de belangrijke fysieke eigenschappen."

Bulgaars recht

21 Ingevolge artikel 70, lid 5, Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde), zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (DV nr. 63 van 4 augustus 2006; hierna: „ZDDS"), „bestaat geen recht op aftrek van de voorbelasting wanneer de belasting niet naar behoren in rekening is gebracht".

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

22 Evita-K is een vennootschap naar Bulgaars recht met als voornaamste economische activiteit de handel in dieren.

23 Deze vennootschap heeft aangifte gedaan van negen facturen voor de levering van slachtkalveren, die in september en oktober 2007 zijn opgesteld door „Ekspertis-7" EOOD (hierna: „Ekspertis-7"), met verzoek om aftrek, in de vorm van een belastingkrediet, van de in deze facturen in rekening gebrachte btw.

24 Bovendien heeft Evita-K aangegeven dat zij in diezelfde maanden levende kalveren naar Albanië had uitgevoerd, waarbij zij de aankoop van deze kalveren aantoonde aan de hand van deze facturen en douaneaangiften, diergeneeskundige certificaten met vermelding van de oormerken van de dieren, en diergeneeskundige certificaten voor het vervoer van de dieren op het nationale grondgebied.

25 Tot bewijs van de aankoop van de betrokken dieren heeft Evita-K naast de negen door Ekspertis-7 opgestelde facturen gewichtsattesten, bankafschriften van de betaling van deze facturen en het met Ekspertis-7 gesloten contract voor de levering van de kalveren overgelegd.

26 Bij Evita-K werd een belastingcontrole voor het tijdvak september en oktober 2007 verricht. Daarbij hebben de Bulgaarse belastingautoriteiten Ekspertis-7 verzocht om informatie over de aan Evita-K gefactureerde leveringen.

27 Omdat de antwoorden van Ekspertis-7 volgens deze autoriteiten een aantal hiaten in haar boekhouding en de nakoming van diergeneeskundige formaliteiten betreffende, met name, de eigendomsbewijzen en de oormerken van de dieren aan het licht brachten, hebben deze autoriteiten geoordeeld dat niet was bewezen dat deze leveringen daadwerkelijk hadden plaatsgevonden en dat Evita-K bijgevolg geen aanspraak kon maken op aftrek van de btw over deze leveringen.

28 Bijgevolg hebben de Bulgaarse belastingautoriteiten bij navorderingsaanslag van 26 november 2009 Evita-K het recht op aftrek, in de vorm van een belastingkrediet, van de btw voor de door Ekspertis-7 opgestelde facturen geweigerd.

29 Evita-K heeft tegen deze weigering van aftrek administratief beroep ingesteld bij de Direktor, die bij beslissing van 29 april 2010 de weigering van aftrek heeft bevestigd.

30 Daarop heeft Evita-K tegen de navorderingsaanslag van 26 november 2009 beroep ingesteld bij de verwijzende rechter, met name op grond dat de door haar verstrekte informatie voldeed als bewijs dat de door Ekspertis-7 gefactureerde leveringen daadwerkelijk hadden plaatsgevonden, zij naar Bulgaars recht moest worden beschouwd als een koper te goeder trouw ongeacht eventuele onregelmatigheden die Ekspertis-7 had begaan, en de vraag of recht op aftrek van de btw bestaat, losstaat van de eigendom en de herkomst van de aangekochte goederen.

31 Daarop heeft de Administrativen sad Sofia-grad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet het begrip ‚levering van goederen' in de zin van artikel 14, lid 1, van richtlijn [2006/112] juncto artikel 345 [VWEU] aldus worden uitgelegd dat dit toestaat dat in de omstandigheden van het hoofdgeding de ontvanger van een levering het recht om over goederen (roerende goederen die alleen naar soort zijn bepaald) te beschikken kan verkrijgen, doordat hij de eigendom over deze goederen van een niet-eigenaar verkrijgt op basis van tegen betaling verkregen bezit te goeder trouw, hetgeen het nationale recht van de lidstaat toestaat, waarbij er rekening mee moet worden gehouden dat naar dat recht de eigendom over dergelijke goederen door levering wordt overgedragen?

2) Moet tot bewijs van de verrichting van een ‚levering van goederen' in de zin van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 met betrekking tot een concrete factuur met het oog op uitoefening van het recht op aftrek overeenkomstig artikel 178, sub a, van [deze] richtlijn van de op deze factuur vermelde daadwerkelijk betaalde belasting, de ontvanger van de levering de eigendomsrechten van de leverancier bewijzen, wanneer de levering naar hun soort bepaalde roerende goederen betreft en naar nationaal recht het eigendomsrecht erover door levering wordt overgedragen, waarbij naar dit recht ook de verkrijging van het eigendomsrecht over dergelijke goederen van een niet-eigenaar door tegen betaling verkregen bezit te goeder trouw is toegestaan?

   Moet voorts, in de omstandigheden van het hoofdgeding, een ‚levering van goederen' voor de aftrek van voorbelasting in de zin van richtlijn [2006/112] als bewezen worden beschouwd, *wanneer de ontvanger een daaropvolgende levering van dezelfde goederen* (identificatieplichtige dieren) door uitvoer met een douaneaangifte *heeft verricht* en geen bewijzen voor de rechten van derden over deze goederen bestaan?

3) *Moet* voor het bewijs van de verrichting van een ‚levering van goederen' in de zin van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 met betrekking tot een concrete factuur met het oog op uitoefening van het recht op aftrek overeenkomstig artikel 178, sub a, van [deze] richtlijn van de op deze factuur vermelde daadwerkelijk betaalde belasting, *ervan worden uitgegaan dat de leverancier en de ontvanger die geen landbouwproducenten zijn, te kwader trouw zijn* wanneer bij de verkrijging van goederen geen document van vorige eigenaars wordt voorgelegd waarin de oormerken van de dieren overeenkomstig de vereisten van de [diergeneeskundige] voorschriften van de Europese Unie zijn vermeld, en de oormerken van de dieren niet zijn vermeld in het diergeneeskundige certificaat dat door een overheidsorgaan is opgesteld en de dieren bij hun transport met het oog op deze concrete levering vergezelt?

   Wanneer de leverancier en de ontvanger zelf de oormerken van de aan hen geleverde dieren hebben geïnventariseerd, moet dan worden aangenomen dat zij hebben voldaan aan de vereisten van de genoemde [diergeneeskundige] voorschriften van de Unie wanneer het overheidsorgaan in het diergeneeskundige certificaat, dat de dieren bij levering vergezelt, geen oormerken van de dieren heeft vermeld?

4) Zijn de leverancier en de ontvanger in het hoofdgeding, die geen landbouwproducenten zijn, krachtens artikel 242 van richtlijn 2006/112 verplicht het voorwerp van de levering (identificatieplichtige dieren respectievelijk ‚biologische activa') met gebruikmaking van [IAS 41] boekhoudkundig te bewijzen en zijn zij verplicht de zeggenschap over deze activa overeenkomstig deze standaard te bewijzen?

5) Is het volgens artikel 226, punt 6, van richtlijn 2006/112 vereist dat in btw-facturen als die in het hoofdgeding ook de oormerken worden vermeld van dieren die volgens de diergeneeskundige voorschriften van de Unie identificatieplichtig zijn en het voorwerp van de levering zijn, wanneer het nationale recht van de lidstaat voor de overdracht van het eigendomsrecht over dergelijke dieren niet uitdrukkelijk in een dergelijk vereiste voorziet en de partijen bij deze levering geen landbouwproducenten zijn?

6) Is het volgens artikel 185, lid 1, van richtlijn 2006/112 toegestaan om op grond van een nationale bepaling als die in het hoofdgeding de aftrek van voorbelasting te corrigeren omdat tot de conclusie is gekomen dat het eigendomsrecht van de leverancier over de goederen waarop de levering betrekking heeft, niet is bewezen, wanneer de levering door geen van partijen is geannuleerd, door de ontvanger een daaropvolgende levering van dezelfde goederen is verricht, er geen bewijs is van door derden uitgeoefende eigendomsrechten over deze goederen (identificatieplichtige dieren), geen kwade trouw van de ontvanger van de levering wordt gesteld en naar nationaal recht het eigendomsrecht over dergelijke naar soort bepaalde goederen door levering wordt overgedragen?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste tot en met derde vraag

32 Met zijn eerste tot en met derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat het begrip „levering van goederen" en het bewijs dat een dergelijke levering daadwerkelijk is verricht, voor de uitoefening van het recht op aftrek van de btw vereisen dat formeel is bewezen dat de leverancier van de goederen een eigendomsrecht over deze goederen had dan wel of verkrijging van een eigendomsrecht over deze goederen door bezit te goeder trouw in dat opzicht voldoende is.

33 Volgens vaste rechtspraak van het Hof verwijst het begrip „levering van goederen" in artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 niet naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, maar strekt het zich uit tot elke overdrachtshandeling van een lichamelijk goed door een partij die de wederpartij machtigt daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken (zie arresten van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punt 7; 14 juli 2005, British American Tobacco en Newman Shipping, C-435/03, Jurispr. blz. I-7077, punt 35, en 3 juni 2010, De Fruytier, C-237/09, Jurispr. blz. I-4985, punt 24).

34 In deze context staat het aan de nationale rechter om van geval tot geval aan de hand van de feitelijke omstandigheden te bepalen of er sprake is van overdracht van de macht om als een eigenaar over het betrokken goed te beschikken (zie arrest Shipping and Forwarding Enterprise Safe, reeds aangehaald, punt 13).

35 Bijgevolg kan een handeling als een „levering van goederen" in de zin van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 worden beschouwd wanneer een belastingplichtige door deze handeling een lichamelijk goed overdraagt waardoor de andere partij feitelijk over dat goed kan beschikken als een eigenaar, zonder dat de vorm waarin een eigendomsrecht over dat goed is verkregen, in dat opzicht relevant is.

36 Evenmin kan het bewijs dat een dergelijke goederenlevering daadwerkelijk is verricht, hetwelk een voorwaarde voor het recht op aftrek is, afhangen van de wijze waarop het eigendomsrecht over de betrokken goederen is verkregen.

37 Daar blijkens de verwijzingsbeslissing de Bulgaarse belastingautoriteiten Evita-K het recht op aftrek van de btw over de in het hoofdgeding betrokken goederenleveringen hebben geweigerd op grond dat niet was bewijzen dat deze leveringen daadwerkelijk hadden plaatsgevonden, en daar Evita-K betwist dat zij niet hebben plaatsgevonden, zij bovendien eraan herinnerd dat wie op aftrek van de btw aanspraak wil maken, moet bewijzen dat hij aan de voorwaarden daarvoor voldoet (zie arrest van 26 september 1996, Enkler, C-230/94, Jurispr. blz. I-4517, punt 24) en het bovendien aan de verwijzende rechter staat om overeenkomstig de nationale bewijsregels een globale beoordeling te verrichten van alle gegevens en feiten van het hoofdgeding teneinde uit te maken of Evita-K voor deze goederenleveringen aanspraak kan maken op het recht op aftrek (zie in die zin arresten van 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punt 53; 6 december 2012, Bonik, C-285/11, punt 32, en 31 januari 2013, LVK – 56, C-643/11, punt 57).

38 Bij deze globale beoordeling kan deze rechter rekening houden met gegevens betreffende handelingen die vóór of na de in het hoofdgeding betrokken handelingen hebben plaatsgevonden alsmede met documenten daarover, zoals certificaten of attesten die zijn opgesteld naar aanleiding van het vervoer of de uitvoer van de betrokken dieren.

39 Derhalve staat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (zie arresten van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 55, en 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, punt 42, en reeds aangehaalde arresten Bonik, punt 37, en LVK – 56, punt 59).

40 Dat is het geval wanneer de belastingplichtige zelf zich schuldig maakt aan belastingfraude of wist dan wel had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude (zie arrest Bonik, reeds aangehaald, punten 38 en 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Daarentegen is het niet verenigbaar met de in richtlijn 2006/112 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 (zie arrest van 12 januari 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punten 52 en 55, en reeds aangehaalde arresten Kittel en Recolta Recycling, punten 45, 46 en 60; Mahagében en Dávid, punt 47; Bonik, punt 41, en LVK – 56, punt 60).

42 Bovendien heeft het Hof reeds geoordeeld dat de belastingdienst niet op algemene wijze kan vereisen dat de belastingplichtige die het recht op btw-aftrek wenst uit te oefenen, nagaat of de opsteller van de factuur voor de goederen en diensten waarvoor om uitoefening van dat recht wordt verzocht, belastingplichtig is, de betrokken goederen in bezit had, de goederen kon leveren en zijn verplichtingen ter zake van btw-aangifte en -betaling is nagekomen, om zich ervan te vergewissen dat er geen sprake is van onregelmatigheden of fraude door de ondernemingen in een eerder stadium, dan wel over documenten dienaangaande beschikt (zie reeds aangehaalde arresten Mahagében en Dávid, punt 61, en LVK – 56, punt 61). Evenmin kan deze dienst van deze belastingplichtige eisen dat hij documenten overlegt die van de opsteller van de factuur afkomstig zijn en de oormerken vermelden van de dieren die zijn onderworpen aan het bij verordening nr. 1760/2000 ingevoerde identificatie- en registratiesysteem.

43 Derhalve dient op de eerste tot en met de derde vraag te worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het begrip „levering van goederen” in de zin van deze richtlijn en het bewijs dat een goederenlevering daadwerkelijk is verricht, voor de uitoefening van het recht op aftrek van de btw geen verband houden met de vorm waarin een eigendomsrecht over de betrokken goederen is verkregen. Het is de taak van de verwijzende rechter om overeenkomstig de nationale bewijsregels een globale beoordeling te verrichten van alle gegevens en feiten van het te beslechten geding teneinde uit te maken of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederenleveringen daadwerkelijk zijn verricht en of, in voorkomend geval, daarvoor het recht op aftrek kan worden uitgeoefend.

Vierde vraag

44 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 242 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat belastingplichtigen die geen landbouwproducenten zijn, verplicht zijn het voorwerp van hun goederenleveringen in hun boekhouding op te nemen wanneer het om dieren gaat, en te bewijzen dat deze dieren zijn gecontroleerd overeenkomstig IAS 41.

45 In dit verband behoeft slechts te worden vastgesteld dat dit artikel 242 niet voorschrijft dat de belastingplichtigen IAS 41 moeten eerbiedigen, maar enkel van hen verlangt dat zij een boekhouding voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingdienst mogelijk te maken.

46 Dat in de boekhouding van Ekspertis-7 en Evita-K gegevens zijn opgenomen die niet aan deze standaard voldoen, is bijgevolg van geen belang voor de toepassing van de btw, wanneer deze gegevens voldoende zijn in de zin van dat artikel 242.

47 Derhalve dient op de vierde vraag te worden geantwoord dat artikel 242 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat belastingplichtigen die geen landbouwproducenten zijn, niet verplicht zijn het voorwerp van hun goederenleveringen in hun boekhouding op te nemen wanneer het om dieren gaat, en te bewijzen dat deze dieren zijn gecontroleerd overeenkomstig IAS 41.

Vijfde vraag

48 Met zijn vijfde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 226, punt 6, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat belastingplichtigen die leveringen verrichten van dieren die aan de bij verordening nr. 1760/2000 ingevoerde identificatie- en registratieregeling zijn onderworpen, verplicht zijn de oormerken van deze dieren te vermelden op de facturen voor deze goederenleveringen.

49 Ingevolge artikel 178, sub a, van richtlijn 2006/112 geldt als voorwaarde voor de uitoefening van het in artikel 168, sub a, bedoelde recht op aftrek dat de belastingplichtige in het bezit is van een factuur. Overeenkomstig artikel 220, punt 1, van deze richtlijn moet dus een factuur worden uitgereikt voor elke goederenlevering of dienst die een belastingplichtige verricht voor een andere belastingplichtige (zie arresten van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Jurispr. blz. I-7467, punt 39, en 1 maart 2012, Polski Trawertyn, C-280/10, punt 41).

50 Artikel 226 van richtlijn 2006/112 preciseert dat, onverminderd de bijzondere bepalingen van die richtlijn, voor btw-doeleinden alleen de in dat artikel opgesomde vermeldingen verplicht zijn op de overeenkomstig artikel 220 van deze richtlijn uitgereikte facturen (zie reeds aangehaalde arresten Pannon Gép Centrum, punt 40, en Polski Trawertyn, punt 41).

51 Daaruit volgt dat de lidstaten de uitoefening van het recht op btw-aftrek niet afhankelijk kunnen stellen van voorwaarden inzake de inhoud van de facturen waarin de bepalingen van richtlijn 2006/112 niet uitdrukkelijk voorzien. Deze uitlegging vindt steun in artikel 273 van die richtlijn, dat bepaalt dat de lidstaten verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze mogelijkheid niet wordt benut om extra verplichtingen inzake de facturering op te leggen bovenop de in artikel 226 van deze richtlijn opgelegde verplichtingen (zie reeds aangehaalde arresten Pannon Gép Centrum, punt 41, en Polski Trawertyn, punt 42).

52 Ingevolge artikel 226, punt 6, van richtlijn 2006/112 moeten, voor btw-doeleinden, de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten op de factuur worden vermeld.

53 Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat deze bepaling belastingplichtigen die een levering verrichten van dieren die aan de bij verordening nr. 1760/2000 ingevoerde identificatie- en registratieregeling zijn onderworpen, niet verplicht zijn de oormerken van deze dieren te vermelden op de facturen voor deze levering.

54 Derhalve dient op de vijfde vraag te worden geantwoord dat artikel 226, punt 6, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat belastingplichtigen die leveringen verrichten van dieren die aan de bij verordening nr. 1760/2000 ingevoerde identificatie- en registratieregeling zijn onderworpen, niet verplicht zijn de oormerken van deze dieren te vermelden op de facturen voor deze leveringen.

Zesde vraag

55 Met zijn zesde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 185, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het op grond van een nationale bepaling als artikel 70, lid 5, ZDDS is toegestaan om de aftrek van btw te corrigeren omdat het eigendomsrecht van de leverancier over de door hem geleverde goederen niet is bewezen.

56 Blijkens de verwijzingsbeslissing stelt de verwijzende rechter deze vraag omdat hij van oordeel is dat artikel 70, lid 5, ZDDS een nadere regel voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 van richtlijn 2006/112 in de zin van artikel 186 ervan omvat.

57 Ingevolge dat artikel 184 wordt de oorspronkelijk toegepaste aftrek herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.

58 Aangaande het ontstaan van een eventuele verplichting om de als voorbelasting afgetrokken btw te herzien, is dat artikel 185, lid 1, het beginsel neergelegd dat een dergelijke herziening inzonderheid plaatsvindt indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die bij de bepaling van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen (arrest van 29 november 2012, Gran Via Moineşti, C-257/11, punt 40).

59 Bijgevolg kunnen de artikelen 184 en 185, lid 1, van richtlijn 2006/112 slechts van toepassing zijn wanneer voor een belastbare handeling de voorbelasting oorspronkelijk is afgetrokken, dat wil zeggen alleen ingeval de betrokken belastingplichtige vooraf recht op aftrek van de voorbelasting heeft gehad onder de in artikel 168, sub a, van deze richtlijn voorziene voorwaarden.

60 Hieruit volgt dat, aangezien artikel 70, lid 5, ZDDS ziet op het geval waarin geen recht op aftrek van de btw bestaat wanneer de btw ten onrechte in rekening is gebracht, op grond van deze bepaling geen herziening in de zin van dat artikel 185 kan gebeuren want zij betreft per definitie een situatie waarin een belastingplichtige dat recht niet heeft.

61 Derhalve dient op de zesde vraag te worden geantwoord dat artikel 185, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat herziening van de aftrek van btw slechts mogelijk is wanneer de betrokken belastingplichtige vooraf het recht op aftrek van deze belasting heeft gehad onder de in artikel 168, sub a, van deze richtlijn voorziene voorwaarden.

Kosten

62 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

1) Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het begrip „levering van goederen” in de zin van deze richtlijn en het bewijs dat een goederenlevering daadwerkelijk is verricht, voor de uitoefening van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde geen verband houden met de vorm waarin een eigendomsrecht over de betrokken goederen is verkregen. Het is de taak van de verwijzende rechter om overeenkomstig de nationale bewijsregels een globale beoordeling

te verrichten van alle gegevens en feiten van het te beslechten geding teneinde uit te maken of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederenleveringen daadwerkelijk zijn verricht en of, in voorkomend geval, daarvoor het recht op aftrek kan worden uitgeoefend.

2) **Artikel 242 van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat belastingplichtigen die geen landbouwproducenten zijn, niet verplicht zijn het voorwerp van hun goederenleveringen in hun boekhouding op te nemen wanneer het om dieren gaat, en te bewijzen dat deze dieren zijn gecontroleerd overeenkomstig internationale boekhoudkundige standaard IAS 41 „Landbouw".**

3) **Artikel 226, punt 6, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat belastingplichtigen die leveringen verrichten van dieren die zijn onderworpen aan de identificatie- en registratieregeling ingevoerd bij verordening (EG) nr. 1760/2000 van het Europees Parlement en de Raad van 17 juli 2000 tot vaststelling van een identificatie- en registratieregeling voor runderen en inzake de etikettering van rundvlees en rundvleesproducten en tot intrekking van verordening (EG) nr. 820/97 van de Raad, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 1791/2006 van de Raad van 20 november 2006, niet verplicht zijn de oormerken van deze dieren te vermelden op de facturen voor deze leveringen.**

4) **Artikel 185, lid 1, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat herziening van de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde slechts mogelijk is wanneer de betrokken belastingplichtige vooraf het recht op aftrek van deze belasting heeft gehad onder de in artikel 168, sub a, van deze richtlijn voorziene voorwaarden.**

ondertekeningen