Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 18 juli 2013*

”Direktiv 2006/112/EG — Gemensamt system för mervärdesskatt — Leverans av varor — Begrepp — Avdragsrätt — Avslag — Faktiskt genomförande av en skattepliktig transaktion — Förordning (EG) nr 1760/2000 — System för identifiering och registrering av nötkreatur — Öronmärkning”

I mål C-78/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad Sofia-grad (Bulgarien) genom beslut av den 6 februari 2012, som inkom till domstolen den 14 februari 2012, i målet

”Evita-K” EOOD

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta (referent) samt domarna G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev och J.-L. da Cruz Vilaça,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— ”Evita-K” EOOD, genom A. Kashkina,

— Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, genom A. Georgiev, i egenskap av ombud,

— Bulgariens regering, genom Y. Atanasov, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och D. Roussanov, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: bulgariska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 14.1, 178 a, 185.1, 226 punkt 6 och 242 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan ”Evita-K” EOOD (nedan kallat Evita-K) och Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören vid avdelningen för ”överklaganden och verkställighet”, för staden Sofia, vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning) (nedan kallad Direktor) rörande beslutet att neka avdragsrätt, genom skattelättnad, för mervärdesskatt med avseende på fakturor som rör leveranser av kalvar som var avsedda för slakt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2006/112

3 I artikel 2.1 a och c i direktiv 2006/112 föreskrivs att leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denna agerar i denna egenskap ska vara föremål för mervärdesskatt.

4 I artikel 14.1 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

5 I artikel 168 i nämnda direktiv anges 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.

…”

6 I artikel 178 i samma 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, skall han inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240.

...”

7 I artikel 184 i direktiv 2006/112 föreskrivs att det ursprungliga avdraget ska justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.

8 Artikel 185 i detta direktiv har följande lydelse:

”1. Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall någon justering inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits, och inte heller vid sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov som avses i artikel 16.

I de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld får medlemsstaterna dock kräva justering.”

9 Medlemsstaterna ska enligt artikel 186 i nämnda direktiv fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185 häri.

10 I artikel 220 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person skall se till att en faktura i följande fall utfärdas av honom själv, av förvärvaren eller, i hans namn och för hans räkning, av en tredje person:

För leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som han gjort till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person.

...”

11 I artikel 226 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

...

6. De levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art.

...”

12 I artikel 242 i detta direktiv anges följande:

”Varje beskattningsbar person skall föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kunna kontrolleras av skattemyndigheten.”

13 I artikel 273 i nämnda direktiv 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.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

Förordning (EG) nr 1760/2000

14 I skäl 12 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 (EGT L 204, s. 1), i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 1791/2006 av den 20 november 2006 (EUT L 363, s. 1) (nedan kallad förordning nr 1760/2000), föreskrivs följande:

”De gällande reglerna för identifiering och registrering av nötkreatur har fastställts i rådets direktiv 92/102/EEG av den 27 november 1992 om identifikation och registrering av djur [(EGT L 355, 32; svensk specialutgåva, område 3, volym 46, s. 90)] och i [rådets] förordning (EG) nr 820/97 [av den 21 april 1997 om upprättande av ett system för identifiering och registrering av nötkreatur och om märkning av nötkött och nötköttsprodukter (EGT L 117, s. 1)]. Erfarenheterna visar att genomförandet av direktiv 91/102/EEG när det gäller nötkreatur inte har varit helt tillfredsställande och bör förbättras ytterligare. Det är därför nödvändigt att anta en särskild förordning för nötkreatur för att förstärka bestämmelserna i nämnda direktiv.”

15 I artikel 1.1 i förordning nr 1760/2000 föreskrivs att varje medlemsstat ska upprätta ett system för identifiering och registrering av nötkreatur i enlighet med bestämmelserna i avdelning I i förordningen.

16 I artikel 3 första stycket i nämnda förordning föreskrivs följande:

”Systemet för identifiering och registrering av djur skall omfatta följande delar:

a) Öronmärken för individuell identifiering av djur.

b) Databaser.

c) Pass för djuren.

d) Individuella register som förs i alla anläggningar.”

17 I artikel 4 i samma förordning föreskrivs följande:

”1. Alla djur i en anläggning som är födda efter den 31 december 1997 eller efter detta datum är avsedda för handel inom gemenskapen skall identifieras med hjälp av ett öronmärke som sätts fast i båda öronen och som är godkänt av den behöriga myndigheten. … Alla djur i en anläggning i Bulgarien eller Rumänien som är födda senast vid anslutningen eller är avsedda för handel inom gemenskapen efter detta datum skall identifieras med hjälp av ett öronmärke som är godkänt av den

behöriga myndigheten och som sätts fast i vardera örat. Båda öronmärkena skall bära samma identitetskod, genom vilken det är möjligt att identifiera varje djur individuellt [och] även den anläggning i vilken det föddes. …

…

2. Öronmärket skall sättas fast inom en tidsfrist som bestäms av medlemsstaten räknat från djurets födelse och under alla förhållanden innan djuret lämnar den anläggning i vilken det föddes.

…”

Förordning (EG) nr 1725/2003

18 Genom kommissionens förordning (EG) nr 1725/2003 av den 29 september 2003 om antagande av vissa redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 (EUT L 261, s. 1) antogs internationell redovisningsstandard IAS ”Jord- och skogsbruk” (nedan kallad standard IAS 41), såsom den utformats i bilagan till kommissionens förordning.

19 Syftet med denna standard är att ange principer för redovisning av, utformning av finansiella rapporter för och upplysningar rörande jord- och skogsbruksverksamhet.

20 Punkterna 10 och 11 i standard IAS 41 lyder enligt följande:

”10. Ett företag skall redovisa en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt när

a) företaget har kontroll över tillgången som följd av inträffade händelser,

b) det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att komma företaget till del samt

c) tillgångens verkliga värde eller anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

11. När det gäller jord- och skogsbruksverksamhet kan kontroll exempelvis dokumenteras genom äganderätt till boskapen och brännmärkning eller annan märkning av boskapen vid förvärv, födsel eller avvänjning. De framtida fördelarna bedöms vanligtvis genom värdering av de viktigaste fysiska attributen.”

Bulgarisk rätt

21 I artikel 70.5 i lagen om mervärdesskatt (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (DV nr 63, av den 4 augusti 2006) (nedan kallad ZDDS), föreskrivs att avdragsrätt inte föreligger för ingående mervärdesskatt när denna har fakturerats på ett olagligt sätt.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

22 Evita-K är ett bolag bildat enligt bulgarisk rätt vars huvudsakliga ekonomiska verksamhet är djurhandel.

23 Nämnda bolag har deklarerat nio fakturor avseende leveranser av kalvar vilka var avsedda för slakt. Ekspertis-7 EOOD (nedan kallat Ekspertis-7) hade utfärdat fakturorna under september och oktober år 2007 för att utöva avdragsrätten, i form av skattelättnad, för den mervärdesskatt som avsågs i fakturorna.

24 Evita-K har för övrigt deklarerat att det under samma månader exporterade levande kalvar till Albanien. Bolaget styrkte köpet av dessa kalvar med hjälp av nämnda fakturor och tulldeklarationer, veterinärmedicinska intyg i vilka djurens öronmärkning angavs samt veterinärmedicinska intyg för inhemsk transport av djuren.

25 Till stöd för förvärvet av de aktuella djuren framlade Evita-K, utöver de nio fakturor som hade utfärdats av Ekspertis-7, viktintyg, bankkontoutdrag avseende betalningar av dessa fakturor och det avtal om leverans av kalvar som hade ingåtts med Ekspertis-7.

26 Evita-K blev föremål för en skatterevision avseende månaderna september och oktober år 2007. I samband med detta begärde den bulgariska skattemyndigheten att Ekspertis-7 skulle inkomma med uppgifter avseende de leveranser som bolaget hade fakturerat Evita-K.

27 Ekspertis-7:s svar visade enligt nämnda myndighet på brister i företagets bokföring och fullgörandet av veterinärmedicinska formaliteter avseende bland annat ägarbevisen för djuren och öronmärkningen av desamma. Myndigheten bedömde att det inte hade visats att nämnda leveranser faktiskt hade ägt rum, vilket innebar att Evita-K inte kunde göra gällande avdragsrätt för mervärdesskatten på dessa leveranser.

28 Den bulgariska skattemyndigheten fastställde sålunda, genom beslut om efterbeskattning av den 26 november 2009, att Evita-K saknade rätt att göra avdrag, i form av en skattelättnad, för mervärdesskatten i de fakturor som hade utfärdats av Ekspertis-7.

29 Evita-K begärde omprövning av beslutet att neka bolaget avdragsrätt vid Direktor, som bekräftade avslaget i beslut av den 29 april 2010.

30 Evita-K överklagade därefter beslutet om efterbeskattning av den 26 november 2009 till den hänskjutande domstolen. Evita-K gjorde bland annat gällande att de uppgifter som bolaget hade företett räckte för att visa att de leveranser som hade fakturerats av Ekspertis-7 faktiskt hade ägt rum och att det, oberoende av eventuella oegentligheter som Ekspertis-7 hade gjort sig skyldigt till, skulle anses vara en köpare i god tro enligt bugarisk rätt samt att frågan om avdragsrätt för mervärdesskatt var fristående från frågan om äganderätten till de förvärvade varorna och deras ursprung.

31 Det är mot bakgrund av dessa omständigheter som Administrativen sad – Sofia-grad beslutade vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska begreppet ’leverans av varor’ i den mening som avses i artikel 14.1 i rådets direktiv [2006/112], jämförd med artikel 345 [FEUF], tolkas så, att det innebär att mottagaren av en leverans, under de i det nationella målet föreliggande omständigheterna, anses erhålla förfoganderätten till varorna (lös, generisk egendom) om vederbörande förvärvar äganderätten till dessa varor från en person som inte är ägare till dem genom att i god tro mot ersättning komma i besittning av varorna, vilket är tillåtet enligt den nationella lagstiftningen, varvid det ska beaktas att äganderätten till sådan egendom enligt nämnda lagstiftning överförs genom överlämnandet?

2) Krävs det – med avseende på en konkret faktura och i syfte att utöva avdragsrätten enligt artikel 178 a i direktiv 2006/112 för den faktiskt betalda skatt som anges i fakturan – för att det ska anses styrkt att en ”leverans av varor”, i den mening som avses i artikel 14.1 i direktivet, har genomförts att mottagaren av leveransen styrker leverantörens äganderätt om leveransen utgörs av lös, generisk egendom och äganderätten enligt medlemsstatens nationella lagstiftning överförs

genom överlämnandet, varvid nämnda lagstiftning även medger att äganderätten till sådan egendom förvärvas av en person som inte är ägare om mottagaren i god tro mot ersättning kommer i besittning av varorna?

Ska en ’leverans av varor’ anses vara bevisad när det gäller avdragsrätten i den mening som avses i direktiv [2006/112] *om mottagaren* under de i det nationella målet föreliggande omständigheterna *genomför en efterföljande leverans av samma varor* (djur som omfattas av unionens system för identifiering) genom att exportera dem med stöd av en tulldeklaration och det inte föreligger några bevis för att tredje man innehar rättigheter i dessa varor?

3) *Ska det* – med avseende på en konkret faktura och i syfte att utöva avdragsrätten enligt artikel 178 a i direktiv 2006/112 för den faktiskt betalda skatt som anges i fakturan – vid styrkandet av att en ”leverans av varor”, i den mening som avses i artikel 14.1 i direktivet, har genomförts *antas att leverantören och mottagaren, som inte är jordbrukare, var i ond tro* när det vid erhållandet av varorna inte hade bifogats några handlingar från den föregående ägaren i vilka djurens öronmärkning var angiven i enlighet med de krav som föreskrivs enligt unionens veterinärmedicinska lagstiftning, och djurens öronmärkning inte var angiven i det veterinärmedicinska intyg som utställts av en myndighet och som medföljde djuren vid transport för att genomföra den konkreta leveransen?

   Ska det för det fall att leverantören och mottagaren på egen hand har upprättat en förteckning över de levererade djurens öronmärkning antas att de har uppfyllt kraven i unionens ovannämnda veterinärmedicinska lagstiftning om myndigheten inte hade angett djurens öronmärkning i det veterinärmedicinska intyg som medföljde djuren vid leveransen?

4) Är leverantören och mottagaren i det nationella målet, som inte är jordbrukare, skyldiga att enligt artikel 242 i direktiv 2006/112 ange föremålet för leveransen (djur som omfattas av unionens system för identifiering eller ”biologiska tillgångar”) i sin bokföring genom att tillämpa standard [IAS 41], och att bevisa kontrollen över tillgångarna i enlighet med denna standard?

5) Föreligger det enligt artikel 226.6 i direktiv 2006/112 ett krav på att i fakturor i vilka mervärdesskatt anges, såsom dem som är aktuella i det nationella målet, även uppge öronmärkning av djur, som enligt unionens veterinärmedicinska lagstiftning ska identifieras och som är föremål för leveransen, om det i medlemsstatens nationella lagstiftning inte uttryckligen föreligger ett sådant krav för en överföring av äganderätten till sådana djur och de parter som varit inblandade i leveransen inte är jordbrukare?

6) Är en justering av avdraget på grundval av en nationell bestämmelse, såsom den bestämmelse som är aktuell i det nationella målet, med hänvisning till att det inte har styrkts att leverantören hade äganderätten till de varor som var föremål för leveransen, förenlig med artikel 185.1 i direktiv 2006/112, om leveransen inte har hävts på någon av de berörda parternas initiativ, om mottagaren har genomfört en efterföljande leverans av samma varor, om det inte föreligger några bevis för att tredje man har gjort gällande rättigheter i dessa varor (djur som omfattas av unionens system för identifiering), om det inte hävdas att mottagaren av leveransen var i ond tro och om äganderätten till sådana generiska varor enligt nationell lagstiftning överförs genom överlämnandet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den tredje frågan

32 Den nationella domstolen har ställt den första och den tredje frågan för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i direktiv 2006/112 med avseende på utövandet av avdragsrätten för mervärdesskatt ska tolkas så, att begreppet ”leverans av varor” och beviset för att en sådan leverans faktiskt har ägt rum förutsätter att leverantörens äganderätt till de berörda varorna formellt har styrkts eller huruvida förvärv av äganderätt till dessa varor genom besittning i god tro räcker i detta avseende.

33 Det ska erinras om att begreppet ”leverans av varor” i artikel 14.1 i direktiv 2006/112 enligt domstolens fasta rättspraxis inte hänför sig till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om vederbörande var ägare till densamma (se dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, REG 1990, s. I-285, punkt 7; svensk specialutgåva, volym 10, s. 295, av den 14 juli 2005 i mål C-435/03, British American Tobacco och Newman Shipping, REG 2005, s. I-7077, punkt 35, och av den 3 juni 2010 i mål C-237/09, De Fruytier, REU 2010, s. I-4985, punkt 24).

34 I detta sammanhang ankommer det på den nationella domstolen att, med hänsyn till omständigheterna i målet, från fall till fall avgöra om en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendomen ägt rum (se domen i det ovannämnda målet Shipping and Forwarding Enterprise Safe, punkt 13).

35 Av detta följer att en överföring kan anses utgöra en ”leverans av varor”, i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 2006/112, när en beskattningsbar person genom denna överföring av materiell egendom ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om vederbörande var ägare till densamma, utan att det sätt på vilket äganderätt har förvärvats till nämnda egendom har någon betydelse i detta avseende.

36 På samma sätt kan beviset för att en sådan leverans av varor faktiskt har ägt rum, vilket är en nödvändig förutsättning för avdragsrätten, inte vara beroende av det sätt på vilket äganderätten till de berörda varorna har förvärvats.

37 I den mån det följer av beslutet om hänskjutande att den bulgariska skattemyndigheten nekade Evita-K rätt att dra av mervärdesskatt på de leveranser av varor som avses i det nationella målet med hänvisning till att det inte hade styrkts att dessa leveranser faktiskt hade ägt rum och att Evita-K har uppgett att leveranserna har ägt rum, ska det för övrigt erinras om att det ankommer på den som begär avdrag för mervärdesskatt att visa att vederbörande uppfyller villkoren för att göra ett sådant avdrag (se dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler, REG 1996, s. I-4517, punkt 24) och att det ankommer på den nationella domstolen att i enlighet med nationella bestämmelser om bevisning göra en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i målet för att avgöra huruvida Evita-K har rätt till avdrag med stöd av dessa varuleveranser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012 i mål C-273/11, Mecsek-Gabona, punkt 53, av den 6 december 2012 i mål C-285/11, Bonik, punkt 32, och av den 31 januari 2013 i mål C-643/11, LVK – 56, punkt 57).

38 Inom ramen för denna helhetsbedömning får nämnda domstol beakta omständigheter avseende överföringar som ägt rum före eller efter den överföring som är aktuell i det nationella målet och handlingar rörande dessa, exempelvis intyg som utfärdats i samband med transporten eller exporten av de berörda djuren.

39 I detta sammanhang ankommer det på nationella myndigheter och domstolar att vägra den beskattningsbara personen avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats i skatteundandragande syfte eller på ett sätt som utgör

missbruk (se dom av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling, REG 2006, s. I-6161, punkt 55, av den 21 juni 2012 i de förenade målen C-80/11 och C-142/11, Mahagében och Dávid, punkt 42, samt i de ovannämnda målen Bonik, punkt 37, och LVK – 56, punkt 59).

40 Så är fallet när den beskattningsbara personen själv har gjort sig skyldig till ett skatteundandragande eller om den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskatteundandragande (se domen i det ovannämnda målet Bonik, punkterna 38 och 39 och där angiven rättspraxis).

41 Det är däremot inte förenligt med systemet för avdragsrätt i direktiv 2006/112 att bestraffa en beskattningsbar person – genom att neka denne avdragsrätt – som inte kände till och inte kunde känna till att transaktionen i fråga ingick i ett skatteundandragande från leverantörens sida eller att det har skett ett mervärdesskatteundandragande i samband med någon annan transaktion i leveranskedjan, som genomfördes före eller efter den som har genomförts av den beskattningsbara personen (se dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl., REG 2006, s. I-483, punkterna 52 och 55, samt i de ovannämnda målen Kittel och Recolta Recycling, punkterna 45, 46 och 60, Mahagében och Dávid, punkt 47, Bonik, punkt 41, och LVK – 56, punkt 60).

42 Domstolen har dessutom slagit fast att skattemyndigheten inte generellt kan kräva av beskattningsbara personer som vill utnyttja rätten till avdrag för mervärdesskatt att de dels kontrollerar att den som utfärdat den faktura som är hänförlig till varorna och tjänsterna avseende vilka avdragsrätten begärs är en beskattningsbar person, att fakturautfärdaren förfogade över varorna i fråga och kunde leverera dem och att han eller hon har uppfyllt sina skyldigheter med avseende på deklaration och inbetalning av mervärdesskatt, för att kunna försäkra sig om att näringsidkare i ett föregående led inte har gjort sig skyldiga till oegentligheter eller skatteundandragande, dels ska kunna förete handlingar som styrker detta (se domarna i de ovannämnda målen Mahagében och Dávid, punkt 61, samt LVK – 56, punkt 61). Nämnda myndighet kan inte heller kräva att nämnda beskattningsbara person uppvisar handlingar som har utfärdats av nämnda leverantör och som anger öronmärkningen för djur som är underkastade systemet för identifiering och registrering i förordning nr 1760/2000.

43 Under dessa omständigheter ska den första och den tredje frågan besvaras enligt följande. Direktiv 2006/112 ska, med avseende på utövandet av avdragsrätten för mervärdesskatt, tolkas så, att begreppet ”leverans av varor” i den mening som avses i direktivet och beviset för att en sådan leverans faktiskt har ägt rum inte är kopplade till det sätt på vilket äganderätten till de berörda varorna förvärvades. Det ankommer på den nationella domstolen att i enlighet med nationella bestämmelser om bevisning göra en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det mål som anhängiggjorts vid den för att avgöra huruvida de aktuella varuleveranserna faktiskt har ägt rum och, om så är fallet, huruvida en rätt till avdrag föreligger med stöd av dessa leveranser.

Den fjärde frågan

44 Den nationella domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida artikel 242 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att beskattningsbara personer som inte är jordbrukare, är skyldiga att i sin bokföring ange föremålet för varuleveranser, när det rör sig om djur, och att bevisa att djuren har kontrollerats i enlighet med standard IAS 41.

45 I detta avseende är det tillräckligt att konstatera att det i artikel 242 inte krävs att beskattningsbara personer anpassar sig till internationell redovisningsstandard 41 ”Jord- och skogsbruk”, utan endast att beskattningsbara personer ska föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt ska kunna tillämpas och kunna kontrolleras av skattemyndigheten.

46 Den omständigheten att Ekspertis-7:s och Evita-K:s bokföring innehåller uppgifter som inte är förenliga med nämnda standard saknar följaktligen betydelse för mervärdesskatten eftersom dessa uppgifter är tillräckligt detaljerade i den mening som avses i nämnda artikel 242.

47 Under dessa omständigheter ska den fjärde frågan besvaras enligt följande. Artikel 242 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att beskattningsbara personer som inte är jordbrukare inte är skyldiga att i sin bokföring ange föremålet för leveransen, när det rör sig om djur, eller att bevisa att djuren har kontrollerats i enlighet med standard IAS 41.

Den femte frågan

48 Den nationella domstolen har ställt den femte frågan för att få klarhet i huruvida en beskattningsbar person som levererar varor i form av djur som omfattas av systemet för identifiering och registrering i förordning nr 1760/2000 enligt artikel 226.6 i direktiv 2006/112 är skyldig att i fakturor avseende dessa leveranser uppge öronmärkningen av djuren.

49 Det ska erinras om att enligt artikel 178 a i direktiv 2006/112 ska en faktura föreligga för att rätten till avdrag i artikel 168 a i detta direktiv ska få utövas. Enligt artikel 220.1 i nämnda direktiv ska sålunda en faktura utställas för varje varuleverans och varje tillhandahållande av tjänster som en beskattningsbar person utför åt en annan beskattningsbar person (se dom av den 15 juli 2010 i mål C-368/09, Pannon Gép Centrum, REU 2010, s. I-7467, punkt 39, och av den 1 mars 2012 i mål C-280/10, Polski Trawertyn, punkt 41).

50 I artikel 226 i direktiv 2006/112 anges att utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv, ska endast de uppgifter som anges i artikeln vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artikel 220 i nämnda direktiv (se domarna i de ovannämnda målen Pannon Gép Centrum, punkt 40, och Polski Trawertyn, punkt 41).

51 Det är följaktligen inte tillåtet för medlemsstaterna att som krav för att få utöva avdragsrätten för mervärdesskatt ställa innehållsmässiga villkor på fakturan som inte uttryckligen anges i bestämmelserna i direktiv 2006/112. Denna tolkning bekräftas i artikel 273 i nämnda direktiv i vilken det föreskrivs att medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatt och för förebyggande av bedrägeri, men att denna befogenhet inte får användas i syfte att införa ytterligare krav avseende fakturering än de som har fastställts i, i synnerhet, artikel 226 i nämnda direktiv (se domarna i de ovannämnda målen Pannon Gép Centrum, punkt 41, och Polski Trawertyn, punkt 42).

52 I enlighet med artikel 226 punkt 6 i direktiv 2006/112 är det, för mervärdesskatteändamål, obligatoriskt att ange de levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art på en faktura.

53 Domstolen konstaterar följaktligen att en beskattningsbar person som levererar varor i form av djur som omfattas av systemet för identifiering och registrering i förordning nr 1760/2000 enligt nämnda bestämmelse inte är skyldig att i fakturor avseende dessa leveranser uppge öronmärkningen av djuren.

54 Under dessa omständigheter ska den femte frågan besvaras enligt följande. Artikel 226.6 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en beskattningsbar person som levererar varor i form av djur som omfattas av systemet för identifiering och registrering i förordning nr 1760/2000 inte är skyldig att i fakturor avseende dessa leveranser uppge öronmärkningen av djuren.

Den sjätte frågan

55 Den nationella domstolen har ställt den sjätte frågan för att få klarhet i huruvida artikel 185.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en justering av ett avdrag för mervärdesskatt på grundval av en nationell bestämmelse, såsom artikel 70.5 ZDDS, med hänvisning till att det inte har styrkts att leverantören hade äganderätten till de varor som var föremål för leveransen, är förenlig med nämnda artikel 185.1.

56 Av beslutet om hänskjutande framgår att nämnda domstol ställt denna fråga eftersom den anser att artikel 70.5 ZDDS utgör närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185 i direktiv 2006/112, i den mening som avses i artikel 186 i detta direktiv.

57 I detta hänseende ska det erinras om att det ursprungliga avdraget enligt nämnda artikel 184 ska justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.

58 Vad beträffar frågan huruvida en skyldighet att justera gjorda avdrag för ingående mervärdesskatt eventuellt har uppkommit, föreskrivs i nämnda artikel 185.1 principen att en sådan justering särskilt ska göras när det, efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats in, har inträffat någon förändring i de faktorer som beaktats vid fastställande av avdragsbeloppet (dom av den 29 november 2012 i mål C-257/11, Gran Via Moineşti, punkt 40).

59 Artiklarna 184 och 185.1 i direktiv 2006/112 är följaktligen endast tillämpliga om avdrag för mervärdesskatt på en skattepliktig transaktion redan har gjorts, det vill säga endast om den berörda beskattningsbara personen dessförinnan har beviljats avdragsrätt för mervärdesskatt på de villkor som anges i artikel 168 a i detta direktiv.

60 Av detta följer att artikel 70.5 ZDDS, i den mån som den avser en situation i vilken avdragsrätt inte föreligger för mervärdesskatt när nämnda skatt har fakturerats på ett olagligt sätt, inte kan ligga till grund för en justering i den mening som avses i nämnda artikel 185 eftersom den, per definition, avser en situation i vilken en beskattningsbar person saknar sådan rätt.

61 Under dessa omständigheter ska den sjätte frågan besvaras enligt följande. Artikel 185.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att justering av ett avdrag för mervärdesskatt endast är möjligt om den berörda beskattningsbara personen dessförinnan har beviljats avdragsrätt för mervärdesskatt på de villkor som anges i artikel 168 a i detta direktiv.

Rättegångskostnader

62 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (andra avdelningen) följande:

1) Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska, med avseende på utövandet av avdragsrätten för mervärdesskatt, tolkas så, att begreppet ”leverans av varor” i den mening som avses i direktivet och beviset för att en sådan leverans faktiskt har ägt rum inte är kopplade till det sätt på vilket äganderätten till de berörda varorna förvärvades. Det ankommer på den nationella domstolen att i enlighet med nationella bestämmelser om bevisning göra en helhetsbedömning av samtliga

omständigheter i det mål som anhängiggjorts vid den för att avgöra huruvida de aktuella varuleveranserna faktiskt har ägt rum och, om så är fallet, huruvida en rätt till avdrag föreligger med stöd av dessa leveranser.

2) **Artikel 242 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att beskattningsbara personer som inte är jordbrukare inte är skyldiga att i sin bokföring ange föremålet för leveransen, när det rör sig om djur, eller att bevisa att djuren har kontrollerats i enlighet med internationell redovisningsstandard IAS 41 ”Jord- och skogsbruk”.**

3) **Artikel 226.6 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en beskattningsbar person som levererar varor i form av djur som omfattas av systemet för identifiering och registrering 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, i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 1791/2006 av den 20 november 2006, inte är skyldig att i fakturor avseende dessa leveranser uppge öronmärkningen av djuren.**

4) **Artikel 185.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att justering av ett avdrag för mervärdesskatt endast är möjligt om den berörda beskattningsbara personen dessförinnan har beviljats avdragsrätt för mervärdesskatt på de villkor som anges i artikel 168 a i detta direktiv.**

Underskrifter