

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

18. juli 2013 (*)

»Direktiv 2006/112/EF – det fælles merværdiafgiftssystem – levering af varer – begreb – ret til fradrag – afslag – faktisk gennemførelse af en afgiftspligtig transaktion – forordning (EF) nr. 1760/2000 – ordning for identifikation og registrering af kvæg – øremærker«

I sag C-78/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad Sofia-grad (Bulgarien) ved afgørelse af 6. februar 2012, indgået til Domstolen den 14. februar 2012, i sagen:

»Evita-K« EOOD

mod

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

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), og dommerne G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev og J.L. da Cruz Vilaça,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- »Evita-K« EOOD ved A. Kashkina
- Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite ved A. Georgiev, som befuldmægtiget
- den bulgarske regering ved Y. Atanasov, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og D. Roussanov, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 14, stk. 1, artikel 178, litra a), artikel 185, stk. 1, artikel 226, nr. 6), og artikel 242 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, og berigtigelse i EUT 2007 L 335, s. 60).

2 Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem »Evita-K« EOOD (herefter »Evita-K«) og Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto« – Sofia pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktør for direktoratet »klager og opkrævningsadministration« for Sofia by under centraladministrationen ved det nationale agentur for indtægter, herefter »direktøren«) vedrørende nægtelse af retten til fradrag for indgående merværdiafgift (herefter »moms«) i forhold til fakturaer, der vedrører leveringer af slagtekalve, i form af momsgodtgørelse.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2006/112

3 I henhold til artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112 er levering af varer og ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, momspligtig.

4 Direktivets artikel 14, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

5 Nævnte direktivs artikel 168 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

6 I samme direktivs artikel 178 er følgende fastsat:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag — for så vidt angår levering af varer og ydelser — være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240

[...]«

7 Ifølge artikel 184 i direktiv 2006/112 reguleres det oprindeligt foretagne fradrag, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.

8 Direktivets artikel 185 har følgende ordlyd:

»1. Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse

er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.

2. Uanset stk. 1 skal der ikke ske regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i artikel 16.

I forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri kan medlemsstaterne dog kræve regulering.«

9 I henhold til direktivets artikel 186 fastsætter medlemsstaterne de nærmere bestemmelser for anvendelsen af direktivets artikel 184 og 185.

10 Samme direktivs artikel 220 bestemmer:

»Enhver afgiftspligtig person skal sørge for, at der udstedes en faktura af ham selv eller af kunden eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson i følgende tilfælde:

1) for levering af varer eller ydelser, som han foretager til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person

[...]«

11 Artikel 226 i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[...]

6) mængden og arten af de leverede varer eller omfanget og arten af de leverede ydelser

[...]«

12 Direktivets artikel 242 bestemmer:

»Enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre momsens anvendelse og skattemyndighedernes kontrol hermed.«

13 Direktivets artikel 273 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

Forordning (EF) nr. 1760/2000

14 I 12. betragtning til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1760/2000 af 17. juli 2000 om indførelse af en ordning for identifikation og registrering af kvæg og om mærkning af

oksekød og oksekødsprodukter og om ophævelse af Rådets forordning (EF) nr. 820/97 (EFT L 204, s. 1), som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1791/2006 af 20. november 2006 (EUT L 363, s. 1, herefter forordning nr. 1760/2000), anføres:

»De nugældende regler for identifikation og registrering af kvæg er fastsat i Rådets direktiv 92/102/EØF af 27. november 1992 om identifikation og registrering af dyr [(EFT L 355, s. 32)] og i [Rådets] forordning (EF) nr. 820/97 [af 21. april 1997 om indførelse af en ordning for identifikation og registrering af kvæg og om mærkning af oksekød og oksekødsprodukter (EFT L 117, s. 1)]. Erfaringerne har vist, at anvendelsen af direktiv 92/102/EØF ikke har været fuldt tilfredsstillende for så vidt angår kvæg, og at en yderligere forbedring er nødvendig; der må derfor vedtages en særlig forordning for kvæg for at underbygge direktivets bestemmelser.«

15 Artikel 1, stk. 1, i forordning nr. 1760/2000 fastsætter, at medlemsstaterne skal indføre en ordning for identifikation og registrering af kvæg i overensstemmelse med forordningens afsnit I.

16 Nævnte forordnings artikel 3, stk. 1, bestemmer:

»Ordningen for identifikation og registrering af kvæg omfatter følgende:

- a) øremærker til identifikation af de enkelte dyr
- b) elektroniske databaser
- c) dyrepas
- d) individuelle lister på hver enkelt bedrift.«

17 Følgende bestemmes i forordningens artikel 4:

»1. Alle dyr på en bedrift, der er født efter den 31. december 1997, eller som efter den 1. januar 1998 er bestemt til handel inden for Fællesskabet, identificeres ved hjælp af et af myndighederne godkendt øremærke i hvert øre. [...] Alle dyr på en bedrift i Bulgarien eller Rumænien, der er født inden tiltrædelsesdatoen, eller som efter den dato er bestemt til handel inden for Fællesskabet, identificeres ved hjælp af et af myndighederne godkendt øremærke i hvert øre. Begge øremærkerne skal være forsynet med den samme entydige identifikationskode, så hvert enkelt dyr samt den bedrift, hvor det er født, kan identificeres. [...]

[...]

2. Øremærket anbringes inden for en af medlemsstaten fastsat frist regnet fra dyrets fødsel, og under alle omstændigheder inden dyret flyttes fra den bedrift, hvor det er født. [...]

[...]«

Forordning (EF) nr. 1725/2003

18 Med Kommissionens forordning (EF) nr. 1725/2003 af 29. september 2003 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 (EFT L 261, s. 1) blev den internationale regnskabsstandard IAS 41 »Landbrug« (herefter »standard IAS 41«), som den fremgår af bilaget til denne forordning, vedtaget.

19 Formålet med denne standard er at foreskrive den regnskabsmæssige behandling og præsentation af oplysning om landbrugsaktiviteter.

20 Afsnit 10 og 11 i standard IAS 41 har følgende ordlyd:

»10. Virksomheden må udelukkende indregne et biologisk aktiv eller landbrugsprodukt, når:

- a) virksomheden kontrollerer aktivet som følge af tidligere begivenheder
- b) det er sandsynligt, at de fremtidige økonomiske fordele forbundet med aktivet, vil tilgå virksomheden, og
- c) aktivets dagsværdi eller kostpris kan måles pålideligt.

11. I forbindelse med landbrugsaktiviteter kan kontrol eksempelvis dokumenteres ved juridisk ejendomsret til kvæg og øremærkning eller anden mærkning af kvæget ved overtagelse, fødsel eller ophør med diegivning. De fremtidige fordele vurderes normalt ved at måle de væsentligste fysiske attributter.«

Bulgarsk ret

21 Artikel 70, stk. 5, i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift) i den version, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (DV nr. 63, af 4.8.2006, herefter »ZDDS«), fastsætter, at der ikke er fradragsret for indgående moms, når denne er faktureret ulovligt.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

22 Evita-K er et bulgarsk selskab, hvis primære økonomiske aktivitet er handel med dyr.

23 Dette selskab angav ni fakturaer vedrørende leveringer af slagtekalve, som er udstedt i løbet af månederne september og oktober 2007 af »Ekspertis-7« EOOD (herefter »Ekspertis-7«), med henblik på at opnå fradrag for momsen i forhold til disse fakturaer i form af moms godtgørelse.

24 Endvidere angav Evita-K at have eksporteret levende kalve til Albanien i løbet af de samme måneder, idet selskabet dokumenterede købet af disse med de nævnte fakturaer, og idet det tilvejebragte toldangivelser, veterinærcertifikater, der angav dyrenes øremærker, samt dyrlægeerklæringer til transporten af dyrene på det nationale område.

25 For at godtgøre anskaffelsen af de pågældende dyr tilvejebragte Evita-K ud over de ni fakturaer udstedt af Ekspertis-7 vægtcertifikater, kontoudtog vedrørende betalingen af fakturaerne og den med Ekspertis-7 indgåede kontrakt om leveringen af kalve.

26 Evita-K har været genstand for skattemyndighedernes kontrol vedrørende månederne september og oktober 2007. Ved denne lejlighed anmodede de bulgarske skattemyndigheder Ekspertis-7 om at fremlægge oplysninger vedrørende de leveringer, som dette selskab havde faktureret Evita-K for.

27 Idet de af Ekspertis-7 givne svar ifølge myndighederne havde påvist visse huller i dette selskabs bogføring og dettes opfyldelse af de veterinære formaliteter, bl.a. i forhold til ejendomsretten til dyrene og til disses øremærker, fandt de nævnte myndigheder, at det ikke var godtgjort, at de nævnte leveringer faktisk var blevet gennemført, og at Evita-K følgelig ikke var berettiget til at gøre en fradragsret for momsen i forhold til disse leveringer gældende.

28 Således nægtede de bulgarske skattemyndigheder ved en skattekontrolafgørelse af 26.

november 2009 Evita-K retten til fradrag for momsen i forhold til de af Ekspertis-7 udstedte fakturaer i form af momsgodtgørelse.

29 Evita-K indgav administrativ klage over denne afgørelse om afslag på fradrag til direktøren, som ved afgørelse af 29. april 2010 stadfæstede denne.

30 Herefter har Evita-K anlagt sag til prøvelse af skattekontrolafgørelsen af 26. november 2006 ved den forelæggende ret. For sidstnævnte har selskabet bl.a. gjort gældende, at de oplysninger, som dette havde meddelt, var tilstrækkelige til at påvise realiteten af de af Ekspertis-7 fakturerede leveringer, at Evita-K uanset eventuelle uregelmæssigheder begået af Ekspertis-7 skulle anses for en erhverver i god tro i henhold til bulgarsk ret, og at spørgsmålet om retten til fradrag for momsen var uafhængigt af spørgsmålet om ejerskabet og oprindelsen af de erhvervede varer.

31 Under disse omstændigheder har Administrativen sad – Sofia-grad besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal begrebet »levering af varer« som omhandlet i artikel 14, stk. 1, i [direktiv 2006/112], sammenholdt med artikel 345 [TEUF], fortolkes således, at det under de omstændigheder, der foreligger i hovedsagen, tillader, at modtageren af en levering erhverver retten til at råde over varer (generisk bestemte løsørestande), idet han erhverver ejendomsretten til disse varer ved i god tro og mod vederlag at få dem overdraget i sin besiddelse af en person, der ikke ejer disse, hvilket er tilladt efter medlemsstatens nationale ret, hvorved der skal tages hensyn til, at ejendomsretten til sådanne varer efter national ret overdrages ved deres overgivelse?

2) Er det en forudsætning for at godtgøre, at der for så vidt angår en konkret faktura i forbindelse med udøvelsen af retten i henhold til [artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112] til at fradrage den faktisk betalte afgift, der er anført på denne faktura, er sket en »levering af varer« som omhandlet i [direktivets artikel 14, stk. 1], at modtageren af leveringen godtgør leverandørens ejendomsret, når leveringen vedrører generisk bestemte løsørestande, og ejendomsretten til disse efter medlemsstatens nationale ret overdrages ved deres overgivelse, idet det efter den pågældende ret også er tilladt at erhverve ejendomsretten til sådanne varer fra en person, der ikke ejer disse, når erhvervelsen sker i god tro og mod vederlag?

Kan en »levering af varer« med henblik på fradrag af moms som omhandlet i [direktiv 2006/112] anses for godtgjort, *når modtageren* under de omstændigheder, der foreligger i hovedsagen, *efterfølgende har foretaget en levering af samme varer* (mærkningspligtige dyr) i form af eksport med indgivelse af toldangivelse, og der ikke foreligger beviser for tredjemands rettigheder til disse varer?

3) Skal det med henblik på godtgørelse af, at der for så vidt angår en konkret faktura i forbindelse med udøvelsen af retten i henhold til [artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112] til at fradrage den faktisk betalte afgift, der er anført på denne faktura, er sket en »levering af varer« som omhandlet i [direktivets artikel 14, stk. 1], *lægges til grund, at leverandøren og modtageren, der ikke er landbrugere, er i ond tro*, når der ved modtagelsen af varerne ikke blev fremlagt noget dokument fra den foregående ejer, hvori dyrenes øremærker er anført i henhold til kravene i Den Europæiske Unions veterinærlovgivning, og dyrenes øremærker ikke er angivet i det veterinærcertifikat, der er udstedt af en administrativ myndighed, og som ledsager dyrene under transporten til det sted, hvor den konkrete levering finder sted?

Når leverandøren og modtageren selv har udarbejdet lister over øremærkerne på de dyr, der er blevet leveret til dem, skal det da lægges til grund, at de har opfyldt kravene i henhold til EU's førnævnte veterinærlovgivning, såfremt den administrative myndighed ikke har angivet øremærkerne i det veterinærcertifikat, som ledsager dyrene ved deres levering?

4) Er leverandøren og modtageren i hovedsagen, der ikke er landbrugere, i medfør af artikel 242 i direktiv 2006/112 forpligtet til at opføre genstanden for leveringen (mærkningspligtige dyr eller »biologiske aktiver«) i deres regnskaber under anvendelse af [standard IAS 41] og dokumentere kontrollen over disse aktiver i overensstemmelse med denne standard?

5) Er det i medfør af artikel 226, nr. 6), i direktiv 2006/112 påkrævet, at der på moms fakturaer som de i hovedsagen omtvistede også angives øremærkerne på de dyr, der efter EU's veterinærlovgivning er mærkningspligtige og genstand for leveringen, hvis medlemsstatens nationale ret ikke udtrykkeligt fastsætter et sådant krav for overdragelsen af ejendomsretten, og de parter, der deltager i leveringen, ikke er landbrugere?

6) Er det i medfør af artikel 185, stk. 1, i direktiv 2006/112 tilladt at regulere et fradrag på grundlag af en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, fordi det konkluderes, at det ikke er godtgjort, at leverandøren af de varer, der er indeholdt i leveringen, har ejendomsretten til disse, hvis leveringen ikke er blevet annulleret af nogen af de heri deltagende, modtageren har udvirket en efterfølgende levering af de samme varer, der ikke foreligger nogen beviser for, at tredjemand har gjort rettigheder til disse varer (mærkningspligtige dyr) gældende, modtageren af leveringen ikke påstås at have været i ond tro, og ejendomsretten til sådanne generisk bestemte varer efter national ret overdrages ved deres overgivelse?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første til tredje spørgsmål

32 Med det første til tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at begrebet »levering af varer« og beviset for den faktiske gennemførelse af en sådan levering i sammenhæng med udøvelsen af fradragsretten for momsen forudsætter, at det formelt godtgøres, at en ejendomsret for leverandøren af de pågældende varer til disse er indtrådt, eller om erhvervelsen af en ejendomsret til disse varer ved en ihændehaveelse i god tro er tilstrækkelig i denne henseende.

33 Det bemærkes, at begrebet »levering af varer« som omhandlet i artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112 ifølge Domstolens faste retspraksis ikke henviser til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men begrebet omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (jf. dom af 8.2.1990, sag C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Sml. I, s. 285, præmis 7, af 14.7.2005, sag C-435/03, *British American Tobacco og Newman Shipping*, Sml. I, s. 7077, præmis 35, og af 3.6.2010, sag C-237/09, *De Fruytier*, Sml. I, s. 4985, præmis 24).

34 I denne sammenhæng tilkommer det den nationale domstol fra sag til sag på grundlag af de faktiske forhold at afgøre, om der er sket overdragelse af retten til som ejer at råde over det pågældende gode (jf. dommen i sagen *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, præmis 13).

35 Det følger heraf, at en transaktion kan kvalificeres som en »levering af varer« som omhandlet i artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112, når en afgiftspligtig person ved denne transaktion foretager en overdragelse af et materielt gode, der berettiger den anden part til faktisk at råde over dette gode, som om denne var ejer af det, uden at den måde, hvorpå en ejendomsret til dette gode er

blevet erhvervet, har nogen indflydelse i denne henseende.

36 På samme måde kan beviset for den faktiske gennemførelse af en sådan levering af varer, som er afgørende for tilstedeværelsen af en fradragsret, ikke afhænge af den måde, hvorpå ejendomsretten til de pågældende varer er erhvervet.

37 Endvidere skal det, for så vidt som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at de bulgarske skattemyndigheder nægtede Evita-K retten til at fratrække momsen i forhold til de i hovedsagen omtvistede leveringer af varer med den begrundelse, at den faktiske gennemførelse af disse sidste ikke var godtgjort, og for så vidt som denne mangel på gennemførelse anfægtes af Evita-K, bemærkes, dels at det påhviler den, som anmoder om fradrag for moms, at godtgøre, at denne opfylder de betingelser, der er fastsat for opnåelse af dette (jf. dom af 26.9.1996, sag C-230/94, Enkler, Sml. I, s. 4517, præmis 24), dels at det tilkommer den forelæggende ret i overensstemmelse med de nationale regler om bevisførelse at foretage en samlet vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i hovedsagen med henblik på at fastlægge, om Evita-K kan udøve en fradragsret på grundlag af de nævnte leveringer af varer (jf. i denne retning dom af 6.9.2012, sag C-273/11, Mecsek-Gabona, præmis 53, af 6.12.2012, sag C-285/11, Bonik, præmis 32, og af 31.1.2013, sag C-643/11, LVK – 56, præmis 57).

38 Inden for rammerne af denne samlede vurdering kan den nævnte ret tage forhold i betragtning vedrørende transaktioner, der ligger før eller efter de i hovedsagen omhandlede, samt hermed forbundne dokumenter, såsom certifikater eller erklæringer udstedt i forbindelse med transporten eller eksporten af de omhandlede dyr.

39 I denne sammenhæng tilkommer det de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (jf. dom af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 55, og af 21.6.2012, forenede sager C-80/11 og C-142/11, Mahagében og Dávid, præmis 42, samt Bonik-dommen, præmis 37, og LVK – 56-dommen, præmis 59).

40 Dette er tilfældet, når afgiftssvig er begået af den afgiftspligtige person selv, eller når denne vidste eller burde have vidst, at han ved erhvervelse af en vare medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig (jf. Bonik-dommen, præmis 38 og 39 og den deri nævnte retspraksis).

41 Det er derimod ikke foreneligt med den i direktiv 2006/112 fastsatte ordning for fradragsret at pålægge en sanktion over for en afgiftspligtig person, som ikke vidste eller kunne have vidst, at den omhandlede transaktion var led i den af leverandøren begåede svig, eller at en anden transaktion, som udgør en del af leveringskæden og ligger før eller efter den af nævnte afgiftspligtige person gennemførte transaktion, var behæftet med momssvig, ved at nægte at indrømme denne ret (jf. dom af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 52 og 55, dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 45, 46 og 60, Mahagében og Dávid-dommen, præmis 47, Bonik-dommen, præmis 41, og LVK – 56-dommen, præmis 60).

42 Domstolen har endvidere allerede fastslået, at afgiftsmyndigheden ikke på generel vis kan kræve, at den afgiftspligtige person, som ønsker at udøve retten til momsfradrag, kontrollerer, at udstederen af fakturaen for de varer og tjenesteydelser, i forhold til hvilke der anmodes om udøvelse af fradragsretten, var afgiftspligtig, at han rådede over de pågældende varer og kunne levere dem og havde opfyldt sin pligt til at angive og indbetale momsen, for at sikre sig, at der ikke forelå uregelmæssigheder eller svig hos erhvervsdrivende i tidligere omsætningsled, eller at denne i øvrigt var i besiddelse af de passende dokumenter herom (jf. Mahagében og Dávid-dommen, præmis 61, samt LVK – 56-dommen, præmis 61). På samme måde kan den nævnte myndighed

ikke kræve, at den afgiftspligtige person tilvejebringer dokumenter fra denne udsteder, der angiver øremærkerne for de dyr, der er underlagt den ordning for identifikation og registrering, der er fastsat ved forordning nr. 1760/2000.

43 Under disse omstændigheder skal det første til tredje spørgsmål besvares med, at direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at begrebet »levering af varer« som omhandlet i dette direktiv og beviset for den faktiske gennemførelse af en sådan levering i sammenhæng med udøvelsen af retten til momsfradrag ikke er knyttet til den måde, hvorpå der er erhvervet ejendomsret til de pågældende varer. Det tilkommer den forelæggende ret i overensstemmelse med de nationale regler om bevisførelse at foretage en samlet vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i den tvist, som er forelagt denne, med henblik på at fastlægge, om de i hovedsagen omtvistede leveringer af varer faktisk er blevet gennemført, og om der i givet fald kan udøves en fradragsret på grundlag af disse.

Det fjerde spørgsmål

44 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 242 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den pålægger afgiftspligtige personer, der ikke er landbrugere, at indskrive formålet med de leveringer af varer, som de gennemfører, i deres regnskab, når det drejer sig om dyr, og at bevise, at disse dyr har været genstand for en kontrol i overensstemmelse med standard IAS 41.

45 I denne henseende er det tilstrækkeligt at konstatere, at artikel 242 ikke fastsætter, at de afgiftspligtige personer er forpligtede til at følge standard IAS 41, men begrænser sig til at kræve, at de fører regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre momsens anvendelse og skattemyndighedernes kontrol hermed.

46 Følgelig er den omstændighed, at Ekspertis-7's og Evita-K's regnskab indeholder nogle angivelser, der ikke er i overensstemmelse med den nævnte standard, uden relevans i henseende til momsen, når disse angivelser er tilstrækkeligt detaljerede i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i nævnte artikel 242.

47 Under disse omstændigheder skal det fjerde spørgsmål besvares med, at artikel 242 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den ikke pålægger afgiftspligtige personer, der ikke er landbrugere, at indskrive formålet med de leveringer af varer, som de gennemfører, i deres regnskab, når det drejer sig om dyr, og at bevise, at disse dyr har været genstand for en kontrol i overensstemmelse med standard IAS 41.

Det femte spørgsmål

48 Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 226, nr. 6), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den pålægger en afgiftspligtig person, som foretager leveringer af varer vedrørende dyr, der er underlagt den ordning for identifikation og registrering, der er fastsat ved forordning nr. 1760/2000, at angive øremærkerne for disse dyr på fakturaerne vedrørende disse leveringer.

49 I denne henseende bemærkes, at i henhold til artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112 er udøvelsen af retten til det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag underlagt betingelsen om besiddelsen af en faktura. I henhold til nævnte direktivs artikel 220, nr. 1), skal der således udstedes en faktura for enhver levering af varer eller ydelser, som den afgiftspligtige person foretager til en anden afgiftspligtig person (jf. dom af 15.7.2010, sag C-368/09, Pannon Gép Centrum, Sml. I, s. 7467, præmis 39, og af 1.3.2012, sag C-280/10, Polski Trawertyn, præmis 41).

50 Artikel 226 i direktiv 2006/112 præciserer, at med forbehold for direktivets særbestemmelser er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre de i denne artikel nævnte oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af direktivets artikel 220 (jf. dommen i sagen Pannon Gép Centrum, præmis 40, og Polski Trawertyn-dommen, præmis 41).

51 Det følger heraf, at udøvelsen af retten til at fradrage momsen ikke frit af medlemsstaterne kan gøres afhængig af betingelser vedrørende fakturaers indhold, som ikke udtrykkeligt følger af bestemmelserne i direktiv 2006/112. Denne fortolkning finder støtte i direktivets artikel 273, som bestemmer, at medlemsstaterne på den ene side kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, men at denne mulighed på den anden side ikke kan anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i bl.a. dette direktivs artikel 226 (jf. dommen i sagen Pannon Gép Centrum, præmis 41, og Polski Trawertyn-dommen, præmis 42).

52 I overensstemmelse med artikel 226, nr. 6), i direktiv 2006/112 er det med henblik på momsen obligatorisk at anføre mængden og arten af de leverede varer eller omfanget og arten af de leverede ydelser på en faktura.

53 Følgelig fastslås, at den nævnte bestemmelse ikke pålægger en afgiftspligtig person, som foretager levering af dyr, der er underlagt den ordning for identifikation og registrering, der er fastsat ved forordning nr. 1760/2000, at angive øremærkerne for disse dyr på fakturaerne vedrørende denne levering.

54 Under disse omstændigheder skal det femte spørgsmål besvares med, at artikel 226, nr. 6), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den ikke pålægger en afgiftspligtig person, som foretager leveringer af varer vedrørende dyr, der er underlagt den ordning for identifikation og registrering, der er fastsat ved forordning nr. 1760/2000, at angive øremærkerne for disse dyr på fakturaerne vedrørende disse leveringer.

Det sjette spørgsmål

55 Med det sjette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 185, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den tillader, at et momsfradrag på grundlag af en national bestemmelse såsom ZDDS' artikel 70, stk. 5, reguleres med den begrundelse, at leverandørens ejendomsret til de varer, denne har leveret, ikke er blevet bevist.

56 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den nævnte ret stiller dette spørgsmål på grund af den omstændighed, at denne antager, at ZDDS' artikel 70, stk. 5, udgør en nærmere bestemmelse for anvendelsen af artikel 184 og 185 i direktiv 2006/112 som omhandlet i direktivets artikel 186.

57 I denne henseende bemærkes, at det oprindeligt foretagne fradrag i overensstemmelse med den nævnte artikel 184 reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.

58 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt der er opstået en eventuel forpligtelse til regulering af et momsfradrag foretaget for indgående moms, fastsætter nævnte artikel 185, stk. 1, det princip, at en sådan regulering bl.a. skal finde sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af det omhandlede fradragsbeløb (dom af 29.11.2012, sag C-257/11, Gran Via Moine?ti, præmis 40).

59 Følgelig kan artikel 184 og artikel 185, stk. 1, i direktiv 2006/112 kun anvendes, hvis der

oprindeligt er foretaget momsfradrag i forbindelse med en afgiftspligtig transaktion, dvs. kun i det tilfælde, hvor den omhandlede afgiftspligtige person forinden har været berettiget til momsfradrag under de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 168, litra a).

60 Det følger heraf, at for så vidt som ZDDS' artikel 70, stk. 5, omhandler det tilfælde, at der ikke er ret til fradrag for moms, når momsen er blevet ulovligt faktureret, kan denne bestemmelse ikke tjene som grundlag for en regulering i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i den nævnte artikel 185, eftersom den pr. definition vedrører en situation, hvor en afgiftspligtig person ikke er omfattet af denne ret.

61 Under disse omstændigheder skal det sjette spørgsmål besvares med, at artikel 185, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den kun tillader regulering af et momsfradrag, hvis den omhandlede afgiftspligtige person forinden har været berettiget til fradrag for denne afgift under de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 168, litra a).

Sagens omkostninger

62 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

- 1) **Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at begrebet »levering af varer« som omhandlet i dette direktiv og beviset for den faktiske gennemførelse af en sådan levering i sammenhæng med udøvelsen af retten til fradrag for merværdiafgift ikke er knyttet til den måde, hvorpå der er erhvervet ejendomsret til de pågældende varer. Det tilkommer den forelæggende ret i overensstemmelse med de nationale regler om bevisførelse at foretage en samlet vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i den tvist, som er forelagt denne, med henblik på at fastlægge, om de i hovedsagen omtvistede leveringer af varer faktisk er blevet gennemført, og om der i givet fald kan udøves en fradragsret på grundlag af disse.**
- 2) **Artikel 242 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den ikke pålægger afgiftspligtige personer, der ikke er landbrugere, at indskrive formålet med de leveringer af varer, som de gennemfører, i deres regnskab, når det drejer sig om dyr, og at bevise, at disse dyr har været genstand for en kontrol i overensstemmelse med den internationale regnskabsstandard IAS 41 »Landbrug«.**
- 3) **Artikel 226, nr. 6), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den ikke pålægger en afgiftspligtig person, som foretager leveringer af varer vedrørende dyr, der er underlagt den ordning for identifikation og registrering, der er fastsat ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1760/2000 af 17. juli 2000 om indførelse af en ordning for identifikation og registrering af kvæg og om mærkning af oksekød og oksekødsprodukter og om ophævelse af Rådets forordning (EF) nr. 820/97, som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1791/2006 af 20. november 2006, at angive øremærkerne for disse dyr på fakturaerne vedrørende disse leveringer.**

4) Artikel 185, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den kun tillader regulering af et merværdiafgiftsfradrag, hvis den omhandlede afgiftspligtige person forinden har været berettiget til fradrag for denne afgift under de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 168, litra a).

Underskrifter

* Processprog: bulgarsk.