

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 18 lipca 2013 r.(*)

Dyrektywa 2006/112/WE – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dostawa towarów – Pojęcie – Prawo do odliczenia – Odmowa – Rzeczywiste dokonanie transakcji opodatkowanej – Rozporządzenie (WE) nr 1760/2000 – System identyfikacji i rejestracji bydła – Paski informacyjne

W sprawie C-78/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administratiwen syd Sofija-grad (Bułgaria) postanowieniem z dnia 6 lutego 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 lutego 2012 r., w postępowaniu:

„Ewita K” EOOD

przeciwko

Direktor na direkcija „Obchawane i uprawnienie na izpynenieto”, Sofija, pri Centra no uprawnienie na Naciona nata agencija za prichodite,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), prezes izby, G. Arestis, J.C. Bonichot, A. Arabadjiev i J.L. da Cruz Vilaça, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu „Ewita K” EOOD przez A. Kaszkin,
- w imieniu Direktor na direkcija „Obchawane i uprawnienie na izpynenieto”, Sofija, pri Centra no uprawnienie na Naciona nata agencija za prichodite przez A. Georgiewa, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu bułgarskiego przez Y. Atanasowa, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i D. Rusanowa, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 14 ust. 1, art. 178 lit. a), art. 185 ust. 1, art. 226 pkt 6 i art. 242 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między „Ewita K” EOOD (zwaną dalej „spółką Ewita K”) a Dyrektorem na dykcję „Obowiązane i uprawnienia na izby leniety”, Sofia, przy Centralnym uprawnieniu na Narodową agencję za przychody (dyrektorem do spraw odwołań i egzekucji dla miasta Sofia bułgarskiej agencji przychodów publicznych, zwaną dalej „organem odwoławczym”) w przedmiocie odmowy prawa do odliczenia w formie zaliczki podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) wykazanego na fakturach dotyczących dostawy cięt rzeknych.

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

Dyrektywa 2006/112

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112 dostawa towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

4 Artykuł 14 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje, że:

„»Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako właściciel”.

5 Artykuł 168 wskazanej dyrektywy stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należny lub zapłacony w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

6 Artykuł 178 tej dyrektywy stanowi:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, musi posiadać faktury sporządzone zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]”.

7 Zgodnie z art. 184 dyrektywy 2006/112 wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującego podatnikowi.

8 Artykuł 185 dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Korekta jest dokonywana w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji VAT

nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny.

2. W drodze odstąpienia od ust. 1 korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych, w przypadku naliczenia udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży własności oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbki, o których mowa w art. 16.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać dokonania korekty w przypadku transakcji całościowo lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży.

9 Zgodnie z art. 186 omawianej dyrektywy państwa członkowskie określają szczegółowe przepisy wykonawcze do jej art. 184 i 185.

10 Artykuł 220 omawianej dyrektywy przewiduje, że:

„Kiedy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę lub usługobiorcę, lub w jego imieniu i na jego rzecz, przez osobę trzecią, w następujących przypadkach:

1) dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;

[...]”.

11 Zgodnie z art. 226 dyrektywy 2006/112:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT, zawierają wyjącznie następujące dane:

[...]

6) ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i rodzaj wykonanych usług;

[...]”.

12 Artykuł 242 owej dyrektywy stanowi:

„Kiedy podatnik prowadzi rachunkowość w sposób wystarczającyco szczegółowy, aby umożliwić zastosowanie podatku oraz kontrolę przez organ podatkowy”.

13 Artykuł 273 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

Rozporządzenie (WE) nr 1760/2000

14 Motyw 12 rozporządzenia (WE) nr 1760/2000 Parlamentu Europejskiego i Rady z 17 lipca 2000 r. ustanawiającego system identyfikacji i rejestracji bydła i dotyczącego etykietowania wołowiny i produktów z wołowiny oraz uchylającego rozporządzenie Rady (WE) nr 820/97 (Dz.U. L 204, s. 1), zmienionego rozporządzeniem Rady (WE) nr 1791/2006 z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. L 363, s. 1, zwanego dalej „rozporządzeniem nr 1760/2000”), stwierdza:

„Aktualne przepisy dotyczące identyfikacji i rejestracji bydła zostały określone dyrektywą Rady 92/102/EWG z dnia 27 listopada 1992 r. w sprawie identyfikacji i rejestracji zwierząt [(Dz.U. L 355, s. 32)] oraz rozporządzeniem [Rady] (WE) nr 820/97 [z dnia 21 kwietnia 1997 r. ustanawiającym system identyfikacji i rejestracji bydła rzeźnego i dotyczącym znakowania mięsa wołowego i produktów z mięsa wołowego (Dz.U. L 117, s. 1)]. Doświadczenie pokazało, że wdrożenie dyrektywy 92/102/EWG nie przyniosło całkowicie zadowalających efektów i że konieczne są w tym zakresie dalsze udoskonalenia. Zatem niezbędne jest przyjęcie szczegółowych przepisów dotyczących bydła w celu wzmocnienia działania przepisów niniejszej [wymienionej] dyrektywy”.

15 Artykuł 1 ust. 1 rozporządzenia nr 1760/2000 stanowi, że każde państwo członkowskie ustanawia, zgodnie z przepisami tytułu I tego rozporządzenia, system identyfikacji i rejestracji bydła rzeźnego.

16 Zgodnie z art. 3 akapit pierwszy tego rozporządzenia:

„System identyfikacji i rejestracji bydła rzeźnego obejmuje następujące elementy:

- a) indywidualne paski informacyjne na uszach zwierzęcia;
- b) skomputeryzowane bazy danych;
- c) paszporty zwierząt;
- d) indywidualne rejestry, prowadzone dla każdej hodowli”.

17 Artykuł 4 tego rozporządzenia stanowi:

„1. Wszystkie zwierzęta w hodowli, urodzone po dniu 31 grudnia 1997 r. lub przeznaczone do handlu w ramach Unii po dniu 1 stycznia 1998 r. identyfikuje się poprzez umieszczenie na obu uszach każdego zwierzęcia pasków informacyjnych o treści zatwierdzonej przez właściwe władze [...]. Wszystkie zwierzęta w hodowli w Bułgarii lub Rumunii urodzone przed dniem przystąpienia lub przeznaczone do handlu wewnątrz Unii po tej dacie identyfikuje się poprzez umieszczenie na obu uszach każdego zwierzęcia pasków informacyjnych o treści zatwierdzonej przez właściwe władze. Na obu paskach nanosi się identyczny kod identyfikacyjny, umożliwiając dokonanie indywidualnej identyfikacji każdego zwierzęcia oraz ustalenie, w której hodowli się ono urodziło [...].

[...]

2. Paski informacyjne umieszcza się na uszach zwierzęcia w okresie ustalonym przez odpowiednie państwo członkowskie, ale w każdym wypadku w okresie między urodzeniem

zwierzęcia, a bez wyjątków wywiezieniem go z hodowli, w której się urodziło [...].

[...].

Rozporządzenie (WE) nr 1725/2003

18 Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1725/2003 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.U. L 261, s. 1) ustanawia międzynarodowy standard rachunkowości IAS 41 „Rolnictwo” (zwany dalej „standardem IAS 41”), określony w załączniku do tego rozporządzenia.

19 Celem tego standardu jest określenie sposobu księgowania, prezentacji w sprawozdaniu finansowym oraz zakresu informacji ujawnianych na temat działalności rolniczej.

20 Punkty 10 i 11 standardu IAS 41 są sformułowane następująco:

„10. Jednostka gospodarcza powinna ujmować skądnik aktywów biologicznych lub produkty rolnicze tylko wówczas, gdy:

- a) jednostka gospodarcza kontroluje skądnik aktywów w wyniku przeszłych zdarzeń;
- b) uzyskanie przez jednostkę przyszłych korzyści ekonomicznych związanych ze skądnikiem aktywów jest prawdopodobne;
- c) wartość godziwa lub cena nabycia/koszt wytworzenia można wiarygodnie ustalić.

11. W przypadku działalności rolniczej dowodem na sprawowanie kontroli może być na przykład prawny tytuł własności bydła, wypalenie znaku własności lub innego rodzaju oznakowanie bydła w momencie zakupu, narodzin lub odłączenia od matki. Przyszłe korzyści ocenia się zazwyczaj poprzez wycenę znaczących cech fizycznych”.

Prawo bułgarskie

21 Artykuł 70 ust. 5 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku VAT, DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., zwanej dalej „ZDDS”), w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu głównym, stanowi, że nie istnieje prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT, jeżeli został on wykazany na fakturze niezgodnie z prawem.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

22 Ewita K to spółka prawa bułgarskiego prowadząca działalność przede wszystkim w zakresie obrotu żywymi zwierzętami.

23 Spółka ta przedstawiła dziewięć faktur dotyczących dostawy cieląt rzeźnych, wystawionych we wrześniu i październiku 2007 r. przez „Ekspertis” EOOD (zwaną dalej „spółką Ekspertis”), w celu odliczenia w formie zaliczki podatku VAT wykazanego na tych fakturach.

24 Ponadto spółka Ewita K zadeklarowała dokonanie w tym samym okresie wywozu żywych cieląt do Albanii. Potwierdziła ich zakup tymi samymi fakturami i przedstawiła zgłoszenia celne, zaświadczenia weterynaryjne wskazujące kody z pasków informacyjnych tych zwierząt oraz zaświadczenia weterynaryjne umożliwiające transport zwierząt na terytorium kraju.

25 W celu potwierdzenia nabycia zwierząt spółka Ewita K, poza dziewięcioma fakturami

wystawionymi przez spółkę Ekspertis?, przedstawiła świadectwa wagi, potwierdzenia przelewów bankowych dotyczących zapłaty kwot wskazanych na fakturach oraz umów dostawy cel?t zawart? ze spółką Ekspertis?.

26 W spółce Ewita?K przeprowadzono kontrol? podatkow? dotycz?c? wrze?nia i pa?dziernika 2007 r. W jej trakcie s?u?by podatkowe wezwa?y spółkę Ekspertis? do przedstawienia informacji dotyczących dostaw wykazanych na fakturach wystawionych spółce Ewita?K.

27 Odpowied? udzielona przez spółkę Ekspertis? wykaza?a zdaniem s?u?b podatkowych luki w rachunkowo?ci tej spółki oraz niedope?nienie formalno?ci weterynaryjnych dotyczących mi?dzy innymi tytułów w?asno?ci zwierzt i ich pasków informacyjnych. W zwi?zku z powy?szym s?u?by te uzna?y omawiane dostawy za niepotwierdzone. Ich zdaniem spółce Ewita?K nie przys?uguje zatem prawo do odliczenia podatku VAT od tych dostaw.

28 W zwi?zku z tym bu?garskie s?u?by podatkowe, w drodze korygującej decyzji podatkowej z dnia 26 listopada 2009 r., odmówi?y spółce Ewita?K prawa do odliczenia w formie zaliczki podatku VAT wykazanego na fakturach wystawionych przez spółkę Ekspertis?.

29 Spółka Ewita?K wnios?a odwo?anie od decyzji korygującej z dnia 26 listopada 2009 r. do organu odwo?awczego, który utrzyma? j? w mocy decyzj? z dnia 29 kwietnia 2010 r.

30 Spółka Ewita?K wnios?a wobec tego skarg? na decyzj? organu odwo?awczego do s?du odsy?aj?cego. Podnios?a przed tym s?dem w szczeg?lno?ci argumenty, ?e przekazane przez ni? informacje w wystarczaj?cym stopniu potwierdzaj? rzeczywisty charakter dostaw wykazanych na fakturach wystawionych przez spółkę Ekspertis?, ?e niezale?nie od ewentualnych nieprawid?owo?ci po stronie tej ostatniej spółki j? sam? nale?y uzna? za nabywc? w dobrej wierze zgodnie z prawem bu?garskim oraz ?e kwestia prawa do odliczenia podatku VAT jest niezale?na od kwestii w?asno?ci i pochodzenia nabywanych towarów.

31 W tych okoliczno?ciach Administratiwen syd Sofija-grad postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy poj?cie »dostawy towarów« w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy [2006/112] w zwi?zku z art. 345 [TFUE] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w sytuacji zaistnia?ej w post?powaniu g?ównym dopuszcza ono, aby odbiorca dostawy uzyska? prawo do rozporz?dzania towarami (ruchomo?ciami oznaczonymi co do gatunku) poprzez nabycie w?asno?ci tych towarów w drodze odp?atnego wej?cia w posiadanie w dobrej wierze od osoby nieb?d?cej w?a?icielem, co na podstawie krajowych regulacji pa?stwa cz?onkowskiego jest dopuszczalne, przy czym nale?y uwzgl?dni?, ?e zgodnie z owymi regulacjami prawo w?asno?ci takich rzeczy jest przenoszone poprzez ich przekazanie?

2) Czy dla celów wykazania dokonania »dostawy towarów« w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 odno?nie do konkretnej faktury w zwi?zku z wykonaniem na podstawie art. 178 lit. a) [tej] dyrektywy prawa do odliczenia wskazanego w owej fakturze i rzeczywi?cie uiszczanego podatku jest wymagane, by odbiorca dostawy wykaza? prawo w?asno?ci dostawcy, gdy przedmiotem dostawy s? rzeczy oznaczone co do gatunku, a prawo w?asno?ci takich rzeczy jest zgodnie z regulacjami pa?stwa cz?onkowskiego przenoszone poprzez ich przekazanie, przy czym zgodnie z tymi regulacjami dopuszczalne jest równie? nabycie prawa w?asno?ci tych towarów od osoby nieb?d?cej w?a?icielem w drodze odp?atnego wej?cia w posiadanie w dobrej wierze?

Czy »dostaw? towarów« dla celów odliczenia podatku naliczonego w rozumieniu dyrektywy [2006/112] nale?y uzna? za wykazan?, gdy w sytuacji zaistnia?ej w post?powaniu g?ównym odbiorca dokona? nast?pczej dostawy tych samych towarów

(zwierzęt podlegających obowiązkowi identyfikacji) poprzez wywóz, przedkładać zgłoszenie celne, i brak jest dowodów wskazujących na prawa osób trzecich do tych towarów?

3) Czy dla celów wykazania dokonania »dostawy towarów« w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 odnośnie do konkretnej faktury w związku z wykonaniem na podstawie art. 178 lit. a) [tej] dyrektywy prawa do odliczenia wskazanego w owej fakturze i rzeczywiście uiszczanego podatku *należy przyjąć, że dostawca i odbiorca, którzy nie są producentami rolnymi, działają w dobrej wierze*, gdy przy odbiorze towarów nie został przez poprzedniego właściciela przedstawiony dokument, w którym wskazane byłyby paski informacyjne zwierzęt zgodnie z wymogami przepisów weterynaryjnych Unii Europejskiej i owe paski informacyjne nie są wskazane w świadectwie weterynaryjnym wydanym przez organ administracji, stanowiącym dokument przekazywany przy transporcie zwierzęt w ramach dokonywania konkretnej dostawy?

Jeżeli dostawca i odbiorca samodzielnie dokonali spisu pasków informacyjnych dostarczanych im zwierzęt, to czy *należy przyjąć, że spełnili oni wymogi wskazanych przepisów weterynaryjnych Unii*, w sytuacji gdy organ administracji nie wskazał owych pasków informacyjnych w świadectwie weterynaryjnym, stanowiącym dokument przekazywany przy transporcie zwierzęt?

4) Czy dostawca i odbiorca w sprawie przed sądem krajowym, którzy nie są producentami rolnymi, mają na podstawie art. 242 dyrektywy 2006/112 obowiązek księgowego wskazania przedmiotu dostawy (zwierzęt podlegających obowiązkowi identyfikacji lub »aktywów biologicznych«) przy zastosowaniu [standardu IAS 41] i wykazania wartości nad aktywami zgodnie z tym standardem?

5) Czy na podstawie art. 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112 jest wymagane, by w fakturach VAT, takich jak faktura sporna w postępowaniu głównym, wskazane były również paski informacyjne zwierzęt będących przedmiotem dostawy, które zgodnie z weterynaryjnymi przepisami Unii podlegają obowiązkowi identyfikacji, gdy krajowe regulacje państwa członkowskiego nie przewidują w sposób wyraźny takiego wymogu dla celów przeniesienia prawa własności tych zwierzęt i osoby biorące udział w dostawie nie są producentami rolnymi?

6) Czy zgodnie z art. 185 ust. 1 dyrektywy 2006/112 jest dopuszczalne, by na podstawie przepisu krajowego, takiego jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, dokonywał korekty odliczenia podatku naliczonego w związku ze stwierdzeniem, że nie zostało wykazane prawo własności dostawcy towarów będących przedmiotem dostawy, gdy dostawa nie została anulowana przez któregokolwiek z uczestników transakcji, odbiorca dokonał dalszej dostawy tych samych towarów, brak jest dowodów na okoliczność roszczeń osób trzecich względem owych towarów (zwierzęt podlegających obowiązkowi identyfikacji), podniesiono brak dobrej wiary odbiorcy dostawy, a prawo własności do owych towarów, oznaczonych tylko co do gatunku, jest zgodnie z regulacjami krajowymi przenoszone poprzez ich przekazanie”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań od pierwszego do trzeciego

32 Występując z pytaniami od pierwszego do trzeciego, sądownictwo dąży w istocie do ustalenia, czy przepisy dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w odniesieniu do prawa do odliczenia podatku VAT pojęcie „dostawy towarów” oraz dowód rzeczywistego dokonania takiej transakcji wymagają formalnego udowodnienia prawa własności dostawcy do dostarczanych towarów, czy też wystarczające jest nabycie prawa własności do owych towarów poprzez wejście w dobrą wiarę w ich posiadanie.

33 Trzeba przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pojęcie „dostawy

towarów” zdefiniowane w art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie odnosi się do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem (zob. wyroki: z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. s. I-285, pkt 7; z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-435/03 British American Tobacco i Newman Shipping, Zb.Orz. s. I-7077, pkt 35; z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie C-237/09 De Fruytier, Zb.Orz. s. I-4985, pkt 24).

34 Wobec powyższego zadaniem sądów krajowych jest ustalić w każdym przypadku, w świetle okoliczności faktycznych sprawy, czy strona nabyła prawo do rozporządzania rzeczą jak właściciel (zob. ww. wyrok w sprawie Shipping and Forwarding Enterprise Safe, pkt 13).

35 Jak z tego wynika, transakcję można uznać za „dostawę towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112, jeżeli w drodze tej transakcji podatnik przekazuje rzecz, upoważniając w rzeczywistości drugą stronę do rozporządzania nią, jakby była jej właścicielem, a sposób nabycia prawa własności owej rzeczy nie ma przy tym znaczenia.

36 Podobnie dowód rzeczywistego dokonania dostawy towarów, warunkujący prawo do odliczenia, nie może być uzależniony od sposobu nabycia własności dostarczanych towarów.

37 Poza tym, jak wynika z postanowienia odsyłającego, bułgarskie organy podatkowe odmówiły spółce Ewita-K prawa do odliczenia podatku VAT od dostaw towarów rozpatrywanych w postępowaniu głównym z powodu braku dowodu na jej rzeczywiste dokonanie, co spółka ta kwestionuje. Należy w związku z tym przypomnieć, po pierwsze, że ciężar udowodnienia spełnienia warunków powstania prawa do odliczenia spoczywa na podmiocie wnioskującym o odliczenie (zob. wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 Enkler, Rec. s. I-4517, pkt 24), a po drugie, że zadaniem sądu odsyłającego jest przeprowadzenie zgodnie z krajowymi zasadami dowodowymi całościowej oceny okoliczności faktycznych sporu w sprawie głównej, w celu ustalenia, czy spółce Ewita-K przysuguje prawo do odliczenia z tytułu spornych dostaw (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-273/11 Mecsek-Gabona, pkt 53; z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 Bonik, pkt 32; z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-643/11 LVK – 56, pkt 57).

38 W ramach takiej całościowej oceny sąd ten może wziąć pod uwagę informacje dotyczące transakcji wcześniejszych lub późniejszych od tych rozpatrywanych w postępowaniu głównym, a także związane z nimi dokumenty, jak zaświadczenia lub świadectwa wystawione w związku z transportem lub wywozem zwierząt.

39 Zatem krajowe organy administracyjne i sądowne powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że prawo to podnoszone jest w celach wiążących się z przestępstwem lub nadużyciem (zob. wyroki: z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 55; z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében i Dávid, pkt 42; ww. wyroki w sprawach: Bonik, pkt 37; a także LVK – 56, pkt 59).

40 Ma to miejsce w sytuacji przestępstwa podatkowego popełnionego przez samego podatnika albo w sytuacji, gdy wiedział on lub powinien był wiedzieć, że nabywając towary, uczestniczy w transakcji związanej z przestępstwem w zakresie podatku VAT (zob. ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 38, 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Byłoby natomiast niezgodne z zasadami rzędzącymi prawem do odliczenia przewidzianym w dyrektywie 2006/112 sankcjonowanie odmowy tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że transakcja miała związek z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub

Jeżeli inna transakcja, na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu niż transakcja dokonana przez owego podatnika, wiążąca się z przestępstwem w zakresie podatku VAT (zob. wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I-483, pkt 52, 55; ww. wyroki: w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 45, 46, 60; w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 47; w sprawie Bonik, pkt 41; w sprawie LVK – 56, pkt 60).

42 Ponadto Trybunał orzekł już, że organ podatkowy nie może w sposób generalny wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT, po pierwsze, badać, czy wystawca faktury za towary lub usługi, z tytułu których ubiega się on o odliczenie, ma status podatnika, czy dysponuje odpowiednimi towarami i czy jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązała się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT, w celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstw podatkowych, a po drugie, posiada odpowiednie dokumenty (zob. ww. wyroki: w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 61; w sprawie LVK – 56, pkt 61). Podobnie organ podatkowy nie może wymagać od podatnika przedstawienia dokumentów wystawionych przez dostawcę, wskazujących kody zawarte na paskach informacyjnych zwierzęt objętych systemem identyfikacji i rejestracji ustanowionym w rozporządzeniu nr 1760/2000.

43 Wobec powyższego na pytania od pierwszego do trzeciego trzeba odpowiedzieć, iż dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w odniesieniu do prawa do odliczenia podatku VAT pojęcie „dostawy towarów” w rozumieniu tej dyrektywy oraz dowód rzeczywistego dokonania takiej transakcji są niezależne od sposobu nabycia prawa własności dostarczanych towarów. Zadaniem sądu odsyłającego jest przeprowadzenie zgodnie z krajowymi zasadami dowodowymi całościowej oceny okoliczności faktycznych rozpatrywanej sprawy, w celu ustalenia, czy sporna w postępowaniu głównym dostawa towarów rzeczywiście miała miejsce oraz ewentualnie czy z jej tytułu przysuguje prawo do odliczenia.

W przedmiocie pytania czwartego

44 Występując z czwartym pytaniem, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 242 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zobowiązuje on podatników niebędących producentami rolnymi do zapisywania w księgach rachunkowych przedmiot dokonywanych dostaw, jeżeli są to zwierzęta, i do udowodnienia, iż przeszły one kontrolę zgodnie ze standardem IAS 41.

45 W tej kwestii wystarczy stwierdzić, że art. 242 dyrektywy nie zobowiązuje podatników do stosowania się do standardu IAS 41, a jedynie wymaga od nich prowadzenia wystarczająco szczegółowej księgowości, umożliwiającej pobór podatku VAT i kontrolę organów podatkowych w tym zakresie.

46 W związku z tym okoliczności, że księgi rachunkowe spółek Ekspertis7 i EwitaK zawierają informacje niezgodne ze wskazanym standardem, jest bez znaczenia z punktu widzenia podatku VAT, jeżeli informacje te są wystarczająco szczegółowe w rozumieniu art. 242 dyrektywy.

47 Wobec powyższego na czwarte pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 242 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie zobowiązuje on podatników niebędących producentami rolnymi do zapisywania w księgach rachunkowych przedmiot dokonywanych dostaw, jeżeli są to zwierzęta, i do udowodnienia, iż przeszły one kontrolę zgodnie ze standardem IAS 41.

W przedmiocie pytania piątego

48 Występuje z piątym pytaniem, sęd odesyłaćcy dopy w istocie do ustalenia, czy art. 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zobowiązuje on podatnika dokonującego dostawy zwierzęt objętych systemem identyfikacji i rejestracji ustanowionym w rozporządzeniu nr 1760/2003 do wskazania na fakturze odnoszącej się do tej dostawy kodów z pasków informacyjnych dostarczanych zwierzęt.

49 W tej kwestii trzeba przypomnieć, że zgodnie z art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 prawo do odliczenia przewidziane w art. 168 lit. a) tej dyrektywy jest uzależnione od posiadania faktury. Zgodnie z art. 220 pkt 1 dyrektywy faktura powinna zatem zostać wystawiona w odniesieniu do każdej dostawy towarów i każdego świadczenia usług innemu podatnikowi (zob. wyroki: z dnia 15 lipca 2010 r. w sprawie C-368/09 Pannon Gép Centrum, Zb.Orz. s. I-7467, pkt 39; z dnia 1 marca 2012 r. w sprawie C-280/10 Polski Trawertyn, pkt 41).

50 Artykuł 226 dyrektywy 2006/112 dodaje, że z zastrzeżeniem jej przepisów szczególnych do celów podatku VAT tylko informacje wymienione w tym artykule muszą obowiązkowo znajdować się na fakturach wystawianych na podstawie art. 220 dyrektywy (zob. ww. wyroki w sprawach: Pannon Gép Centrum, pkt 40; Polski Trawertyn, pkt 41).

51 Z powyższego wynika, że państwa członkowskie nie mogą według własnego uznania powołać wykonania prawa do odliczenia podatku VAT z przestrzeganiem warunków dotyczących treści faktury, które nie zostały wyrażone przewidziane w przepisach dyrektywy 2006/112. Tak wykadni potwierdza art. 273 dyrektywy, zgodnie z którym z jednej strony państwa członkowskie mogą przewidzieć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT i zapobieżenia przestępstwom podatkowym, ale z drugiej strony możliwość ta nie może zostać wykorzystana do nałożenia na podatnika dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami określonymi, w szczególności, w art. 226 dyrektywy (zob. ww. wyroki w sprawach: Pannon Gép Centrum, pkt 41; Polski Trawertyn, pkt 42).

52 Zgodnie z art. 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112 ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i rodzaj wykonanych usług muszą obowiązkowo być podane na fakturze do celów podatku VAT.

53 Trzeba zatem stwierdzić, że przepis ten nie zobowiązuje podatnika dokonującego dostawy zwierzęt objętych systemem identyfikacji i rejestracji ustanowionym w rozporządzeniu nr 1760/2003 do wskazania na fakturze odnoszącej się do tej dostawy kodów z pasków informacyjnych dostarczanych zwierzęt.

54 Wobec powyższego na piąte pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie zobowiązuje on podatnika dokonującego dostawy zwierzęt objętych systemem identyfikacji i rejestracji ustanowionym w rozporządzeniu nr 1760/2003 do wskazania na fakturze odnoszącej się do tej dostawy kodów z pasków informacyjnych dostarczanych zwierzęt.

W przedmiocie pytania szóstego

55 Występuje z szóstym pytaniem, sęd odesyłaćcy dopy w istocie do ustalenia, czy art. 185 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że pozwala on, na podstawie przepisu prawa krajowego, takiego jak art. 70 ust. 5 ZDDS, dokonać korekty odliczenia podatku VAT z powodu braku dowodu na prawo własności dostawcy do dostarczonych towarów.

56 Jak wynika z postanowienia s?du odsy?aj?cego, wyst?pi? on z tym pytaniem z tego powodu, ?e jego zdaniem art. 70 ust. 5 ZDDS jest przepisem wykonawczym do art. 184 i 185 dyrektywy 2006/112 w rozumieniu jej art. 186.

57 W tej kwestii wystarczy przypomnie?, ?e zgodnie z art. 184 dyrektywy pocz?tkowe odliczenie koryguje si?, je?eli jego kwota jest wy?sza lub ni?sza od kwoty odliczenia, do jakiego podatnik by? uprawniony.

58 W odniesieniu do powstania ewentualnego obowi?zku korekty dokonanego odliczenia naliczonego podatku VAT art. 185 ust. 1 dyrektywy ustanawia zasad?, zgodnie z któr? taka korekta jest dokonywana w szczeg?lno?ci w wypadku, gdy po z?o?eniu deklaracji podatku VAT nast?pi zmiana czynników uwzgl?dnianych przy okre?laniu kwoty odliczenia (wyrok z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie C?257/11 Gran Via Moine?ti, pkt 40).

59 W zwi?zku z tym art. 184 i art. 185 ust. 1 dyrektywy 2006/112 znajduj? zastosowanie tylko w sytuacji, gdy nast?pi?o ju? odliczenie podatku VAT zap?aconego z tytu?u transakcji opodatkowanej, to jest tylko w wypadku gdy podatnik skorzysta? uprzednio z prawa do odliczenia podatku VAT na zasadach okre?lonych w art. 168 lit. a) dyrektywy.

60 Jak z tego wynika, jako ?e art. 70 ust. 5 ZDDS dotyczy sytuacji, w której nie przys?uguje prawo do odliczenia podatku VAT, który zosta? wskazany na fakturze w sposób niezgodny z prawem, przepis ten nie mo?e stanowi? podstawy korekty w rozumieniu art. 185 dyrektywy, gdy? z definicji odnosi si? do sytuacji braku prawa podatnika do odliczenia.

61 Wobec powy?szego na pytanie sz?ste trzeba odpowiedzie?, i? art. 185 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e pozwala on na korekt? odliczenia podatku VAT tylko w sytuacji, gdy zainteresowany podatnik skorzysta? uprzednio z prawa do odliczenia tego podatku na zasadach okre?lonych w art. 168 lit. a) tej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

62 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym; do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (druga izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Dyrektyw? Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wsp?ólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w odniesieniu do prawa do odliczenia podatku od warto?ci dodanej poj?cie „dostawy towarów” w rozumieniu tej dyrektywy oraz dowód rzeczywistego dokonania takiej transakcji s? niezale?ne od sposobu nabycia prawa w?asno?ci dostarczanych towarów. Zadaniem s?du odsy?aj?cego jest przeprowadzenie zgodnie z krajowymi zasadami dowodowymi ca?o?ciowej oceny okoliczno?ci faktycznych rozpatrywanej sprawy, w celu ustalenia, czy sporna w post?powaniu g?ównym dostawa towarów rzeczywi?cie mia?a miejsce oraz ewentualnie czy z jej tytu?u przys?uguje prawo do odliczenia.**

- 2) Artyku? 242 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie zobowi?zuje on podatników nieb?d?cych producentami rolnymi do zapisywania w ksi?gach rachunkowych przedmiotu dokonywanych dostaw, je?eli s? to zwierz?ta, i do udowodnienia, i? przesz?y one kontrol? zgodnie z mi?dzynarodowym standardem rachunkowo?ci IAS 41 „Rolnictwo”.
- 3) Artyku? 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie zobowi?zuje on podatnika dokonuj?cego dostawy zwierz?t obj?tych systemem identyfikacji i rejestracji ustanowionym w rozporz?dzeniu (WE) nr 1760/2000 Parlamentu Europejskiego i Rady z 17 lipca 2000 r. ustanawiaj?cym system identyfikacji i rejestracji byd?a i dotycz?cym etykietowania wo?owiny i produktów z wo?owiny oraz uchylaj?cym rozporz?dzenie Rady (WE) nr 820/97, zmienionym rozporz?dzeniem Rady (WE) nr 1791/2006 z dnia 20 listopada 2006 r., do wskazania na fakturze odnosz?cej si? do tej dostawy kodów z pasków informacyjnych dostarczanych zwierz?t.
- 4) Artyku? 185 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e pozwala on na korekt? odliczenia podatku od warto?ci dodanej tylko w sytuacji, gdy zainteresowany podatnik skorzysta? uprzednio z prawa do odliczenia tego podatku na zasadach okre?lonych w art. 168 lit. a) tej dyrektywy.

Podpisy

* J?zyk post?powania: bu?garski.