Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 18ης Ιουλίου 2013*

«Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Παράδοση αγαθών — Έννοια — Δικαίωμα έκπτωσης — Μη αναγνώριση — Πραγματοποίηση φορολογητέας πράξης — Κανονισμός (ΕΚ) 1760/2000 — Σύστημα αναγνώρισης και καταγραφής των βοοειδών — Ενώτια σήμανσης»

Στην υπόθεση C-78/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad Sofia-grad (Βουλγαρία) με απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Φεβρουαρίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

«Evita-K» EOOD

κατά

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

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από την R. Silva de Lapuerta (εισηγήτρια), πρόεδρο τμήματος, και τους Γ. Αρέστη, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev και J.-L. da Cruz Vilaça, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η «Evita-K» EOOD, εκπροσωπούμενη από την A. Kashkina,

— ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, εκπροσωπούμενος από τον A. Georgiev,

— η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Y. Atanasov,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον D. Roussanov,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

κατόπιν της απόφασης που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των άρθρων 14, παράγραφος 1, 178, στοιχείο α', 185, παράγραφος 1, 226, σημείο 6, και 242 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ.1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας «Evita-K» EOOD (στο εξής: Evita-K) και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντή της διεύθυνσης «Αναγκαστική εκτέλεση: διενέργεια και ένδικες διαφορές» της Κεντρικής Διοίκησης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων στη Σόφια, στο εξής: Direktor), αντικείμενο της οποίας είναι η μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης, υπό μορφή πίστωσης φόρου, του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που αφορούσε τιμολόγια σχετικά με παραδόσεις μοσχαριών που προορίζονταν για σφαγή.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 2006/112

3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή.

4 Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής:

«Ως "παράδοση αγαθών" θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»

5 Το άρθρο 168 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

[...]»

6 Το άρθρο 178 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240,

[...]»

7 Κατά το άρθρο 184 της οδηγίας 2006/112, η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.

8 Το άρθρο 185 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«1. Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν διενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται δεόντως και στην περίπτωση αναλήψεων για τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων του άρθρου 16.

Ωστόσο, σε περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή ή σε περίπτωση κλοπής, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν διακανονισμό.»

9 Κατά το άρθρο 186 της εν λόγω οδηγίας, τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής των άρθρων 184 και 185.

10 Το άρθρο 220 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο, από τον αποκτώντα αγαθά ή τον λήπτη υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτον, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1) για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο,

[...]»

11 Κατά το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112:

«Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:

[...]

6) η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών,

[...]»

12 Το άρθρο 242 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστική, που να επιτρέπει την εφαρμογή του ΦΠΑ και τον έλεγχό του από τις φορολογικές αρχές.»

13 Το άρθρο 273 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

Ο κανονισμός (ΕΚ) 1760/2000

14 Η αιτιολογική σκέψη 12 του κανονισμού (ΕΚ) 1760/2000 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 2000, για τη θέσπιση συστήματος αναγνώρισης και καταγραφής των βοοειδών και την επισήμανση του βοείου κρέατος και των προϊόντων με βάση το βόειο κρέας, καθώς και για την κατάργηση του κανονισμού (ΕΚ) 820/97 του Συμβουλίου (ΕΕ L 204, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 1791/2006 του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ L 363, σ. 1, στο εξής: κανονισμός 1760/200), ορίζει τα εξής:

«Οι ισχύοντες κανόνες για την αναγνώριση και καταγραφή των βοοειδών θεσπίστηκαν με την οδηγία 92/102/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 27ης Νοεμβρίου 1992, για την αναγνώριση και καταγραφή των ζώων [(ΕΕ L 355, σ. 32)] και με τον κανονισμό (ΕΚ) 820/97 [του Συμβουλίου, της 21ης Απριλίου 1997, σχετικά με τη θέσπιση συστήματος αναγνώρισης και καταγραφής των βοοειδών και την επισήμανση του βοείου κρέατος και των προϊόντων με βάση το βόειο κρέας (ΕΕ L 117, σ. 1)]. Η πείρα απέδειξε ότι η εφαρμογή της οδηγίας 92/102/ΕΟΚ για τα βοοειδή δεν υπήρξε πλήρως ικανοποιητική και χρειάζεται περαιτέρω βελτίωση. Επομένως, είναι ανάγκη να εκδοθεί κανονισμός ειδικώς για τα βοοειδή, ώστε να ενισχυθούν οι διατάξεις της εν λόγω οδηγίας.»

15 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του κανονισμού 1760/2000 προβλέπει ότι κάθε κράτος μέλος θεσπίζει, σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου Ι του κανονισμού αυτού, σύστημα αναγνώρισης και καταγραφής των βοοειδών.

16 Κατά το άρθρο 3, πρώτο εδάφιο, του εν λόγω κανονισμού:

«Το σύστημα αναγνώρισης και καταγραφής βοοειδών περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:

α) ενώτια για την ατομική αναγνώριση των ζώων,

β) ηλεκτρονικές βάσεις δεδομένων,

γ) διαβατήρια ζώων,

δ) τήρηση ατομικών μητρώων σε κάθε εκμετάλλευση.»

17 Το άρθρο 4 του ίδιου κανονισμού ορίζει τα εξής:

«1. Σε όλα τα ζώα μιας εκμετάλλευσης που γεννήθηκαν μετά τις 31 Δεκεμβρίου 1997 ή που προορίζονται για το ενδοκοινοτικό εμπόριο μετά την ημερομηνία αυτή επιτίθεται αναγνωριστικό σήμα σε κάθε αυτί, εγκεκριμένο από την αρμόδια αρχή. […] Όλα τα ζώα σε εκμεταλλεύσεις στη Βουλγαρία ή στη Ρουμανία που γεννήθηκαν έως την ημερομηνία της προσχώρησης ή που προορίζονται για το ενδοκοινοτικό εμπόριο μετά την ημερομηνία αυτή αναγνωρίζονται με ενώτιο το οποίο επιτίθεται σε κάθε αυτί, εγκεκριμένο από την αρμόδια αρχή. Τα δύο ενώτια φέρουν τον ίδιο κωδικό αναγνώρισης, βάσει του οποίου μπορεί να αναγνωρισθεί κάθε ζώο ατομικά και να διαπιστωθεί σε ποια εκμετάλλευση γεννήθηκε. [...]

[...]

2. Τα ενώτια τοποθετούνται εντός προθεσμίας που καθορίζει το κράτος μέλος από τη γέννηση του ζώου, και οπωσδήποτε πριν το ζώο εγκαταλείψει την εκμετάλλευση στην οποία γεννήθηκε. [...]

[...]»

Ο κανονισμός (ΕΚ) 1725/2003

18 Ο κανονισμός (ΕΚ) 1725/2003 της Επιτροπής, της 29ης Σεπτεμβρίου 2003, για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 261, σ. 1), υιοθέτησε το διεθνές λογιστικό πρότυπο IAS 41 «Γεωργία» (στο εξής: IAS 41), το οποίο περιλαμβάνεται στο παράρτημα του κανονισμού αυτού.

19 Σκοπός του εν λόγω προτύπου είναι να θέσει κανόνες για τον λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν τη γεωργική δραστηριότητα.

20 Τα σημεία 10 και 11 του IAS 41 έχουν ως εξής:

«10. Μια επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μία γεωργική παραγωγή όταν και μόνον όταν:

α) η επιχείρηση ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος,

β) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και

γ) [η εύλογη αξία ή] το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

11. Στην αγροτική δραστηριότητα, ο έλεγχος μπορεί να τεκμηριωθεί, για παράδειγμα, από τη νομική ιδιοκτησία των κτηνών και τη σηματοδότηση ή άλλη σήμανση των κτηνών κατά την απόκτηση, γέννηση ή απογαλακτισμό. Τα μελλοντικά οφέλη εκτιμώνται συνήθως με την αποτίμηση των σημαντικών φυσικών ιδιοτήτων.»

Το βουλγαρικό δίκαιο

21 Το άρθρο 70, παράγραφος 5, του νόμου για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για την υπόθεση της κύριας δίκης χρόνο (*DV* αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006, στο εξής: ZDDS), προβλέπει ότι δεν υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών στην περίπτωση που παρανόμως έχει γίνει χρέωση του φόρου αυτού.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

22 Η Evita-K είναι εταιρία βουλγαρικού δικαίου, της οποίας η κύρια οικονομική δραστηριότητα είναι το εμπόριο ζώων.

23 Η εταιρία αυτή υπέβαλε εννέα τιμολόγια σχετικά με παραδόσεις ζωντανών μοσχαριών που προορίζονταν για σφαγή, τα οποία είχαν εκδοθεί τον Σεπτέμβριο και τον Οκτώβριο του 2007 από την εταιρία «Ekspertis-7» EOOD (στο εξής: Ekspertis-7), με αίτημα την έκπτωση, υπό μορφή πίστωσης φόρου, του σχετικού με τα τιμολόγια αυτά ΦΠΑ.

24 Εξάλλου, η Evita-K δήλωσε ότι είχε εξαγάγει, κατά τους ίδιους αυτούς μήνες, ζωντανά μοσχάρια στην Αλβανία, υπέβαλε ως δικαιολογητικά της αγοράς των μοσχαριών τα εν λόγω τιμολόγια και προσκόμισε τελωνειακές διασαφήσεις, κτηνιατρικά πιστοποιητικά στα οποία αναγράφονταν τα ενώτια σήμανσης των ζώων και βεβαιώσεις κτηνιάτρων που προορίζονταν για τη μεταφορά των ζώων εντός της εθνικής επικράτειας.

25 Η Evita-K, για να δικαιολογήσει την αγορά των εν λόγω ζώων, προσκόμισε επίσης, πέρα από τα εννέα τιμολόγια της Ekspertis-7, πιστοποιητικά βάρους, τραπεζικά αποκόμματα από τα οποία προέκυπτε εξόφληση των τιμολογίων αυτών και τη σύμβαση με την Ekspertis-7 σχετικά με την παράδοση των μοσχαριών.

26 Η Evita-K υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο για τους μήνες Σεπτέμβριο και Οκτώβριο του 2007. Στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού, οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές ζήτησαν από την Ekspertis-7 να παράσχει ορισμένα διευκρινιστικά στοιχεία σχετικά με τις παραδόσεις τις οποίες αφορούσαν τα τιμολόγια που είχε εκδώσει για την Evita-K.

27 Οι αρχές αυτές έκριναν ότι από τις απαντήσεις της Ekspertis-7 προέκυπταν διάφορα κενά στα λογιστικά βιβλία της και στην εκπλήρωση των κτηνιατρικών διατυπώσεων, που αφορούσαν, μεταξύ άλλων, το δικαίωμα κυριότητας των ζώων και τα ενώτια σήμανσής τους, οπότε κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι δεν είχε αποδειχθεί ότι οι παραδόσεις αυτές είχαν όντως πραγματοποιηθεί και, κατά συνέπεια, ότι η Evita-K δεν μπορούσε να ασκήσει βασίμως το δικαίωμα έκπτωσης του σχετικού με τις παραδόσεις αυτές ΦΠΑ.

28 Κατόπιν αυτού, οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές, με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου της 26ης Νοεμβρίου 2009, αρνήθηκαν να αναγνωρίσουν υπέρ της Evita-K δικαίωμα έκπτωσης, υπό μορφή πίστωσης φόρου, του σχετικού με τα τιμολόγια της Ekspertis-7 ΦΠΑ.

29 Η Evita-K υπέβαλε στον Direktor διοικητική προσφυγή κατ' αυτής της απόφασης μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης, την οποία ο Direktor επιβεβαίωσε με απόφαση της 29ης Απριλίου 2010.

30 Κατόπιν αυτού, η Evita-K προσέφυγε κατά της διορθωτικής αυτής πράξης επιβολής φόρου της 26ης Νοεμβρίου 2009 ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού η εν λόγω εταιρία υποστήριξε κυρίως ότι τα στοιχεία που είχε παράσχει αρκούσαν ως απόδειξη της πραγματοποίησης των παραδόσεων για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα τιμολόγια της Ekspertis-7, ότι έπρεπε να θεωρηθεί ως καλόπιστος αγοραστής κατά το βουλγαρικό δίκαιο, ανεξάρτητα από τις ενδεχόμενες παρατυπίες που είχε τελέσει η Ekspertis-7, και ότι το ζήτημα του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ είναι ανεξάρτητο από το ζήτημα της κυριότητας και της προέλευσης των αγοραζόμενων αγαθών.

31 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Administrativen sad – Sofia-grad αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει ο όρος "παράδοση αγαθών", κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας [2006/112], σε συνδυασμό με το άρθρο 345 [ΣΛΕΕ], την έννοια ότι επιτρέπεται, υπό τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, να αποκτά ο αποδέκτης μιας παράδοσης αγαθών (κινητών πραγμάτων που προσδιορίζονται μόνο κατ' είδος) την εξουσία διάθεσης των αγαθών αυτών, των οποίων την κυριότητα απέκτησε καλόπιστα και εξ επαχθούς αιτίας από πρόσωπο που δεν είχε την κυριότητά τους, πράγμα που είναι νόμιμο κατά το εθνικό δίκαιο του οικείου κράτους μέλους, με δεδομένο ότι, κατά το εν λόγω δίκαιο, το δικαίωμα κυριότητας επί των αγαθών αυτών μεταβιβάζεται με την παράδοση της νομής τους;

2) Για να αποδειχθεί ότι έχει πραγματοποιηθεί η "παράδοση αγαθών", κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, την οποία αφορά συγκεκριμένο τιμολόγιο, σε συνάρτηση με την άσκηση –κατά το άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας [αυτής]– του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου που αναγραφόταν στο τιμολόγιο αυτό και που όντως καταβλήθηκε, πρέπει προηγουμένως ο αποδέκτης της παράδοσης να αποδείξει τα δικαιώματα κυριότητας του προμηθευτή, όταν η παράδοση έχει ως αντικείμενο κινητά πράγματα που προσδιορίζονται κατ' είδος και η κυριότητα επί των πραγμάτων αυτών μεταβιβάζεται, κατά το εθνικό δίκαιο του οικείου κράτους μέλους, με την παράδοση της νομής τους, με δεδομένο ότι, κατά το εν λόγω δίκαιο, επιτρέπεται να αποκτά την κυριότητα επί των πραγμάτων αυτών το πρόσωπο που απέκτησε καλόπιστα τη νομή τους εξ επαχθούς αιτίας από πρόσωπο που δεν είχε την κυριότητά τους;

Πρέπει να γίνεται δεκτό, ενόψει της έκπτωσης του φόρου εισροών κατά την οδηγία [2006/112], ότι η "παράδοση των αγαθών" έχει αποδειχθεί, όταν, υπό τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, *ο αποδέκτης πραγματοποιεί στη συνέχεια παράδοση των ίδιων αγαθών* (ζώων για τα οποία ισχύει υποχρέωση σήμανσης) εξάγοντάς τα και υποβάλλοντας συναφώς τελωνειακή διασάφηση και δεν υπάρχουν αποδείξεις για δικαιώματα τρίτων επί των αγαθών αυτών;

3) Ενόψει της απόδειξης του ότι έχει πραγματοποιηθεί η "παράδοση αγαθών", κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, την οποία αφορά συγκεκριμένο τιμολόγιο, σε συνάρτηση με την άσκηση –κατά το άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας [αυτής]– του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου που αναγραφόταν στο τιμολόγιο αυτό και που όντως καταβλήθηκε, *πρέπει μήπως να γίνεται δεκτό ότι ο προμηθευτής και ο αποδέκτης, οι οποίοι δεν είναι γεωργοκτηνοτρόφοι, είναι κακόπιστοι*, εφόσον κατά την παραλαβή των αγαθών δεν προσκομίστηκε από τον προηγούμενο κύριο των αγαθών κανένα έγγραφο στο οποίο να αναγράφονται τα ενώτια σήμανσης των ζώων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις που θέτουν οι κτηνιατρικές διατάξεις του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και εφόσον τα ενώτια σήμανσης δεν αναγράφονται στο κτηνιατρικό πιστοποιητικό το οποίο εκδόθηκε από διοικητική αρχή και συνοδεύει τα ζώα κατά τη μεταφορά τους ενόψει της πραγματοποίησης της συγκεκριμένης παράδοσης;

Αν ο προμηθευτής και ο αποδέκτης έχουν καταρτίσει από δική τους πρωτοβουλία πίνακες των ενωτίων σήμανσης των ζώων που τους έχουν παραδοθεί, πρέπει μήπως τότε να γίνει δεκτό ότι έχουν εκπληρώσει τις απαιτήσεις των εν λόγω κτηνιατρικών διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, σε περίπτωση που η διοικητική αρχή έχει παραλείψει να αναγράψει τα ενώτια σήμανσης των ζώων στο κτηνιατρικό πιστοποιητικό που συνοδεύει τα ζώα κατά την παράδοσή τους;

4) Έχουν ο προμηθευτής και ο αποδέκτης, οι οποίοι δεν είναι γεωργοκτηνοτρόφοι, την υποχρέωση, κατά το άρθρο 242 της οδηγίας 2006/112, να καταχωρίζουν στα λογιστικά τους βιβλία το αντικείμενο της παράδοσης (ζώα για τα οποία ισχύει υποχρέωση σήμανσης ή "βιολογικά περιουσιακά στοιχεία") σύμφωνα με το [IAS 41], και να αποδεικνύουν τον έλεγχό τους επί των περιουσιακών αυτών στοιχείων σύμφωνα με το πρότυπο αυτό;

5) Είναι κατά το άρθρο 226, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112 αναγκαίο να αναγράφονται στα τιμολόγια ΦΠΑ, όπως είναι τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης, ακόμη και τα ενώτια σήμανσης των ζώων για τα οποία ισχύει, σύμφωνα με τις κτηνιατρικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, υποχρέωση σήμανσης και τα οποία αποτελούν το αντικείμενο της παράδοσης, αν το εθνικό δίκαιο του οικείου κράτους μέλους δεν προβλέπει ρητά την απαίτηση αυτή για τη μεταβίβαση της κυριότητας των ζώων αυτών και αν τα εμπλεκόμενα στην παράδοση μέρη δεν είναι γεωργοκτηνοτρόφοι;

6) Επιτρέπει το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 τον διακανονισμό, βάσει διάταξης του εθνικού δικαίου όπως η εφαρμοσθείσα στην υπόθεση της κύριας δίκης, της έκπτωσης του φόρου εισροών λόγω του ότι δεν αποδείχθηκε ότι ο προμηθευτής των παραδοθέντων αγαθών είχε την κυριότητά τους, αν: κανένα από τα ενδιαφερόμενα μέρη δεν υπαναχώρησε από την παράδοση των αγαθών, ο αποδέκτης προέβη στη συνέχεια σε παράδοση των ίδιων αγαθών, δεν αποδεικνύεται ότι έχουν προβληθεί αξιώσεις από τρίτους σχετικά με τα αγαθά αυτά (ζώα για τα οποία ισχύει υποχρέωση σήμανσης), δεν τεκμαίρεται κακή πίστη του αποδέκτη της παράδοσης και, τέλος, το δικαίωμα κυριότητας επί των πραγμάτων αυτών, τα οποία προσδιορίζονται μόνο κατ' είδος, μεταβιβάζεται, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, με την παράδοση της νομής τους;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί των πρώτου, του δεύτερου και του τρίτου ερωτήματος

32 Με τα τρία πρώτα ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι, όταν πρόκειται να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, απαιτείται, αν ληφθούν υπόψη το σημασιολογικό περιεχόμενο του όρου «παράδοση αγαθών» και η υποχρέωση απόδειξης της πραγματοποίησης τέτοιας παράδοσης, να αποδεικνύεται επίσημα ότι ο προμηθευτής των οικείων αγαθών είχε την κυριότητα των αγαθών αυτών ή αρκεί συναφώς η κτήση του δικαιώματος κυριότητας επί των αγαθών αυτών λόγω καλόπιστης νομής.

33 Πρέπει να υπενθυμιστεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο χρησιμοποιούμενος στο άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 όρος «παράδοση αγαθών» δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπονται στο εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, αλλά καλύπτει κάθε πράξη μεταβίβασης ενσώματου αγαθού από έναν συμβαλλόμενο, χάρη στην οποία ο αντισυμβαλλόμενός του μπορεί να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος (βλ. αποφάσεις της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψη 7, της 14ης Ιουλίου 2005, C-435/03, British American Tobacco και Newman Shipping, Συλλογή 2005, σ. I-7077, σκέψη 35, και της 3ης Ιουνίου 2010, C-237/09, De Fruytier, Συλλογή 2010, σ. I-4985, σκέψη 24).

34 Επομένως, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώνει σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, αν υπάρχει μεταβίβαση σε ορισμένο πρόσωπο της εξουσίας να διαθέτει το συγκεκριμένο αγαθό ως κύριος (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Shipping and Forwarding Enterprise Safe, σκέψη 13).

35 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι μια πράξη μπορεί να χαρακτηριστεί ως «παράδοση αγαθών», κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, εφόσον το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο μεταβιβάζει στον αντισυμβαλλόμενο, με την πράξη αυτή, ένα ενσώματο αγαθό και του παρέχει έτσι το δικαίωμα να διαθέτει στην πράξη το αγαθό αυτό ως κύριος, χωρίς να έχει σημασία συναφώς η μορφή με την οποία έχει αποκτηθεί το δικαίωμα κυριότητας επί του εν λόγω αγαθού.

36 Ομοίως, η απόδειξη του ότι αυτή η παράδοση αγαθών έχει όντως πραγματοποιηθεί, πράγμα που αποτελεί προϋπόθεση για τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης, δεν μπορεί να εξαρτάται από τον τρόπο κτήσης του δικαιώματος κυριότητας επί των σχετικών αγαθών.

37 Εξάλλου, με δεδομένο αφενός ότι από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές δεν αναγνώρισαν το δικαίωμα της Evita-K να εκπέσει τον ΦΠΑ που είχε επιβληθεί στις παραδόσεις των επίμαχων στην κύρια δίκη αγαθών, με την αιτιολογία ότι δεν είχε αποδειχθεί ότι όντως είχαν πραγματοποιηθεί οι εν λόγω παραδόσεις, και αφετέρου ότι η Evita-K υποστηρίζει ότι οι παραδόσεις αυτές έχουν πραγματοποιηθεί, υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων έκπτωσης του ΦΠΑ φέρει αυτός που ζητεί την έκπτωση αυτή (βλ. απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-230/94, Enkler, Συλλογή 1996, σ. I-4517, σκέψη 24) και, δεύτερον, ότι στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να προβεί, σύμφωνα με τους κανόνες της εθνικής νομοθεσίας που διέπουν τη διεξαγωγή των αποδείξεων, σε σφαιρική εκτίμηση όλων των πραγματικών στοιχείων και περιστάσεων της υπόθεσης της κύριας δίκης, προκειμένου να καθορίσει κατά πόσον η Evita-K μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης βασιζόμενη στις εν λόγω παραδόσεις αγαθών (βλ. αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, C-273/11, Mecsek-Gabona, σκέψη 53, της 6ης Δεκεμβρίου 2012, C-285/11, Bonik, σκέψη 32, και της 31ης Ιανουαρίου 2013, C-643/11, LVK – 56, σκέψη 57).

38 Κατά τη σφαιρική αυτή εκτίμηση το εν λόγω δικαστήριο μπορεί να λάβει υπόψη του στοιχεία που αφορούν πράξεις προγενέστερες ή μεταγενέστερες των επίμαχων στην κύρια δίκη πράξεων, καθώς και έγγραφα σχετικά με τις πράξεις αυτές, όπως είναι τα πιστοποιητικά και οι βεβαιώσεις που έχουν εκδοθεί σε σχέση με τη μεταφορά ή την εξαγωγή των ζώων που αφορά η υπόθεση.

39 Υπό τις συνθήκες αυτές, οι εθνικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια πρέπει να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, όταν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται με σκοπό την κατάχρηση ή καταστρατήγησή του (βλ. αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 55, και της 21ης Ιουνίου 2012, C-80/11 και C-142/11, Mahagében και Dávid, σκέψη 42, και προπαρατεθείσες αποφάσεις Bonik, σκέψη 37, και LVK – 56, σκέψη 59).

40 Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση που ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο φοροδιαφεύγει ή γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι, με την αγορά στην οποία προβαίνει, μετέχει σε πράξη που πραγματοποιείται στο πλαίσιο απάτης σχετικής με τον ΦΠΑ (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Bonik, σκέψεις 38 και 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

41 Αντίθετα, δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος έκπτωσης που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112 η επιβολή κύρωσης στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, με τη μορφή της μη αναγνώρισης του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβανόταν μια άλλη πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, η οποία ενείχε απάτη περί τον ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Optigen κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-483, σκέψεις 52 και 55, και προπαρατεθείσες αποφάσεις Kittel και Recolta Recycling, σκέψεις 45, 46 και 60, Mahagében και Dávid, σκέψη 47, Bonik, σκέψη 41, και LVK – 56, σκέψη 60).

42 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να αξιώνει κατά σύστημα από τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα που επιδιώκουν να ασκήσουν το δικαίωμά τους προς έκπτωση του ΦΠΑ, πρώτον, να εξακριβώνουν ότι ο εκδότης του τιμολογίου που αφορά τις υπηρεσίες και τα αγαθά σε σχέση με τα οποία ζητείται η άσκηση του δικαιώματος αυτού έχει την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο, ότι είχε στη διάθεσή του τα οικεία αγαθά και ήταν σε θέση να τα παραδώσει και, τέλος, ότι εκπλήρωσε τις σχετικές με τη δήλωση και την απόδοση του ΦΠΑ υποχρεώσεις του, προκειμένου να διασφαλισθεί ότι δεν υφίστανται παρατυπίες ή απάτη από επιχειρηματίες δραστηριοποιούμενους σε προηγούμενα στάδια, ή μάλιστα, δεύτερον, να διαθέτουν τα κατάλληλα

έγγραφα σχετικά με τα παραπάνω στοιχεία (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Mahagében και Dávid, σκέψη 61, και LVK – 56, σκέψη 61). Ομοίως, η διοικητική αυτή αρχή δεν μπορεί να αξιώνει από τον εν λόγω υπόχρεο να προσκομίζει έγγραφα του εκδότη του τιμολογίου στο οποίο να αναγράφονται τα ενώτια των ζώων που υπόκεινται στο σύστημα αναγνώρισης και καταγραφής που θεσπίστηκε με τον κανονισμό 1760/2000.

43 Υπό τις συνθήκες αυτές, στα τρία πρώτα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι, όταν πρόκειται να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, το σημασιολογικό περιεχόμενο του χρησιμοποιούμενου στην οδηγία αυτή όρου «παράδοση αγαθών» και η υποχρέωση απόδειξης της πραγματοποίησης τέτοιας παράδοσης δεν συναρτώνται προς τον τύπο της κτήσης του δικαιώματος κυριότητας επί των οικείων αγαθών. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να προβεί, σύμφωνα με τους κανόνες της εθνικής νομοθεσίας που διέπουν τη διεξαγωγή των αποδείξεων, σε σφαιρική εκτίμηση όλων των πραγματικών στοιχείων και περιστάσεων της διαφοράς που έχει υποβληθεί στην κρίση του, προκειμένου να εξακριβώσει αν οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης παραδόσεις αγαθών έχουν όντως πραγματοποιηθεί και αν μπορεί ενδεχομένως να ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης με βάση τις παραδόσεις αυτές.

Επί του τέταρτου ερωτήματος

44 Με το τέταρτο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν το άρθρο 242 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι επιβάλλει στους υποκείμενους στον φόρο που δεν είναι γεωργοκτηνοτρόφοι την υποχρέωση να καταχωρίζουν στα λογιστικά τους βιβλία το αντικείμενο των παραδόσεων αγαθών στις οποίες προβαίνουν, όταν πρόκειται για ζώα, και να αποδεικνύουν ότι πραγματοποιήθηκε έλεγχος των ζώων αυτών σύμφωνα με το IAS 41.

45 Στο σημείο αυτό αρκεί η διαπίστωση ότι το εν λόγω άρθρο 242 δεν προβλέπει ότι οι υποκείμενοι στον φόρο είναι υποχρεωμένοι να συμμορφώνονται με το IAS 41, αλλά απλώς ότι τα πρόσωπα αυτά είναι υποχρεωμένα να τηρούν επαρκώς λεπτομερή λογιστική, που να επιτρέπει την εφαρμογή του ΦΠΑ και τον έλεγχό του από τις φορολογικές αρχές.

46 Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι τα λογιστικά βιβλία της Ekspertis-7 και της Evita-K περιέχουν στοιχεία που δεν είναι σύμφωνα με το εν λόγω πρότυπο δεν έχει καμία σημασία από την άποψη του ΦΠΑ, εφόσον τα στοιχεία αυτά είναι επαρκώς λεπτομερή, κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 242.

47 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 242 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν επιβάλλει στους υποκείμενους στον φόρο που δεν είναι γεωργοκτηνοτρόφοι την υποχρέωση να καταχωρίζουν στα λογιστικά τους βιβλία το αντικείμενο των παραδόσεων αγαθών στις οποίες προβαίνουν, όταν πρόκειται για ζώα, και να αποδεικνύουν ότι πραγματοποιήθηκε έλεγχος των ζώων αυτών σύμφωνα με το IAS 41.

Επί του πέμπτου ερωτήματος

48 Με το πέμπτο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν το άρθρο 226, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι επιβάλλει στους υποκείμενους στον φόρο που προβαίνουν σε παραδόσεις αγαθών που αφορούν ζώα που υπόκεινται στο σύστημα αναγνώρισης και καταγραφής που θεσπίστηκε με τον κανονισμό 1760/2000 την υποχρέωση να αναγράφουν τα ενώτια σήμανσης των ζώων αυτών στα τιμολόγια που εκδίδουν για τις παραδόσεις αυτές.

49 Συναφώς υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης που προβλέπει το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής εξαρτάται από την κατοχή τιμολογίου. Κατά το άρθρο 220, σημείο 1, της εν λόγω οδηγίας, τιμολόγιο πρέπει συνεπώς να εκδίδεται για κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών στην οποία προβαίνει ένα

πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο προς άλλο πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο (βλ. αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09, Pannon Gép Centrum, Συλλογή 2010, σ. I-7467, σκέψη 39, και της 1ης Μαρτίου 2012, C-280/10, Polski Trawertyn, σκέψη 41).

50 Το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 διευκρινίζει ότι, με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων της οδηγίας αυτής, μόνον οι απαριθμούμενες στο άρθρο αυτό ενδείξεις πρέπει να αναγράφονται υποχρεωτικά, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, στα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή του άρθρου 220 της οδηγίας αυτής (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Pannon Gép Centrum, σκέψη 40, και Polski Trawertyn, σκέψη 41).

51 Από τα παραπάνω προκύπτει ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν τη δυνατότητα να εξαρτούν την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ από την τήρηση προϋποθέσεων σχετικών με το περιεχόμενο των τιμολογίων οι οποίες δεν προβλέπονται ρητά από τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112. Την ορθότητα της ερμηνείας αυτής επιβεβαιώνει το άρθρο 273 αυτής της οδηγίας, το οποίο ορίζει αφενός ότι τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, αλλ' αφετέρου ότι η δυνατότητα αυτή δεν μπορεί να χρησιμοποιείται για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης, πέρα από αυτές που καθορίζονται, μεταξύ άλλων, από το άρθρο 226 της εν λόγω οδηγίας (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Pannon Gép Centrum, σκέψη 41, και Polski Trawertyn, σκέψη 42).

52 Κατά το άρθρο 226, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112, η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών πρέπει να αναγράφονται υποχρεωτικά σε τιμολόγιο για τους σκοπούς του ΦΠΑ.

53 Κατά συνέπεια, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η εν λόγω διάταξη δεν υποχρεώνει τους υποκείμενους στον φόρο που προβαίνουν σε παραδόσεις ζώων που υπόκεινται στο σύστημα αναγνώρισης και καταγραφής που θεσπίστηκε με τον κανονισμό 1760/2000 να αναγράφουν τα ενώτια σήμανσης των ζώων αυτών στα τιμολόγια που εκδίδουν για τις παραδόσεις αυτές.

54 Υπ' αυτές τις συνθήκες, στο πέμπτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 226, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν επιβάλλει στους υποκείμενους στον φόρο που προβαίνουν σε παραδόσεις αγαθών που αφορούν ζώα που υπόκεινται στο σύστημα αναγνώρισης και καταγραφής που θεσπίστηκε με τον κανονισμό 1760/2000 την υποχρέωση να αναγράφουν τα ενώτια σήμανσης των ζώων αυτών στα τιμολόγια που εκδίδουν για τις παραδόσεις αυτές.

Επί του έκτου ερωτήματος

55 Με το έκτο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι επιτρέπει τον διακανονισμό, βάσει διάταξης του εθνικού δικαίου όπως το άρθρο 70, παράγραφος 5, του ZDDS, της έκπτωσης του ΦΠΑ για τον λόγο ότι δεν αποδείχθηκε ότι ο προμηθευτής των παραδοθέντων αγαθών είχε την κυριότητά τους.

56 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει το ερώτημα αυτό επειδή θεωρεί ότι το άρθρο 70, παράγραφος 5, του ZDDS συνιστά τρόπο εφαρμογής των άρθρων 184 και 185 της οδηγίας 2006/112, υπό την έννοια του άρθρου 186 της οδηγίας αυτής.

57 Συναφώς υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο 184, η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.

58 Όσον αφορά τη γένεση ενδεχόμενης υποχρέωσης διακανονισμού της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, το εν λόγω άρθρο 185, παράγραφος 1, καθιερώνει την αρχή ότι πρέπει να διενεργείται τέτοιος διακανονισμός ιδιαίτερα όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, επέρχονται μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της εν λόγω έκπτωσης (απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2012, C-257/11, Gran Via Moineşti, σκέψη 40).

59 Κατά συνέπεια, τα άρθρα 184 και 185, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 εφαρμόζονται μόνο αν έχει αρχικά πραγματοποιηθεί έκπτωση του ΦΠΑ σχετικά με φορολογητέα πράξη, δηλαδή μόνο στην περίπτωση που ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος έχει ασκήσει προηγουμένως δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 168, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής.

60 Επομένως, στο μέτρο που το άρθρο 70, παράγραφος 5, του ZDDS αφορά την περίπτωση μη ύπαρξης δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ λόγω του ότι ο ΦΠΑ έχει αναγραφεί παράνομα στο τιμολόγιο, η διάταξη αυτή δεν μπορεί να χρησιμεύσει ως βάση για διακανονισμό κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 185, αφού αφορά εξ ορισμού περίπτωση στην οποία ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει τέτοιο δικαίωμα.

61 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο έκτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι επιτρέπει τον διακανονισμό της έκπτωσης του ΦΠΑ μόνο στην περίπτωση που ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος έχει ασκήσει προηγουμένως δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 168, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής.

Επί των δικαστικών εξόδων

62 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι, όταν πρόκειται να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας, το σημασιολογικό περιεχόμενο του χρησιμοποιούμενου στην οδηγία αυτή όρου «παράδοση αγαθών» και η υποχρέωση απόδειξης της πραγματοποίησης τέτοιας παράδοσης δεν συναρτώνται προς τον τύπο της κτήσης του δικαιώματος κυριότητας επί των οικείων αγαθών. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να προβεί, σύμφωνα με τους κανόνες της εθνικής νομοθεσίας που διέπουν τη διεξαγωγή των αποδείξεων, σε σφαιρική εκτίμηση όλων των πραγματικών στοιχείων και περιστάσεων της διαφοράς που έχει υποβληθεί στην κρίση του, προκειμένου να εξακριβώσει αν οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης παραδόσεις αγαθών έχουν όντως πραγματοποιηθεί και αν μπορεί ενδεχομένως να ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης με βάση τις παραδόσεις αυτές.

2) Το άρθρο 242 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν επιβάλλει στους υποκείμενους στον φόρο που δεν είναι γεωργοκτηνοτρόφοι την υποχρέωση να καταχωρίζουν στα λογιστικά τους βιβλία το αντικείμενο των παραδόσεων αγαθών στις οποίες προβαίνουν, όταν πρόκειται για ζώα, και να αποδεικνύουν ότι πραγματοποιήθηκε έλεγχος των ζώων αυτών σύμφωνα με το διεθνές λογιστικό πρότυπο IAS 41 «Γεωργία».

3) Το άρθρο 226, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν επιβάλλει στους υποκείμενους στον φόρο που προβαίνουν σε παραδόσεις αγαθών που αφορούν ζώα που υπόκεινται στο σύστημα αναγνώρισης και καταγραφής που θεσπίστηκε με τον κανονισμό

(ΕΚ) 1760/2000, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 2000, για τη θέσπιση συστήματος αναγνώρισης και καταγραφής των βοοειδών και την επισήμανση του βοείου κρέατος και των προϊόντων με βάση το βόειο κρέας, καθώς και για την κατάργηση του κανονισμού (ΕΚ) 820/97 του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) 1791/2006 του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006, την υποχρέωση να αναγράφουν τα ενώτια σήμανσης των ζώων αυτών στα τιμολόγια που εκδίδουν για τις παραδόσεις αυτές.

4) **Το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι επιτρέπει τον διακανονισμό της έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας μόνο στην περίπτωση που ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος έχει ασκήσει προηγουμένως δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 168, στοιχείο α΄, της οδηγίας αυτής.**

(υπογραφές)