Zbiór Orzeczeń

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 „Obżałwane i uprawlenie na izpyłnenieto", Sofija, pri Centralno uprawlenie na Nacionałnata 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. Kaszkinę,

— w imieniu Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawlenie na izpyłnenieto", Sofija, pri Centralno uprawlenie na Nacionałnata 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,

* Język postępowania: bułgarski.

podjąwszy, 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 Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawlenie na izpyłnenieto", Sofija, pri Centralno uprawlenie na Nacionałnata agencija za prichodite (dyrektorem do spraw odwołań i egzekucji dla miasta Sofia bułgarskiej agencji przychodów publicznych, zwanym 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 cieląt rzeźnych.

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 należnego lub zapłaconego 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 fakturę sporządzoną 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 odstępstwa od ust. 1 korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych, w przypadku należycie 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 całkowicie 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:

„Każdy 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 wyłącznie następujące dane:

[…]

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

[…]”.

12 Artykuł 242 owej dyrektywy stanowi:

„Każdy podatnik prowadzi rachunkowość w sposób wystarczająco 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 członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić 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) skomputeryzowaną bazę 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, umożliwiający 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 składnik aktywów biologicznych lub produkty rolnicze tylko wówczas, gdy:

a) jednostka gospodarcza kontroluje składnik aktywów w wyniku przeszłych zdarzeń;

b) uzyskanie przez jednostkę przyszłych korzyści ekonomicznych związanych ze składnikiem aktywów jest prawdopodobne;

c) wartość godziwą lub cenę 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-7" EOOD (zwaną dalej „spółką Ekspertis-7"), 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-7, przedstawiła świadectwa wagi, potwierdzenia przelewów bankowych dotyczących zapłaty kwot wskazanych na fakturach oraz umowę dostawy cieląt zawartą ze spółką Ekspertis-7.

26 W spółce Ewita-K przeprowadzono kontrolę podatkową dotyczącą września i października 2007 r. W jej trakcie służby podatkowe wezwały spółkę Ekspertis-7 do przedstawienia informacji dotyczących dostaw wykazanych na fakturach wystawionych spółce Ewita-K.

27 Odpowiedź udzielona przez spółkę Ekspertis-7 wykazała zdaniem służb podatkowych luki w rachunkowości tej spółki oraz niedopełnienie formalności weterynaryjnych dotyczących między innymi tytułów własności zwierząt i ich pasków informacyjnych. W związku z powyższym służby te uznały omawiane dostawy za niepotwierdzone. Ich zdaniem spółce Ewita-K nie przysługuje zatem prawo do odliczenia podatku VAT od tych dostaw.

28 W związku z tym bułgarskie służby podatkowe, w drodze korygującej decyzji podatkowej z dnia 26 listopada 2009 r., odmówiły spółce Ewita-K prawa do odliczenia w formie zaliczki podatku VAT wykazanego na fakturach wystawionych przez spółkę Ekspertis-7.

29 Spółka Ewita-K wniosła odwołanie od decyzji korygującej z dnia 26 listopada 2009 r. do organu odwoławczego, który utrzymał ją w mocy decyzją z dnia 29 kwietnia 2010 r.

30 Spółka Ewita-K wniosła wobec tego skargę na decyzję organu odwoławczego do sądu odsyłającego. Podniosła przed tym sądem w szczególności argumenty, że przekazane przez nią informacje w wystarczającym stopniu potwierdzają rzeczywisty charakter dostaw wykazanych na fakturach wystawionych przez spółkę Ekspertis-7, że niezależnie od ewentualnych nieprawidłowości po stronie tej ostatniej spółki ją samą należy uznać za nabywcę w dobrej wierze zgodnie z prawem bułgarskim oraz że kwestia prawa do odliczenia podatku VAT jest niezależna od kwestii własności i pochodzenia nabywanych towarów.

31 W tych okolicznościach Administratiwen syd Sofija-grad postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy pojęcie »dostawy towarów« w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy [2006/112] w związku z art. 345 [TFUE] należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji zaistniałej w postępowaniu głównym dopuszcza ono, aby odbiorca dostawy uzyskał prawo do rozporządzania towarami (ruchomościami oznaczonymi co do gatunku) poprzez nabycie własności tych towarów w drodze odpłatnego wejścia w posiadanie w dobrej wierze od osoby niebędącej właścicielem, co na podstawie krajowych regulacji państwa członkowskiego jest dopuszczalne, przy czym należy uwzględnić, że zgodnie z owymi regulacjami prawo własności takich rzeczy jest przenoszone poprzez ich przekazanie?

2) 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 uiszczonego

podatku jest wymagane, by odbiorca dostawy wykazał prawo własności dostawcy, gdy przedmiotem dostawy są rzeczy oznaczone co do gatunku, a prawo własności takich rzeczy jest zgodnie z regulacjami państwa członkowskiego przenoszone poprzez ich przekazanie, przy czym zgodnie z tymi regulacjami dopuszczalne jest również nabycie prawa własności tych towarów od osoby niebędącej właścicielem w drodze odpłatnego wejścia w posiadanie w dobrej wierze?

Czy »dostawę towarów« dla celów odliczenia podatku naliczonego w rozumieniu dyrektywy [2006/112] należy uznać za wykazaną, gdy w sytuacji zaistniałej w postępowaniu głównym *odbiorca dokonał następczej dostawy tych samych towarów* (zwierząt podlegających obowiązkowi identyfikacji) poprzez wywóz, przedkładając 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 uiszczonego podatku *należy przyjąć, że dostawca i odbiorca, którzy nie są producentami rolnymi, działają w złej wierze*, gdy przy odbiorze towarów nie został przez poprzedniego właściciela przedstawiony dokument, w którym wskazane byłyby paski informacyjne zwierząt 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 zwierząt w ramach dokonywania konkretnej dostawy?

Jeżeli dostawca i odbiorca samodzielnie dokonali spisu pasków informacyjnych dostarczanych im zwierząt, 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 zwierząt?

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 (zwierząt podlegających obowiązkowi identyfikacji lub »aktywów biologicznych«) przy zastosowaniu [standardu IAS 41] i wykazania władztwa 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 zwierząt 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 zwierząt 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, dokonywać 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 (zwierząt podlegających obowiązkowi identyfikacji), podniesiono brak złej 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, sąd odsyłający 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 dobrej wierze 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 krajowym zasadami dowodowymi całościowej oceny okoliczności faktycznych sporu w sprawie głównej, w celu ustalenia, czy spółce Ewita-K przysługuje 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 sądowe 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 rządzącymi prawem do odliczenia przewidzianym w dyrektywie 2006/112 sankcjonowanie odmową tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że transakcja miała związek z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub że inna transakcja, na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu niż transakcja dokonana przez owego podatnika, wiązała 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, badał, 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 wywiązał 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, posiadał 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 zwierząt 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 krajowym 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 przysługuje 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 przedmiotu 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 okoliczność, że księgi rachunkowe spółek Ekspertis-7 i Ewita-K 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 przedmiotu dokonywanych dostaw, jeżeli są to zwierzęta, i do udowodnienia, iż przeszły one kontrolę zgodnie ze standardem IAS 41.

W przedmiocie pytania piątego

48 Występując z piątym pytaniem, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zobowiązuje on podatnika dokonującego dostawy zwierząt 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 zwierząt.

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 powiązać wykonania prawa do odliczenia podatku VAT z przestrzeganiem warunków dotyczących treści faktury, które nie zostały wyraźnie przewidziane w przepisach dyrektywy 2006/112. Taką wykładnię 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 zwierząt 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 zwierząt.

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 zwierząt 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 zwierząt.

W przedmiocie pytania szóstego

55 Występując z szóstym pytaniem, sąd odsyłający dąży 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 sądu odsyłającego, wystąpił on z tym pytaniem z tego powodu, że 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 przypomnieć, że zgodnie z art. 184 dyrektywy początkowe odliczenie koryguje się, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia, do jakiego podatnik był uprawniony.

58 W odniesieniu do powstania ewentualnego obowiązku korekty dokonanego odliczenia naliczonego podatku VAT art. 185 ust. 1 dyrektywy ustanawia zasadę, zgodnie z którą taka korekta jest dokonywana w szczególności w wypadku, gdy po złożeniu deklaracji podatku VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia (wyrok z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie C-257/11 Gran Via Moineşti, pkt 40).

59 W związku z tym art. 184 i art. 185 ust. 1 dyrektywy 2006/112 znajdują zastosowanie tylko w sytuacji, gdy nastąpiło już odliczenie podatku VAT zapłaconego z tytułu transakcji opodatkowanej, to jest tylko w wypadku gdy podatnik skorzystał uprzednio z prawa do odliczenia podatku VAT na zasadach określonych w art. 168 lit. a) dyrektywy.

60 Jak z tego wynika, jako że art. 70 ust. 5 ZDDS dotyczy sytuacji, w której nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT, który został wskazany na fakturze w sposób niezgodny z prawem, przepis ten nie może stanowić podstawy korekty w rozumieniu art. 185 dyrektywy, gdyż z definicji odnosi się do sytuacji braku prawa podatnika do odliczenia.

61 Wobec powyższego na pytanie szóste trzeba odpowiedzieć, iż art. 185 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że pozwala on na korektę odliczenia podatku VAT tylko w sytuacji, gdy zainteresowany podatnik skorzystał uprzednio z prawa do odliczenia tego podatku na zasadach określonych w art. 168 lit. a) tej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

62 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

1) **Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że w odniesieniu do prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej 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 krajowym 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 przysługuje prawo do odliczenia.**

2) **Artykuł 242 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie zobowiązuje on podatników niebędących producentami rolnymi do zapisywania w księgach rachunkowych przedmiotu dokonywanych dostaw, jeżeli są to zwierzęta, i do udowodnienia, iż przeszły one kontrolę zgodnie z międzynarodowym standardem rachunkowości IAS 41 „Rolnictwo”.**

3) **Artykuł 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie zobowiązuje on podatnika dokonującego dostawy zwierząt objętych systemem identyfikacji i rejestracji ustanowionym w rozporządzeniu (WE) nr 1760/2000 Parlamentu Europejskiego i Rady z 17 lipca 2000 r. ustanawiającym system identyfikacji i rejestracji bydła i dotyczącym etykietowania wołowiny i produktów z wołowiny oraz uchylającym rozporządzenie Rady (WE) nr 820/97, zmienionym rozporządzeniem Rady (WE) nr 1791/2006 z dnia 20 listopada 2006 r., do wskazania na fakturze odnoszącej się do tej dostawy kodów z pasków informacyjnych dostarczanych zwierząt.**

4) **Artykuł 185 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że pozwala on na korektę odliczenia podatku od wartości dodanej tylko w sytuacji, gdy zainteresowany podatnik skorzystał uprzednio z prawa do odliczenia tego podatku na zasadach określonych w art. 168 lit. a) tej dyrektywy.**

Podpisy