Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 18. julija 2013 *

„Direktiva 2006/112/ES — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Dobava blaga — Pojem — Pravica do odbitka — Zavrnitev — Dejanska izvedba obdavčljive transakcije — Uredba (ES) št. 1760/2000 — Sistem za identifikacijo in registracijo govedi — Ušesne znamke“

V zadevi C-78/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sad Sofia-grad (Bolgarija) z odločbo z dne 6. februarja 2012, ki je prispela na Sodišče 14. februarja 2012, v postopku

„Evita-K“ EOOD

proti

Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prihodite,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta (poročevalka), predsednica senata, G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadžiev in J. L. da Cruz Vilaça, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za „Evita-K“ EOOD A. Kaškina,

— za Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prihodite A. Georgiev, agent,

— za bolgarsko vlado Y. Atanasov, agent,

— za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in D. Roussanov, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

* Jezik postopka: bolgarščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 14(1), 178(a), 185(1), 226, točka 6, in 242 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo „Evita-K“ EOOD (v nadaljevanju: Evita-K) in Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prihodite (direktor direktorata „pritožbe in vodenje izvršbe“ za mesto Sofia pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke, v nadaljevanju: Direktor) glede zavrnitve pravice do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v zvezi z računi za dobave goveda za zakol v obliki dobropisa davka.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

3 Člen 2(1)(a) in (c) Direktive 2006/112 določa, da so predmet DDV dobave blaga in storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

4 Člen 14(1) te direktive določa:

„‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

5 Člen 168 navedene direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]“

6 Člen 178 te direktive določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236 in členi 238, 239 in 240;

[…]“

7 Člen 184 Direktive 2006/112 določa, da se začetni odbitek popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.

8 Člen 185 te direktive določa:

„1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 16.

Če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine lahko države članice vseeno zahtevajo popravek.“

9 Člen 186 te direktive določa, da države članice določijo podrobnosti za uporabo njenih členov 184 in 185.

10 Člen 220 iste direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec mora zagotoviti, da sam, pridobitelj ali prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun v naslednjih primerih:

(1) za dobave blaga ali opravljanje storitev, ki jih je opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec;

[…]“

11 Člen 226 Direktive 2006/112 določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221 zahtevajo samo naslednji podatki:

[…]

(6) količina in vrsta dobavljenega blaga ali obseg in vrsta opravljenih storitev;

[…]“

12 Člen 242 te direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec vodi dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogoča uporabo DDV in nadzor davčnega organa.“

13 Člen 273 navedene direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Uredba (ES) št. 1760/2000

14 V uvodni izjavi 12 Uredbe (ES) št. 1760/2000 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. julija 2000 o uvedbi sistema za identifikacijo in registracijo govedi ter o označevanju govejega mesa in proizvodov iz govejega mesa in razveljavitvi Uredbe Sveta (ES) št. 820/97 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 3, zvezek 30, str. 248), kakor je bila spremenjena z Uredbo Sveta (ES) št. 1791/2006 z dne 20. novembra 2006 (UL L 363, str. 1, v nadaljevanju: Uredba št. 1760/2000), je navedeno:

„Veljavna pravila o identifikaciji in registraciji govedi so predpisana v Direktivi Sveta 92/102/EGS z dne 27. novembra 1992 o identifikaciji in registraciji živali [(UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 3, zvezek 13, str. 232)] in v Uredbi [Sveta] (ES) št. 820/97 [z dne 21. aprila 1997 o uvedbi sistema za identifikacijo in registracijo govedi ter ureditvi označevanja govejega mesa in proizvodov iz govejega mesa (UL L 117, str. 1)]. Izkušnje so pokazale, da izvajanje Direktive 92/102/EGS za govedo ni bilo povsem zadovoljivo in da ga je treba še izboljšati. Zato je za okrepitev določb navedene direktive treba sprejeti posebna pravila za govedo.“

15 Člen 1(1) Uredbe št. 1760/2000 določa, da mora vsaka od držav članic vzpostaviti sistem za identifikacijo in registracijo govedi v skladu z naslovom I te uredbe.

16 Člen 3, prvi odstavek, navedene uredbe določa:

„Sistem za identifikacijo in registracijo govedi mora zajemati naslednje elemente:

(a) sredstva za identifikacijo posamezne živali;

(b) računalniške baze podatkov;

(c) potne liste za živali;

(d) posamezne registre, ki se vodijo na vsakem gospodarstvu.“

17 Člen 4 te uredbe določa:

„1. Vse živali na gospodarstvu, ki se skotijo po 31. decembru 1997 ali so namenjene za trgovino med državami članicami Skupnosti po 1. januarju 1998, je treba označiti z ušesno znamko, ki jo odobrijo pristojni organi in se namesti na vsako od ušes. […] Vse živali na gospodarstvih v Bolgariji ali Romuniji, ki so bile rojene do dne pristopa ali namenjene za trgovanje v Skupnosti po tem dnevu, so identificirane z ušesno znamko v obeh ušesih, ki jo odobri pristojni organ. Obe ušesni znamki morata imeti isto, neponovljivo identifikacijsko številko, ki omogoča identifikacijo vsake živali, skupaj z gospodarstvom, na katerem se je rodila. […]

[…]

2. Živali je potrebno označiti z ušesno znamko v določenem roku po rojstvu živali, v vsakem primeru pa preden žival zapusti gospodarstvo, na katerem je bila rojena. […]

[…]“

Uredba Komisije (ES) št. 1725/2003

18 Z Uredbo Komisije (ES) št. 1725/2003 z dne 29. septembra 2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 13, zvezek 32, str. 4) je bil sprejet mednarodni računovodski standard MRS 41 „Kmetijstvo“ (v nadaljevanju: standard MRS 41), kakor je določen v Prilogi k tej direktivi.

19 Namen tega standarda je predpisati računovodsko obravnavanje, predstavljanje računovodskih izkazov in razkritja, povezana s kmetijsko dejavnostjo.

20 Točki 10 in 11 standarda MRS 41 določata:

„10. Podjetje pripozna biološko sredstvo ali kmetijski pridelek, kadar in zgolj kadar:

(a) obvladuje sredstvo na podlagi dogodkov v preteklosti;

(b) je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi, povezane s sredstvom, pritekale v podjetje;

(c) je pošteno vrednost ali nabavno ceno sredstva mogoče zanesljivo izmeriti.

11. V kmetijski dejavnosti je mogoče obvladovanje dokazovati na primer s pravnim lastništvom živine in vžiganjem znakov ali drugačnim označevanjem živine ob pridobitvi, rojstvu ali odstavitvi. Prihodnji zaslužki se praviloma ocenijo na podlagi meritev pomembnih fizičnih lastnosti.“

Bolgarsko pravo

21 Člen 70(5) zakona o davku na dodano vrednost (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006, v nadaljevanju: ZDDS), določa, da pravica do odbitka vstopnega DDV ne obstaja, če je bil ta neupravičeno obračunan.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

22 Evita-K je družba bolgarskega prava, katere glavna gospodarska dejavnost je trgovina z živalmi.

23 Ta družba je predložila devet računov za dobave telet za zakol, ki jih je septembra in oktobra 2007 izdala družba „Ekspertis-7“ EOOD (v nadaljevanju: Ekspertis-7), za pridobitev odbitka DDV v zvezi s temi računi v obliki dobropisa davka.

24 Poleg tega je družba Evita-K izjavila, da je v istih dveh mesecih izvozila živa teleta v Albanijo, pri čemer je njihov nakup utemeljevala z navedenimi računi in predložitvijo carinskih deklaracij, veterinarskih potrdil z navedenimi ušesnimi znamkami živali in potrdil veterinarjev za prevoz živali na nacionalno ozemlje.

25 Družba Evita-K je, da bi utemeljila nakup zadevnih živali, poleg novih računov, ki jih je izdala družba Ekspertis-7, predložila potrdila o teži, bančne izpiske o plačilu teh računov in pogodbo o dobavi telet, sklenjeno z družbo Ekspertis-7.

26 V zvezi z družbo Evita-K je bil opravljen davčni nadzor za september in oktober 2007. Ob tej priložnosti so bolgarski davčni organi od družbe Ekspertis-7 zahtevali, naj sporoči informacije v zvezi z dobavami, ki jih je zaračunala družbi Evita-K.

27 Ker so bile iz odgovorov družbe Ekspertis-7 po mnenju teh organov razvidne nekatere pomanjkljivosti v njenem knjigovodstvu in opravljanju veterinarskih formalnosti, povezanih zlasti s potrdili o lastništvu nad živalmi in ušesnimi znamkami teh živali, so ti organi menili, da dejanska izvršitev navedenih dobav ni bila dokazana in da zato družba Evita-K ni mogla utemeljeno uveljavljati pravice do odbitka DDV v zvezi s temi dobavami.

28 Bolgarski davčni organi so tako družbi Evita-K z odločbo o popravku obračuna davka z dne 26. novembra 2009 zavrnili pravico do odbitka DDV v zvezi z računi, ki jih je izdala družba Ekspertis-7, v obliki dobropisa davka.

29 Družba Evita-K je pri Direktor zoper to odločbo o zavrnitvi odbitka vložila upravno pritožbo, vendar je ta navedeno odločbo potrdil z odločbo z dne 29. aprila 2010.

30 Družba Evita-K je zato zoper odločbo z dne 26. novembra 2009 o popravku obračuna davka pri predložitvenem sodišču vložila tožbo. Pred tem sodiščem je med drugim trdila, da so informacije, ki jih je sporočila, zadostovale za dokaz, da so bile dobave, ki jih je zaračunala družba Ekspertis-7, dejansko opravljene, da jo je treba ne glede na morebitne nepravilnosti družbe Ekspertis-7 šteti za dobrovernega kupca po bolgarskem pravu in da vprašanje pravice do odbitka DDV ni odvisno od vprašanja lastništva in izvora pridobljenega blaga.

31 V teh okoliščinah je Administrativen sad Sofia-grad prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba pojem ‚dobava blaga' v smislu člena 14(1) Direktive [2006/112] v povezavi s členom 345 [PDEU] razlagati tako, da je v okoliščinah postopka v glavni stvari dopustno, da oseba, ki ji je bila opravljena dobava, pridobi pravico do razpolaganja z blagom (premične stvari, določene glede na vrsto) s tem, da na podlagi dobroverne posesti, pridobljene za plačilo, pridobi lastništvo nad tem blagom od osebe, ki ni lastnik, kar je po nacionalnem pravu zadevne države članice dopustno, pri čemer je treba upoštevati, da se v skladu s tem pravom lastninska pravica nad temi stvarmi prenese z dejansko izročitvijo?

2. Ali se z dokazom o opravljeni ‚dobavi blaga' v smislu člena 14(1) Direktive 2006/112 glede konkretnega računa v povezavi z uveljavljanjem pravice – po členu 178(a) te [d]irektive – do odbitka v tem računu izkazanega, dejansko plačanega davka predpostavlja, da oseba, ki ji je bila opravljena dobava, izkazuje lastninske pravice dobavitelja, če so predmet dobave premične stvari, določene glede na vrsto, in se lastninska pravica nad njimi po nacionalnem pravu zadevne države članice prenese z dejansko izročitvijo, pri čemer je v skladu s tem pravom dopustna tudi pridobitev lastninske pravice nad temi stvarmi od osebe, ki ni lastnik, in sicer na podlagi dobroverne posesti, pridobljene za plačilo?

   Ali je treba ‚dobavo blaga' za namene odbitka vstopnega davka v smislu Direktive [2006/112] šteti za dokazano, *če je prejemnik* v okoliščinah postopka v glavni stvari *opravil nadaljnjo dobavo istega blaga* (živali z obvezno identifikacijo) z izvozom ob predložitvi carinske deklaracije in če niso bili podani nobeni dokazi o pravicah tretjih oseb v zvezi s tem blagom?

3. Ali je treba za namene dokaza o opravljeni ‚dobavi blaga' v smislu člena 14(1) Direktive 2006/112 glede konkretnega računa v povezavi z uveljavljanjem pravice – po členu 178(a) [te d]irektive – do odbitka v tem računu izkazanega, dejansko plačanega davka *izhajati iz tega, da dobavitelj in prejemnik, ki nista kmeta, ravnata v slabi veri*, če ob prejemu blaga ni bil priložen noben dokument predhodnega lastnika, v katerem bi bile navedene ušesne znamke živali v skladu z zahtevami veterinarskih predpisov prava Evropske unije, in če ušesne znamke živali niso navedene v veterinarskem potrdilu, ki ga izda upravni organ in je ob prevozu živali priložen z namenom izvršitve konkretne dobave?

Ali je treba, če dobavitelj in prejemnik samostojno izdelata seznam ušesnih znamk dobavljenih živali, izhajati iz tega, da sta izpolnila zahteve navedenih veterinarskih predpisov prava Unije, če upravni organ v veterinarskem potrdilu, priloženem ob dobavi živali, ni navedel ušesnih znamk živali?

4. Ali sta dobavitelj in prejemnik v postopku v glavni stvari, ki nista kmeta, v skladu s členom 242 Direktive 2006/112 zavezana v svojem knjigovodstvu izkazati predmet dobave (živali z obvezno identifikacijo oziroma ‚biološka sredstva') ob upoštevanju MRS 41 in dokazati obvladovanje sredstev v skladu s tem standardom?

5. Ali se v skladu s členom 226, točka 6, Direktive 2006/112 zahteva, da so v računih DDV, kot so sporni računi v postopku v glavni stvari, navedene tudi ušesne znamke živali, ki morajo biti v skladu z veterinarskimi predpisi prava Unije identificirane in ki so predmet dobave, če nacionalno pravo države članice za prenos lastninske pravice v zvezi s temi živalmi izrecno ne predvideva take zahteve in osebe, udeležene pri dobavi, niso kmetje?

6. Ali je v skladu s členom 185(1) Direktive 2006/112 dopustno, da se na podlagi nacionalne določbe, kot je določba v postopku v glavni stvari, popravi odbitek vstopnega davka zaradi sklepne ugotovitve, da lastninska pravica dobavitelja blaga, ki je predmet dobave, ni bila dokazana, če dobave nihče od udeležencev ni odpovedal, če je prejemnik opravil nadaljnjo dobavo istega blaga, če dokazi o uveljavljanih pravicah tretjih oseb v zvezi s tem blagom (živali z obvezno identifikacijo) niso bili podani, če se ne zatrjuje, da je oseba, ki ji je bila opravljena dobava, ravnala v slabi veri, in če se lastninska pravica v zvezi s tem blagom, določenim glede na vrsto, po nacionalnem pravu prenese z dejansko izročitvijo?"

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo, drugo in tretje vprašanje

32 Predložitveno sodišče s prvim, drugim in tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba določbe Direktive 2006/112 razlagati tako, da v okviru uveljavljanja pravice do odbitka DDV pojem „dobava blaga" in dokaz dejanske izvršitve take dobave zahtevata, da je lastninska pravica dobavitelja zadevnega blaga na tem blagu dokazana formalno, ali pa glede tega zadostuje pridobitev lastninske pravice na tem blagu z dobroverno posestjo.

33 Opozoriti je treba, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pojem „dobava blaga" iz člena 14(1) Direktive 2006/112 ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, predvidenih z upoštevnim nacionalnim pravom, ampak zajema vsak prenos premoženja v stvareh s strani ene stranke, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik (glej sodbe z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, str. I-285, točka 7; z dne 14. julija 2005 v zadevi British American Tobacco in Newman Shipping, C-435/03, ZOdl., str. I-7077, točka 35, in z dne 3. junija 2010 v zadevi De Fruytier, C-237/09, ZOdl., str. I-4985, točka 24).

34 V teh okoliščinah mora nacionalno sodišče v vsakem posameznem primeru glede na dejansko stanje tega primera ugotoviti, ali je podan prenos sposobnosti razpolaganja z zadevnim blagom kot lastnik (glej zgoraj navedeno sodbo Shipping and Forwarding Enterprise Safe, točka 13).

35 Iz tega je razvidno, da je transakcijo mogoče opredeliti kot „dobavo blaga" v smislu člena 14(1) Direktive 2006/112, če davčni zavezanec s to transakcijo blago v stvareh prenese tako, da druga stranka s tem blagom dejansko razpolaga, kot da bi bila njegova lastnica, pri čemer na to ne vpliva oblika pridobitve lastninske pravice na tem blagu.

36 Prav tako dokaz dejanske izvršitve take dobave blaga, od katere je odvisen obstoj pravice do odbitka, ne more biti odvisen od načina pridobitve lastninske pravice na zadevnem blagu.

37 Ker je iz predložitvene odločbe razvidno, da so bolgarski organi družbi Evita-K zavrnili pravico do odbitka DDV v zvezi z dobavami zadevnega blaga, ker naj dejanska izvršitev teh dobav ne bi bila dokazana, in ker družba Evita-K izpodbija to neizvršitev dobav, je poleg tega treba opozoriti, prvič, da mora tisti, ki zahteva odbitek DDV, dokazati, da izpolnjuje pogoje za upravičenost do tega odbitka (glej sodbo z dne 26. septembra 1996 v zadevi Enkler, C-230/94, Recueil, str. I-4517, točka 24), in drugič, da mora predložitveno sodišče v skladu z nacionalnimi pravili o dokazovanju opraviti splošno presojo vseh elementov in okoliščin dejanskega stanja spora o glavni stvari, da bi ugotovilo, ali družba Evita-K lahko uveljavlja pravico do odbitka na podlagi navedenih dobav blaga (glej v tem smislu sodbe z dne 6. septembra 2012 v zadevi Mecsek-Gabona, C-273/11, točka 53; z dne 6. decembra 2012 v zadevi Bonik, C-285/11, točka 32, in z dne 31. januarja 2013 v zadevi LVK – 56, C-643/11, točka 57).

38 V okviru te splošne presoje lahko navedeno sodišče upošteva elemente v zvezi s prejšnjimi ali poznejšimi transakcijami od tistih v postopku v glavni stvari in z njimi povezane dokumente, kot so spričevala ali potrdila, izdana ob prevozu ali izvozu zadevnih živali.

39 V teh okoliščinah nacionalni organi in nacionalna sodišča pravice do odbitka ne priznajo, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se je na to pravico sklicevalo z namenom goljufije ali zlorabe (glej sodbi z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 55, in z dne 21. junija 2012 v združenih zadevah Mahagében in Dávid, C-80/11 in C-142/11, točka 42, ter zgoraj navedeni sodbi Bonik, točka 37, in LVK – 56, točka 59).

40 Tako je, kadar davčno utajo stori sam davčni zavezanec ali kadar je vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV (glej zgoraj navedeno sodbo Bonik, točki 38 in 39 in navedena sodna praksa).

41 Nasprotno pa z ureditvijo pravice do odbitka iz Direktive 2006/112 ni združljivo sankcioniranje davčnega zavezanca – ki ni vedel in ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj ali drug trgovec, ali da je neka druga transakcija, ki je bila del dobavne verige pred transakcijo, ki jo je izvedel navedeni davčni zavezanec, ali po njej, pomenila utajo DDV – s tem, da se mu zavrne pravica do odbitka (glej sodbo z dne 12. januarja 2006 v združenih zadevah Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točki 52 in 55, in zgoraj navedene sodbe Kittel in Recolta Recycling, točke 45, 46 in 60; Mahagében in Dávid, točka 47; Bonik, točka 41, in LVK – 56, točka 60).

42 Poleg tega je Sodišče že razsodilo, da davčna uprava od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, ne more na splošno zahtevati tega, da zato, da bi se prepričal, da v eni od prejšnjih faz transakcije ni bilo nepravilnosti ali davčne utaje, preveri, ali je imel izdajatelj računa za blago in storitve, glede katerih se uveljavlja pravica do odbitka, status davčnega zavezanca, ali je imel na voljo zadevno blago in ali ga je lahko dobavil ter ali je izpolnil obveznosti glede obračuna in plačila DDV, ali celo tega, da ima ustrezne dokumente v zvezi s tem (glej zgoraj navedeni sodbi Mahagében in Dávid, točka 61, in LVK – 56, točka 61). Poleg tega navedena uprava od navedenega davčnega zavezanca ne more zahtevati, naj predloži dokumente, ki jih je izdal ta izdajatelj in na katerih so navedene ušesne znamke živali, za katere velja sistem identifikacije in registracije, določen z Uredbo št. 1760/2000.

43 V teh okoliščina je treba na prvo, drugo in tretje vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da v okviru uveljavljanja pravice do odbitka DDV pojem „dobava blaga“ v smislu te direktive in dokaz dejanske izvršitve take dobave nista povezana z obliko pridobitve lastninske pravice na zadevnem blagu. Predložitveno sodišče mora v skladu z nacionalnimi pravili o dokazovanju opraviti

splošno presojo vseh elementov in okoliščin dejanskega stanja spora, o katerem odloča, da bi ugotovilo, ali so bile dobave blaga v postopku v glavni stvari dejansko opravljene in ali je, odvisno od primera, na njihovi podlagi mogoče uveljavljati pravico do odbitka.

Četrto vprašanje

44 Predložitveno sodišče s četrtim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 242 Direktive 2006/112 razlagati tako, da davčnim zavezancem, ki niso kmetje, nalaga, naj v knjigovodstvu izkazujejo predmet dobav blaga, ki jih opravljajo, kadar gre za živali, in dokazujejo njihovo obvladovanje v skladu s standardom MRS 41.

45 Glede tega je treba ugotoviti, da ta člen 242 ne določa, da morajo davčni zavezanci izpolnjevati standard MRS 41, temveč od njih zgolj zahteva, naj vodijo dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogoča uporabo DDV in nadzor davčnega organa.

46 Zato okoliščina, da knjigovodstvo družb Ekspertis-7 in Evita-K vsebuje navedbe, ki naj ne bi bile skladne z navedenim standardom, ni upoštevna za namene DDV, saj so te navedbe dovolj podrobne v smislu navedenega člena 242.

47 V teh okoliščinah je treba na četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 242 Direktive 2006/112 razlagati tako, da davčnim zavezancem, ki niso kmetje, ne nalaga, naj v knjigovodstvu izkazujejo predmet dobav blaga, ki jih opravljajo, kadar gre za živali, in dokazujejo njihovo obvladovanje v skladu s standardom MRS 41.

Peto vprašanje

48 Predložitveno sodišče s petim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 226, točka 6, Direktive 2006/112 razlagati tako, da davčnemu zavezancu, ki opravlja dobave blaga, pri katerem gre za živali, za katere velja sistem identifikacije in registracije, določen z Uredbo št. 1760/2000, nalaga, naj v računih v zvezi s temi dobavami navede ušesne znamke teh živali.

49 Glede tega je treba opozoriti, da je v skladu s členom 178(a) Direktive 2006/112 uveljavljanje pravice do odbitka iz člena 168(a) te direktive pogojeno s tem, da ima davčni zavezanec račun. V skladu s členom 220, točka 1, navedene direktive mora biti račun izdan za vsako dobavo blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec opravi drugemu davčnemu zavezancu (glej sodbi z dne 15. julija 2010 v zadevi Pannon Gép Centrum, C-368/09, ZOdl., str. I-7467, točka 39, in z dne 1. marca 2012 v zadevi Polski Trawertyn, C-280/10, točka 41).

50 Člen 226 Direktive 2006/112 določa, da morajo biti za namene DDV na računih, ki se izdajajo v skladu s členom 220 navedene direktive, brez poseganja v posebne določbe te direktive obvezno navedeni samo podatki, ki so vsebovani v tem členu 226 (glej zgoraj navedeni sodbi Pannon Gép Centrum, točka 40, in Polski Trawertyn, točka 41).

51 Zato državam članicam ni dovoljeno, da uveljavljanje pravice do odbitka DDV vežejo na upoštevanje pogojev o vsebini računov, ki jih določbe Direktive 2006/112 izključno ne določajo. To razlago potrjuje člen 273 te direktive, ki določa, da lahko države članice po eni strani naložijo obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, vendar se po drugi strani ta možnost ne more uporabljati za nalaganje obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki so dodatne k tistim, določenim zlasti v členu 226 navedene direktive (glej zgoraj navedeni sodbi Pannon Gép Centrum, točka 41, in Polski Trawertyn, točka 42).

52 V skladu s členom 226, točka 6, Direktive 2006/112 morajo biti za namene DDV na računu obvezno navedeni količina in vrsta dobavljenega blaga ali obseg in vrsta opravljenih storitev.

53 Zato je treba ugotoviti, da navedena določba davčnega zavezanca, ki opravlja dobavo živali, za katere velja sistem identifikacije in registracije, določen z Uredbo št. 1760/2000, ne zavezuje, da v računih v zvezi s to dobavo navede ušesne znamke teh živali.

54 V teh okoliščinah je treba na peto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 226, točka 6, Direktive 2006/112 razlagati tako, da davčnemu zavezancu, ki opravlja dobave blaga, pri katerem gre za živali, za katere velja sistem identifikacije in registracije, določen z Uredbo št. 1760/2000, ne nalaga, naj v računih v zvezi s temi dobavami navede ušesne znamke teh živali.

Šesto vprašanje

55 Predložitveno sodišče s šestim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 185(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da dovoljuje, da se na podlagi določbe nacionalnega prava, kot je člen 70(5) ZDDS, odbitek DDV popravi zato, ker lastninska pravica dobavitelja blaga na blagu, ki ga je dobavil, ni bila dokazana.

56 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da navedeno sodišče to vprašanje postavlja zato, ker meni, da pomeni člen 70(5) ZDDS podrobnost za uporabo členov 184 in 185 Direktive 2006/112 v smislu člena 186 te direktive.

57 Glede tega je treba opozoriti, da se v skladu z navedenim členom 184 začetni odbitek popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.

58 Glede nastanka morebitne obveznosti popravka odbitka vstopnega DDV navedeni člen 185(1) določa načelo, po katerem se tak popravek opravi zlasti, če se po obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska zadevnega odbitka (sodba z dne 29. novembra 2012 v zadevi Gran Via Moineşti, C-257/11, točka 40).

59 Člena 184 in 185(1) Direktive 2006/112 se zato lahko uporabljata le, če je bil sprva opravljen odbitek DDV v zvezi z obdavčljivo transakcijo, torej samo, če je bil zadevni davčni zavezanec prej upravičen do odbitka DDV pod pogoji iz člena 168(a) te direktive.

60 Iz tega je razvidno, da ker se člen 70(5) ZDDS nanaša na primer, v katerem ni podana pravica do odbitka DDV, ker je bil ta obračunan nezakonito, ta določba ne more biti podlaga za popravek v smislu navedenega člena 185, se ta po definiciji nanaša na položaj, v katerem davčni zavezanec nima te pravice.

61 V teh okoliščinah je treba na šesto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 185(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da dovoljuje popravek odbitka DDV le, če je bil zadevni davčni zavezanec prej upravičen do odbitka tega davka pod pogoji iz člena 168(a) te direktive.

Stroški

62 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1. **Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da v okviru uveljavljanja pravice do odbitka davka na dodano vrednost pojem „dobava blaga“ v smislu te direktive in dokaz dejanske izvršitve**

take dobave nista povezana z obliko pridobitve lastninske pravice na zadevnem blagu. Predložitveno sodišče mora v skladu z nacionalnimi pravili o dokazovanju opraviti splošno presojo vseh elementov in okoliščin dejanskega stanja spora, o katerem odloča, da bi ugotovilo, ali so bile dobave blaga v postopku v glavni stvari dejansko opravljene in ali je, odvisno od primera, na njihovi podlagi mogoče uveljavljati pravico do odbitka.

2. **Člen 242 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da davčnim zavezancem, ki niso kmetje, ne nalaga, naj v knjigovodstvu izkazujejo predmet dobav blaga, ki jih opravljajo, kadar gre za živali, in dokazujejo njihovo obvladovanje v skladu z mednarodnim računovodskim standardom MRS 41 „Kmetijstvo“.**

3. **Člen 226, točka 6, Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da davčnemu zavezancu, ki opravlja dobave blaga, pri katerem gre za živali, za katere velja sistem identifikacije in registracije, določen z Uredbo (ES) št. 1760/2000 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. julija 2000 o uvedbi sistema za identifikacijo in registracijo govedi ter o označevanju govejega mesa in proizvodov iz govejega mesa in razveljavitvi Uredbe Sveta (ES) št. 820/97, kakor je bila spremenjena z Uredbo Sveta (ES) št. 1791/2006 z dne 20. novembra 2006, ne nalaga, naj v računih v zvezi s temi dobavami navede ušesne znamke teh živali.**

4. **Člen 185(1) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da dovoljuje popravek odbitka davka na dodano vrednost le, če je bil zadevni davčni zavezanec prej upravičen do odbitka tega davka pod pogoji iz člena 168(a) te direktive.**

Podpisi