Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

18 юли 2013 година*

„Директива 2006/112/ЕО — Обща система на данъка върху добавената стойност — Доставка на стоки — Понятие — Право на приспадане — Отказ — Действително осъществяване на облагаема доставка — Регламент (ЕО) № 1760/2000 — Система за идентификация и регистрация на едър рогат добитък — Ушни марки“

По дело C-78/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд София-град (България) с акт от 6 февруари 2012 г., постъпил в Съда на 14 февруари 2012 г., в рамките на производство по дело

„Евита-К“ ЕООД

срещу

Директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, София, при Централно управление на Националната агенция за приходите,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-жа R. Silva de Lapuerta (докладчик), председател на състав, г-н G. Arestis, г-н J.-C. Bonichot, г-н Ал. Арабаджиев и г-н J. L. da Cruz Vilaça, съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за „Евита-К“ ЕООД, от г-жа Ал. Кашкина,

— за директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, София, при Централно управление на Националната агенция за приходите, от г-н Ал. Георгиев, в качеството на представител,

— за българското правителство, от г-н Ю. Атанасов, в качеството на представител,

— за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-н Д. Русанов, в качеството на представители,

* Език на производството: български.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 14, параграф 1, член 178, буква а), член 185, параграф 1, член 226, точка 6 и член 242 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между „Евита-К“ ЕООД (наричано по-нататък „Евита-К“) и директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“, София, при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „директорът на ДОУИ“) по повод отказа да се признае данъчен кредит, тоест право на приспадане на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) по някои фактури за доставки на телета за клане.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2006/112

3 Член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112 предвижда, че с ДДС се облага доставката на стоки и услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

4 Съгласно член 14, параграф 1 от Директивата:

„Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“.

5 Член 168 от посочената директива гласи:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[…]“.

6 Член 178 от същата директива гласи:

„За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия:

а) за целите на приспадане в съответствие с член 168, буква а) по отношение на доставката на стоки или услуги, той трябва да притежава фактура, съставена в съответствие с членове 220—236 и членове 238, 239 и 240;

[…]“.

7 Съгласно член 184 от Директива 2006/112 първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право.

8 Член 185 от Директивата гласи:

„1. Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените.

2. Чрез дерогация от параграф 1, не се прави корекция в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на унищожаване, погиване или кражба на вещ, надлежно доказани или потвърдени, или в случай на стоки, запазени за целите на даването на подаръци с малка стойност или даването на мостри, посочени в член 16.

Въпреки това, в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай кражба, държавите членки могат да изискват извършването на корекция“.

9 Съгласно член 186 от посочената директива държавите членки определят подробните правила за прилагане на членове 184 и 185 от нея.

10 Член 220 от същата директива предвижда:

„Всяко данъчнозадължено лице осигурява по отношение на изброените по-долу издаването на фактура или от самия него, или от неговия клиент, или на негово име, или в негова полза, от трето лице:

1) доставки на стоки и услуги, които той е извършил на друго данъчнозадължено лице или на данъчно незадължено юридическо лице;

[…]“.

11 Съгласно член 226 от Директива 2006/112:

„Без да се засягат специалните разпоредби, предвидени в настоящата директива, само следните данни се изискват задължително за целите на ДДС на фактурите, издадени в съответствие с членове 220 и 221:

[…]

6. количеството и естеството на доставените стоки или услуги, или степента и естеството на предоставените услуги;

[…]“.

12 Член 242 от Директивата гласи:

„Всяко данъчнозадължено лице води достатъчно подробна отчетност за прилагания ДДС и за неговия контрол от данъчните органи“.

13 Член 273 от посочената директива гласи:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие, че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки […] формалности, свързани с преминаването на границите.

Възможността за избор по първа алинея не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в глава 3“.

Регламент (ЕО) № 1760/2000

14 Съображение 12 от Регламент (ЕО) № 1760/2000 на Европейския парламент и на Съвета от 17 юли 2000 година за създаване на система за идентификация и регистрация на едър рогат добитък и относно етикетирането на говеждо месо и продукти от говеждо месо и за отмяна на Регламент (ЕО) № 820/97 на Съвета (ОВ L 204, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 3, том 34, стр. 186), изменен с Регламент (ЕО) № 1791/2006 на Съвета от 20 ноември 2006 г. (ОВ L 363, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 7, стр. 15) (наричан по-нататък „Регламент № 1760/2000“), гласи:

„Сегашните правила относно идентификацията и регистрацията на едър рогат добитък бяха установени с Директива 92/102/ЕИО на Съвета от 27 ноември 1992 г. относно идентификацията и регистрацията на животни [ОВ L 355, стр. 32; Специално издание на български език, 2007 г., глава 3, том 11, стр. 210] и в Регламент (ЕО) № 820/97 [на Съвета от 21 април 1997 година за създаване на система за идентификация и регистрация на едър рогат добитък и относно етикетирането на говеждо месо и продукти от него (ОВ L 117, стр. 1)]. Опитът показа, че приложението на Директива 92/102/ЕИО за едрия рогат добитък не беше напълно задоволително и се нуждае от по-нататъшно подобрение. Поради това е необходимо да се приемат специфични правила за едрия рогат добитък, за да се засили действието на разпоредбите на посочената директива“.

15 Член 1, параграф 1 от Регламент № 1760/2000 предвижда, че всяка държава членка създава система за идентификация и регистрация на едър рогат добитък в съответствие с дял I от този регламент.

16 Съгласно член 3, първа алинея от посочения регламент:

„Системата за идентификация и регистрация на едър рогат добитък се състои от следните елементи:

а) ушни марки за индивидуално идентифициране на животните;

б) компютризирана база данни;

в) паспорти на животните;

г) индивидуални регистри, съхранявани във всяко стопанство“.

17 Член 4 от същия регламент гласи:

„1. Всички животни в стопанството, родени след 31 декември 1997 г. или предназначени за търговия в рамките на Общността след 1 януари 1998 г., се идентифицират с ушна марка, одобрена от компетентния орган, закачена на всяко ухо. […] Всички животни в дадено стопанство в България или Румъния, родени до датата на присъединяването или предназначени за вътреобщностна търговия след тази дата, се идентифицират с ушна марка, одобрена от компетентния орган, която се закрепва към всяко ухо. И двете марки трябва да имат същия уникален идентификационен код, който прави възможно идентифицирането на всяко животно индивидуално, заедно със стопанството, в което е било родено. […]

[…]

2. Ушната марка се прикрепя в срок, който трябва да се определи от държавата членка от раждането на животното и във всички случаи преди животното да напусне стопанството, в което е било родено. […]

[…]“.

Регламент (ЕО) № 1725/2003

18 С Регламент (ЕО) № 1725/2003 на Комисията от 29 септември 2003 година относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета (ОВ L 261, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 13, том 42, стр. 3) се приема международен счетоводен стандарт IAS 41, „Земеделие“ (наричан по-нататък „МСС 41“), включен в приложението към този регламент.

19 Целта на този стандарт е да определи счетоводното третиране, представянето във финансовите отчети и оповестяванията, свързани със земеделската дейност.

20 Точки 10 и 11 от МСС 41 гласят:

„10. Едно предприятие следва да признае биологичен актив или земеделска продукция само когато:

а) предприятието контролира актива в резултат на предишни събития;

б) е вероятно в предприятието да се влеят бъдещи икономически изгоди, свързани с актива; и

в) справедливата стойност или себестойността на актива могат да бъдат надеждно оценени.

11. При земеделската дейност контролът може да бъде доказан например чрез законното притежаване на добитъка и маркирането на добитъка в момента на придобиването, раждането или отбиването. Бъдещите изгоди нормално се преценяват чрез оценяване на важни физически атрибути“.

Българското право

21 Член 70, алинея 5 от Закона за данък върху добавената стойност в редакцията му, приложима за спора в главното производство (ДВ бр. 63, 4 август 2006 г., наричан по-нататък „ЗДДС“), предвижда, че не е налице право на данъчен кредит за данък, който е начислен неправомерно.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

22 „Евита-К“ е учредено по българското право дружество с основна икономическа дейност търговия с животни.

23 Дружеството декларира девет броя фактури, издадени през септември и октомври 2007 г. от „Експертис-7“ ЕООД (наричано по-нататък „Експертис-7“) за доставки на телета за клане, с цел да си приспадне данъчния кредит по тези фактури.

24 Освен това „Евита-К“ декларира, че през същите месеци е изнесло живи телета за Албания, като твърди, че ги е закупило по посочените фактури, и представя митнически декларации, ветеринарномедицински сертификати, в които са посочени ушните марки на животните, и ветеринарномедицински свидетелства, издадени за целите на транспортирането на животните на територията на страната.

25 Като доказателство за придобиването на въпросните животни „Евита-К“ представя, наред с деветте фактури, издадени от „Експертис-7“, и теглови ноти, банкови извлечения за извършени плащания по фактурите и сключения с „Експертис-7“ договор за доставка на телета.

26 На „Евита-К“ е извършена данъчна ревизия за септември и октомври 2007 г. Във връзка с това българските данъчни органи изискват от „Експертис-7“ информация за доставките, които то е фактурирало на „Евита-К“.

27 Тъй като от отговорите на „Експертис-7“ установяват непълноти при воденето на счетоводството му и при изпълнението на някои ветеринарномедицински формалности, свързани в частност с документите за собственост върху животните и с ушните им марки, данъчните органи приемат, че не е доказано действителното осъществяване на доставките и съответно че на „Евита-К“ не следва да се признае право на приспадане на ДДС по тези доставки.

28 Затова с ревизионен акт от 26 ноември 2009 г. българските данъчни органи отказват на „Евита-К“ право на приспадане на данъчен кредит по издадените от „Експертис-7“ фактури.

29 „Евита-К“ обжалва акта по административен ред пред директора на ДОУИ, който го потвърждава с решение от 29 април 2010 г.

30 Тогава „Евита-К“ подава жалба срещу ревизионния акт от 26 ноември 2009 г. пред запитващата юрисдикция. Пред нея то в частност поддържа, че представените от него документи са достатъчни, за да се докаже действителното извършване на фактурираните от „Експертис-7“ доставки, че каквито и да са евентуалните нарушения, допуснати от „Експертис-7“, съгласно българското право то трябва да се смята за добросъвестен купувач, и че въпросът за правото на приспадане на ДДС няма отношение към въпроса за правото на собственост и за произхода на закупените стоки.

31 При тези обстоятелства Административен съд София-град решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Определението за „доставка на стоки“ по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива [2006/112] във връзка с член 345 от [ДФЕС] следва ли да се тълкува, че допуска при условията по главното производство получателят по доставката да придобие правото на разпореждане върху стоки — движими вещи, определени само по своя род, чрез придобиване на собствеността върху същите чрез добросъвестно владение от несобственик на възмездно основание, допустимо по националното право на държавата членка, като се вземе и предвид, че по същото право собствеността върху такива вещи се прехвърля чрез предаването им?

2. За целите на доказването на осъществена „доставка на стоки“ по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива [2006/112] по конкретна фактура във връзка с упражняването на правото на приспадане по член 178, буква а) от същата Директива на действително платения данък по същата фактура, получателят по доставката задължен ли е да докаже правата на собственост на доставчика, при условие, че предмет на доставката са движими вещи, определени по своя род, правото на собственост върху които се прехвърля чрез предаването им по правото на държавата членка, което право допуска и придобиването правото на собственост върху такива вещи чрез добросъвестно владение на възмездно основание от несобственик?

Също следва ли да се счита за доказана „доставка на стоки“ за целите на приспадането по смисъла на [Директива 2006/112], *когато получателят е осъществил последваща доставка на същите стоки*, представляващи животни, подлежащи на идентификация — чрез износ с митническа декларация при условията на главното производство и няма доказателства за права на трети лица върху същите стоки?

3. За целите на доказването на осъществена „доставка на стоки“ по член 14, параграф 1 от Директива [2006/112] по конкретна фактура във връзка с упражняване на правото на приспадане на действително платения данък на основание член 178, буква а) от същата директива, *следва ли да се приеме, че доставчикът и получателят, които не са земеделски производители, са недобросъвестни*, когато при получаването на стоката не е предоставен документ от предишния собственик, в който е посочена ушната марка на животните съгласно изискванията на ветеринарномедицинското законодателство на Европейския съюз, не са посочени ушните маркери на животните във ветеринарномедицинското свидетелство, издадено от административен орган и придружаващо животните при транспортирането им за да бъде осъществена конкретната доставка?

Когато доставчикът и получателят са съставили самостоятелно описи на ушните марки на доставените им животни следва ли да се приеме, че са изпълнили изискванията на посоченото ветеринарномедицинско законодателство на Съюза, когато във ветеринарномедицинското свидетелство, придружаващо животните при доставката им, административен орган не е посочил ушните марки на животните?

4. Задължава ли член 242 от Директива [2006/112] доставчикът и получателят по главното производство, които не са земеделски производители да отчитат счетоводно предмета на доставката — животни, подлежащи на идентификация, съответно „биологични активи“, като прилагат [МСС 41] и доказват контрола върху тези активи по предвидения в този стандарт ред?

5. Изисква ли член 226, точка 6 от Директива [2006/112] в данъчни фактури като спорните по главното производство да се посочат и ушните марки на животните, подлежащи на идентификация по ветеринарномедицинското законодателство на Съюза, и предмет на

доставките, при условие, че такова изискване не е предвидено изрично по националното право на държавата членка за прехвърляне на правото на собственост върху такива животни и страните по доставката не са земеделски производители?

6. Допуска ли член 185, параграф 1 от Директива [2006/112] на основание национална разпоредба, като тази по главното производство, да се коригира приспадането на данъка при направен извод, че не е доказано правото на собственост на доставчика на стоките, предмет на доставката, когато: доставката не е анулирана от страна по същата; осъществена е последваща доставка на същите стоки от получателя; няма доказателства за предявени права на трети лица върху същите стоки — животни, подлежащи на идентификация; не се твърди недобросъвестност на получателя по доставката и когато прехвърлянето на правото на собственост върху такива стоки, определени само по своя род, се извършва чрез предаването им, съгласно националното право?“.

По преюдициалните въпроси

По първия, втория и третия въпрос

32 С първия, втория и третия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали разпоредбите на Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че във връзка с упражняването на правото на приспадане на ДДС понятието „доставка на стоки“ и доказването на действителното осъществяване на такава доставка предполагат да е налице формално учредено право на собственост на доставчика на съответните стоки върху същите, или за целта е достатъчно да е придобито право на собственост върху тези стоки чрез добросъвестно владение.

33 Следва да се напомни, че съгласно постоянната практика на Съда понятието „доставка на стоки“ по член 14, параграф 1 от Директива 2006/112 не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещ от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик (вж. Решение от 8 февруари 1990 г. по дело Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, стр. I-285, точка 7, Решение от 14 юли 2005 г. по дело British American Tobacco и Newman Shipping, C-435/03, Recueil, стр. I-7077, точка 35 и Решение от 3 юни 2010 г. по дело De Fruytier, C-237/09, Сборник, стр. I-4985, точка 24).

34 В този контекст националният съд следва да определя във всеки отделен случай в зависимост от фактите по делото дали е налице прехвърляне на правото за разпореждане със съответната вещ като собственик (вж. Решение по дело Shipping and Forwarding Enterprise Safe, посочено по-горе, точка 13).

35 Оттук следва, че дадена сделка може да бъде окачествена като „доставка на стоки“ по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 2006/112, когато чрез тази сделка определено данъчнозадължено лице прехвърля материална вещ и овластява другото лице да се разпорежда фактически с нея като неин собственик, без за това да е от значение формата на придобиване на право на собственост върху въпросната вещ.

36 По същия начин доказването на действителното осъществяване на такава доставка на стоки, което обуславя наличието на право на приспадане, не бива да зависи от способа за придобиване на право на собственост върху съответните стоки.

37 Освен това, доколкото от акта за преюдициално запитване личи, че българските данъчни органи отказват да признаят на „Евита-К“ право на приспадане на ДДС по разглежданите в главното производство доставки на стоки, по съображението че не е доказано действителното осъществяване на тези доставки, и доколкото „Евита-К“ оспорва констатацията за липса на осъществени доставки, следва да се напомни, от една страна, че лицето, което иска да си приспадне ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това (вж. Решение от 26 септември 1996 г. по дело Enkler, C-230/94, Recueil, стр. I-4517, точка 24), и от друга страна, че запитващата юрисдикция следва в съответствие с националните правила за доказването да извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по спора в главното производство, за да определи дали „Евита-К“ може да упражни право на приспадане по посочените доставки на стоки (вж. в този смисъл Решение от 6 септември 2012 г. по дело Mecsek-Gabona, C-273/11, точка 53, Решение от 6 декември 2012 г. по дело Боник, C-285/11, точка 32 и Решение от 31 януари 2013 г. по дело ЛВК-56, C-643/11, точка 57).

38 За целите на тази обща преценка посочената юрисдикция може да вземе предвид данни относно доставки, предхождащи или следващи разглежданите в главното производство, както и свързани с тях документи като сертификати и свидетелства, издадени за транспортирането или за износа на съответните животни.

39 Във връзка с това националните административни и съдебни органи следва да откажат да признаят право на приспадане, ако въз основа на обективни данни се установи, че това право се претендира с измамна цел или с цел злоупотреба (вж. Решение от 6 юли 2006 г. по дело Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, Recueil, стр. I-6161, точка 55, Решение от 21 юни 2012 г. по дело Mahagében и Dávid, C-80/11 и C-142/11, точка 42, Решение по дело Боник, посочено по-горе, точка 37 и Решение по дело ЛВК-56, посочено по-горе, точка 59).

40 Това е така, когато самото данъчнозадължено лице извършва данъчна измама или когато знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС (вж. Решение по дело Боник, посочено по-горе, точки 38 и 39, както и цитираната съдебна практика).

41 Обратно, не е съвместимо с режима на правото на приспадане по Директива 2006/112 да се санкционира с отказ да се признае това право данъчнозадължено лице, което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата от доставки преди и след извършената от данъчнозадълженото лице е свързана с измама с ДДС (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по дело Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Recueil, стр. I-483, точки 52 и 55, Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точки 45, 46 и 60, Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 47, Решение по дело Боник, посочено по-горе, точка 41 и Решение по дело ЛВК-56, посочено по-горе, точка 60).

42 Освен това Съдът вече е постановил, че данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчнозадълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, да провери, че издателят на фактурата за стоките и услугите, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчнозадължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или пък да разполага със съответни документи в това отношение (вж. Решение по дело Mahagében и Dávid, посочено по-горе, точка 61 и Решение по дело ЛВК-56, посочено по-горе, точка 61). Съответно посочената администрация не може и да изисква от данъчнозадълженото лице да представи документи от издателя на фактурата, в които да се споменават ушните марки на животните, за които се прилага системата за идентификация и регистрация по Регламент № 1760/2000.

43 При това положение на първия, втория и третия въпрос следва да се отговори, че Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че във връзка с упражняването на правото на приспадане на ДДС понятието „доставка на стоки“ по смисъла на тази директива и доказването на действителното осъществяване на такава доставка не са свързани с формата на придобиване на право на собственост върху съответните стоки. Запитващата юрисдикция следва в съответствие с националните правила за доказването да извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по отнесения до нея спор, за да определи дали разглежданите в главното производство доставки на стоки са действително осъществени и дали съответно за тях може да бъде упражнено право на приспадане.

По четвъртия въпрос

44 С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 242 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че изисква от някои данъчнозадължени лица, които не са земеделски производители, да отчитат счетоводно предмета на извършваните от тях доставки на стоки, когато става дума за животни, и да доказват контрола върху животните в съответствие с МСС 41.

45 В това отношение е достатъчно да се констатира, че член 242 не предвижда данъчнозадължените лица да са длъжни да спазват МСС 41, а просто изисква от тях да водят достатъчно подробна счетоводна отчетност за прилагания ДДС и за неговия контрол от данъчните органи.

46 Следователно обстоятелството, че в счетоводството на „Експертис-7“ и на „Евита-К“ има отразявания, които евентуално не отговарят на този стандарт, е без значение за целите на ДДС, стига отразените данни да са достатъчно подробни по смисъла на член 242.

47 При това положение на четвъртия въпрос следва да се отговори, че член 242 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не изисква от данъчнозадължени лица, които не са земеделски производители, да отчитат счетоводно предмета на извършваните от тях доставки на стоки, когато става дума за животни, и да доказват контрола върху животните в съответствие с МСС 41.

По петия въпрос

48 С петия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 226, точка 6 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че изисква от всяко данъчнозадължено лице, което извършва доставки на стоки, представляващи животни, за които се прилага системата за идентификация и регистрация по Регламент № 1760/2000, да посочва ушните марки на тези животни върху фактурите за доставките.

49 В това отношение следва да се напомни, че съгласно член 178, буква а) от Директива 2006/112 упражняването на правото на приспадане по член 168, буква а) от тази директива е обусловено от притежаването на фактура. Съгласно член 220, точка 1 от Директивата фактура се издава за всяка доставка на стоки или услуги, която данъчнозадължено лице извършва за друго данъчнозадължено лице (вж. Решение от 15 юли 2010 г. по дело Pannon Gép Centrum, C-368/09, Сборник, стр. I-7467, точка 39 и Решение от 1 март 2012 г. по дело Polski Trawertyn, C-280/10, точка 41).

50 В член 226 от Директива 2006/112 се уточнява, че доколкото не е предвидено друго в специалните разпоредби на тази директива, за целите на ДДС само изброените в този член данни задължително трябва да са посочени във фактурите, издадени в съответствие с член 220 от същата директива (вж. Решение по дело Pannon Gép Centrum, посочено по-горе, точка 40 и Решение по дело Polski Trawertyn, посочено по-горе, точка 41).

51 Оттук следва, че държавите членки нямат възможност да обвързват упражняването на правото на приспадане на ДДС с условия за съдържанието на фактурите, които не са изрично предвидени в разпоредбите на Директива 2006/112. Това тълкуване намира подкрепа в член 273 от тази директива, който гласи, от една страна, че държавите членки могат да наложат задължения, които считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на избягването на данъчно облагане, но от друга страна, че тази възможност не може да се използва, за да се налагат допълнителни задължения при фактурирането спрямо предвидените в частност в член 226 от посочената директива (вж. Решение по дело Pannon Gép Centrum, посочено по-горе, точка 41 и Решение по дело Polski Trawertyn, посочено по-горе, точка 42).

52 Съгласно член 226, точка 6 от Директива 2006/112 количеството и естеството на доставените стоки или степента и естеството на предоставените услуги трябва за целите на ДДС задължително да са посочени на фактурата.

53 Следователно трябва да се констатира, че посочената разпоредба не изисква от данъчнозадължените лица, които извършват доставки на животни, за които се прилага системата за идентификация и регистрация по Регламент № 1760/2000, да посочват ушните марки на тези животни върху фактурите за доставките.

54 При това положение на петия въпрос следва да се отговори, че член 226, точка 6 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не изисква от данъчнозадължените лица, които извършват доставки на стоки, представляващи животни, за които се прилага системата за идентификация и регистрация по Регламент № 1760/2000, да посочват ушните марки на тези животни върху фактурите за доставките.

По шестия въпрос

55 С шестия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 185, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска на основание на национална разпоредба като тази на член 70, алинея 5 ЗДДС да се коригира приспадането на ДДС, по съображението че не е доказано правото на собственост на доставчика върху стоките, които е доставил.

56 От акта за преюдициално запитване личи, че посочената юрисдикция поставя този въпрос, защото намира, че член 70, алинея 5 ЗДДС представлява правило за прилагане на членове 184 и 185 от Директива 2006/112 по смисъла на член 186 от същата.

57 В това отношение следва да се напомни, че съгласно посочения член 184 първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право.

58 Що се отнася до възникването на евентуално задължение за корекция на подлежащата на приспадане сума на платения ДДС по получени доставки, член 185, параграф 1 от Директивата установява принципа, че подобна корекция се прави по-специално когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на съответната сума за приспадане (вж. Решение от 29 ноември 2012 г. по дело Gran Via Moineşti, C-257/11, точка 40).

59 Следователно член 184 и член 185, параграф 1 от Директива 2006/112 могат да се прилагат само ако първо е било извършено приспадане на ДДС по облагаема доставка, тоест само в случай че съответното данъчнозадължено лице преди това е получило право да приспадне ДДС при условията, предвидени в член 168, буква а) от тази директива.

60 Оттук следва, че доколкото се отнася до хипотезата на липса на право на приспадане на ДДС при неправомерно начисляване на данъка, член 70, алинея 5 ЗДДС не може да е основание за корекция по смисъла на член 185 от Директивата, тъй като по дефиниция урежда случай, в който данъчнозадълженото лице не разполага с това право.

61 При това положение на шестия въпрос следва да се отговори, че член 185, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска да се коригира сумата на ДДС за приспадане само ако съответното данъчнозадължено лице преди това е получило право да приспадне този данък при условията, предвидени в член 168, буква а) от Директивата.

По съдебните разноски

62 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

1) Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че във връзка с упражняването на правото на приспадане на данъка върху добавената стойност понятието „доставка на стоки“ по смисъла на тази директива и доказването на действителното осъществяване на такава доставка не са свързани с формата на придобиване на право на собственост върху съответните стоки. Запитващата юрисдикция следва в съответствие с националните правила за доказването да извърши обща преценка на всички доказателства и фактически обстоятелства по отнесения до нея спор, за да определи дали разглежданите в главното производство доставки на стоки са действително осъществени и дали съответно за тях може да бъде упражнено право на приспадане.

2) Член 242 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не изисква от данъчнозадължени лица, които не са земеделски производители, да отчитат счетоводно предмета на извършваните от тях доставки на стоки, когато става дума за животни, и да доказват контрола върху животните в съответствие с международен счетоводен стандарт IAS 41, „Земеделие“.

3) Член 226, точка 6 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че не изисква от данъчнозадължените лица, които извършват доставки на стоки, представляващи животни, за които се прилага системата за идентификация и регистрация по Регламент (ЕО) № 1760/2000 на Европейския парламент и на Съвета от 17 юли 2000 година за създаване на система за идентификация и регистрация на едър рогат добитък и относно етикетирането на говеждо месо и продукти от говеждо месо и за отмяна на Регламент (ЕО) № 820/97 на Съвета, изменен с Регламент (ЕО) № 1791/2006 на Съвета от 20 ноември 2006 г., да посочват ушните марки на тези животни върху фактурите за доставките.

4) Член 185, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска да се коригира сумата на подлежащия на приспадане данък върху добавената стойност само ако съответното данъчнозадължено лице преди това е получило право да приспадне този данък при условията, предвидени в член 168, буква а) от Директивата.

Подписи