Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

18. srpnja 2013.*

„Direktiva 2006/112/EZ – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Isporuka robe – Pojam – Pravo na odbitak – Uskrata – Stvarno izvršavanje oporezive transakcije – Uredba (EZ) br. 1760/2000 – Sustav označivanja i registracije goveda – Ušne markice“

U predmetu C-78/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Administrativen sad Sofia-grad (Bugarska), odlukom od 6. veljače 2012., koju je Sud zaprimio 14. veljače 2012., u postupku

„Evita-K” EOOD

protiv

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

SUD (drugo vijeće),

u sastavu R. Silva de Lapuerta (izvjestiteljica), predsjednica vijeća, G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev i J. L. da Cruz Vilaça, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za društvo „Evita-K” EOOD, A. Kashkina,

— za Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, A. Georgiev, u svojstvu agenta,

— za bugarsku vladu, Y. Atanasov, u svojstvu agenta,

— za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i D. Roussanov, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da se u predmetu odluči bez njezinog mišljenja,

* Jezik postupka: bugarski

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 14. stavka 1., članka 178. točke (a), članka 185. stavka 1., članka 226. točke 6. i članka 242. Direktive Vijeća (EZ) 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Taj je zahtjev podnesen u okviru spora između društva „Evita-K" EOOD (u daljnjem tekstu: Evita-K), s jedne strane, i Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktor uprave „Pritužbe i vođenje izvršenja", za grad Sofiju, u središnjoj upravi nacionalne agencije za javne prihode, u daljnjem tekstu: Direktor), s druge strane, u pogledu uskrate prava na odbitak, u obliku poreznog kredita, poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) u pogledu računa koji se odnose na isporuke teladi za klanje.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

3 U članku 2. stavku 1. točkama (a) i (c) Direktive 2006/112 predviđa se da isporuka robe i isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav podliježu PDV-u.

4 U skladu s člankom 14. stavkom 1. te direktive:

„‚Isporuka robe' znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik."

5 Članak 168. navedene direktive određuje:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]"

6 Članak 178. iste direktive propisuje:

„Da bi ostvari[o] pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

(a) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (a), vezano uz isporuku robe i usluga, mora imati račun izdan sukladno člancima 220. do 236. i člancima 238., 239. i 240.;

[...]"

7 U skladu s člankom 184. Direktive 2006/112, početni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.

8 Članak 185. te direktive glasi kako slijedi:

„1. Ispravak se posebno obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena čimbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka, primjerice u slučaju otkazivanja kupovine ili ostvarenog sniženja cijena.

2. Odstupajući od stavka 1., ne obavlja se ispravak odbitka ako transakcije ostanu u cijelosti ili djelomično neplaćene ili u slučaju uredno dokazanog uništenja, gubitka ili krađe imovine ili u slučaju robe rezervirane za davanje darova manje vrijednosti ili davanja uzoraka iz članka 16.

U slučaju transakcija koje u cijelosti ili djelomično ostanu neplaćene ili u slučaju krađe države članice mogu zahtijevati ispravak."

9 Na temelju članka 186. navedene direktive, države članice određuju detaljna pravila za primjenu članaka 184. i 185. te direktive.

10 Članak 220. iste direktive predviđa:

„Svaki porezni obveznik mora osigurati da u sljedećim primjerima on sam, njegov prodavatelj ili treća osoba u njegovo ime i za njegov račun izda račun za:

1. isporuku robe ili usluga drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik;

[...]"

11 U skladu s člankom 226. Direktive 2006/112:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[...]

6. količinu i narav isporučene robe ili opseg i vrstu pruženih usluga;

[...]"

12 Članak 242. te direktive određuje:

„Svaki porezni obveznik mora dovoljno detaljno voditi knjige kako bi se mogao primijeniti PDV, te kako bi njegovu primjenu mogla provjeriti porezna nadležna tijela."

13 Članak 273. navedene direktive propisuje:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3."

Uredba (EZ) br. 1760/2000

14 Uvodna izjava 12. Uredbe (EZ) br. 1760/2000 Europskog parlamenta i Vijeća od 17. srpnja 2000. o uvođenju sustava označivanja i registracije životinja vrste goveda, označivanju govođeg mesa i proizvoda od govođeg mesa i stavljanju izvan snage Uredbe Vijeća (EZ) br. 820/97 (SL L 204, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 3., svezak 36., str. 117.), kako je izmijenjena Uredbom Vijeća (EZ) br. 1791/2006 od 20. studenoga 2006. (SL L 363, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 1., str. 187.) (u daljnjem tekstu: Uredba br. 1760/2000), propisuje:

„Postojeća pravila o označivanju i registraciji goveda utvrđena su Direktivom Vijeća 92/102/EEZ od 27. studenoga 1992. o označivanju i registraciji životinja [(SL L 355, str. 32.)] i Uredbom [Vijeća] (EZ) br. 820/97 [od 21. travnja 1997. o utvrđivanju sustava za označivanje i registraciju životinja vrste goveda i o označivanju govođeg mesa i proizvoda od govođeg mesa (SL L 117, str. 1.)]. Iskustvo je pokazalo da provedba Direktive 92/102/EEZ za goveda nije bila u potpunosti zadovoljavajuća i da su potrebna daljnja poboljšanja. Stoga je potrebno usvojiti posebna pravila za goveda kako bi se učvrstile odredbe navedene Direktive.”

15 Članak 1. stavak 1. Uredbe br. 1760/2000 predviđa da svaka država članica mora uspostaviti sustav za označivanje i registraciju goveda u skladu s glavom I. navedene uredbe.

16 U skladu s člankom 3. prvim stavkom navedene uredbe:

„Sustav označivanja i registracije goveda mora sadržavati sljedeće elemente:

(a) ušne markice za pojedinačnu identifikaciju životinja;

(b) računalne baze podataka;

(c) putni list;

(d) pojedinačne registre koji se vode na svakom gospodarstvu.”

17 Članak 4. iste uredbe određuje:

„1. Sve životinje na gospodarstvu rođene nakon 31. prosinca 1997. ili namijenjene trgovini unutar Zajednice nakon 1. siječnja 1998. trebaju biti označene ušnom markicom koju je odobrilo nadležno tijelo i koja se mora nalaziti u svakom uhu. [...] Sve se životinje koje su u posjedu u Bugarskoj ili Rumunjskoj te koje su okoćene do dana pristupanja ili su namijenjene za trgovinu unutar Zajednice nakon tog datuma, moraju identificirati pomoću markice za uho koju je odobrilo nadležno tijelo, a koja se mora staviti na svako uho. Obje ušne markice nose isti, jedinstveni identifikacijski broj po kojem je moguće identificirati svaku životinju posebno zajedno s gospodarstvom na kojem je rođena. [...]

[...]

2. Životinje je potrebno označiti ušnom markicom u razdoblju koje određuje država članica prema rođenju životinje i u svakom slučaju prije nego životinja napusti gospodarstvo na kojem je rođena. [...]

[...]”

Uredba (EZ) br. 1725/2003

18 Uredbom Komisije (EZ) br. 1725/2003 od 29. rujna 2003. o donošenju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća [neslužbeni prijevod] (SL L 261, str. 1.) donesen je međunarodni računovodstveni standard MRS 41 „Poljoprivreda” (u daljnjem tekstu: standard MRS 41), kako je naveden u prilogu toj uredbi.

19 Cilj tog standarda propisati je računovodstveni postupak, prezentiranje financijskih izvješća i objavljivanje u pogledu poljoprivredne djelatnosti.

20 Točke 10. i 11. standarda MRS 41 glase:

„10. Poduzeće priznaje biološku imovinu ili poljoprivrednu proizvodnju ako i isključivo ako:

(a) poduzeće vrši nadzor nad imovinom kao posljedicu prošlih događaja;

(b) je vjerojatno da će buduće gospodarske koristi povezane s imovinom pritjecati u poduzeće; i

(c) je poštenu vrijednost ili trošak nabave imovine moguće pouzdano izmjeriti.

11. U poljoprivrednoj je djelatnosti nadzor moguće dokazati, na primjer, pravnim vlasništvom nad stokom i žigosanjem ili drugačijim označivanjem stoke prilikom nabave, rođenja ili odvajanja od majke. Buduće se koristi obično ocjenjuju mjerenjem značajnih fizičkih obilježja.”

Bugarsko pravo

21 Članak 70. stavak 5. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (DV br. 63. od 4. kolovoza 2006., u daljnjem tekstu: ZDDS), predviđa da ne postoji pravo na odbitak plaćenog pretporeza ako je nezakonito obračunat.

Glavni postupak i prethodna pitanja

22 Evita-K je društvo osnovano na temelju bugarskog prava čija je glavna gospodarska djelatnost trgovina životinjama.

23 Navedeno društvo dostavilo je devet računa koji se odnose na isporuku teladi za klanje, a koje je tijekom rujna i listopada 2007. izdalo društvo „Ekspertis-7” EOOD (u daljnjem tekstu: Ekspertis-7) u svrhu dobivanja odbitka, u obliku poreznog kredita, PDV-a koji se odnosi na te račune.

24 Osim toga, društvo Evita-K prijavilo je izvoz, tijekom tih istih mjeseci, žive teladi u Albaniju, opravdavajući njihovu kupnju navedenim računima te prikazivanjem carinskih deklaracija, veterinarskih certifikata u kojima se naznačuju ušne markice životinja, kao i veterinarskih potvrda namijenjenih za prijevoz životinja na nacionalnom području.

25 Kako bi opravdalo kupnju predmetnih životinja, društvo Evita-K, osim devet računa koje je izdalo društvo Ekspertis-7, dostavilo je potvrde o težini, bankovne izvatke koji se odnose na plaćanje navedenih računa te ugovor o isporuci teladi sklopljen s društvom Ekspertis-7.

26 Društvo Evita-K bilo je predmetom poreznog nadzora za rujan i listopad 2007. Tim su povodom bugarska porezna tijela zatražila od društva Ekspertis-7 da dostavi informacije u pogledu isporuka za koje je izdalo račune društvu Evita-K.

27 Prema mišljenju tih tijela, s obzirom na to da su odgovori društva Ekspertis-7 pokazali određene nedostatke u poslovnim knjigama i ispunjavanju veterinarskih formalnosti koje se, osobito, odnose na vlasničke listove za životinje i na njihove ušne markice, navedena su tijela smatrala da stvarno izvršavanje navedenih isporuka nije utvrđeno te da se stoga društvo Evita-K nije moglo utemeljeno pozivati na pravo na odbitak PDV-a u pogledu navedenih isporuka.

28 Stoga su, odlukom o ponovnom razrezu poreza od 26. studenoga 2009., bugarska porezna tijela uskratila društvu Evita-K pravo na odbitak, u obliku poreznog kredita, PDV-a u pogledu računa koje je izdalo društvo Ekspertis-7.

29 Društvo Evita-K podnijelo je Direktoru upravnu žalbu protiv te odluke o uskrati odbitka, no on je tu odluku potvrdio odlukom od 29. travnja 2010.

30 Stoga je društvo Evita-K podnijelo žalbu protiv odluke o ponovnom razrezu poreza od 26. studenoga 2009. sudu koji je uputio zahtjev. Pred navedenim sudom društvo je osobito tvrdilo da su elementi koje je dostavilo dovoljni za dokazivanje da su isporuke za koje je društvo Ekspertis-7 izdalo račune stvarne, da se, bez obzira na eventualne nepravilnosti koje je potonje društvo počinilo, ono treba smatrati kupcem u dobroj vjeri na temelju bugarskog prava te da je pitanje prava na odbitak PDV-a neovisno o pitanju prava vlasništva i podrijetla stečene robe.

31 U tim je okolnostima Administrativen sad Sofia-grad odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li pojam ‚isporuka robe' u smislu članka 14. stavka 1. Direktive [2006/112], u vezi s člankom 345. [UFEU-a] tumačiti na način da se njime dopušta, u okolnostima glavnog postupka, da primatelj isporuke stječe pravo na raspolaganje robom (pokretna imovina određena samo svojom vrstom) stjecanjem vlasništva nad tom robom na temelju posjeda te robe u dobroj vjeri stečenog uz naknadu od osobe koja nije vlasnik, što je u skladu s nacionalnim pravom države članice, također uzimajući u obzir činjenicu da se, u skladu s tim pravom, pravo vlasništva nad robom prenosi njezinom predajom?

2. Pretpostavlja li dokaz stvarnog izvršenja ‚isporuke robe' u smislu članka 14. stavka 1. Direktive 2006/112 konkretnim računom, u vezi s izvršenjem – u skladu s člankom 178. točkom (a) [te] direktive – prava na odbitak stvarno plaćenog poreza naznačenog na tom računu, da primatelj isporuke dokazuje pravo vlasništva dobavljača, ako se isporuka odnosi na pokretnu imovinu određenu svojom vrstom te ako se, u skladu s nacionalnim pravom države članice, pravo vlasništva nad tom robom prenosi njezinom predajom, uzimajući u obzir činjenicu da se tim nacionalnim pravom također dopušta stjecanje prava vlasništva nad tom robom od osobe koja nije vlasnik putem posjeda stečenog u dobroj vjeri uz naknadu?

U svrhu odbitka poreza u smislu Direktive [2006/112], treba li se ‚isporuka robe' smatrati dokazanom, u okolnostima glavnog postupka, *ako je primatelj obavio naknadnu isporuku iste robe* (životinje podvrgnute označivanju) izvozom uz carinsku deklaraciju te ako ne postoji nijedan dokaz prava trećih osoba nad navedenom robom?

3. U svrhu dokazivanja stvarnog izvršenja ‚isporuke robe' u smislu članka 14. stavka 1. Direktive 2006/112 konkretnim računom, u vezi s izvršenjem – u skladu s člankom 178. točkom (a) [te] direktive – prava na odbitak stvarno plaćenog poreza naznačenog na navedenom računu, *treba li smatrati da dobavljač i primatelj, koji ne obavljaju poljoprivrednu djelatnost, djeluju u zloj vjeri* ako, pri primitku robe, nije podnesen nijedan dokument o prethodnom vlasniku u kojem se navode ušne markice životinja u skladu sa zahtjevima odredbi Europske unije [u području veterinarskih propisa], ako se ušne markice životinja ne navode na veterinarskom certifikatu koji je izdalo upravno tijelo, a koji prati životinje tijekom njihova prijevoza u svrhu navedene konkretne isporuke?

Ako su dobavljač i primatelj isporuke samostalno sastavili popise ušnih markica životinja koje su im isporučene, treba li smatrati da su oni ispunili zahtjeve prethodno navedenih odredbi Unije [u području veterinarskih propisa] ako upravno tijelo nije naznačilo ušne markice na veterinarskom certifikatu koji prati životinje tijekom njihove isporuke?

4. Trebaju li dobavljač i primatelj isporuke iz glavnog postupka, koji nisu poljoprivrednici, na temelju članka 242. Direktive 2006/112, upisati predmet isporuke (životinje podvrgnute označivanju ili ‚biološka imovina') u svoje poslovne knjige u skladu sa standardom [MRS 41] te dokazati nadzor imovine u skladu s tim standardom?

5. Propisuje li članak 226. točka 6. Direktive 2006/112 također navođenje, u poreznim računima kao što su oni o kojima se radi u glavnom postupku, ušnih markica životinja koje su podvrgnute označivanju na temelju veterinarskih odredbi prava Unije, dok nacionalno pravo države članice ne predviđa izričito takvu obvezu i sudionici u isporuci nisu poljoprivrednici?

6. Na temelju nacionalne odredbe kao što je ona o kojoj se radi u glavnom postupku, dopušta li članak 185. stavak 1. Direktive 2006/112 ispravljanje odbitka poreza zbog utvrđenja prema kojem nije dokazano pravo vlasništva dobavljača nad isporučenom robom ako nijedan sudionik nije otkazao isporuku, ako je primatelj obavio naknadnu isporuku iste robe, ako ne postoje nikakvi dokazi o pravima na koja se pozivaju treće osobe u pogledu robe (životinje podvrgnute označivanju), ako se ne navodi zla vjera primatelja isporuke i ako je, u skladu s nacionalnim pravom, pravo vlasništva nad takvom robom koja je određena samo svojom vrstom preneseno predajom te robe?"

O prethodnim pitanjima

Prvo do treće pitanje

32 Svojim prvim do trećim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li odredbe Direktive 2006/112 tumačiti na način da, u okviru ostvarivanja prava na odbitak PDV-a, pojam „isporuka robe" i dokaz stvarnog izvršenja takve isporuke zahtijevaju da se formalno utvrdi pravo vlasništva dobavljača predmetne robe ili je stjecanje prava vlasništva nad tom robom putem posjeda u dobroj vjeri dovoljno u tom pogledu.

33 Potrebno je podsjetiti da se, prema ustaljenoj sudskoj praksi, pojam „isporuka robe" iz članka 14. stavka 1. Direktive 2006/112 ne odnosi na prijenos vlasništva u oblicima koji su predviđeni mjerodavnim nacionalnim pravom, nego obuhvaća sve transakcije prijenosa materijalne imovine u kojima jedna stranka ovlašćuje drugu stranku da njome faktično raspolaže kao da je vlasnik te imovine (vidjeti presude od 8. veljače 1990. Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Zb. str. I-285., t. 7.; od 14. srpnja 2005., British American Tobacco i Newman Shipping, C-435/03, Zb. str. I-7077., t. 35., kao i od 3. lipnja 2010., De Fruytier, C-237/09, Zb. str. I-4985., t. 24.).

34 U tom smislu, nacionalni sud treba u svakom pojedinom slučaju, temeljem činjeničnog stanja predmeta, utvrditi je li došlo do prijenosa prava raspolaganja dotičnom imovinom kao vlasnik (vidjeti gore navedenu presudu Shipping and Forwarding Enterprise Safe, t. 13.).

35 Iz toga proizlazi da se transakcija može smatrati „isporukom robe" u smislu članka 14. stavka 1. Direktive 2006/112 ako tom transakcijom porezni obveznik provodi prijenos materijalne imovine kojim se drugu stranku ovlašćuje da njome faktično raspolaže kao da je vlasnik te imovine, a da na to ne utječe način na koji je stečeno pravo vlasništva nad navedenom imovinom.

36 Također, dokaz stvarnog izvršenja takve isporuke robe kojem podliježe postojanje prava na odbitak, ne može ovisiti o načinu stjecanja prava vlasništva nad predmetnom robom.

37 Osim toga, s obzirom na to da iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da su bugarska porezna tijela uskratila društvu Evita-K pravo na odbitak PDV-a u pogledu isporuke robe o kojoj se radi u glavnom postupku jer stvarno izvršavanje navedene isporuke nije bilo utvrđeno te da društvo Evita-K osporava taj nedostatak izvršenja, potrebno je podsjetiti, s jedne strane, da je na onome koji zahtijeva odbitak PDV-a da dokaže da ispunjava uvjete predviđene za njegovo ostvarivanje (vidjeti presudu od 26. rujna 1996., Enkler, C-230/94, Zb. str. I-4517., t. 24.) te, s druge strane, da je na sudu koji je uputio zahtjev da izvrši, u skladu s nacionalnim pravilima o dokazivanju, cjelovitu ocjenu svih elemenata i okolnosti glavnog postupka, u svrhu utvrđivanja može li društvo Evita-K ostvariti pravo na odbitak na temelju navedene isporuke robe (vidjeti u tom smislu presude od 6. rujna 2012. Mecsek-Gabona, C-273/11, t. 53.; od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, t. 32., i od 31. siječnja 2013., LVK – 56, C-643/11, t. 57.).

38 U okviru te cjelovite ocjene, navedeni sud može uzeti u obzir elemente koji se odnose na transakcije koje prethode ili se provode nakon onih o kojima se radi u glavnom postupku, kao i s njima povezane dokumente, kao što su certifikati i potvrde izdani prilikom prijevoza ili izvoza predmetnih životinja.

39 U tim okolnostima, na nacionalnim vlastima i sudovima je da uskrate korištenje prava na odbitak kada na temelju objektivnih elemenata ustanove da se to pravo koristi radi utaje ili zlouporabe (vidjeti presude od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, Zb. str. I-6161., t. 55.; od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, t. 42.; gore navedenu presudu Bonik, t. 37., kao i gore navedenu presudu LVK – 56, t. 59.).

40 To je slučaj kada porez utaji sam porezni obveznik ili kada je znao ili je trebao znati da je svojim stjecanjem sudjelovao u transakciji koja čini dio utaje PDV-a (vidjeti gore navedenu presudu Bonik, t. 38. i 39., kao i navedenu sudsku praksu).

41 S druge strane, sankcioniranje uskratom prava poreznom obvezniku koji nije znao niti je mogao znati da je predmetna transakcija bila dio utaje koju je počinio dobavljač ili da je za drugu transakciju koja je dio lanca isporuke, koja prethodi onoj koju je obavio navedeni porezni obveznik ili je kasnija u odnosu na nju, utajen PDV nije u skladu sa sustavom prava na odbitak koji je predviđen Direktivom 2006/112 (vidjeti presude od 12. siječnja 2006., Optigen i dr., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, Zb. str. I-483., t. 52. i 55.; gore navedenu presudu Kittel i Recolta Recycling, t. 45., 46. i 60.; gore navedenu presudu Mahagében i Dávid, t. 47.; gore navedenu presudu Bonik, t. 41., kao i gore navedenu presudu LVK – 56, t. 60.).

42 Osim toga, Sud je već presudio da porezna uprava ne može općenito zahtijevati od poreznog obveznika koji želi ostvariti pravo na odbitak PDV-a da provjeri je li izdavatelj računa za robu i usluge u odnosu na kojega je zatraženo izvršavanje prava na odbitak porezni obveznik, je li raspolagao predmetnom robom i je li je mogao isporučiti te je li ispunio svoje obveze prijavljivanja i plaćanja PDV-a kako bi se uvjerio da ne postoje nepravilnosti ili utaja na razini trgovaca koji su se nalazili ranije u transakciji i da raspolaže dokumentima u tom pogledu (vidjeti gore navedene presude Mahagében i Dávid, t. 61., kao i LVK – 56, t. 61.). Također, navedena uprava ne može zahtijevati od navedenog poreznog obveznika da podnese dokumente koji dolaze od tog izdavatelja i u kojima se navode ušne markice životinja podvrgnutih sustavu označivanja i registracije uvedenom Uredbom br. 1760/2000.

43 U tim okolnostima, potrebno je odgovoriti na prvo do treće pitanje da Direktivu 2006/112 treba tumačiti na način da, u okviru ostvarivanja prava na odbitak PDV-a, pojam „isporuka robe” u smislu te direktive i dokaz stvarnog izvršenja takve isporuke nisu povezani s načinom stjecanja prava vlasništva nad predmetnom robom. Na sudu koji je uputio zahtjev jest, u skladu s nacionalnim

pravilima o dokazivanju, da izvrši cjelovitu ocjenu svih elemenata i okolnosti spora koji se pred njim vodi, u svrhu utvrđivanja je li isporuka robe o kojoj se radi u glavnom postupku stvarno izvršena te je li moguće, ovisno o slučaju, ostvariti pravo na odbitak na temelju te isporuke.

Četvrto pitanje

44 Svojim četvrtim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 242. Direktive 2006/112 tumačiti na način da nalaže poreznim obveznicima koji nisu poljoprivrednici da, kada se radi o životinjama, u svojim poslovnim knjigama iskažu predmet isporuka robe koje obavljaju i dokažu da su te životinje bile predmetom kontrole u skladu sa standardom MRS 41.

45 U tom pogledu, dovoljno je utvrditi da se tim člankom 242. ne predviđa da su se porezni obveznici dužni uskladiti sa standardom MRS 41, nego samo zahtijeva od njih da dovoljno detaljno vode poslovne knjige kako bi se mogao primijeniti PDV, te kako bi njegovu primjenu mogla provjeriti porezna nadležna tijela.

46 Stoga okolnost da poslovne knjige društava Ekspertis-7 i Evita-K sadrže navode koji nisu u skladu s navedenim standardom nije relevantna u svrhu PDV-a s obzirom na to da su ti navodi dovoljno detaljni u smislu navedenog članka 242.

47 U tim uvjetima potrebno je odgovoriti na četvrto pitanje da članak 242. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da ne nalaže poreznim obveznicima koji nisu poljoprivrednici da, kada se radi o životinjama, u svojim poslovnim knjigama iskažu predmet isporuka robe koje obavljaju i dokažu da su te životinje bile predmetom kontrole u skladu s međunarodnim računovodstvenim standardom MRS 41.

Peto pitanje

48 Svojim petim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 226. točku 6. Direktive 2006/112 tumačiti na način da nalaže poreznom obvezniku koji obavlja isporuku robe koja uključuje životinje podvrgnute sustavu označivanja i registracije uvedenom Uredbom (EZ) br. 1760/2000 da na računima koji se odnose na te isporuke iskaže ušne markice tih životinja.

49 U tom pogledu, potrebno je podsjetiti da, na temelju članka 178. točke (a) Direktive 2006/112, ostvarivanje prava na odbitak, predviđeno u članku 168. točki (a) te direktive, podliježe posjedovanju računa. U skladu s člankom 220. točkom 1. navedene direktive, račun se također mora izdati za svaku isporuku robe ili usluga drugom poreznom obvezniku (vidjeti presude od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum, C-368/09, Zb. str. I-7467., t. 39., i od 1. ožujka 2012., Polski Trawertyn, C-280/10, t. 41.).

50 Člankom 226. Direktive 2006/112 navodi se da su, ne dovodeći u pitanje posebne odredbe te direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. te direktive, potrebni samo podaci navedeni u tom članku (vidjeti gore navedene presude Pannon Gép Centrum, t. 40., te Polski Trawertyn, t. 41.).

51 Iz toga proizlazi da državama članicama nije dopušteno da za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a uvedu uvjete koji se odnose na sadržaj računa koji nisu izričito predviđeni odredbama Direktive 2006/112. To tumačenje potvrđeno je člankom 273. navedene direktive, koji određuje, s jedne strane, da države članice mogu propisati obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, ali da se, s druge strane, ta mogućnost ne može upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa u odnosu na one propisane osobito člankom 226. navedene direktive (vidjeti gore navedene presude Pannon Gép Centrum, t. 41., i Polski Trawertyn, t. 42.).

52 U skladu s člankom 226. točkom 6. Direktive 2006/112, količina i narav isporučene robe ili opseg i vrsta pruženih usluga potrebni su na računima u svrhu PDV-a.

53 Stoga treba istaknuti da navedena odredba ne obvezuje poreznog obveznika koji obavlja isporuku životinja podvrgnutih sustavu označivanja i registracije uvedenom Uredbom br. 1760/2000 da na računima koji se odnose na tu isporuku iskaže ušne markice tih životinja.

54 U tim uvjetima, potrebno je odgovoriti na peto pitanje da članak 226. točku 6. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da ne nalaže poreznom obvezniku koji obavlja isporuku roba koja uključuje životinje podvrgnute sustavu označivanja i registracije uvedenom Uredbom br. 1760/2000 da na računima koji se odnose na te isporuke iskaže ušne markice tih životinja.

Šesto pitanje

55 Svojim šestim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 185. stavak 1. Direktive 2006/112 tumačiti na način da dopušta, na temelju odredbe nacionalnog prava kao što je članak 70. stavak 5. ZDDS-a, ispravak odbitka PDV-a jer nije dokazano pravo vlasništva dobavljača nad robom koju je isporučio.

56 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da navedeni sud postavlja to pitanje zbog činjenice da smatra da članak 70. stavak 5. ZDDS-a predstavlja detaljno pravilo za primjenu članaka 184. i 185. Direktive 2006/112 u smislu njezina članka 186.

57 U tom pogledu, potrebno je podsjetiti da se, u skladu s navedenim člankom 184., početni odbitak ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.

58 Kada je riječ o nastanku eventualne obveze ispravka odbitka PDV-a provedenog na temelju plaćenog pretporeza, navedeni članak 185. stavak 1. ustanovljuje načelo prema kojem takav ispravak osobito treba izvršiti posebice kada se nakon prijave PDV-a izmijene elementi koji su uzeti u obzir za određivanje iznosa predmetnog odbitka (presuda od 29. studenoga 2012., Gran Via Moineşti, C-257/11, t. 40.).

59 Stoga se članci 184. i 185. stavak 1. Direktive 2006/112 mogu primjenjivati samo ako je odbitak PDV-a koji se odnosi na oporezivu transakciju izvršen na početku, odnosno samo u slučaju da je predmetni porezni obveznik prethodno imao pravo na odbitak PDV-a pod uvjetima predviđenima u članku 168. točki (a) te direktive.

60 Iz toga proizlazi da, s obzirom na to da se članak 70. stavak 5. ZDDS-a odnosi na slučaj nepostojanja prava na odbitak PDV-a jer je on nezakonito obračunat, ta odredba ne može služiti kao temelj za ispravak u smislu navedenog članka 185. jer se, po definiciji, odnosi na situaciju u kojoj porezni obveznik nemato pravo.

61 U tim uvjetima, potrebno je odgovoriti na šesto pitanje da članak 185. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da dopušta ispravak odbitka PDV-a jedino u slučaju kada je predmetni porezni obveznik prethodno ostvario pravo na odbitak tog poreza pod uvjetima predviđenima u članku 168. točki (a) te direktive.

Troškovi

62 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

1. **Direktivu Vijeća (EZ) 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da, u okviru ostvarivanja prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost, pojam „isporuka robe" u smislu te direktive i dokaz stvarnog izvršenja takve isporuke nisu povezani s načinom stjecanja prava vlasništva nad predmetnom robom. Na sudu koji je uputio zahtjev jest, u skladu s nacionalnim pravilima o dokazivanju, da izvrši cjelovitu ocjenu svih elemenata i okolnosti spora koji se pred njim vodi, u svrhu utvrđivanja je li isporuka robe o kojoj se radi u glavnom postupku stvarno izvršena te je li moguće, ovisno o slučaju, ostvariti pravo na odbitak na temelju te isporuke.**

2. **Članak 242. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da ne nalaže poreznim obveznicima koji nisu poljoprivrednici da, kada se radi o životinjama, u svojim poslovnim knjigama iskažu predmet isporuka robe koje obavljaju i dokažu da su te životinje bile predmetom kontrole u skladu s međunarodnim računovodstvenim standardom MRS 41 „Poljoprivreda".**

3. **Članak 226. stavak 6. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da ne nalaže poreznom obvezniku koji obavlja isporuku roba koja uključuje životinje podvrgnute sustavu označivanja i registracije uvedenom Uredbom (EZ) br. 1760/2000 Europskog parlamenta i Vijeća od 17. srpnja 2000. o uvođenju sustava označivanja i registracije životinja vrste goveda, označivanju govođeg mesa i proizvoda od govođeg mesa i stavljanju izvan snage Uredbe Vijeća (EZ) br. 820/97, kako je izmijenjena Uredbom Vijeća (EZ) br. 1791/2006 od 20. studenoga 2006., da na računima koji se odnose na te isporuke iskaže ušne markice tih životinja.**

4. **Članak 185. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da dopušta ispravak odbitka poreza na dodanu vrijednost jedino u slučaju kada je predmetni porezni obveznik prethodno ostvario pravo na odbitak tog poreza pod uvjetima predviđenima u članku 168. točki (a) te direktive.**

Potpisi