

**Mål C-146/21**

**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler**

**Datum för ingivande:**

den 3 mars 2021

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Curtea de Apel București (Rumänien)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

den 9 december 2020

**Klagande:**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București –  
Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice

**Motparter:**

VB

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București –  
Serviciul Soluționare Contestații 1

**Saken i det nationella målet**

Överklagande från Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația sector 1 a finanțelor publice (Regionala direktoratet för offentliga finanser i Bukarest – Byrån för offentliga finanser i distrikt 1, Rumänien), klagande i förevarande instans och motpart i första instans, mot VB, motpart i förevarande instans och klagande i första instans, och Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații 1 (Regionala direktoratet för offentliga finanser i Bukarest – Klagomålsavdelning 1, Rumänien), motpart i förevarande instans och motpart i första instans, med avseende på domen från Tribunalul București om ogiltigförklaring av vissa förvaltningsbeslut avseende mervärdesskatt.

## **Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

I enlighet med artikel 267 FEUF begärs en tolkning av direktiv 2006/112/EG och neutralitetsprincipen.

## **Fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande**

Utgör direktiv 2006/112/EG och neutralitetsprincipen, under sådana omständigheter som dem i det nationella målet, hinder för en nationell lagstiftning eller beskattningspraxis enligt vilka förfarandet för omvänd betalningsskyldighet (förenklingsåtgärder) – som är tvingande vid försäljning av timmer på rot – inte kan tillämpas på en beskattningsbar person som har blivit föremål för ett beslut om, och har registrerats för, mervärdesskatt efter en kontroll, eftersom den kontrollerade personen inte hade ansökt om att bli och inte hade blivit registrerad för mervärdesskatt innan transaktionerna genomfördes eller före det datum då tröskelvärdet överskreds?

## **Anförda unionsbestämmelser och anförd praxis från EU-domstolen**

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, särskilt artiklarna 9.1, 193 och 395.1

Rådets genomförandebeslut av den 27 september 2010 om bemyndigande för Rumänien att införa en särskild åtgärd som avviker från artikel 193 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (2010/583/EU)

Rådets genomförandebeslut av den 15 november 2013 om bemyndigande för Rumänien att fortsätta att tillämpa en särskild åtgärd som avviker från artikel 193 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (2013/676/EU)

Rådets genomförandebeslut (EU) 2016/1206 av den 18 juli 2016 om ändring av genomförandebeslut 2013/676/EU om bemyndigande för Rumänien att fortsätta att tillämpa en särskild åtgärd som avviker från artikel 193 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Domen av den 6 oktober 1982, CILFIT/Ministero della Sanità, mål 283/81, EU:C:1982:335, punkt 21, domen av den 9 september 2015, Ferreira da Silva e Brito m.fl., C-160/14, EU:C:2015:565, punkterna 37 och 38, domen av den 7 mars 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punkterna 32 och 33, domen av den 20 oktober 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punkterna 22 och 23 och domen av den 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 59

## Anförda nationella bestämmelser

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare în 2011* (lag nr 571/2003 om införande av skattelagen, i dess gällande lydelse 2011)

Artikel 134: *punkterna 2 och 3* där det fastställs att skatten är utkrävbar det datum då skattemyndigheten får kräva att den skattskyldige betalar skatten, det vill säga det datum då en person är skyldig att betala skatten till statskassan, *punkt 4* där det anges att den tillämpliga beskattningsordningen för beskattningsbara transaktioner är den ordning som gäller det datum då den beskattningsgrundande händelsen äger rum och *punkt 6* där det anges, genom undantag från punkt 4, att den tillämpliga ordningen för sådana transaktioner som avses i artikel 160 är den som är gällande det datum då skatten blir utkrävbar

[Artikel] 134<sup>1</sup>, där det föreskrivs att skattskyldigheten inträder det datum då varorna eller tjänsterna tillhandahålls

Artikel 160.1 där det, genom undantag från artikel 150.1, anges att den skattskyldige vid beskattningsbara transaktioner är mottagaren av sådana transaktioner som avses i punkt 2, under förutsättning att såväl leverantören som mottagaren är registrerade för mervärdesskatt; artikel 160.2 b där det anges att omvänd betalningsskyldighet bland annat ska tillämpas på tillhandahållande av timmer och trävaror

*Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale* (lagdekret nr 44/2008 om reglering av utövandet av ekonomisk verksamhet som bedrivs av behöriga fysiska personer, enskilda företag och familjeföretag), där det i artikel 6.1 föreskrivs att all ekonomisk verksamhet som bedrivs på stadigvarande, tillfällig eller temporär basis i Rumänien av behöriga fysiska personer, enskilda företag och familjeföretag ska vara registrerad och godkänd, i enlighet med bestämmelserna i ovannämnda lagdekret

*Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (regeringsförordning nr 44/2004 av den 22 januari 2004 om antagande av tillämpningsföreskrifter till lag nr 571/2003 om beskattning), där det i punkt 62.2 a föreskrivs att om den beskattningsbara personen har nått eller överskridit tröskelvärdet för skattebefrielse eller inte har ansökt om registrering ska skattemyndigheterna kräva att den beskattningsbara personen betalar den skatt som denne skulle ha uppburit mellan det datum då personen borde ha ansökt om registrering och datumet för den konstaterade överträdelsen av lagstiftningsbestämmelserna, och att skattemyndigheterna under tiden omgående ska företa registrering av den berörda beskattningsbara personen

**Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet**

- 1 VB, motpart i förevarande instans och klagande i första instans, äger trädbevuxen mark som under perioden 2011–2017 nyttjades utifrån ett avtal om försäljning av timmer på rot som ingåtts med flera företag.
- 2 Mellan den 5 december 2017 och den 2 februari 2018 gjordes en taxering i syfte att kontrollera skattskyldigheterna för perioden mellan den 1 oktober 2011 och den 30 september 2017.
- 3 Skatteinspektörerna kontrollerade försäljningen av timmer på rot och konstaterade att VB hade en omsättning som i september 2011 överskred det särskilda tröskelvärde för skattebefrielse för små företag på 119 000 rumänska leu (RON) som föreskrivs i artikel 152.1 i skattelagen, enligt vilken VB skulle ha registrerat sig för mervärdesskatt senast tio dagar från slutet av september 2011 och börjat betala mervärdesskatt från och med den 1 november 2011.
- 4 Eftersom VB inte hade registrerat sig för mervärdesskatt gjorde skatteinspektörerna en retroaktiv omberäkning av den mervärdesskatt som skulle betalas från och med november 2011 genom att tillämpa metoden med procentuell separering, baserat på antagandet att försäljningspriset även inkluderade mervärdesskatt. Skatteinspektörerna ålade även VB att registrera sig för mervärdesskatt och lämna in deklaration 70, vilket VB gjorde den 20 november 2017, inom den föreskrivna fristen på tio dagar.
- 5 På grundval av skattekontrollrapporten och beskattningsbeslutet av den 16 februari 2018 beräknades den mervärdesskatt som belöpte på all försäljning som skett efter att VB hade överskridit tröskelvärdet på 119 000 RON, utan tillämpning av reglerna om omvänd betalningsskyldighet, vilket resulterade i att den ytterligare mervärdesskatt som skulle uppbäras fastställdes till ett belopp på 196 634 RON.
- 6 VB motsatte sig beskattningsbeslutet och hävdade först och främst att försäljning av timmer på rot omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, ett förfarande som kan tillämpas oberoende av om leverantören är registrerad för mervärdesskatt eller inte, eftersom det är väsentligt i detta avseende att båda parterna är beskattningsbara personer, oavsett om de har fullgjort skyldigheten att registrera sig för mervärdesskatt eller inte.
- 7 Invändningen avslogs den 12 juli 2018 med motiveringen att omvänd betalningsskyldighet endast får tillämpas om det tvingande villkoret att såväl leverantören som mottagaren ska vara registrerade för mervärdesskatt är uppfyllt.
- 8 Mot denna bakgrund väckte VB talan vid Tribunalul București och yrkade på ogiltigförklaring av beskattningsbeslutet och invändningsbeslutet. Talan bifölls den 24 juni 2019 och de två angripna besluten ogiltigförklarades. VB befriades från kravet att betala beloppet på 196 634 RON jämte ränta och straffavgifter.

- 9 Tribunalul București ansåg, med hänsyn tagen till EU-domstolens praxis, att registrering för mervärdesskatt endast är ett formellt krav som inte i sak påverkar rättigheten för klaganden i första instans och att det är omöjligt att neka rätten att tillämpa de förfaranden som införts genom unionslagstiftningen eftersom det inte finns några konkreta bevis på att skatteflykt förekommit. I och med att det inte förelåg någon misstanke om skatteflykt kunde skattemyndigheten därför inte motsätta sig tillämpningen av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet.
- 10 Det framgår av en systematisk tolkning av artikel 160 i skattelagen från 2003 och punkt 62.2 a i tillämpningsföreskrifterna till skattelagen att skattemyndigheten, när den konstaterar att en beskattningsbar person har nått eller överskridit tröskelvärdet för skattebefrielse och inte har ansökt om registrering för mervärdesskatt, är skyldig att betrakta den skattskyldige som registrerad för moms och tillämpa det system för omvänd betalningsskyldighet som regleras i artikel 160 i skattelagen. Skattemyndigheten handlade därmed rättsstridigt när den fastställde att systemet med omvänd betalningsskyldighet inte är tillämpligt.
- 11 Regionala direktoratet för offentliga finanser i Bukarest – Byrån för offentliga finanser i distrikt 1 överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen den 5 september 2019.

#### **Parternas huvudargument**

- 12 Klaganden hävdar att det angripna beslutet är felaktigt, eftersom VB inte har registrerat sig för mervärdesskatt och dessutom inte ens har vidtagit några lagstadgade åtgärder för att registrera sig i företagsregistret och hos behöriga skattemyndigheter med avseende på den ekonomiska verksamhet som bedrivs, inte i något fall har deklarerat de erhållna intäkterna och inte har betalat in någon skatt eller avgift till statskassan.
- 13 VB yrkade på att Curtea de Apel București skulle hänskjuta en begäran om förhandsavgörande om tolkningen av direktiv 2006/112/EG och neutralitetsprincipen.

#### **Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs**

- 14 Den hänskjutande domstolen påpekar att i det aktuella målet bör det fällas ett avgörande mot vilket det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, i enlighet med artikel 267 FEUF.
- 15 Den hänskjutande domstolen konstaterar, efter att ha redogjort för EU-domstolens praxis när det gäller principen om skatteneutralitet och verkningarna av att beskattningsbara personer inte uppfyller ett formellt krav, att den ställda frågan rör huruvida omvänd betalningsskyldighet kan tillämpas på transaktioner avseende timmer på rot i strid mot lagen om registrering för mervärdesskatt, med tanke på

att Rumänien har beviljats ett undantag från tillämpningen av detta förenklade förfarande genom en rad olika rådsbeslut.

- 16 Den hänskjutande domstolen påminner om att unionslagstiftaren, utöver den allmänna regeln om uppbörd av mervärdesskatt i alla led av distributionskedjan, har föreskrivit ett avvikande förvarande för uppbörd av skatt, det vill säga omvänd betalningsskyldighet som är ett förenklat förfarande, eftersom det i själva verket inte har skett någon betalning av mervärdesskatt mellan leverantören och mottagaren av varorna/tjänsterna, i och med att den sistnämnda är skyldig att betala ingående skatt för de genomförda transaktionerna. Mottagaren har dessutom samtidigt rätt att göra avdrag för sådan skatt. Ifrågavarande förfarande förutsätter således att mervärdesskatt faktiskt inte tas ut för transaktioner mellan beskattningsbara personer, och därför utgår man från att den mervärdesskatt som är hänförlig till det totala värdet av försäljningen till slutkonsumenten betalas till statskassan genom den sista försäljningen eller tjänsten till slutkonsumenten.
- 17 Den hänskjutande domstolen anser att även om VB hade varit registrerat för mervärdesskatt vid överskridandet av det tröskelvärde för skattebefrielse som föreskrivs i skattelagen hade VB inte varit skyldigt att uppbära mervärdesskatt, eftersom denna skyldighet ålåg köparna av timret, i och med att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet tillämpades på VB:s försäljning av timmer.
- 18 Enligt principen om skatteneutralitet får dock inte ekonomiska aktörer, som bedriver samma typ av verksamhet, behandlas på olika sätt ur mervärdesskattesynpunkt, och det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer fullkomlig neutralitet när det gäller skattskyldigheten för alla ekonomiska verksamheter.
- 19 Curtea de Apel framhåller EU-domstolens praxis rörande frågan om registreringens betydelse där det fastställs att registrering inte kan utgöra ett materiellt villkor för tillämpning av mervärdesskattesystemet.
- 20 Den hänskjutande domstolen anser att unionslagstiftningen och EU-domstolens praxis visserligen ger medlemsstaterna möjlighet att vidta åtgärder för en korrekt uppbörd av mervärdesskatt och för att undvika skatteflykt, med iakttagande av proportionalitetsprincipen. De rumänska skattemyndigheternas ståndpunkt skulle dock kunna få negativa verkningar även för mottagaren av de tillhandahållna varorna eller tjänsterna. En person som anses vara skyldig att betala mervärdesskatt retroaktivt, efter en taxering och efter att ha registrerats för mervärdesskatt, kan nämligen inte utfärda fakturor med omvänd betalningsskyldighet till de egna köparna, utan endast inom ramen för den normala mervärdesskatteordningen, eftersom de sistnämnda inte har rätt att dra av nämnda skatt på grund av att mervärdesskatten inte har fakturerats korrekt med hänsyn till den mervärdesskattegrundande händelsen.

- 21 Skyldigheten att respektera förfarandet för omvänd betalningsskyldighet som materiellt villkor vid utnyttjandet av avdragsrätten har redan slagits fast av EU-domstolen i mål C-424/12, Fatorie.
- 22 Följaktligen uppkommer frågan huruvida direktiv 2006/112/EG och neutralitetsprincipen åsidosätts genom skattebestämmelser enligt vilka förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, vilket föreskrivs i tvingande bestämmelser för försäljning av timmer på rot, inte är tillämpligt på en person som har blivit föremål för ett beslut om och registrerats för mervärdesskatt efter nämnda beslut, eftersom den person som blev föremål för beslutet inte hade ansökt om och inte hade registrerats för mervärdesskatt, innan transaktionerna genomfördes eller före det datum då tröskelvärdet överskreds.

ARBETS-DOKUMENT