

Predmet C-146/21**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

3. ožujka 2021.

Sud koji je uputio zahtjev:

Curtea de Apel București (Rumunjska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

9. prosinca 2020.

Žalitelj:

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

Druge stranke u žalbenom postupku:

VB

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

Predmet glavnog postupka

Žalba koju je žalitelj, odnosno tuženik, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Administrația sector 1 a finanțelor publice (Glavna regionalna uprava za javne financije u Bukureštu – Uprava za javne financije, sektor 1, Rumunjska) podnio u odnosu na drugu stranku u žalbenom postupku, odnosno tužitelja u prvostupanjskom postupku VB-a, i u odnosu na drugu stranku u žalbenom postupku, odnosno tuženika, Direcție Generală Regională a Finanțelor Publice București - Serviciul soluționare contestații 1 (Glavna regionalna uprava za javne financije u Bukureštu – Služba za rješavanje pritužbi 1, Rumunjska) protiv presude Tribunalula București (Viši sud u Bukureštu, Rumunjska) koja se odnosila na poništenje određenih poreznih upravnih akata u području PDV-a

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

U skladu s člankom 267. UFEU-a traži se tumačenje Direktive 2006/112/EZ i načela neutralnosti

Prethodno pitanje

Protivi li se Direktivi 2006/112/EZ i načelu neutralnosti, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, nacionalno zakonodavstvo ili porezna praksa u skladu s kojom se na subjekt, u pogledu kojeg je proveden nadzor i koji je registriran u svrhu PDV-a nakon tog nadzora, ne primjenjuje mehanizam prijenosa porezne obveze (mjere za pojednostavljenje), predviđen u obvezujućem obliku za prodaju neposječenog građevnog drva, zbog toga što subjekt u pogledu kojeg je proveden nadzor nije zatražio registraciju u svrhu PDV-a i ona mu nije odobrena prije nego izvršenja transakcije ili na datum premašivanja gornje granice?

Navedene odredba prava Unije i sudska praksa

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, konkretno, članak 9. stavak 1., članak 193. i članak 395. stavak 1.

Provedbena odluka Vijeća od 27. rujna 2010. kojom se Rumunjskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (2010/583/EU)

Provedbena odluka Vijeća od 15. studenoga 2013. kojom se Rumunjskoj odobrava nastavak primjene posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (2013/676/EU)

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2016/1206 od 18. srpnja 2016. o izmjeni Provedbene odluke 2013/676/EU kojom se Rumunjskoj odobrava primjena posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

Presude od 6. listopada 1982., CILFIT/Ministero della Sanità, 283/81, EU:C:1982:335, t. 21.; od 9. rujna 2015., Ferreira da Silva e Brito i dr., C-160/14, EU:C:2015:565, t. 37 i 38.; od 7. ožujka 2018., Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, t. 32. i 33.; od 20. listopada 2016., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, t. 22. i 23.; od 6. veljače 2014., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, t. 59.

Navedene nacionalne odredbe

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare în 2011 (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku, u verziji koja je bila na snazi 2011.)

Članak 134. *stavci 2. i 3.* kojima se utvrđuje obveza obračuna PDV-a na datum kad porezno tijelo postaje ovlašteno zahtijevati da subjekti koji su obveznici plaćanja poreza izvrše plaćanje, odnosno na datum kad je određeni subjekt obavezan uplatiti porez u državni proračun; *stavak 4.* u skladu s kojim je porezni sustav koji se primjenjuje na oporezive transakcije sustav koji je na snazi na datum nastanka oporezivog događaja; i *stavak 6.* u skladu s kojim je, odstupajući od odredbi stavka 4., sustav koji se primjenjuje na transakcije predviđene u članku 160. onaj koji je na snazi na datum kad nastaje obveza obračuna PDV-a

Članak 134.¹ kojim se propisuje da oporezivi događaj nastaje na datum isporuke robe ili na datum pružanja usluga

Članak 160. stavak 1. u skladu s kojim je, odstupajući od odredbi članka 150. stavka 1., subjekt koji je obavezan platiti porez u slučaju oporezivih transakcija primatelj transakcija koje se predviđaju u stavku 2., pod uvjetom da su i dobavljač i primatelj registrirani u svrhu PDV-a; članak 160. stavak 2. točka (b) kojim se propisuje da se prijenos porezne obveze primjenjuje, među ostalim, na isporuku drva i drvnog materijala

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale (Uredba sa zakonskom snagom br. 44/2008 o gospodarskim djelatnostima koje obavljaju ovlaštene fizičke osobe, trgovci pojedinci i obiteljska poduzeća) kojom se u članku 6. stavku 1. propisuje da sve gospodarske djelatnosti koje trajno, povremeno ili privremeno u Rumunjskoj obavljaju ovlaštene fizičke osobe, trgovci pojedinci i obiteljska poduzeća trebaju biti registrirane i odobrene u skladu s navedenom uredbom sa zakonskom snagom

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Uredba Vlade br. 44/2004 od 22. siječnja 2004. o odobrenju pravila za primjenu Zakona br. 571/2003 o Poreznom zakoniku) kojim se u članku 62. stavku 2. točki (a) propisuje da u slučaju u kojem je porezni obveznik dosegnuo ili premašio gornju granicu izuzeća i nije zatražio registraciju, porezna tijela zahtijevaju plaćanje poreza koji je porezni obveznik trebao naplatiti u razdoblju od datuma kad je trebao zatražiti registraciju do datuma kad je utvrđena povreda normativnih odredbi i istodobno porezna tijela po službenoj dužnosti registriraju dotičnog poreznog obveznika

Kratak prikaz činjeničnog stanja i glavnog postupka

- 1 Druga stranka u žalbenom postupku, odnosno tužitelj u prvostupanjskom postupku VB, vlasnik je šumskih zemljišta koja su se od 2011. do 2017. iskorištavala na temelju ugovora o kupoprodaji neposječenog građevnog drva koji je sklopljen s nekoliko društava.

- 2 Od 5. prosinca 2017. do 2. veljače 2018. proveden je porezni nadzor čiji je cilj bila provjera poreznih obveza koje se odnose na razdoblje od 1. listopada 2011. do 30. rujna 2017.
- 3 Porezni inspektori ispitali su prodaju neposječenog građevnog drva i utvrdili su da je u rujnu 2011. promet tužitelja u prvostupanjskom postupku premašio posebnu gornju granicu izuzeća za mala poduzeća u iznosu od 119 000 rumunjskih leua, koja se predviđa člankom 152. stavkom 1. Poreznog zakonika u skladu s kojim se VB trebao registrirati u svrhu PDV-a u roku od 10 dana od kraja rujna 2011. i postati obveznik PDV-a od 1. studenoga 2011.
- 4 Budući da se VB nije registrirao u svrhu PDV-a, porezni inspektori ponovno su retroaktivno izračunali PDV koji se dugovao od studenoga 2011. primjenom metode obrnutog izračuna, pri čemu su taj izračun temeljili na pretpostavci da je prodajna cijena sadržavala i PDV. Osim toga, porezni inspektori naložili su VB-u da se registrira u svrhu PDV-a i da podnese prijavu br. 70. VB to je učinio 20. studenoga 2017. u dodijeljenom roku od 10 dana.
- 5 Na temelju izvješća porezne inspekcije i poreznim rješenjem od 16. veljače 2018., u tim je okolnostima izračunan PDV koji se odnosio na svu prodaju nakon što je VB premašio granicu u iznosu od 119 000 rumunjskih leua a da se nisu primijenile mjere prijenosa porezne obveze, tako da je PDV koji je dodatno naplaćen iznosio 196 634 rumunjskih leua.
- 6 VB se usprotivio poreznom rješenju, pri čemu je u biti tvrdio da se na prodaju neposječenog građevnog drva primjenjuje mehanizam prijenosa porezne obveze, čija primjena ne ovisi o tome ima li dobavljač PDV broj, s obzirom na to da je u tom pogledu bitno da su obje strane porezni obveznici neovisno o tome jesu li ispunile obvezu registracije u svrhu PDV-a.
- 7 Navedeni prigovor odbijen je 12. srpnja 2018. uz obrazloženje da je obvezni uvjet za primjenu prijenosa porezne obveze da su i dobavljač i primatelj registrirani u svrhu PDV-a.
- 8 U tim je okolnostima VB podnio tužbu Tribunalulu București (Viši sud u Bukureštu), pri čemu je zahtijevao poništenje poreznog rješenja i odluke o prigovoru. Predmetna tužba prihvaćena je 24. lipnja 2019., a dva su pobijana akta poništena. VB je izuzet od obveze plaćanja iznosa od 196 634 rumunjskih leua te kamata i novčanih kazni koje su povezane s istim iznosom.
- 9 Tribunalul București (Viši sud u Bukureštu) smatrao je da je, na temelju sudske prakse Suda, registracija u svrhu PDV-a samo formalan uvjet koji ne utječe na bit prava tužitelja u prvostupanjskom postupku i da se ne može odbiti pravo na primjenu mehanizama utvrđenih zakonodavstvom Unije ako ne postoji nijedna konkretna naznaka u pogledu postojanja utaje poreza. Slijedom toga, ako ne postoji nikakva sumnja u utaju poreza, porezno tijelo nije se moglo usprotiviti primjeni mehanizma prijenosa porezne obveze.

- 10 Iz sustavnog tumačenja odredbi članka 160. Poreznog zakonika iz 2003. i članka 62. stavka 2. točke (a) pravila za primjenu Poreznog zakonika proizlazi da je porezno tijelo, kad utvrdi da je porezni obveznik dosegnuo odnosno premašio gornju granicu izuzeća i nije zatražio registraciju u svrhu PDV-a, dužno smatrati da je porezni obveznik registriran u svrhu PDV-a i primijeniti sustav prijenosa porezne obveze koji je uređen člankom 160. Poreznog zakonika. Slijedom toga, porezno tijelo nezakonito je postupalo kad je utvrdilo da se ne primjenjuje sustav prijenosa porezne obveze.
- 11 Glavna regionalna uprava za javne financije u Bukureštu – Uprava za javne financije, sektor 1 podnijela je sudu koji je uputio zahtjev žalbu protiv te presude 5. rujna 2019.

Glavni argumenti stranaka glavnog postupka

- 12 Žalitelj smatra da pobijana presuda sadržava pogrešku, s obzirom na to da se VB nije ni registrirao u svrhu PDV-a niti je poduzeo ikakvu inicijativu u pravnom pogledu kako bi se s obzirom na gospodarsku djelatnost koju obavlja upisao u registar trgovačkih društava i pri nadležnim poreznim tijelima, ni u jednom slučaju nije prijavio ostvarene prihode te u državni proračun nije uplatio nikakav porez, pristojbu ili doprinos.
- 13 VB je od Curtee de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska) zatražio da podnese zahtjev za prethodnu odluku u pogledu tumačenja Direktive 2006/112 i načela neutralnosti.

Kratki prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 14 Sud koji je uputio zahtjev ističe da u ovom predmetu, u skladu s člankom 267. UFEU-a, treba donijeti odluku protiv koje prema nacionalnom pravu nema pravnog lijeka.
- 15 Nakon što je naveo sudsku praksu Suda koja se odnosi na načelo porezne neutralnosti i učinke činjenice da porezni obveznici nisu ispunili formalan uvjet, sud koji je uputio zahtjev ističe da se upućeno pitanje odnosi na primjenjivost prijenosa porezne obveze u pogledu transakcija povezanih s neposječenim građevnim drvom u nedostatku registracijskog broja u svrhu PDV-a, s obzirom na to da je Rumunjskoj nizom brojnih odluka Vijeća odobreno odstupanje za primjenu tog mehanizma za pojednostavljenje.
- 16 Sud koji je uputio zahtjev podsjeća da je zakonodavac Unije, osim općeg pravila naplate PDV-a za svaku fazu distribucijskog lanca, predvidio mehanizam odstupanja od naplate poreza, odnosno prijenos porezne obveze, koji predstavlja način za pojednostavljenje, s obzirom na to da se između dobavljača i primatelja isporuka ili usluga ne izvršava nikakvo stvarno plaćanje PDV-a jer je primatelj dužan za izvršene transakcije platiti ulazni porez. Osim toga, primatelj istodobno

ima pravo na odbitak tog poreza. Stoga mehanizam o kojem je riječ pretpostavlja da se za transakcije koje se izvršavaju između poreznih obveznika stvarno ne naplaćuje PDV, tako da se s posljednjom prodajom ili posljednjim pružanjem usluga krajnjem potrošaču pretpostavlja uplata u državni proračun PDV-a koji se odnosi na ukupnu vrijednost prodaje krajnjem potrošaču.

- 17 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, čak i da je VB bio registriran u svrhu PDV-a u trenutku premašivanja granice za izuzeće koja se predviđa Poreznim zakonikom, on nije imao obvezu naplate PDV-a jer su tu obvezu imali kupci drva zbog toga što se na prodaju drva koju obavlja VB primjenjuje mehanizam prijenosa porezne obveze.
- 18 Međutim, načelo porezne neutralnosti zabranjuje da se prema gospodarskim subjektima, koji obavljaju istu djelatnost, postupi različito s obzirom na PDV, a zajednički sustav PDV-a u pogledu porezne obveze jamči potpunu neutralnost svih gospodarskih djelatnosti.
- 19 Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu) ističe da je u sudskoj praksi Suda u kojoj se razmatralo pitanje relevantnosti PDV broja odlučeno da ta relevantnost ne može biti materijalan uvjet za primjenu sustava PDV-a.
- 20 Prema mišljenju tog suda, iako zakonodavstvo Unije i sudska praksa Suda daju državama članicama mogućnost da uz poštovanje načela proporcionalnosti donesu mjere za pravilnu naplatu PDV-a i sprečavanje porezne utaje, stajalište kao što je ono rumunjskih poreznih tijela može negativno utjecati i na primatelja isporuka robe ili usluga jer subjekt koji je dužan retroaktivno platiti PDV nakon poreznog nadzora i njegove registracije u svrhu PDV-a svojim kupcima ne može izdavati račune s prijenosom porezne obveze, nego ih može izdavati samo u okviru uobičajenog poreznog sustava, s obzirom na to da kupci nemaju pravo odbitka navedenog poreza zato što PDV nije pravilno obračunan s obzirom na trenutak nastanka oporezivog događaja.
- 21 Obveza poštovanja sustava prijenosa porezne obveze kao materijalnog uvjeta prilikom korištenja prava na odbitak utvrđena je već u presudi Suda u predmetu C-424/12, Fatorie.
- 22 Slijedom toga, postavlja se pitanje usklađenosti s Direktivom 2006/112 i načelom neutralnosti poreznih odredbi u skladu s kojima se mehanizam prijenosa porezne obveze, predviđen u obvezujućem obliku za prodaju neposječenog građevnog drva, ne primjenjuje na subjekt u pogledu kojeg je proveden nadzor i koji je registriran u svrhu PDV-a nakon navedenog nadzora zato što subjekt u pogledu kojeg je proveden nadzor nije zatražio registraciju u svrhu PDV-a i ona mu nije odobrena prije izvršavanja transakcija ili na datum kad je premašio gornju granicu.