

Zadeva C-146/21

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

3. marec 2021

Predložitveno sodišče:

Curtea de Apel București (višje sodišče v Bukarešti, Romunija)

Datum predložitve odločbe:

9. december 2020

Pritožnica:

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

Nasprotni stranki v pritožbenem postopku:

VB

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

Predmet postopka v glavni stvari

Pritožba, ki jo je vložila pritožnica-tožena stranka Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația sector 1 a finanțelor publice (regionalni generalni direktorat za javne finance v Bukarešti – uprava za javne finance, sektor 1, Romunija) proti nasprotni stranki-tožeči stranki v postopku na prvi stopnji, osebi VB, in proti nasprotni stranki-toženi stranki Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații 1 (regionalni generalni direktorat za javne finance v Bukarešti – služba za obravnavanje pritožb št. 1, Romunija), zoper sodbo Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti), katere predmet je bila razveljavitev nekaterih davčnih upravnih aktov s področja DDV

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

V skladu s členom 267 PDEU se prosi za razlago Direktive 2006/112/ES in načela nevtralnosti

Vprašanje za predhodno odločanje

Ali Direktiva 2006/112/ES in načelo nevtralnosti v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, nasprotujeta nacionalni zakonodaji ali davčni praksi, v skladu s katero se za subjekt, ki je predmet davčnega nadzora in identificiran za namene DDV po tem nadzoru, ne uporablja sistem obrnjene davčne obveznosti (ukrepi za poenostavitev) – določen brez možnosti odstopanja za prodajo neposekanega lesa –, ker subjekt, ki je predmet nadzora, pred izvedbo transakcije ali na datum prekoračitve praga ni zaprosil za registracijo za DDV in je ni pridobil?

Navedene določbe prava Unije in navedena sodna praksa

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, zlasti člen 9(1), člen 193 in člen 395(1)

Izvedbeni sklep Sveta z dne 27. septembra 2010 o dovolitvi Romuniji, da uvede posebni ukrep izjeme od člena 193 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (2010/583/EU)

Izvedbeni sklep Sveta z dne 15. novembra 2013 o dovoljenju Romuniji, da še naprej uporablja posebni ukrep z odstopanjem od člena 193 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (2013/676/EU)

Izvedbeni sklep Sveta (EU) 2016/1206 z dne 18. julija 2016 o spremembi Izvedbenega sklepa 2013/676/EU o dovoljenju Romuniji, da še naprej uporablja posebni ukrep z odstopanjem od člena 193 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

Sodbe z dne 6. oktobra 1982, CILFIT/Ministero della Sanità, 283/81, EU:C:1982:335, točka 21; z dne 9. septembra 2015, Ferreira da Silva in Brito in drugi, C-160/14, EU:C:2015:565, točki 37 in 38; z dne 7. marca 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, točki 32 in 33; z dne 20. oktobra 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, točki 22 in 23, in z dne 6. februarja 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, točka 59

Navajane nacionalne določbe

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare în 2011 (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku, v različici, ki je veljala leta 2011)

Člen 134, odstavka 2 in 3, ki določata obveznost obračuna DDV na datum, ko ima davčni organ pravico zahtevati plačilo s strani subjektov, zavezanih za plačilo davka, in sicer na datum, ko ima subjekt obveznost plačati davek v državno blagajno; *odstavek 4*, ki določa, da se za obdavčljive transakcije uporablja sistem, ki velja na datum nastanka obdavčljivega dogodka; in *odstavek 6*, ki z odstopanjem od določb odstavka 4 določa, da se za transakcije iz člena 160 uporablja sistem, ki velja na datum nastanka obveznosti obračuna DDV

člen 134¹, ki določa, da obdavčljivi dogodek nastane na datum dobave blaga ali na datum opravljanja storitev

Člen 160, odstavek 1, ki določa, da je z odstopanjem od določb člena 150, odstavek 1, v primeru obdavčljivih transakcij, subjekt, zavezan za plačilo davka, prejemnik transakcij iz odstavka 2, če sta ponudnik in prejemnik identificirana za namene DDV; člen 160, odstavek 2, točka b), ki določa, da se obrnjena davčna obveznost uporablja med drugim za dobavo lesa in lesnega materiala

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale (nujna uredba vlade št. 44/2008 o ureditvi izvajanja gospodarske dejavnosti s strani pooblaščenih fizičnih oseb, enoosebnih podjetij in družinskih podjetij), ki v členu 6, odstavek 1, določa, da mora biti vsaka gospodarska dejavnost, ki jo v Romuniji trajno, občasno ali začasno opravljajo pooblašcene fizične osebe, enoosebna podjetja in družinska podjetja, registrirana in licencirana, kot je določeno v zgoraj navedeni uredbi

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (sklep vlade št. 44/2004 z dne 22. januarja 2004 o odobritvi podrobnih pravil za izvajanje zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku), ki v točki 62, odstavek 2(a) določa, da v primeru, da davčni zavezanec doseže ali preseže najvišji prag oprostitve in se ni identificiral za namene DDV, davčni organi zahtevajo plačilo davka, ki bi ga moral davčni zavezanec prejeti v obdobju od datuma, ko bi se moral identificirati za namene DDV, do datuma, ko je bilo ugotovljeno, da ni spoštoval zakonskih določb, hkrati pa davčni organi po uradni dolžnosti identificirajo zadevnega davčnega zavezanca za DDV

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Nasprotna stranka-tožeča stranka v postopku na prvi stopnji, oseba VB, je lastnica gozdov, ki so se v obdobju od leta 2011 do 2017 izkoriščali na podlagi pogodbe o prodaji neposekanega lesa, sklenjene z več podjetji.
- 2 V obdobju od 5. decembra 2017 do 2. februarja 2018 je bil opravljen davčni nadzor z namenom preveriti davčne obveznosti za obdobje od 1. oktobra 2011 do 30. septembra 2017.

- 3 Davčni inšpektorji so preverili prodajo neposekanega lesa in ugotovili, da je septembra 2011 promet tožeče stranke v postopku na prvi stopnji presegel posebni najvišji prag oprostitve za mala podjetja, in sicer 119.000 romunskih levov (RON), določen v členu 152, odstavek 1, davčnega zakonika, po katerem bi se morala oseba VB identificirati za namene DDV v roku 10 dni od konca septembra 2011 in postati zavezanica za DDV od 1. novembra 2011.
- 4 Ker se oseba VB ni identificirala za namene DDV, so davčni inšpektorji retroaktivno obračunali DDV, ki ga mora plačati od novembra 2011, z uporabo metode odštetja odstotne stopnje DDV na podlagi predpostavke, da je prodajna cena vsebovala tudi DDV. Davčni inšpektorji so osebi VB tudi odredili, da se mora identificirati za namene DDV in vložiti izjavo 70; to je oseba VB opravila 20. novembra 2017, v odobrenem 10-dnevem roku.
- 5 V teh okoliščinah je bil na podlagi poročila davčne inšpekcije in z odločbo o odmeri davka z dne 16. februarja 2018 obračunan DDV za vse prodaje, opravljene potem, ko je oseba VB presegla prag 119.000 RON, brez uporabe obrnjene davčne obveznosti, tako da je bil dodatni DDV določen v višini 196.634 RON.
- 6 Oseba VB je ugovarjala odločbi o odmeri davka in v bistvu trdila, da se je za prodajo neposekanega lesa uporabljal sistem obrnjene davčne obveznosti, za uporabo katerega se ne zahteva identifikacijska številka ponudnika za DDV, ker je v tem smislu bistveno, da sta obe stranki davčna zavezanca, ne glede na to, ali sta izpolnili obveznost identifikacije za namene DDV ali ne.
- 7 Zgoraj navedeni ugovor je bil zavrnjen 12. julija 2018 z obrazložitvijo, da je obvezni pogoj za uporabo obrnjene davčne obveznosti, da sta ponudnik in prejemnik identificirana za namene DDV.
- 8 V teh okoliščinah je oseba VB vložila tožbo pri Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti), s katero je predlagala razveljavitev odločbe o odmeri davka in sklepa o pritožbi. Tožbi je bilo ugodeno 24. junija 2019 in izpodbijana akta sta bila razveljavljena; oseba VB je bila oproščena plačila 196.634 RON ter obresti in kazni v zvezi s tem plačilom.
- 9 Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti) je menilo, da je na podlagi sodne prakse Sodišča identifikacija za namene DDV samo formalna zahteva, ki ne vpliva na vsebino pravice tožeče stranke v postopku na prvi stopnji, in da, če ne obstaja noben konkreten indic o izogibanju davku, ni mogoče odreči pravice do uporabe sistemov, določenih z zakonodajo Unije. Davčni organ, ker ne obstaja sum izogibanja davku, ni mogel nasprotovati uporabi sistema obrnjene davčne obveznosti.
- 10 Iz sistematične razlage določb člena 160 davčnega zakonika iz leta 2003 in točke 62, odstavek 2(a), pravil za izvajanje davčnega zakonika izhaja, da mora davčni organ, ko ugotovi, da je davčni zavezanec dosegel ali presegel najvišji prag oprostitve in se ni identificiral za namene DDV, zavezanca obravnavati kot identificiranega za namene DDV in uporabiti sistem obrnjene davčne obveznosti,

ki ga ureja člen 160 davčnega zakonika. Posledično je davčni organ ravnal nezakonito, ko je določil, da se sistem obrnjene davčne obveznosti ne uporablja.

- 11 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice je 5. septembra 2019 zoper to sodbo vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 12 Pritožnica meni, da je izpodbijani sklep napačen, ker oseba VB ne le, da se ni identificirala za namene DDV, ampak s pravnega vidika tudi ni ukrepala, da bi se vpisala v register podjetij, in pri pristojnih davčnih organih za gospodarsko dejavnost, ki se je izvajala, ni v nobenem primeru prijavila doseženih prihodkov, v državno blagajno pa ni plačala nobenega davka, trošarine ali obveznosti.
- 13 Oseba VB je Curtea de Apel București (višje sodišče v Bukarešti) predlagala, naj vloži predlog za sprejetje predhodne odločbe v zvezi z razlago Direktive 2006/112 in načela nevtralnosti.

Kratka obrazložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 14 Predložitveno sodišče ugotavlja, da bi bilo treba v obravnavani zadevi izreči odločitev, zoper katero po nacionalnem pravu ni pravnega sredstva, v skladu z določbami člena 267 PDEU.
- 15 Predložitveno sodišče je predstavilo sodno prakso Sodišča v zvezi z načelom davčne nevtralnosti in učinki neizpolnitve formalne zahteve s strani davčnih zavezancev in ugotavlja, da se predloženo vprašanje nanaša na uporabo obrnjene davčne obveznosti za transakcije z neposekanim lesom brez identifikacijske številke za DDV, ob upoštevanju, da je Romunija pridobila odstopanje za uporabo tega mehanizma za poenostavljanje zaradi več sklepov Sveta.
- 16 Predložitveno sodišče opozarja, da je zakonodajalec Unije poleg splošnega pravila o plačilu DDV za vsako fazo v distribucijski verigi predvidel tudi mehanizem odstopanja od plačila davka, in sicer obrnjeno davčno obveznost, ki je namenjena poenostavljanju, ker med ponudnikom in prejemnikom dobave/storitve ni nobenega dejanskega plačila DDV, saj je zadnjenavedeni zavezan za plačilo vstopnega davka za izvedene transakcije. Hkrati ima prejemnik pravico do odbitka tega davka. Zato obravnavani mehanizem predpostavlja, da se za transakcije med davčnimi zavezanci dejansko ne plača DDV, tako da se šteje, da se z zadnjo prodajo/storitvijo končnemu potrošniku v državno blagajno plača DDV za celotno vrednost prodaje končnemu kupcu.
- 17 Predložitveno sodišče meni, da četudi bi bila oseba VB identificirana za namene DDV ob prekoračitvi praga za oprostitev, določenega v davčnem zakoniku, ne bi

bila zavezana za plačilo DDV, ker so za to zavezani kupci lesa, ker se za prodajo lesa, ki jo opravi oseba VB, uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti.

- 18 Načelo davčne nevtralnosti prepoveduje, da bi se gospodarski subjekti, ki opravljajo isto dejavnost, z vidika DDV obravnavali različno, skupni sistem DDV pa zagotavlja popolno nevtralnost vseh gospodarskih dejavnosti z vidika davčne obveznosti.
- 19 Curtea de Apel (pritožbeno sodišče) ugotavlja, da je bilo v sodni praksi Sodišča, ki obravnava pomen identifikacijske številke za DDV, odločeno, da ta ne more biti bistveni pogoj za uporabo sistema DDV.
- 20 Po mnenju zgoraj navedenega sodišča, čeprav zakonodaja Unije in sodna praksa Sodišča prepuščata državam članicam pravico, da ob spoštovanju načela sorazmernosti sprejemajo ukrepe za pravilno pobiranje DDV in preprečevanje izogibanja davku, bi lahko stališče, kakršno so zavzeli romunski davčni organi, negativno vplivalo tudi na prejemnika dobave blaga ali storitev, ker subjekt, ki se šteje za zavezanca za retroaktivno plačilo DDV, po davčnem nadzoru in njegovi identifikaciji za namene DDV svojim kupcem ne more izdati računov z obrnjeno davčno obveznostjo, ampak samo v okviru sistema običajne obdavčitve, ker kupci nimajo pravice od odbitka tega davka, ker glede na obdavčljivi dogodek DDV ni bil obračunan pravilno.
- 21 Obveznost spoštovanja sistema obrnjene davčne obveznosti kot vsebinska zahteva za izvajanje pravice do odbitka je bila že potrjena v sodbi Sodišča v zadevi C-424/12, Fatorie.
- 22 Zato se pojavi težava glede skladnosti davčnih določb z Direktivo 2006/112 in z načelom nevtralnosti, po katerih se sistem obrnjene davčne obveznosti, določen brez možnosti odstopanja za prodajo neposekanega lesa, ne uporablja za subjekt, ki je predmet davčnega nadzora in identificiran za namene DDV po tem nadzoru, ker subjekt, ki je predmet nadzora, pred izvedbo transakcij ali na datum prekoračitve najvišjega praga ni zaprosil za identifikacijo za namene DDV in je ni pridobil.