

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 30 juni 2022 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Genomförandebeslut 2010/583/EU och 2013/676/EU om bemyndigande för Rumänien att avvika från artikel 193 i nämnda direktiv – Förfarandet för omvänd skattskyldighet – Leveranser av trävaror – Nationell lagstiftning enligt vilken tillämpning av nämnda förfarande förutsätter registrering till mervärdesskatt – Principen om skatteneutralitet”

I mål C-146/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel Bucureşti (Appellationsdomstolen i Bukarest, Rumänien) genom beslut av den 9 december 2020, som inkom till domstolen den 3 mars 2021, i målet

Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti – Administraţia Sector 1 a Finanţelor Publice

mot

VB,

Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti – Serviciul Soluţionare Contestaţii 1,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J. Passer samt domarna F. Biltgen och M.L. Arastey Sahún (referent),

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- VB, genom A. Arseni, C. Chiriac, C.-L. Dobrinescu och S. Ilie, avocaţi,
- Rumäniens regering, genom E. Gane och A. Rotăreanu, båda i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom O. Serdula, M. Smolek och J. Vlášil, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) och principen om skatteneutralitet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, Direc²ia General² Regional² a Finan²elor Publice Bucure²ti – Administra²ia Sector 1 a Finan²elor Publice (Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Bukarest – Byrån för offentliga finanser i distrikt 1 i Bukarest, Rumänien), och, å andra sidan, VB och Direc²ia General² Regional² a Finan²elor Publice Bucure²ti – Serviciul Solu²ionare Contesta²ii 1 (Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Bukarest – omprövningsenheten, Rumänien). Målet rör den behöriga skattemyndighetens beslut att VB retroaktivt ska betala mervärdesskatt för försäljning av timmer på rot eftersom myndigheten inte medgett VB rätt att tillämpa förfarandet för omvänd skattskyldighet.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

3 I artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlopande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

4 I artikel 14.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

5 I artikel 193 i direktivet anges följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202.”

6 I artikel 199.1 och 199.2 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får för följande leveranser eller tillhandahållanden föreskriva att den

betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs.

...

2. Vid tillämpningen av den möjlighet som anges i punkt 1 får medlemsstaterna fastställa de leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster och de kategorier av leverantörer, tillhandahållare eller förvärvare på vilka dessa åtgärder får tillämpas.”

7 I artikel 213 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Varje beskattningsbar person skall uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör.

Medlemsstaterna skall tillåta, och får kräva, att denna anmälan lämnas på elektronisk väg, i enlighet med de villkor som de själva fastställer.

2. Utan att det påverkar tillämpningen av punkt 1 första stycket skall varje beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som gör gemenskapsinterna förvärv av varor vilka inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 uppge att han gör sådana förvärv, om villkoren i den artikeln för att sådana transaktioner inte skall vara föremål för mervärdesskatt inte längre är uppfyllda.”

8 I artikel 214 i detta direktiv föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att med hjälp av ett individuellt registreringsnummer identifiera följande personer:

a) Varje beskattningsbar person, med undantag av dem som avses i artikel 9.2, som inom medlemsstaternas respektive territorium utför sådana andra leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som medför rätt till avdrag, än leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster för vilka mervärdesskatt skall betalas uteslutande av köparen eller mottagaren i enlighet med artiklarna 194–197 och artikel 199.

b) Varje beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som gör gemenskapsinterna förvärv av varor vilka är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2.1 b, eller som har utnyttjat möjligheten i artikel 3.3 att välja att låta sina gemenskapsinterna förvärv bli föremål för mervärdesskatt.

c) Varje beskattningsbar person som inom medlemsstaternas respektive territorium gör gemenskapsinterna förvärv av varor avsedda för transaktioner som han genomför utanför deras territorium och som har samband med sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket.

2. Medlemsstaterna får dock underlåta att registrera vissa beskattningsbara personer som tillfälligtvis utför sådana transaktioner som avses i artikel 12.”

9 Artikel 395.1 i direktivet har följande lydelse:

”Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla uppbörden av skatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt.

Åtgärder avsedda att förenkla skatteuppbörden får endast i ringa utsträckning påverka medlemsstaternas totala skatteinkomster i det sista konsumtionsledet.”

Genomförandebeslut 2010/583/EU

10 Skälen 6–8 i rådets genomförandebeslut 2010/583/EU av den 27 september 2010 om bemyndigande för Rumänien att införa en särskild åtgärd som avviker från artikel 193 i direktiv 2006/112 (EUT L 256, 2010, s. 27) har följande lydelse:

”(6) Problem uppstår på timmermarknaden i Rumänien också på grund av marknadens och de berörda företagens särskilda karaktär. Marknaden har ett stort antal små företag som det har varit svårt för de rumänska myndigheterna att kontrollera. Den vanligaste formen av skatteundandragande innebär att leverantören utfärdar fakturor för varor eller tjänster som berättigar kunden till skatteavdrag och sedan försvinner utan att betala skatten till de behöriga myndigheterna.

(7) Genom att utse mottagaren som betalningsskyldig för mervärdesskatten vid leverans av trävaror av beskattningsbara personer samt vid leverans av varor och tillhandahållande av tjänster av sådana beskattningsbara personer, med undantag för detaljhandlare, som är föremål för ett insolvensförfarande, innebär avvikelserna att de svårigheter som förekommit kan undanröjas utan att det skattebelopp som ska betalas påverkas. Därmed förhindras vissa typer av skatteflykt och skatteundandragande.

(8) Åtgärden står i proportion till de eftersträlvade målen eftersom avsikten inte är att den ska tillämpas generellt utan endast på särskilda verksamheter och sektorer där det förekommer avsevärda problem när det gäller skatteuttag, skatteflykt eller skatteundandragande.”

11 I artikel 1 i detta genomförandebeslut föreskrevs följande:

”Med avvikelse från artikel 193 i [mervärdesskattedirektivet] bemyndigas härmed Rumänien att till och med den 31 december 2013 som betalningsskyldig för mervärdesskatt utse den beskattningsbara person till vilken de varor eller tjänster som avses i artikel 2 i detta beslut levereras respektive tillhandahålls.”

12 Artikel 2 i genomförandebeslutet har följande lydelse:

”Avvikelsen enligt artikel 1 ska tillämpas på

a) leverans av trävaror av beskattningsbara personer, inbegripet timmer på rot, rundvirke eller kluven ved, brännvirke, timmerprodukter samt kantat eller flisat trä och trä i obearbetat, bearbetat eller halvförädlat skick,

b) leverans av varor och tillhandahållande av tjänster av sådana beskattningsbara personer, med undantag för detaljhandlare, som är föremål för ett insolvensförfarande.”

Genomförandebeslut 2013/676

13 Skäl 5 i rådets genomförandebeslut 2013/676/EU 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 (EUT L 316, 2013, s. 31), i dess lydelse enligt rådets genomförandebeslut (EU) 2016/1206 av den 18 juli 2016 (EUT L 198, 2016, s. 47) (nedan kallat genomförandebeslut 2013/676), har följande lydelse:

"Före det tidigare bemyndigandet att tillämpa omvänd skattskyldighet på leverans av trävaror hade det uppstått problem på virkesmarknaden i Rumänien på grund av marknadens och de berörda företagens särskilda karaktär. Det finns ett stort antal små företag som det har varit svårt för de rumänska myndigheterna att kontrollera. Att utse mottagaren som betalningsskyldig för mervärdesskatten medförde enligt de rumänska myndigheterna att vissa typer av skatteflykt och skatteundandragande inom denna sektor förhindrades och är därför fortfarande motiverat."

14 I artikel 1 i genomförandebeslut 2013/676 föreskrivs följande:

"Genom avvikelse från artikel 193 i [mervärdesskattedirektivet] bemyndigas härmed Rumänien att till och med den 31 december 2019 som betalningsskyldig för mervärdesskatt utse den beskattningsbara person till vilken de varor eller tjänster som avses i artikel 2 i detta beslut levereras respektive tillhandahålls."

15 Artikel 2 i genomförandebeslutet har följande lydelse:

"Den avvikelse som avses i artikel 1 ska tillämpas på leverans av trävaror av beskattningsbara personer, inbegripet timmer på rot, rundvirke eller kluven ved, brännvirke, trävaror samt kantat eller flisat trä och trä i obearbetat, bearbetat eller halvförädlat skick."

Rumänsk rätt

16 I artikel 127.1 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om skatter) (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 927 av den 23 december 2003), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad skattelagen), föreskrivs följande:

"Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en sådan ekonomisk verksamhet som de som avses i punkt 2, oberoende av dess syfte eller resultat."

17 I artikel 160 i skattelagen föreskrivs följande:

"1. Med avvikelse från bestämmelserna i artikel 150.1 ska, när det gäller skattepliktiga transaktioner, den person som är skyldig att betala skatten vara mottagaren när det gäller de transaktioner som avses i punkt 2. Förutsättningen för att omvänd skattskyldighet ska kunna tillämpas är att både leverantören och mottagaren är registrerade till mervärdesskatt ...

2. Följande transaktioner ska omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet:

...

b) leverans av trä och vedartade material ...

..."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

18 VB äger skogsfastigheter i Rumänien.

19 Under åren 2011–2017 brukade företaget denna mark på grundval av avtal om försäljning av timmer på rot som ingåtts med flera företag som specialiserat sig på skogsbruk.

20 Efter en skattekontroll som genomfördes mellan den 5 december 2017 och den 2 februari 2018 konstaterade den behöriga skattemyndigheten att VB:s omsättning i september 2011 hade överskridit den övre gräns som fastställts genom den "särskilda undantagsordning" som föreskrivs

i skattelagen till förmån för småföretag. Det framgår av de handlingar som ingetts till domstolen att när en beskattningsbar person under ett kalenderår uppnår eller överskrider denna övre gräns för undantaget är denne skyldig att registrera sig till mervärdesskatt inom tio dagar från utgången av den månad under vilken denne beskattningsbara person uppnådde eller överskred denna övre gräns.

21 Eftersom VB inte var registrerad till mervärdesskatt under den period som var föremål för skattekontroll, det vill säga mellan den 1 oktober 2011 och den 30 september 2017, ändrade skattemyndigheten retroaktivt beräkningen av den mervärdesskatt som skulle betalas från och med den 1 november 2011 med tillämpning av den omvända beräkningsmetoden, som innebär att försäljningspriset även anses omfatta mervärdesskatt.

22 Skattekontrollen avslutades genom upprättandet av en skattekontrollrapport och ett beskattningsbeslut av den 16 februari 2018, enligt vilka VB var skyldig att betala ett belopp på 196 634 rumänska lei (RON) (cirka 41 300 euro) jämte ränta och straffavgifter.

23 VB klagade på detta beslut och gjorde gällande att försäljningen av timmer på rot omfattades av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, vars tillämpning endast är beroende av att de båda berörda aktörerna är beskattningsbara personer, och inte nödvändigtvis kräver att leverantören har ett registreringsnummer för mervärdesskatt.

24 Genom beslut av den 12 juli 2018 avslogs VB:s klagomål, med motiveringen att tillämpningen av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet enligt artikel 160 i skattelagen är beroende av att både leverantören och köparen är registrerade till mervärdesskatt i förväg.

25 Genom dom av den 24 juni 2019 biföll Tribunalul Bucureşti (Förstainstansdomstolen i Bukarest, Rumänien) VB:s talan om ogiltigförklaring av beskattningsbeslutet av den 16 februari 2018 och beslutet av den 12 juli 2018.

26 Nämda dom överklagades till den hänskjutande domstolen, Curtea de Apel Bucureşti (Appellationsdomstolen i Bukarest, Rumänien) av Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Bukarest – Byrån för offentliga finanser i distrikt 1 i Bukarest.

27 Den hänskjutande domstolen har påpekat att om VB hade varit registrerad till mervärdesskatt i september 2011, skulle VB ha omfattats av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, i enlighet med undantaget från det system för uppbörd av mervärdesskatt som avses i artikel 193 i mervärdesskattedirektivet och som beviljats Rumänien på grundval av genomförandebesluten 2010/583 och 2013/676. Härigenom skulle VB inte varit skyldig att betala mervärdesskatt för försäljningen av timmer på rot, eftersom detta förfarande innebar att de beskattningsbara personer som var köpare var skyldiga att betala denna skatt.

28 Den hänskjutande domstolen har i detta sammanhang påpekat att EU-domstolen, bland annat i sin dom av den 7 mars 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punkterna 32 och 33), har slagit fast att registrering till mervärdesskatt endast utgör ett formellt krav för avdragsrätt för mervärdesskatt och följaktligen inte kan utgöra ett materiellt villkor som hindrar en beskattningsbar person från att utöva denna rätt.

29 Den hänskjutande domstolen har tillagt att den omständigheten att en person som VB inte medges rätt att tillämpa förfarandet för omvänd betalningsskyldighet även får till följd att de beskattningsbara personer som förvärvat timmer från denne inte kan dra av den mervärdesskatt som belöper på dessa transaktioner, eftersom denna skatt inte har fakturerats på ett korrekt sätt vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Den hänskjutande domstolen undrar därför om EU-domstolens praxis utgör hinder för att registrering till mervärdesskatt utgör ett villkor för att

förfarandet för omvänd betalningsskyldighet ska kunna tillämpas.

30 Mot denna bakgrund beslutade Curtea de Apel București (Appellationsdomstolen i Bukarest) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Utgör [mervärdesskattedirektivet] 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?”

Prövning av tolkningsfrågan

31 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet och principen om skatteneutralitet utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken förfarandet för omvänd betalningsskyldighet inte är tillämpligt på en beskattningsbar person som varken hade ansökt om eller automatiskt erhållit registrering till mervärdesskatt innan de beskattningsbara transaktionerna genomfördes.

32 Domstolen erinrar inledningsvis om att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet utgör ett undantag från principen i artikel 193 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken mervärdesskatt ska betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, och att det i sin egenskap av undantag följaktligen ska tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 februari 2019, Human Operator, C-434/17, EU:C:2019:112, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

33 Vid tillämpning av detta förfarande sker således ingen betalning av mervärdesskatt mellan leverantören och köparen av varorna, eftersom köparen är betalningsskyldig för ingående mervärdesskatt för de genomförda transaktionerna och i princip kan, förutsatt att denne är en beskattningsbar person, göra avdrag för samma skatt så att inget belopp ska erläggas till skattemyndigheten i en sådan situation (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

34 Härvidlag konstaterar domstolen att artikel 1 i genomförandebesluten 2010/583 och 2013/676 gör det möjligt för Rumänien att, i enlighet med artikel 395 i mervärdesskattedirektivet, avvika från beskattningsprincipen i artikel 193 i detta direktiv genom att som betalningsskyldig för mervärdesskatt utse den beskattningsbara person till vilken den leverans av trävaror som avses i artikel 2 i vart och ett av dessa genomförandebeslut görs, eftersom denna verksamhet inte ingår bland de transaktioner som avses i artikel 199.1 i mervärdesskattedirektivet.

35 I förevarande fall förutsätter emellertid tillämpningen av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, enligt den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, det vill säga artikel 160.1 i skattelagen, att de beskattningsbara personer som berörs av detta förfarande är registrerade till mervärdesskatt innan de beskattningsbara transaktionerna genomförs. Den rumänska regeringen har i sitt skriftliga yttrande understrukit att det var svårigheterna på den rumänska trämarknaden i fråga om bekämpandet av skatteundandragande som föranledde den nationella lagstiftaren att uppställa detta villkor. Kravet på registrering till mervärdesskatt säkerställer dessutom en effektiv kontroll av att skattskyldigheten iakttas samt en riktig uppbörd av mervärdesskatten.

36 Det ska härvidlag för det första understrykas att det inte framgår av vare sig mervärdesskattedirektivet eller genomförandebesluten 2010/583 eller 2013/676 att när en medlemsstat har rätt att avvika från artikel 193 i mervärdesskattedirektivet, genom att utse den beskattningsbara person som är mottagare av leveransen av de aktuella varorna till betalningsskyldig för mervärdesskatten och därigenom tillämpa förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på vissa beskattningsbara transaktioner, den nationella lagstiftaren i denna medlemsstat inte har rätt att vid genomförandet av detta undantag fastställa villkoren för tillämpningen av detta förfarande, så länge dessa villkor inte strider mot principen om skatteneutralitet.

37 En sådan tolkning stöds av artikel 199.2 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken medlemsstaterna får fastställa de kategorier av leverantörer, tillhandahållare eller förvärvare på vilka förfarandet för omvänd betalningsskyldighet får tillämpas.

38 Vidare gäller att eftersom förfarandet för omvänd betalningsskyldighet utgör ett undantag från principen i artikel 193 i mervärdesskattedirektivet, ska bestämmelserna angående förfarandet tolkas restriktivt, såsom framgår av punkt 32 ovan. Den begränsning som föreskrivs i den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, genom att föreskriva att tillämpningen av nämnda mekanism villkoras av att de beskattningsbara personerna i förväg är registrerade till mervärdesskatt, innebär just att räckvidden av detta undantag begränsas.

39 För det andra strider den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, i motsats till vad VB och kommissionen har anfört i sina skriftliga yttranden, inte mot domstolens praxis enligt vilken den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet kräver att avdrag för ingående mervärdesskatt beviljas när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav (dom av den 18 mars 2021, A. (Regler om utövande av avdragsrätten), C-895/19, EU:C:2021:216, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

40 Det framgår förvisso av denna rättspraxis att den registrering till mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 214 i mervärdesskattedirektivet samt den beskattningsbara personens skyldighet enligt artikel 213 i direktivet att uppge när dennes ekonomiska verksamhet inleds, förändras eller upphör endast utgör formella krav som fyller en kontrollfunktion och som bland annat inte kan påverka rätten att göra avdrag för mervärdesskatt, i den mån som de materiella villkoren som gäller för denna rätt är uppfyllda (dom av den 18 november 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

41 Domstolen har således slagit fast att en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt inte får hindras från att utöva sin avdragsrätt med hänvisning till att personen inte hade registrerat sig till mervärdesskatt innan denne använde de varor som denne hade förvärvat inom ramen för sin beskattade verksamhet (dom av den 18 november 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

42 Det ska emellertid understrykas att nämnda rättspraxis syftar till att säkerställa iakttagandet av den grundläggande principen om skatteneutralitet genom att kräva att den beskattningsbara personen får göra avdrag för ingående mervärdesskatt om de materiella kraven för ett sådant avdrag är uppfyllda, även om denna beskattningsbara person har underlåtit att uppfylla vissa formella krav.

43 Avdragsrätten för mottagaren av varan eller tjänsten ska på samma sätt i princip iaktas såväl inom ramen för förfarandet för omvänd betalningsskyldighet som inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Denna rätt påverkas således inte av att

tjänsteleverantören inte medges att låta en leverans förfarandet för omvänd betalningsskyldighet. Domstolen påpekar härvidlag att felaktig fakturering av mervärdesskatt vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, bland annat när fakturan, såsom i förevarande fall, har upprättats utan att inbegripa mervärdesskatt, inte i sig räcker för att frånta en beskattningsbar person dennes avdragsrätt. (se, analogt, dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 47).

44 Domstolen konstaterar således att den rättspraxis som bygger på domen av den 18 mars 2021, A. (Regler om utövande av avdragsrätten) (C-895/19, EU:C:2021:216), inte är tillämplig i en sådan situation som är aktuell i det nationella målet, eftersom ett beslut att inte tillämpa förfarandet för omvänd betalningsskyldighet varken påverkar rätten för mottagaren av den aktuella tjänsten att dra av ingående mervärdesskatt eller, följaktligen, principen om skatteneutralitet.

45 För det tredje ska det slutligen erinras om att principen om skatteneutralitet, i vilken unionslagstiftaren låtit den allmänna principen om likabehandling komma till uttryck på mervärdesskatteområdet, i synnerhet utgör hinder för att jämförbara och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 17 december 2020, Weg Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

46 Enligt domstolens fasta praxis innebär denna allmänna princip att lika situationer inte får behandlas olika och att olika situationer inte får behandlas lika, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan behandling. En skillnad i behandlingen är berättigad då den är grundad på ett objektivt och skäligt kriterium, det vill säga då den hänger samman med ett laga ändamål som eftersträvas med den aktuella lagstiftningen, och skillnaden står i proportion till det mål som eftersträvas genom behandlingen i fråga (dom av den 3 februari 2021, Fussl Modestraße Mayr, C-555/19, EU:C:2021:89, punkt 95 och där angiven rättspraxis).

47 Domstolen konstaterar att det kriterium som i förevarande fall motiverar en begränsning av tillämpningen av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet är objektivt, eftersom det i den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet föreskrivs att alla beskattningsbara personer, såväl säljare som köpare, vilka deltar i en leverans av sådana trävaror som avses i artikel 2 i genomförandebesluten 2010/583 och 2013/676, utan åtskillnad är skyldiga att registrera sig till mervärdesskatt.

48 Det mål som eftersträvas med denna begränsning är rättssäkerhet och rättslig klarhet. Under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet är mottagaren av en leverans av varor skyldig att betala mervärdesskatt om transaktionen är mervärdesskattepliktig, vilket bland annat beror på leverantörens omsättning, eftersom leverantören kan omfattas av den särskilda undantagsordning som föreskrivs i den rumänska lagstiftningen om småföretag. Detta villkor är dock svårt att kontrollera för mottagaren av leveransen. Det ska i detta hänseende understrykas att det i förevarande fall bland annat framgår av skäl 6 i genomförandebeslut 2010/583 att den rumänska timmermarknaden består av ett stort antal små företag som det varit svårt för de rumänska myndigheterna att kontrollera.

49 Genom att beskattningsbara personer åläggs kravet att vara registrerade till mervärdesskatt, förfogar mottagaren av den beskattningsbara transaktionen över ett mer lättillgängligt kriterium för att på ett exakt sätt få kännedom om omfattningen av sina skattemässiga skyldigheter, eftersom det i rumänsk rätt föreskrivs att beskattningsbara personer som omfattas av den skattebefrielse som är tillämplig på småföretag, och vilka således inte utför transaktioner som medför avdragsrätt, inte omfattas av skyldigheten att registrera sig till mervärdesskatt.

50 Skillnaden i behandling framstår således som proportionerlig i förhållande till det mål som eftersträvas med den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, eftersom dels

registreringen till mervärdesskatt följer av unionsrätten i sig, närmare bestämt artikel 214 i mervärdesskattedirektivet, dels de berörda beskattningsbara personernas avdragsrätt i princip inte påverkas.

51 Av det anförda följer att den hänskjutna frågan ska besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet och principen om skatteneutralitet utgör inte hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken förfarandet för omvänd betalningsskyldighet inte är tillämpligt på en beskattningsbar person som varken hade ansökt om eller automatiskt erhållit registrering till mervärdesskatt innan de beskattningsbara transaktionerna genomfördes.

Rättegångskostnader

52 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och principen om skatteneutralitet utgör inte hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken förfarandet för omvänd betalningsskyldighet inte är tillämpligt på en beskattningsbar person som varken hade ansökt om eller automatiskt erhållit registrering till mervärdesskatt innan de beskattningsbara transaktionerna genomfördes.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: rumänska.