

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

30. lipnja 2022.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Provedbene odluke 2010/583/EU i 2013/676/EU kojima se Rumunjskoj dopušta odstupanje od članka 193. navedene direktive – Mehanizam prijenosa porezne obveze – Isporuka proizvoda od drva – Nacionalni propis kojim se određuje uvjet registracije u svrhu PDV-a za primjenu navedenog mehanizma – Načelo porezne neutralnosti”

U predmetu C-146/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska), odlukom od 9. prosinca 2020., koju je Sud zaprimio 3. ožujka 2021., u postupku

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

protiv

VB,

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

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: J. Passer, predsjednik vijeća, F. Biltgen i M. L. Arastey Sahún (izvjestiteljica), suci,
nezavisni odvjetnik: P. Pikamäe,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za osobu VB, A. Arseni, C. Chiriac, C.-L. Dobrinescu i S. Ilie, *avocați*,
- za rumunjsku vladu, E. Gane i A. Rotăreanu, u svojstvu agenata,
- za češku vladu, O. Serdula, M. Smolek i J. Vlášil, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Armenia i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,
donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) kao i na čela porezne neutralnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Direcției Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (Glavna regionalna uprava za javne financije u Bukureštu – Uprava za javne financije sektora 1, Rumunjska), s jedne strane, i osobe VB i Direcției Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul Soluționare Contestații 1 (Glavna regionalna uprava za javne financije u Bukureštu – Služba za postupanje po žalbama br. 1, Rumunjska), s druge strane, u vezi s odlukom nadležne porezne uprave da se toj osobi naloži retroaktivno plaćanje poreza na dodanu vrijednost (PDV) na temelju prodaje neposjećenog građevnog drvca i da joj se odbije primjena mehanizma prijenosa porezne obveze.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3 Članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u određuje:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključuju: rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

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

„Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.”

5 Članak 193. navedene direktive određuje:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članka 194. do 199. i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.”

6 U skladu s člankom 199. stavcima 1. i 2. iste direktive:

„1. Države članice mogu odrediti da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se isporučuje bilo što od niže navedenog:

[...]

2. Pri korištenju mogućnosti iz stavka 1. države članice mogu odrediti obuhvaćene isporuke robe i usluga te kategorije dobavljača ili primatelja na koje se te mogućnosti mogu primjenjivati.”

7 Člankom 213. Direktive o PDV-u predviđeno je:

„1. Svaki porezni obveznik obavezan je prijaviti početak, promjenu ili prestanak svoje djelatnosti

kao poreznog obveznika.

Države članice dopuštaju i mogu zahtijevati da se prijava podnese elektroničkim putem sukladno uvjetima koje propišu.

2. Ne dovodeći u pitanje prvi podstavak stavka 1. svaki porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a koja stječe robu unutar Zajednice na koju se sukladno članku 3. stavku 1. ne obračunava PDV obavezna je navesti takvo stjecanje kad uvjeti o neobavljanju transakcije na koje se plaća PDV prestanu biti ispunjeni.”

8 U skladu s člankom 214. te direktive:

„1. Države članice poduzimaju potrebne mjere kako bi osigurale identifikaciju sljedećih osoba putem jedinstvenog broja:

(a) svakog poreznog obveznika, osim onih iz članka 9. stavka 2. koji na svojem području isporužuju robu i usluge vezano uz koje je moguć odbitak PDV-a, osim isporuke robe i usluga vezano uz koje PDV može platiti isključivo kupac ili osoba kojoj su roba i usluge namijenjene sukladno člancima 194. do 197. i članku 199.;

(b) svakog poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik koja unutar Zajednice stječe robu na koju se obračunava PDV sukladno članku 2. stavku 1. točki (b) i svakog poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, koja iskoristi mogućnost iz članka 3. stavka 3. vezano uz stjecanja unutar Zajednice na koja se obračunava PDV;

(c) svakog poreznog obveznika koji na svom području stječe robu unutar Zajednice u svrhe transakcija koje su povezane s aktivnostima iz drugog podstavka članka 9. stavka 1. te koje se obavljaju izvan tog područja;

2. Države članice ne moraju identificirati određene porezne obveznike koji obavljaju transakcije na povremenoj osnovi kako je navedeno u članku 12.”

9 Članak 395. stavak 1. navedene direktive glasi kako slijedi:

„Vijeće, koje djeluje jednoglasno na prijedlog Komisije, može odobriti bilo kojoj državi članici uvođenje posebnih mjera za odstupanje od odredaba ove Direktive, kako bi se pojednostavio postupak naplate PDV-a ili spriječili određeni oblici utaje ili izbjegavanja poreza.

Mjere namijenjene pojednostavljenju postupka naplate PDV-a ne smiju, osim u zanemarivom opsegu, utjecati na ukupni iznos poreznog prihoda države članice, koji je naplaćen u fazi konačne potrošnje.”

Provedbena odluka 2010/583

10 Uvodne izjave 6. do 8. Provedbene odluke Vijeća 2010/583/EU od 27. rujna 2010. kojom se Rumunjskoj odobrava primjena posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112 (SL 2010., L 256, str. 27.) glase:

„(6) Priroda rumunjskog tržišta drva i poduzeća koja na njemu posluju dovodi do određenih problema. Na tržištu postoji velik broj malih poduzeća koja rumunjska tijela teško kontroliraju. Najčešća porezna utaja sastoji se od toga da dobavljač fakturira isporuku robe neposredno prije nego što nestane a da ne plati porez nadležnim tijelima, pri čemu klijent ipak raspolaže valjanim računom koji mu omogućuje odbitak.

(7) Dopuštaju li poreznim tijelima da odrede primatelja kao osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a u slučajevima isporuke proizvoda od drva koju obavljaju porezni obveznici te isporuke robe ili pružanja usluga od strane poreznih obveznika, osim trgovaca na malo koji podliježu stečajnom postupku, to odstupanje omogućava rješavanje nastalih poteškoća a da se pritom ne izmijeni iznos dugovanog poreza. Njegov je učinak uklanjanje određenih oblika izbjegavanja ili utaje poreza.

(8) Mjera je proporcionalna cilju koji se želi postići jer nije namijenjena općenitoj primjeni, s obzirom na to da se odnosi samo na određene sektore i transakcije u kojima postoje stvarni problemi naplate poreza, odnosno utaja ili izbjegavanje poreza.” [neslužbeni prijevod]

11 U članku 1. te provedbene odluke predviđeno je:

„Odstupaju li od članka 193. Direktive [o PDV-u], Rumunjskoj se do 31. prosinca 2013. odobrava da kao osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a odredi poreznog obveznika kojem se isporučuju roba ili usluge iz članka 2. ove odluke.” [neslužbeni prijevod]

12 U skladu s člankom 2. navedene provedbene odluke:

„Odstupanje predviđeno u članku 1. primjenjuje se na:

(a) isporuke proizvoda od drva od strane poreznih obveznika koje uključuju neposjeđeno građevno drvo, okruglo ili rascijepljeno radno drvo, drvo za ogrjev, proizvode od građevnog drva te drva s četvrtastim rubovima ili glodanog drva i neobrađenog drva, obrađenog ili polupreradenog drva;

(b) isporuke robe i pružanje usluga koje obavljaju porezni obveznici koji podliježu stečajnom postupku, ne uključujući trgovce na malo.” [neslužbeni prijevod]

Provedbena odluka 2013/676

13 Uvodna izjava 5. Provedbene odluke Vijeća 2013/676/EU od 15. studenoga 2013. kojom se Rumunjskoj odobrava nastavak primjene posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112 (SL 2013., L 316, str. 31.), kako je izmijenjena Provedbenom odlukom Vijeća (EU) 2016/1206 od 18. srpnja 2016. (SL 2016., L 198, str. 47.) (u daljnjem tekstu: Provedbena odluka 2013/676), glasi:

„Prije ranijeg odobrenja primjene [prijenosa] porezne obveze na isporuke drva Rumunjska je imala problema na tržištu građevnog drva zbog prirode tog tržišta i poduzeća koja na njemu posluju. U tom sektoru postoji puno malih poduzeća koja su rumunjska tijela teško kontrolirala. Određenje primatelja kao osobe koja je odgovorna za plaćanje PDV-a je, prema rumunjskim tijelima, spriječilo utaju i izbjegavanje poreza u tom sektoru te stoga ostaje opravdano.”

14 Članak 1. Provedbene odluke 2013/676 određuje:

„Odstupaju li od članka 193. Direktive [o PDV-u], Rumunjskoj se do 31. prosinca 2019. odobrava određivanje poreznog obveznika kojem se isporučuju roba ili usluge iz članka 2. ove Odluke kao osobe koja je odgovorna za plaćanje poreza.”

15 U skladu s člankom 2. te provedbene odluke:

„Odstupanje predviđeno u članku 1. primjenjuje se na isporuke proizvoda od drva od strane poreznih obveznika koje uključuju neposjeđeno građevno drvo, okruglo ili rascijepljeno radno drvo,

drvo za ogrjev, proizvode od gra?evnog drva te drva s ?etvrtastim rubovima ili glodanog drva i neobra?enog drva, obra?enog ili poluprera?enog drva.”

Rumunjsko pravo

16 ?lanak 127. stavak 1. Legee nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku) (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 927 od 23. prosinca 2003.), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), glasi:

„Poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno obavlja gospodarsku aktivnost iz stavka 2. na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultat te aktivnosti.”

17 ?lanak 160. Poreznog zakonika propisuje:

„1. Odstupaju?i od odredaba ?lanka 150. stavka 1., u slu?aju oporezivih transakcija osoba odgovorna za pla?anje poreza je primatelj transakcija iz stavka 2. Za primjenu prijenosa porezne obveze zahtijeva se da se i dobavlja? i primatelj registriraju u svrhu PDV-a [...]

2. Prijenos porezne obveze primjenjuje se na sljede?e transakcije:

[...]

(b) isporuka drva i drvnog materijala [...]

[...]

Glavni postupak i prethodno pitanje

18 Osoba VL vlasnik je šumskih zemljišta u Rumunjskoj.

19 Tijekom 2011. do 2017. godine iskorištavala je ta zemljišta na temelju ugovora o kupoprodaji neposje?enog gra?evnog drva sklopljenih s više društava specijaliziranih za područje šumarstva.

20 Nakon poreznog nadzora provedenog izme?u 5. prosinca 2017. i 2. velja?e 2018., nadležna porezna uprava utvrdila je da je prihod osobe VB ostvaren u rujnu 2011. premašio gornju granicu koja je za male poduzetnike utvr?ena „posebnim sustavom izuze?a” predvi?enim Poreznim zakonikom. Iz spisa podnesenog Sudu proizlazi da, kada porezni obveznik tijekom kalendarske godine dosegne ili premaši taj prag za izuze?e, on se mora registrirati u svrhu PDV-a u roku od deset dana od kraja mjeseca tijekom kojeg je dosegnuo ili premašio taj prag.

21 Budu?i da se osoba VB nije registrirala u svrhu PDV-a tijekom razdoblja koje podliježe poreznom nadzoru, odnosno izme?u 1. listopada 2011. i 30. rujna 2017., porezni inspektori ponovno su retroaktivno izra?unali PDV koji se dugovao od 1. studenoga 2011., primjenjuju?i metodu obrnutog izra?una, koja se temelji na pretpostavci da je prodajna cijena sadržavala i PDV.

22 Taj porezni nadzor zaklju?en je sastavljanjem izvješ?a o poreznom nadzoru i poreznog rješenja od 16. velja?e 2018., na temelju kojih je osoba VB bila obvezna platiti iznos od 196 634 rumunjska leja (RON) (oko 41 300 eura) kao i pripadaju?e kamate i kazne.

23 Osoba VB protiv navedenog rješenja podnijela je prigovor isti?u?i da se na prodaju neposje?enog gra?evnog drva primjenjuje mehanizam prijenosa porezne obveze, ?ija je primjena uvjetovana isklju?ivo ?injenicom da su dva predmetna subjekta porezni obveznici, ali ne nužno da dobavlja? mora imati identifikacijski broj za PDV.

24 Odlukom od 12. srpnja 2018. prigovor osobe VB odbijen je uz obrazloženje da je primjena mehanizma prijenosa porezne obveze, na temelju ?lanka 160. Poreznog zakonika, uvjetovana time da su i dobavlja? i kupac prethodno registrirani u svrhu PDV-a.

25 Presudom od 24. lipnja 2019. Tribunalul Bucure?ti (Viši sud u Bukureštu, Rumunjska) prihvatio je tužbu koju je osoba VB podnijela za poništenje poreznog rješenja od 16. velja?e 2018. i odluke od 12. srpnja 2018.

26 Protiv navedene presude Glavna regionalna uprava za javne financije u Bukureštu – Uprava za javne financije sektora 1 podnijela je žalbu pred sudom koji je uputio zahtjev, Curteom de Apel Bucure?ti (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska).

27 Taj sud isti?e da bi se na osobu VB, da je u rujnu 2011. bila registrirana u svrhu PDV-a, primjenjivao mehanizam prijenosa porezne obveze, u skladu s odstupanjem od sustava naplate PDV-a iz ?lanka 193. Direktive o PDV-u, odobrenog Rumunjskoj na temelju provedbenih odluka 2010/583 i 2013/676. S obzirom na to, VB nije bio osoba odgovorna za pla?anje PDV-a za prodaju neposje?enog gra?evnog drva jer su taj porez na temelju tog mehanizma dugovali kupci koji su porezni obveznici.

28 U tom kontekstu sud koji je uputio zahtjev primje?uje da je Sud, osobito u presudi od 7. ožujka 2018., Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, t. 32. i 33.), presudio da je registracija u svrhu PDV-a samo formalni zahtjev za pravo na odbitak PDV-a i da stoga ne može predstavljati materijalni uvjet kojim se poreznog obveznika spre?ava da izvršava navedeno pravo.

29 Sud koji je uputio zahtjev dodaje da odbijanje primjene mehanizma prijenosa porezne obveze osobi kao što je VB tako?er ima za posljedicu to da porezni obveznici koji su od te osobe kupili neposje?eno gra?evno drvo ne mogu odbiti PDV koji se odnosi na te transakcije, s obzirom na to da taj porez nije bio pravilno obra?unan u trenutku nastanka oporezivog doga?aja. Stoga se taj sud pita protivi li se sudskoj praksi Suda to da je registracija u svrhu PDV-a uvjet za primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze.

30 U tim je okolnostima Curtea de Apel Bucure?ti (Žalbeni sud u Bukureštu) odlu?ila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Protivi li se Direktivi [o PDV-u] i na?elu neutralnosti, u okolnostima poput onih 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), predvi?en u obvezuju?em obliku za prodaju neposje?enog gra?evnog drva, zbog toga što subjekt u pogledu kojeg je proveden nadzor nije zatražio registraciju u svrhu PDV-a i ona mu nije odobrena prije izvršenja transakcije ili na datum premašivanja gornje granice?”

O prethodnom pitanju

31 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se Direktivi o PDV-u i na?elu porezne neutralnosti nacionalni propis prema kojem mehanizam prijenosa porezne obveze nije primjenjiv na poreznog obveznika koji prije izvršenja oporezivih transakcija nije ni zatražio

registraciju niti je po službenoj dužnosti registriran u svrhu PDV-a.

32 Najprije valja podsjetiti na to da mehanizam prijenosa porezne obveze predstavlja iznimku od načela iz članka 193. Direktive o PDV-u, prema kojem je porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan plaćati PDV, i da ga stoga treba usko tumačiti (vidjeti u tom smislu presudu od 13. veljače 2019., Human Operator, C-434/17, EU:C:2019:112, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

33 Usto, na temelju navedenog mehanizma ne dolazi do plaćanja PDV-a izmeću dobavljača i stjecatelja imovine, s obzirom na to da stjecatelj duguje pretporez za izvršene transakcije i da u načelu, ako je porezni obveznik, može odbiti taj porez, tako da poreznim tijelima u takvom slučaju ne duguje nikakav iznos (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

34 U tom pogledu valja utvrditi da članak 1. provedbenih odluka 2010/583 i 2013/676 dopušta Rumunjskoj da, u skladu s člankom 395. Direktive o PDV-u, odstupi od načela oporezivanja iz njezina članka 193., određujući kao osobu odgovornu za plaćanje PDV-a poreznog obveznika kojem se isporučuju proizvodi od drva iz članka 2. svake od tih provedbenih odluka, s obzirom na to da se navedene isporuke ne nalaze među transakcijama navedenima u članku 199. stavku 1. Direktive o PDV-u.

35 Međutim, u ovom je slučaju primjena mehanizma prijenosa porezne obveze nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku, odnosno člankom 160. stavkom 1. Poreznog zakonika, uvjetovana time da su porezni obveznici na koje se taj mehanizam odnosi prije izvršenja oporezivih transakcija registrirani u svrhu PDV-a. Rumunjska vlada u svojim pisanim očitovanjima istaknula je da su nacionalnog zakonodavca na uvođenje tog uvjeta navele teškoće na rumunjskom tržištu drva u vezi s borbom protiv utaje poreza. Zahtjev registracije u svrhu PDV-a usto osigurava učinkovit nadzor poštovanja poreznih obveza i pravilnu naplatu PDV-a.

36 U tom pogledu valja istaknuti, kao prvo, da ni iz Direktive o PDV-u ni iz provedbenih odluka 2010/583 ili 2013/676 ne proizlazi da – kada država članica ima pravo odstupiti od članka 193. Direktive o PDV-u, određujući kao osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a poreznog obveznika kojem se isporučuje predmetna roba, primjenjujući tako na određene oporezive transakcije mehanizam prijenosa porezne obveze – nacionalni zakonodavac te države članice prilikom provedbe tog odstupanja ne može odrediti uvjete primjene navedenog mehanizma, pod uvjetom da oni nisu protivni načelu porezne neutralnosti.

37 S jedne strane, takvo tumačenje potvrđuje članak 199. stavak 2. Direktive o PDV-u, koji državama članicama dopušta određivanje kategorija dobavljača ili primatelja na koje se može primjenjivati mehanizam prijenosa porezne obveze.

38 S druge strane, s obzirom na to da mehanizam prijenosa porezne obveze predstavlja iznimku od načela predviđenog člankom 193. Direktive o PDV-u, treba ga usko tumačiti, kao što to proizlazi iz točke 32. ove presude. Međutim, ograničenje predviđeno nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku, time što primjenu navedenog mehanizma podvrgava uvjetu da su porezni obveznici prethodno registrirani u svrhu PDV-a, ima upravo za učinak ograničavanje dosega te iznimke.

39 Kao drugo, suprotno onomu što su istaknuli osoba VB i Komisija u svojim pisanim očitovanjima, nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku nije protivan sudskoj praksi Suda prema kojoj temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznici nisu udovoljili određenim formalnim uvjetima (presuda od 18. ožujka 2021., A. (Ostvarenje prava na odbitak), C-895/19,

EU:C:2021:216, t. 47. i navedena sudska praksa).

40 Iz te sudske prakse proizlazi da su registracija u svrhu PDV-a, predviđena člankom 214. Direktive o PDV-u, kao i obveza poreznog obveznika da prijavi početak, promjenu ili prestanak svojih djelatnosti, predviđena člankom 213. te direktive, samo formalni zahtjevi u svrhu nadzora koji ne mogu dovesti u pitanje, među ostalim, pravo na odbitak PDV-a ako su ispunjene materijalne pretpostavke za nastanak tog prava (presuda od 18. studenoga 2021., *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, t. 35. i navedena sudska praksa).

41 Sud je stoga zaključio da porezni obveznik PDV-a ne smije biti spriječen u izvršavanju svojeg prava na odbitak zbog toga što prije upotrebe dobara stečenih u okviru svoje oporezovane djelatnosti nije registriran u svrhu PDV-a (presuda od 18. studenoga 2021., *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, t. 36. i navedena sudska praksa).

42 Valja ipak istaknuti da je cilj navedene sudske prakse osigurati poštovanje temeljnog načela porezne neutralnosti, zahtijevajući da porezni obveznik može provesti odbitak ulaznog PDV-a ako su ispunjeni materijalni uvjeti za takav odbitak, čak i ako taj porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima.

43 Međutim, pravo na odbitak primatelja isporuke mora se u načelu na jednak način poštovati i u okviru mehanizma prijenosa porezne obveze kao i u zajedničkom sustavu PDV-a. Na navedeno pravo stoga ne utječe odbijanje pružatelja da isporuku podvrgne mehanizmu prijenosa porezne obveze. U tom pogledu valja naglasiti da pogrešan obračun PDV-a u trenutku oporezivog događaja, među ostalim, kada PDV, kao u predmetnom slučaju, nije ni bio obračunan, ne može sam po sebi biti dovoljan da se poreznom obvezniku uskrati njegovo pravo na odbitak (vidjeti po analogiji presudu od 21. ožujka 2018., *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 47.).

44 Stoga valja utvrditi da se sudska praksa proizišla iz presude od 18. ožujka 2021., A. (Ostvarenje prava na odbitak) (C-895/19, EU:C:2021:216) ne primjenjuje na situaciju poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, s obzirom na to da odbijanje primjene mehanizma prijenosa porezne obveze ne utječe ni na pravo primatelja predmetne isporuke na odbitak ulaznog PDV-a ni, prema tome, na načelo porezne neutralnosti.

45 Kao treće i posljednje, valja podsjetiti na to da se u načelu porezne neutralnosti, kojim je zakonodavac Unije u području PDV-a izrazio opće načelo jednakog postupanja, protiv osobito to da se, među ostalim, sa sličnom robom i uslugama, koje su međusobno konkurentne, različito postupaju u svrhu PDV-a (presuda od 17. prosinca 2020., *WEG Tevesstraße*, C-449/19, EU:C:2020:1038, t. 48. i navedena sudska praksa).

46 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, navedenim općim načelom zahtijeva se da se u usporedivim situacijama ne postupa na različit način i da se u različitim situacijama ne postupa na jednak način, osim ako je takvo postupanje objektivno opravdano. Razlika u postupanju opravdana je kada je utemeljena na objektivnom i razumnom mjerilu, odnosno kada je u vezi s pravno dopuštenim ciljem kojem teži predmetni propis i kada je ta razlika proporcionalna cilju koji se želi postići predmetnim postupanjem (presuda od 3. veljače 2021., *Fussl Modestraße Mayr*, C-555/19, EU:C:2021:89, t. 95. i navedena sudska praksa).

47 Valja utvrditi da je u ovom slučaju mjerilo koje opravdava ograničenje primjene mehanizma prijenosa porezne obveze objektivne prirode, s obzirom na to da nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku bez razlike obvezuje sve porezne obveznike, i prodavatelje i kupce, uključene u isporuku proizvoda od drva iz članka 2. provedbenih odluka 2010/583 i 2013/676 da se registriraju u svrhu PDV-a.

48 Cilj tog ograničenja jest pravna sigurnost i pravna jasnoća. U okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku primatelj isporuke robe jest osoba odgovorna za plaćanje PDV-a ako transakcija podliježe tom porezu, što, među ostalim, ovisi o prihodu dobavljača, koji može biti obuhvaćen posebnim sustavom izuzeća predviđenim rumunjskim propisima o malim poduzetnicima. Međutim, taj je uvjet primatelju isporuke teško provjeriti. U tom pogledu valja istaknuti da u ovom slučaju, među ostalim, iz uvodne izjave 6. Provedbene odluke 2010/583 proizlazi da na rumunjskom tržištu drva postoji velik broj malih poduzetnika koje rumunjska tijela teško kontroliraju.

49 Time što se poreznim obveznicima nameće uvjet registracije u svrhu PDV-a, primatelj oporezive transakcije raspolaže mjerilom koje je primjerenije za točno poznavanje opsega svojih poreznih obveza jer rumunjsko pravo isključuje obvezu registracije u svrhu PDV-a za porezne obveznike obuhvaćene izuzećem koje se primjenjuje na male poduzetnike i koji stoga ne obavljaju transakcije koje daju pravo na odbitak.

50 Razlika u postupanju stoga je proporcionalna cilju koji se želi postići nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku, s obzirom na to da, s jedne strane, registracija u svrhu PDV-a proizlazi iz samog prava Unije, odnosno članka 214. Direktive o PDV-u, i, s druge strane, pravo na odbitak dotičnih poreznih obveznika u načelu nije dovedeno u pitanje.

51 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da se Direktivi o PDV-u u načelu porezne neutralnosti ne protivi nacionalni propis prema kojem mehanizam prijenosa porezne obveze nije primjenjiv na poreznog obveznika koji prije izvršenja oporezivih transakcija nije ni zatražio registraciju niti je po službenoj dužnosti registriran u svrhu PDV-a.

Troškovi

52 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 (sedmo vijeće) odlučuje:

Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i načelu porezne neutralnosti ne protivi se nacionalni propis prema kojem mehanizam prijenosa porezne obveze nije primjenjiv na poreznog obveznika koji prije izvršenja oporezivih transakcija nije ni zatražio registraciju niti je po službenoj dužnosti registriran u svrhu poreza na dodanu vrijednost.

Potpisi

* Jezik postupka: rumunjski