

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 30. junija 2022(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Izvedbena sklepa 2010/583/EU in 2013/676/EU o dovolitvi Romuniji, da odstopi od člena 193 navedene direktive – Mehanizem obrnjene davčne obveznosti – Dobava lesnih proizvodov – Nacionalna ureditev, ki za uporabo navedenega mehanizma nalaga pogoj identifikacije za namene DDV – Načelo davčne nevtralnosti“

V zadevi C-146/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel București (pritožbeno sodišče v Bukarešti, Romunija) z odločbo z dne 9. decembra 2020, ki je na Sodišče prispela 3. marca 2021, v postopku

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

proti

VB,

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

SODIȘČE (sedmi senat),

v sestavi J. Passer, predsednik senata, F. Biltgen, sodnik, in M. L. Arastey Sahún (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec: P. Pikamäe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za VB A. Arseni, C. Chiriac, C.-L. Dobrinescu in S. Ilie, avokați,
- za romunsko vlado E. Gane in A. Rotăreanu, agentki,
- za češko vlado O. Serdula, M. Smolek in J. Vlášil, agenti,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in L. Lozano Palacios, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, in popravek v UL 2007, L 335, str. 60, v nadaljevanju: Direktiva o DDV) in na vprašanje davčne nevtralnosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med 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 sektorja 1, Romunija) ter VB in Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul Soluționare Contestații 1 (regionalni generalni direktorat za javne finance v Bukarešti – služba za obravnavo pritožb št. 1, Romunija) v zvezi z odločitvijo pristojne davčne uprave, da tej osebi naloži retroaktivno plačilo davka na dodano vrednost (DDV) iz naslova prodaj neposekanega lesa, pri čemer ji je zavrnila uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

3 Člen 9(1) Direktive o DDV določa:

„Davčni zavezanec“ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost“ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

4 Člen 14(1) te direktive določa:

„Dobava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

5 Člen 193 navedene direktive določa:

„DDV je dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s členi 194 do 199 in členom 202 dolžna plačati druga oseba.“

6 Člen 199(1) in (2) iste direktive določa:

„1. Države članice lahko določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zavezanec, za katerega se opravi katera koli izmed naslednjih storitev:

[...]

2. Pri uporabi možnosti iz odstavka 1 lahko države članice omejijo dobave blaga in opravljanje storitev ter kategorije dobaviteljev, ponudnikov, pridobiteljev ali prejemnikov, za katere se ti ukrepi lahko uporabljajo.“

7 Člen 213 Direktive o DDV določa:

„1. Vsak davčni zavezanec prijavlja začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec.

Države članice dovolijo in lahko zahtevajo, da se prijava predloži z elektronskimi sredstvi, v skladu s pogoji, ki jih predpišejo.

2. Brez vpliva na prvi pododstavek odstavka 1 mora vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki v skladu s členom 3(1) ni predmet DDV, navesti, da takšne pridobitve opravlja, kadar pogoji o neuporabi DDV iz tega člena niso več izpolnjeni.“

8 Člen 214 te direktive določa:

„1. Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da zagotovijo, da so naslednje osebe identificirane s posamično številko:

(a) vsak davčni zavezanec, razen davčnih zavezancev iz člena 9(2), ki na njihovem ozemlju dobavlja blago ali opravlja storitve, v zvezi s katerimi ima pravico do odbitka DDV, razen dobav blaga ali opravljanja storitev, za katere DDV plača izključno prejemnik storitev ali oseba v skladu s členi 194 do 197 in členom 199;

(b) vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in ki v skladu s členom 2(1)(b) opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki je predmet DDV, ali izkoristi možnost iz člena 3(3) da za svoje pridobitve znotraj Skupnosti obračuna DDV;

(c) vsak davčni zavezanec, ki na njihovem ozemlju opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti za namene transakcij v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), ki se opravljajo zunaj tega ozemlja.

2. Državam članicam ni treba identificirati nekaterih davčnih zavezancev, ki opravljajo priložnostne transakcije iz člena 12.“

9 Člen 395(1) navedene direktive določa:

„Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli državi članici, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od določb te direktive, za poenostavitev postopka obračunavanja davka ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom.

Ukrepi za poenostavitev postopka obračunavanja davka ne smejo, razen v zanemarljivi meri, vplivati na skupni znesek davčnih prihodkov države članice v fazi končne potrošnje.“

Izvedbeni sklep 2010/583/EU

10 V uvodnih izjavah od 6 do 8 Izvedbenega sklepa Sveta 2010/583/EU z dne 27. septembra 2010 o dovolitvi Romuniji, da uvede posebni ukrep izjeme od člena 193 Direktive 2006/112 (UL 2010, L 256, str. 27) je bilo navedeno:

„(6) Romunija se srečuje tudi s težavami na trgu lesa zaradi narave tega trga in te dejavnosti.

Na trgu je veliko malih podjetij, ki jih romunski organi težko nadzirajo. Najpogostejša oblika davčnih utaj zajema izstavitev računa dobavitelja za dobavo in nato izginotje brez plačila davka pristojnim organom, medtem ko stranke prejmejo veljaven račun, s katerim so upravičene do davčne olajšave.

(7) Z določitvijo prejemnika kot davčnega zavezanca za plačilo DDV v primeru, da davčni zavezanci dobavijo lesne proizvode, in v primeru, da davčni zavezanci, z izjemo trgovcev na drobno, ki so v postopku insolventnosti, dobavijo blago in zagotovijo storitve, se z izjemo odpravijo težave, ki so nastale, brez vplivanja na znesek dolgovanega davka. S tem se lahko prepreči nekatere vrste izogibanja davkom ali davčnih utaj.

(8) Ukrep je sorazmeren z zastavljenim ciljem, ker ni namenjen splošni uporabi, ampak samo za posebne postopke in sektorje, ki povzročajo resne težave v zvezi z obračunavanjem davkov ali izogibanjem davkom ali davčnimi utajami.“

11 Člen 1 tega izvedbenega sklepa je določen:

„Z odstopanjem od člena 193 Direktive [o DDV] se Romuniji dovoli izjema, da kot osebe, zavezane k plačilu davka, do 31. decembra 2013 določa davčne zavezance, katerim se dobavljajo blago ali storitve iz člena 2 tega sklepa.“

12 Člen 2 navedenega izvedbenega sklepa je določen:

„Izjema iz člena 1 se uporablja za:

(a) dobavo lesnih proizvodov davčnih zavezancev, vključno z neposekanim lesom, zaobljenim ali razpokanim lesom za obdelavo, lesom za kurjavo, lesnimi proizvodi in tramovi ali iverko ter lesom v surovem stanju, predelanim ali polpredelanim lesom;

(b) dobavo blaga in zagotavljanje storitev davčnih zavezancev v postopku insolventnosti, razen trgovcev na drobno.“

Izvedbeni sklep 2013/676

13 V uvodni izjavi 5 Izvedbenega sklepa Sveta 2013/676/EU z dne 15. novembra 2013 o dovoljenju Romuniji, da še naprej uporablja posebni ukrep z odstopanjem od člena 193 Direktive 2006/112 (UL 2013, L 316, str. 31), kakor je bil spremenjen z Izvedbenim sklepom Sveta (EU) 2016/1206 z dne 18. julija 2016 (UL 2016, L 198, str. 47, v nadaljevanju: Izvedbeni sklep 2013/676), je navedeno:

„Pred predhodnim dovoljenjem za uporabo obrnjene davčne obveznosti za dobavo lesa je imela Romunija težave na trgu lesa zaradi narave trga in poslovanja. V tem sektorju je veliko število majhnih podjetij, ki jih romunski organi težko nadzirajo. Določitev prejemnika kot osebe, ki je zavezana k plačilu DDV, je po navedbah romunskih oblasti preprečila davčne utaje in izogibanje plačilu davkov v tem sektorju in zato ostaja utemeljena.“

14 Člen 1 Izvedbenega sklepa 2013/676 določa:

„Z odstopanjem od člena 193 Direktive [o DDV] se Romuniji dovoli izjema, da kot osebe, zavezane k plačilu davka, do 31. decembra 2019 določa davčne zavezance, katerim se dobavljajo blago ali storitve iz člena 2 tega sklepa.“

15 Člen 2 tega izvedbenega sklepa določa:

„Odstopanje, določeno v členu 1, se uporablja za dobavo lesnih proizvodov davčnih zavezancev, vključno z neposekanim lesom, zaobljenim ali razpokanim lesom za obdelavo, lesom za kurjavo, lesnimi proizvodi in tramovi ali iverkami ter lesom v surovem stanju, predelanim ali polpredelanim lesom.“

Romunsko pravo

16 Člen 127(1) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku) (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927, z dne 23. decembra 2003) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: davčni zakonik), določa:

„Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.“

17 Člen 160 davčnega zakonika določa:

„1. Z odstopanjem od določb člena 150(1) je v primeru obdavčljivih transakcij oseba, ki je dolžna plačati davek, prejemnik transakcij iz odstavka 2. Obvezni pogoj za uporabo obrnjene davčne obveznosti je, da sta dobavitelj in prejemnik identificirana za namene DDV [...]

2. Obrnjena davčna obveznost se uporablja za naslednje transakcije:

[...]

(b) dobava lesa in lesnih materialov [...]

[...]“.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

18 VB je lastnica gozdnih površin v Romuniji.

19 V letih od 2011 do 2017 je te površine izkoriščala na podlagi pogodb o prodaji neposekanega lesa, sklenjenih z več družbami, specializiranimi za področje sežnje.

20 Pristojna davčna uprava je po finančnem inšpekcijskem nadzoru, opravljenem med 5. decembrom 2017 in 2. februarjem 2018, ugotovila, da je promet VB septembra 2011 presegel zgornjo mejo, določeno s „posebno shemo oprostitve“, ki je v davčnem zakoniku predvidena v korist malih podjetij. Iz spisa, predloženega Sodišču, je razvidno, da se mora davčni zavezanec, kadar v koledarskem letu doseže ali preseže to zgornjo mejo za oprostitve, identificirati za namene DDV v desetih dneh od konca meseca, v katerem je dosegel ali presegel to zgornjo mejo.

21 Ker se VB ni identificirala za namene DDV v obdobju, ki je bilo predmet finančnega inšpekcijskega nadzora, in sicer med 1. oktobrom 2011 in 30. septembrom 2017, so davčni inšpektorji retroaktivno spremenili izražun DDV, ki ga je dolgovala od 1. novembra 2011, z uporabo metode izražuna davka iz bruto zneska, v skladu s katero se šteje, da je prodajna cena vključevala tudi DDV.

22 Navedeni finančni inšpekcijski nadzor je bil končan s sestavo poročila o finančnem inšpekcijskem nadzoru in odločbe o odmeri davka z dne 16. februarja 2018, na podlagi katerih je morala VB plačati znesek 196.634 romunskih levov (RON) (približno 41.300 EUR) ter pripadajoče obresti in kazni.

23 VB je zoper navedeno odločbo vložila ugovor, v katerem je trdila, da se je za prodajo

neposekanega lesa uporabljal mehanizem obrnjene davčne obveznosti, katerega uporaba je pogojena le s tem, da sta zadevna gospodarska subjekta davčna zavezanca, ne pa nujno s tem, da ima dobavitelj identifikacijsko številko za DDV.

24 Ugovor VB je bil z odločbo z dne 12. julija 2018 zavrnen z obrazložitvijo, da je uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti na podlagi člena 160 davčnega zakonika pogojena s tem, da sta tako dobavitelj kot kupec predhodno identificirana za namene DDV.

25 Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti, Romunija) je s sodbo z dne 24. junija 2019 ugodilo tožbi, ki jo je VB vložila za odpravo odločbe o odmeri davka z dne 16. februarja 2018 in odločbe z dne 12. julija 2018.

26 Navedena sodba je predmet pritožbe, ki jo je pri predložitvenem sodišču, Curtea de Apel București (pritožbeno sodišče v Bukarešti, Romunija), vložil regionalni generalni direktorat za javne finance v Bukarešti – uprava za javne finance sektorja 1.

27 To sodišče navaja, da če bi bila VB septembra 2011 identificirana za namene DDV, bi se zanjo uporabil mehanizem obrnjene davčne obveznosti v skladu z odstopanjem od sistema pobiranja DDV iz člena 193 Direktive o DDV, ki je bilo Romuniji dovoljeno na podlagi izvedbenih sklepov 2010/583 in 2013/676. Zato naj VB ne bi bila dolžna plačati DDV za prodajo neposekanega lesa, saj so ta davek na podlagi tega mehanizma dolžni plačati pridobitelji, ki so davčni zavezanci.

28 V tem okviru predložitveno sodišče ugotavlja, da je Sodišče, med drugim v sodbi z dne 7. marca 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161, točki 32 in 33), razsodilo, da je identifikacija za namene DDV zgolj postopkovna zahteva pravice do odbitka DDV in zato ne more biti materialni pogoj, ki bi davčnemu zavezancu preprečeval uveljavljanje navedene pravice.

29 Predložitveno sodišče dodaja, da je posledica zavrnitve uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti osebi, kot je VB, tudi to, da davčni zavezanci, ki so pri njej pridobili neposekan les, ne morejo odbiti DDV, povezanega s temi transakcijami, saj ta davek ob nastanku obdavčljivega dogodka ni bil pravilno obračunan. Zato se to sodišče sprašuje, ali sodna praksa Sodišča nasprotuje temu, da je identifikacija za namene DDV pogoj za uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti.

30 V teh okoliščinah je Curtea de Apel București (pritožbeno sodišče v Bukarešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali Direktiva [o DDV] in načelo nevtralnosti v okoliščinah, kakršne so v sporu o glavni stvari, nasprotujeta nacionalni ureditvi ali davčni praksi, v skladu s katero se za osebo, ki je predmet finančnega inšpekcijskega nadzora in identificirana za namene DDV po tem nadzoru, ne uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti (ukrepi za poenostavitve) – določen brez možnosti odstopanja za prodajo neposekanega lesa – ker oseba, ki je predmet nadzora, pred izvedbo transakcij ali na datum prekoračitve zgornje meje ni zaprosila za identifikacijo za namene DDV in je ni pridobila?“

Vprašanje za predhodno odločanje

31 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali Direktiva o DDV in načelo davčne nevtralnosti nasprotujeta nacionalni ureditvi, v skladu s katero se mehanizem obrnjene davčne obveznosti ne uporablja za davčnega zavezanca, ki pred izvedbo obdavčljivih transakcij ni niti zaprosil za identifikacijo za namene DDV niti je ni pridobil po uradni dolžnosti.

32 Najprej je treba opozoriti, da mehanizem obrnjene davčne obveznosti pomeni izjemo od načela iz člena 193 Direktive o DDV, v skladu s katerim je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, in ga je torej treba razlagati ozko (glej v tem smislu sodbo z dne 13. februarja 2019, Human Operator, C-434/17, EU:C:2019:112, točka 30 in navedena sodna praksa).

33 Pri uporabi navedenega mehanizma tako ni plačan noben DDV med dobaviteljem in pridobiteljem blaga, saj je pridobitelj v zvezi z opravljenimi transakcijami zavezanec za plačilo vstopnega DDV, ta davek pa lahko, če je davčni zavezanec, načeloma odbije, tako da v takem primeru davčni upravi ni treba plačati nobenega zneska (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 41 in navedena sodna praksa).

34 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da člen 1 izvedbenih sklepov 2010/583 oziroma 2013/676 Romuniji omogoča, da v skladu s členom 395 Direktive o DDV odstopi od načela obdavčitve iz člena 193 te direktive tako, da kot zavezance za plačilo DDV določa davčne zavezance, katerim se dobavljajo lesni proizvodi iz člena 2 obeh navedenih izvedbenih sklepov, saj navedene dejavnosti niso med storitvami, navedenimi v členu 199(1) Direktive o DDV.

35 V obravnavanem primeru pa je uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti na podlagi nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari, in sicer člena 160(1) davčnega zakonika, pogojena s tem, da so davčni zavezanci, na katere se ta mehanizem nanaša, identificirani za namene DDV pred izvedbo obdavčljivih transakcij. Romunska vlada je v pisnem stališču poudarila, da je nacionalni zakonodajalec ta pogoj določil zaradi težav na romunskem trgu lesa v zvezi z bojem proti davčnim utajam. Zahteva po identifikaciji za namene DDV naj bi poleg tega zagotavljala učinkovit nadzor izpolnjevanja davčnih obveznosti in pravilno pobiranje DDV.

36 V zvezi s tem je treba na prvem mestu poudariti, da niti iz Direktive o DDV niti iz izvedbenih sklepov 2010/583 ali 2013/676 ne izhaja, da kadar se državi članici dovoli odstopanje od člena 193 Direktive o DDV tako, da kot osebe, zavezane k plačilu DDV, določa davčne zavezance, katerim se dobavlja zadevno blago – pri čemer tako za nekatere obdavčljive transakcije določi uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti – nacionalni zakonodajalec te države članice pri izvajanju tega odstopanja ne more določiti pogojev uporabe navedenega mehanizma, če ti pogoji niso v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti.

37 Na eni strani tako razlago potrjuje člen 199(2) Direktive o DDV, ki državam članicam omogoča, da omejijo kategorije dobaviteljev, ponudnikov, pridobiteljev ali prejemnikov, za katere se mehanizem obrnjene davčne obveznosti lahko uporablja.

38 Na drugi strani, ker mehanizem obrnjene davčne obveznosti pomeni izjemo od načela, določenega v členu 193 Direktive o DDV, ga je treba razlagati ozko, kot izhaja iz točke 32 te sodbe. Učinek omejitve, določene z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero je uporaba navedenega mehanizma pogojena s tem, da so davčni zavezanci predhodno identificirani za namene DDV, pa je prav omejitev obsega te izjeme.

39 Na drugem mestu, nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari – v nasprotju z navedbami VB in Komisije v pisnih stališčih – ni v nasprotju s sodno prakso Sodišča, v skladu s katero temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odobri odbitek tega vstopnega davka, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če davčni zavezanci nekaterih postopkovnih zahtev niso izpolnili (sodba z dne 18. marca 2021, A. (Uveljavljanje pravice do odbitka), C-895/19, EU:C:2021:216, točka 47 in navedena sodna praksa).

40 Iz te sodne prakse sicer izhaja, da sta identifikacija za namene DDV iz člena 214 Direktive o

DDV in dolžnost davčnega zavezanca, da prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti, iz člena 213 te direktive zgolj postopkovni zahtevi zaradi izvajanja nadzora, ki zlasti ne moreta posegati v pravico do odbitka DDV, če so izpolnjeni materialni pogoji za nastanek te pravice (sodba z dne 18. novembra 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, točka 35 in navedena sodna praksa).

41 Sodišče je tako razsodilo, da zavezancu za DDV ni mogoče preprečiti, da bi uveljavljal pravico do odbitka, ker se ni identificiral kot zavezanec za DDV, preden je uporabil blago, kupljeno v okviru svoje obdavčene dejavnosti (sodba z dne 18. novembra 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, točka 36 in navedena sodna praksa).

42 Vendar je treba poudariti, da je namen navedene sodne prakse zagotoviti spoštovanje temeljnega načela davčne nevtralnosti z zahtevo, da davčni zavezanec lahko odbije vstopni DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve takega odbitka, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev ta davčni zavezanec ni izpolnil.

43 Pravico prejemnika dobave do odbitka pa je treba napoloma na enak način spoštovati tako v okviru mehanizma obrnjene davčne obveznosti kot v skupnem sistemu DDV. Zavrnitev ponudnika, da se za dobavo uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti, torej ne vpliva na navedeno pravico. V zvezi s tem je treba navesti, da napačen obračun DDV ob nastanku obdavčljivega dogodka – med drugim, če DDV, kot v obravnavani zadevi, ni bil obračunan – sam po sebi ne more zadostovati za to, da se davčnemu zavezancu odvzame pravica do odbitka (glej po analogiji sodbo z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 47).

44 Zato je treba ugotoviti, da se sodna praksa, ki izhaja iz sodbe z dne 18. marca 2021, A. (Uveljavljanje pravice do odbitka) (C-895/19, EU:C:2021:216), ne uporablja za položaj, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, ker zavrnitev uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti ne posega ne v pravico prejemnika zadevne storitve do odbitka vstopnega DDV in posledično niti v načelo davčne nevtralnosti.

45 Na tretjem in zadnjem mestu je treba opozoriti, da načelo davčne nevtralnosti, s katerim je zakonodajalec Unije na področju DDV izrazil splošno načelo enakega obravnavanja, nasprotuje zlasti temu, da bi se podobne in zato med seboj konkurenčne vrste blaga ali storitev z vidika DDV obravnavale različno (sodba z dne 17. decembra 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, točka 48 in navedena sodna praksa).

46 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča to splošno načelo zahteva, da se primerljivi položaji ne obravnavajo različno in da se različni položaji ne obravnavajo enako, razen če tako obravnavanje ni objektivno utemeljeno. Različno obravnavanje je utemeljeno, če temelji na objektivnem in razumnem merilu, torej če je povezano z zakonito dopustnim ciljem, ki se želi doseči z zadevno ureditvijo, in če je ta različnost sorazmerna s ciljem, ki se z zadevnim obravnavanjem želi doseči (sodba z dne 3. februarja 2021, Fussl Modestraße Mayr, C-555/19, EU:C:2021:89, točka 95 in navedena sodna praksa).

47 Ugotoviti je treba, da je v obravnavani zadevi merilo, ki upravičuje omejitev uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti, objektivno, saj nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari brez razlikovanja zavezuje vse davčne zavezance, tako prodajalce kot kupce, vključene v dobavo lesnih proizvodov iz člena 2 izvedbenih sklepov 2010/583 oziroma 2013/676, da se identificirajo za namene DDV.

48 Cilj te omejitve sta pravna varnost in pravna jasnost. V okoliščinah, kakršne so te v sporu o glavni stvari, je prejemnik dobave blaga zavezan plačati DDV, če je transakcija predmet tega davka, kar je odvisno med drugim od prometa dobavitelja, za katerega se lahko uporablja posebna

shema oprostitve, ki jo določa romunska ureditev v zvezi z malimi podjetji. Ta pogoj pa prejemnik dobave težko preveri. V zvezi s tem je treba poudariti, da v obravnavani zadevi zlasti iz uvodne izjave 6 Izvedbenega sklepa 2010/583 izhaja, da je na romunskem trgu lesa veliko malih podjetij, ki jih romunski organi težko nadzirajo.

49 S tem ko je davčnim zavezancem naložen pogoj identifikacije za namene DDV, ima prejemnik obdavčljive transakcije na voljo dostopnejše merilo, da natančno ugotovi obseg svojih davčnih obveznosti, saj so z romunskim pravom iz obveznosti identifikacije za namene DDV izključeni davčni zavezanec, upravičeni do oprostitve, ki velja za mala podjetja, in torej ne opravljajo transakcij, pri katerih je davek odbiten.

50 Različno obravnavanje se torej zdi sorazmerno s ciljem, ki se želi doseči z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari, ker po eni strani identifikacija za namene DDV izhaja iz samega prava Unije, in sicer iz člena 214 Direktive o DDV, in ker se po drugi strani v pravico zadevnih davčnih zavezancev do odbitka na celoma ne posega.

51 Glede na vse zgornje preudarke je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da Direktiva o DDV in načelo davčne nevtralnosti ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, v skladu s katero se mehanizem obrnjene davčne obveznosti ne uporablja za davčnega zavezanca, ki pred izvedbo obdavčljivih transakcij ni niti zaprosil za identifikacijo za namene DDV niti je ni pridobil po uradni dolžnosti.

Stroški

52 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in načelo davčne nevtralnosti ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, v skladu s katero se mehanizem obrnjene davčne obveznosti ne uporablja za davčnega zavezanca, ki pred izvedbo obdavčljivih transakcij ni niti zaprosil za identifikacijo za namene davka na dodano vrednost niti je ni pridobil po uradni dolžnosti.

Podpisi

* Jezik postopka: romunščina.