

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

N. WAHL

fremsat den 23. november 2017(1)

Sag C-566/16

Dávid Vámos

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

(anmodning om præjudiciel afgørelse fra Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Nyíregyháza, Ungarn))

»Skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – artikel 281-294 – særordninger for mindre virksomheder – fritagelsesordning – pligt til at vælge særordningen, når påbegyndelsen af afgiftspligtig virksomhed anmeldes – manglende anmeldelse af påbegyndelsen af afgiftspligtig virksomhed – anvendelse af ordningen med tilbagevirkende kraft«

1. I den foreliggende sag har Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Nyíregyháza, Ungarn) spurgt Domstolen, om EU-retten er til hinder for national lovgivning, som forbyder anvendelse med tilbagevirkende kraft af en særlig afgiftsordning, som indrømmer små virksomheder en fritagelse – vedtaget i henhold til bestemmelserne i afsnit XII, kapitel 1, afdeling 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) (2) – på en afgiftspligtig person, der opfylder alle de materielle betingelser, men som ikke rettidigt har anmeldt påbegyndelsen af sin virksomhed til skatte- og afgiftsmyndighederne, og som ikke har valgt denne ordning.

I. Retsforskrifter

A. EU-retten

2. I henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, forstås ved en »afgiftspligtig person« »enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«.

3. Momsdirektivets artikel 213, stk. 1, første afsnit, fastsætter:

»Enhver afgiftspligtig person skal anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed

som afgiftspligtig.

[...]«

4. Momsdirektivets artikel 282 bestemmer:

»De i denne afdeling omhandlede fritagelser og nedsættelser finder anvendelse på leveringer af varer og ydelser foretaget af små virksomheder.«

5. Momsdirektivets artikel 287 bestemmer:

»Medlemsstater, som er tiltrådt efter den 1. januar 1978, kan indrømme afgiftsfritagelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning højst er lig med modværdien i national valuta af følgende beløb beregnet på grundlag af kursen på dagen for deres tiltrædelse:

[...]

12) Ungarn: 35 000 EUR

[...]«

6. Momsdirektivets artikel 289 bestemmer:

»Afgiftspligtige personer, der er fritaget for afgift, er ikke berettiget til at foretage fradrag af momsen i henhold til artikel 167-171 og artikel 173-177 eller til at anføre denne på deres fakturaer.«

7. Direktivets artikel 290 bestemmer:

»Afgiftspligtige personer, som vil kunne opnå afgiftsfritagelse, kan vælge enten at være omfattet af den almindelige momsordning eller af de i artikel 281 omhandlede forenklede regler. I så fald nyder de godt af den gradvise afgiftsnedsættelse, som den nationale lovgivning eventuelt giver mulighed for.«

B. Ungarsk ret

1. *Lov CXXVII af 2007 om merværdiafgift*

8. § 2, litra a), i Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov CXXVII af 2007 om merværdiafgift, herefter »momsloven«) bestemmer:

»I henhold til denne lov er der afgiftspligt i følgende tilfælde:

a) levering af varer eller ydelser, som mod vederlag foretages på nationalt område af den afgiftspligtige person, der optræder i denne egenskab [...]«

9. Momslovens § 187 bestemmer:

»1) En afgiftspligtig, som er etableret på det nationale område i erhvervsmæssigt øjemed, eller som, hvis den pågældende ikke er etableret på det nationale område i erhvervsmæssigt øjemed, har sin bopæl på det nationale område eller regelmæssigt opholder sig dér, kan i henhold til de bestemmelser, der er fastsat i dette kapitel, vælge den subjektive afgiftsfritagelse.

2) Såfremt den afgiftspligtige person benytter den i stk. 1 nævnte ret til at vælge afgiftsfritagelse, har den pågældende, i løbet af den subjektive afgiftsfritagelses varighed og i sin egenskab af afgiftsfritaget person,

a) ikke pligt til at betale afgift

b) ikke ret til at fradrage indgående afgift

c) kun ret til at udstede en faktura, der hverken indeholder det udgående momsbeløb eller den i § 83 fastsatte sats.«

10. Momslovens § 188, stk. 1, bestemmer:

»Subjektiv afgiftsfritagelse kan vælges, såfremt de betalte og skyldige modydelser for samtlige leveringer af goder og tjenesteydelser, der er foretaget af den afgiftspligtige person i overensstemmelse med § 2, litra a), opgjort årligt i ungarske forint,

a) hverken med det faktisk opgjorte beløb i det kalenderår, der går forud for kalenderreferenceåret

b) eller med det faktisk opgjorte eller med rimelighed forventede beløb i kalenderreferenceåret overstiger den i stk. 2 fastsatte tærskel.«

11. I henhold til samme lovs § 188, stk. 2, i den affattelse, der var gældende indtil den 31. december 2012, er det muligt at vælge den subjektive fritagelse op til en grænse på 5 000 000 ungarske forint (HUR). Fra den 1. januar 2013 er grænsen hævet til 6 000 000 HUR.

2. *Lov XCII af 2003 om skatte- og afgiftsprocedurer*

12. § 16 i Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (lov XCII af 2003 om skatte- og afgiftsprocedurer, herefter »lov om skatte- og afgiftsprocedurer«) bestemmer:

»1) Afgiftspligtig virksomhed kun må udøves af en afgiftspligtig person, der er i besiddelse af et momsregistreringsnummer, med undtagelse af de tilfælde, der er omhandlet i §§ 20 og 21.

2) En afgiftspligtig person, der ønsker at udøve afgiftspligtig virksomhed, skal lade sig registrere hos de nationale skattemyndigheder med henblik på at få tildelt et momsregistreringsnummer.«

13. § 17, stk. 1, litra a), i lov om skatte- og afgiftsprocedurer bestemmer: »Såfremt en afgiftspligtig persons skattetilsvær eller skattepligtige virksomhed udgør selvstændig erhvervsvirksomhed i henhold til loven om selvstændig erhvervsvirksomhed, skal den pågældende ansøge om et momsregistreringsnummer ved til den kompetente myndighed for anliggender i forbindelse med selvstændig erhvervsvirksomhed at indgive en anmeldelse (behørigt udfyldt anmeldelsesformular), idet forpligtelsen til anmeldelse hos den nationale skattemyndighed hermed opfyldes.«

14. § 22, stk. 1, litra c), i denne lov bestemmer:

»Den merværdiafgiftspligtige person meddeler på tidspunktet for anmeldelsen af den afgiftspligtige virksomheds påbegyndelse, om denne vælger den subjektive afgiftsfritagelse.«

15. § 172, stk. 1, litra c), i denne lov bestemmer:

»Der kan pålægges en bøde på op til 200 000 HUF, hvis der er tale om en privatperson, og på op til 500 000 HUF, hvis der er tale om andre afgiftspligtige personer, såfremt den pågældende ikke overholder pligten til at indgive en anmeldelse (pligt til at anmelde sin virksomhed og meddele ændringer), at meddele oplysninger, at åbne en løbende konto eller at indgive skatte- og afgiftsangivelser, jf. dog stk. 2.«

II. De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og det præjudicielle spørgsmål

16. Fra 2007 til den 22. januar 2014 gennemførte Dávid Vámos 778 salg af elektroniske artikler på to onlineplatforme. Han lod sig ikke registrere som afgiftspligtig person og anmeldte ikke indtægterne fra disse salg.

17. Den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed foretog en kontrol hos Dávid Vámos. I forvaltningssagen fastslog denne myndighed, at Dávid Vámos ikke havde overholdt den lovbestemte anmeldelsespligt, hvorfor denne blev pålagt en bøde. Skatte- og afgiftsmyndigheden fastslog videre, at Dávid Vámos udøvede sin virksomhed uden tilladelse, uden at have et momsregistreringsnummer, uden at være deltager i et handelsselskab og uden at udfærdige dokumentation, kvitteringer eller fakturaer for salgene.

18. Den 22. januar 2014 registrerede Dávid Vámos sig som merværdiafgiftspligtig person og valgte »subjektiv afgiftsfritagelse«, en ungarsk afgiftsfritagelsesordning for små virksomheder omhandlet i momsloven §§ 187 ff., vedtaget af de ungarske myndigheder i henhold til momsdirektivets artikel 281-292. Efter denne dato udøvede Dávid Vámos virksomhed som selvstændig erhvervsdrivende foruden en lønmodtagervirksomhed på mere end 36 timer om ugen.

19. Uafhængigt af den første sag, der gav anledning til bødepålæggelsen, indledte skatte- og afgiftsmyndigheden en anden sag vedrørende Dávid Vámos' skatteangivelser for årene 2012-2014. Som resultat af denne undersøgelse konstaterede skatte- og afgiftsmyndigheden en momsgæld (ud over gæld vedrørende indkomstskat og sociale sikringsbidrag) for perioden mellem første kvartal af 2012 og første kvartal af 2014 og pålagde Dávid Vámos en skattebøde samt morarenter.

20. Efter en administrativ klagesag fastslog Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (skatteappeldirektoratet under det nationale skatte- og toldvæsen, Ungarn), at Dávid Vámos havde udøvet handelsmæssig, varig og regelmæssig virksomhed med salg af varer, der udgjorde en økonomisk virksomhed, og at han var momspligtig. Med hensyn til den subjektive fritagelse fandt skatte- og afgiftsmyndigheden, at afgiftspligtige personer i henhold til den nationale lov ikke kunne vælge denne fritagelse med tilbagevirkende kraft. Skatte- og afgiftsmyndigheden konkluderede således, at Dávid Vámos, eftersom han først registrerede sig hos skatte- og afgiftsmyndigheden den 22. januar 2014, ikke havde ret til at vælge den subjektive fritagelse for perioden inden denne dato.

21. Dávid Vámos anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Nyíregyháza) med påstand om, at skatte- og afgiftsmyndigheden burde have spurgt ham, om han ønskede at anvende den subjektive afgiftsfritagelse på salg, han gennemførte, inden han registrerede sig som afgiftspligtig, eftersom han opfyldte de materielle betingelser for at benytte denne ordning.

22. Da den forelæggende ret er i tvivl om fortolkningen af momsdirektivets bestemmelser, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er en national bestemmelse, i henhold til hvilken skatte- og afgiftsmyndigheden i forbindelse med

en efterfølgende skattekontrol kan udelukke muligheden for at vælge subjektiv afgiftsfritagelse med henvisning til, at den afgiftspligtige person kun har mulighed herfor på tidspunktet for sin anmeldelse af den afgiftspligtige virksomheds påbegyndelse, i strid med EU-retten?»

23. Den ungarske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. I henhold til artikel 76, stk. 2, i Domstolens procesreglement er der ikke blevet afholdt mundtlig forhandling.

III. Bedømmelse

24. Det bør indledningsvis bemærkes, at medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets afsnit XII, kapitel 1, kan indføre (eller opretholde) tre typer særordninger for små virksomheder: i) forenklede regler for pålæggelse og opkrævning af afgifter (direktivets artikel 281), ii) fritagelser (direktivets artikel 282-290) og iii) gradvise nedsættelser (direktivets artikel 282-285 og 291).

25. Den foreliggende sag vedrører en særordning vedtaget af de ungarske myndigheder, som indrømmer en fritagelse til virksomheder, hvis omsætning ikke overstiger en vis tærskel (herefter »fritagelsesordningen«). Den forelæggende ret ønsker i det væsentlige oplyst, om momsdirektivet er til hinder for national lovgivning, som bevirker, at en afgiftspligtig person ikke kan anmode om anvendelse med tilbagevirkende kraft af fritagelsesordningen, når den afgiftspligtige person opfyldte alle de materielle betingelser derfor, men ikke rettidigt anmeldte påbegyndelsen af sin virksomhed og ikke udtrykkeligt valgte at anvende denne ordning.

26. For at besvare dette spørgsmål skal det først fastlægges, om medlemsstater, når de beslutter at fastsætte en fritagelsesordning for små virksomheder i henhold til bestemmelserne i momsdirektivets afsnit XII, kapitel 1, afdeling 2, kan gøre anvendelsen af en sådan ordning betinget af, at den afgiftspligtige rettidigt har anmeldt påbegyndelsen af sin virksomhed og udtrykkeligt har valgt at anvende denne ordning.

27. Af de grunde, der beskrives i det følgende, bør dette spørgsmål efter min opfattelse besvares bekræftende.

A. Anmeldelsespligten

28. I henhold til momsdirektivets artikel 272, stk. 1, litra d), kan medlemsstaterne fritage afgiftspligtige for visse forpligtelser, der er omhandlet i momsdirektivets afsnit XI, kapitel 2-6. Disse forpligtelser omfatter navnlig pligten til at anmelde påbegyndelsen af virksomhed som afgiftspligtig person omhandlet i momsdirektivets artikel 213. De ungarske myndigheder besluttede imidlertid ikke at gøre dette, og Domstolen har i Balogh-sagen fastslået, at dette valg er lovligt (3).

29. I denne sag – som omhandlede den samme ungarske skattefritagelsesordning, og som blev forelagt af den samme ret som den foreliggende sag – fastslog Domstolen, at momsdirektivet ikke er til hinder for national lov, som kræver, at en afgiftspligtig person anmelder påbegyndelsen af sin virksomhed, selv om hans årlige omsætning ikke overstiger tærsklen for fritagelse for små virksomheder. Domstolen tilføjede, at medlemsstater også kan pålægge en administrativ bøde, der sanktionerer en afgiftspligtig persons manglende overholdelse af denne pligt, såfremt bøden er forholdsmæssig (4).

30. I den foreliggende sag er det således klart, at det ungarske lovkrav om, at Dávid Vámos skal anmelde påbegyndelsen af sin virksomhed til de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder, er lovligt i henhold til EU-retten. Skatte- og afgiftsmyndigheden havde derfor ret til at pålægge ham en bøde for hans manglende anmeldelse.

31. På denne baggrund skal det dernæst undersøges, om der er bestemmelser i EU-retten,

som er til hinder for, at medlemsstater i) kræver, at afgiftspligtige personer, der har anmeldt påbegyndelsen af virksomhed, også i denne sammenhæng vælger den afgiftsordning, de ønsker at benytte, blandt de ordninger, der er tilgængelige for dem, og ii) beslutter, at et valg i denne henseende kun får virkning fremover.

B. Særordningerne for små virksomheder

32. Det fremgår for det første af ordlyden i momsdirektivets artikel 281, 284 og 285-287, at medlemsstaterne *kan*, men har ikke pligt til at etablere de omhandlede særordninger. Dette bekræftes af 49. betragtning til direktivet, hvorefter medlemsstaterne »bør have mulighed for at opretholde deres særordninger for mindre virksomheder«.

33. Denne betragtning præciserer også, at disse ordninger skal anvendes »i overensstemmelse med fælles bestemmelser og med henblik på en nærmere harmonisering«. Særordningerne for små virksomheder er følgelig på nuværende tidspunkt (5) et område, som ikke er fuldt harmoniseret på EU-plan (6), og hvor medlemsstaterne nødvendigvis må have et vist råderum, såfremt deres nationale bestemmelser er i overensstemmelse med de relevante bestemmelser i EU-retten. Momsdirektivet indeholder navnlig kun et begrænset antal bestemmelser, som omhandler den måde, hvorpå disse ordninger skal udformes og gennemføres, og giver dermed medlemsstaterne vide skønsmålinger.

34. Ingen af disse bestemmelser kan efter min opfattelse læses således, at de *udtrykkeligt* giver små virksomheder en ubetinget ret til at kunne anvende en fritagelsesordning. Der er navnlig intet belæg i momsdirektivets tekst for det synspunkt, at en afgiftspligtig person bør have ret til at anvende en sådan ordning *med tilbagevirkende kraft*, når vedkommende ikke udtrykkeligt har valgt ordningen. De ungarske myndigheders beslutning om at etablere en sådan ordning, men at gøre dens anvendelse betinget af visse procedurekrav, ligger efter min opfattelse inden for de skønsmålinger, som medlemsstaterne gives i momsdirektivet.

35. Denne konklusion er derfor i overensstemmelse med den kompetencefordeling, der er fastsat i momsdirektivets afsnit XII, kapitel 1, med hensyn til særordninger for små virksomheder.

36. Jeg er for det andet ikke overbevist af Kommissionens argumenter om, at en ubetinget ret til at anvende en fritagelsesordning (herunder om nødvendigt med tilbagevirkende kraft) *implicit* følger af en systematisk fortolkning af momsdirektivets øvrige bestemmelser og/eller følger af princippet om afgiftsmæssig neutralitet og proportionalitetsprincippet. De bestemmelser og principper, som Kommissionen lægger til grund, understøtter efter min opfattelse snarere det modsatte synspunkt, navnlig når de fortolkes i lyset af fast retspraksis.

C. Momsdirektivets artikel 290

37. Som både Kommissionen og den ungarske regering har anført, følger det af momsdirektivets artikel 290, at det, såfremt en medlemsstat vedtager en fritagelsesordning for små virksomheder, er *valgfrit*, ikke obligatorisk, at anvende denne ordning for omfattede afgiftspligtige personer. De afgiftspligtige personer kan også vælge at være omfattet af den almindelige momsordning eller af den i artikel 281 omhandlede særordning (hvis en sådan ordning findes i den pågældende medlemsstat). Hvis sidstnævnte ordning vælges, og de relevante betingelser er opfyldt, kan den afgiftspligtige person også nyde godt af den gradvise afgiftsnedsættelse (igen, hvis en sådan afgiftsnedsættelse findes i den pågældende medlemsstat). I henhold til momsdirektivets artikel 290 kan små virksomheder derfor – afhængigt af den relevante nationale lovgivning – have op til tre forskellige momsordninger, som de kan vælge mellem.

38. Som Kommissionen har anerkendt, er ingen af de tre ordninger principielt at foretrække eller mere belejlig for alle afgiftspligtige personer. Om den ene eller den anden ordning er mere velegnet eller økonomisk rimelig for en afgiftspligtig person, afhænger af mange faktorer og navnlig af, hvordan vedkommende har organiseret og driver sin virksomhed.

39. Eftersom anvendelsen af fritagelsesordningen i henhold til momsdirektivets artikel 289 fratager afgiftspligtige personer muligheden for at foretage fradrag af momsen, kan det mere specifikt ikke antages, at alle afgiftspligtige personer, som er berettiget til fritagelsen, ønsker at anvende den, hvis de ikke træffer et udtrykkeligt valg. Eksempelvis kan små virksomheder, der skal foretage betydelige investeringer for at starte deres virksomhed, meget vel tænkes at foretrække at være omfattet af den almindelige momsordning, så de kan foretage fradrag for den betydelige indgående moms. Når der findes en fritagelsesordning for små virksomheder, er der med andre ord intet grundlag for at antage, at anvendelsen af denne ordning er eller bør være automatisk for de afgiftspligtige personer, der opfylder kravene.

40. Da særordningerne for små virksomheder udgør en fakultativ undtagelse til den almindelige ordning, er der efter min opfattelse ingen grund til, at en medlemsstat ikke kan vurdere, at den gældende ordning, i mangel af den afgiftspligtige persons valg, bør være den almindelige momsordning.

41. Den ungarske regering har i denne forbindelse forklaret, at der er specifikke grunde til, at den kræver, at små virksomheder foretager et udtrykkeligt og forudgående valg af den afgiftsordning, de ønsker at anvende. Den ungarske regering har navnlig påpeget, at valget af en specifik ordning har en række konsekvenser for både skatte- og afgiftsforvaltningen og den afgiftspligtige person. Der kan navnlig være forskellige proceduremæssige forpligtelser for den afgiftspligtige person (eksempelvis vedrørende fakturering, bogføring eller regnskabsaflæggelse), og skatte- og afgiftsmyndigheden kan også have pligt til at følge andre procedurer, når den anvender og sikrer overholdelsen af momssystemet (eksempelvis pålæggelse og opkrævning af skyldig afgift).

42. En anvendelse af afgiftsordningen med tilbagevirkende kraft kan desuden have visse konsekvenser for de handlende, der har gennemført transaktioner med den pågældende afgiftspligtige person. Afgiftspligtige personer, der nyder godt af fritagelsen, betaler f.eks. generelt ikke moms og skal følgelig ikke vælte momsen over på deres kunder. Omvendt skal afgiftspligtige personer, som er omfattet af den almindelige ordning (eller de forenklede procedurer og afgiftsnedsættelsesordningen), betale moms, og denne afgift skal derfor fremgå af deres fakturaer. I sidstnævnte tilfælde kan den afgiftspligtige persons kunder, i modsætning til førstnævnte tilfælde, fratrække denne moms. En anvendelse med tilbagevirkende kraft af en anden afgiftsordning end den, der oprindeligt blev anvendt, kan derfor føre til uvished med hensyn til disse transaktioners momsstatus.

43. I lyset af det ovennævnte er den ungarske regerings argumenter – vedrørende navnlig god forvaltning og retssikkerhed – om, hvorfor afgiftsmyndighederne kræver, at afgiftspligtige personer foretager et udtrykkeligt og forudgående valg af den afgiftsordning, de ønsker at anvende, efter min opfattelse rimelige.

D. Princippet om afgiftsneutralitet

44. Kommissionen har imidlertid også gjort gældende, at den omhandlede nationale lovgivning er i strid med princippet om afgiftsneutralitet. Kommissionen har henvist til generaladvokat Saugmandsgaard Øes forslag til afgørelse i Plöckl-sagen (7), hvori han af princippet om afgiftsneutralitet udleder et EU-momsretligt princip, som han betegner som »princippet om

afvisning af en formalistisk tilgang«. Ifølge Kommissionen indebærer princippet om afvisning af en formalistisk tilgang, at en afgiftspligtig person, der ikke opfylder formkravene for en fritagelsesordning, ikke kan fratages sin ret til at nyde godt af denne ordning af denne grund alene.

45. Jeg bemærker i denne retning, at generaladvokat Saugmandsgaard Øe udledte eksistensen af et sådant princip af flere sager, hvori Domstolen eksempelvis fastslog, at der ikke bør gives afslag på fradragsretten (8) eller retten til fritagelse for leveringer inden for Unionen (9) alene med den begrundelse, at den afgiftspligtige person, selv om denne overholder de materielle krav, ikke har opfyldt visse formkrav (10).

46. Uanset eksistensen og anvendelsesområdet for et sådant princip er det efter min opfattelse klart, at den foreliggende situation er grundlæggende forskellig fra de typer tilfælde, der blev undersøgt af generaladvokat Saugmandsgaard Øe. Både fradragsretten (11) og retten til fritagelse for leveringer inden for Unionen (12) er rettigheder, som udspringer direkte af EU-retten, og som blot gennemføres ved national lov. Som forklaret er gennemførelsen af en fritagelsesordning for små virksomheder omvendt kun en mulighed, der er åben for medlemsstaterne, som inden for de ovenfor anførte rammer også har vide skønsmæssige beføjelser med hensyn til ordningens udformning og gennemførelse.

47. I de sager, hvor Domstolen afviste en formalistisk tilgang, var hensigten at sikre, at transaktioner, selv om den afgiftspligtige person havde begået en mindre proceduremæssig fejl, alligevel ville blive pålagt afgift på grundlag af deres objektive kendetegn (13). Medlemsstaterne kan ikke sanktionere manglende streng overholdelse af formkrav på en måde, som risikerer at undergrave systemets neutralitet, ved f.eks. at behandle konkurrerende virksomheder forskelligt eller ved at fratage centrale bestemmelser i momsdirektivet deres virkning.

48. Denne logik finder imidlertid ikke anvendelse på den foreliggende sag. Det er for det første tvivlsomt, om den manglende overholdelse af forpligtelsen til at anmelde påbegyndelsen af en virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 213, stk. 1, altid kan anses for en mindre proceduremæssig fejl. Denne forpligtelse kan være vigtig for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig (14). Det er bestemt et *formkrav*, men det er ikke et *formalistisk* krav.

49. Den manglende anmeldelse af påbegyndelsen af virksomhed og det manglende udtrykkelige valg af en bestemt afgiftsordning bevirker endvidere ikke, at en transaktion pålægges afgift uden hensyntagen til dens objektive kendetegn. De transaktioner, der tidligere er gennemført af en afgiftspligtig person såsom Dávid Vámos, pålægges således kun afgift efter den ene afgiftsordning i stedet for den anden, idet begge ordninger kan anvendes og er lovlige.

50. Den omhandlede nationale lovgivning er endvidere efter min opfattelse i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, som på momsområdet er udtryk for ligebehandlingsprincippet (15). Dette princip er til hinder for, at sammenlignelige varer, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (16), således at konkurrencen fordrejes (17).

51. Ved at give afgiftspligtige personer, som ikke har anmeldt påbegyndelsen deres virksomhed, mulighed for med tilbagevirkende kraft at vælge momsfrigtagelsesordningen, indrømmes disse i den foreliggende sag øjensynligt en urimelig fordel, som fordrejer konkurrencen til deres fordel. Når en afgiftspligtig person lader sig registrere og vælger at anvende en bestemt afgiftsordning, baserer han nødvendigvis sit valg på forventningerne til sin fremtidige virksomhed. En afgiftspligtig person, som ikke lader sig registrere, og som først træffer sit valg på et senere tidspunkt – f.eks. hvis og når han kontrolleres af skatte- og afgiftsmyndighederne – kan på den anden side vælge den ordning, som i bagklogskabens klare lys er mest fordelagtig for ham.

52. Resultatet er paradoksalt: Den afgiftspligtige person, som begår den proceduremæssige

fejl, kan faktisk opnå fordele ved denne fejl og dermed stilles bedre end konkurrerende handlende, som i stedet behørigt har overholdt alle procedurmæssige forpligtelser fastlagt i de relevante nationale love.

53. En sådan fordel kan igen tilskynde virksomheder til at bryde loven ved ikke at anmelde påbegyndelsen af virksomhed, således at skatteunddragelse bliver mere sandsynlig. Det er i denne henseende tilstrækkeligt at påpege, at medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 273 »kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer [...]«.

54. Den ungarske regerings argument om, at forbuddet mod anvendelse med tilbagevirkende kraft af en ordning som f.eks. momsfritagelsesordningen ikke kun er i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, men også har til formål at forebygge skatteunddragelse og ?svig, forekommer mig derfor plausibelt.

E. Proportionalitetsprincippet

55. Endelig har Kommissionen gjort gældende, at forpligtelsen for en virksomhed til at betale moms af salg, der er gennemført inden anmeldelsen af påbegyndelsen af virksomhed, i tillæg til den administrative bøde, gør sanktionen for den manglende anmeldelse af påbegyndelsen af virksomhed uforholdsmæssig og derfor tilsidesætter proportionalitetsprincippet.

56. Som forklaret ovenfor fastslog Domstolen i Balogh-sagen (18), at en administrativ bøde kan pålægges for at sanktionere manglende anmeldelse af påbegyndelsen af virksomhed, så længe den er forholdsmæssig. Det tilkommer den nationale ret at bedømme, om en sådan bøde er forholdsmæssig (19).

57. Det er i denne henseende tilstrækkeligt at anføre, at inddrivelsen af momsen i princippet ikke kan indgå i den nationale rets bedømmelse af sanktionens forholdsmæssighed. Kravet om at betale moms af tidligere salg, som er momspligtige, men af hvilke der ikke er betalt moms, er ikke en sanktion, men alene en inddrivelse af ubetalte afgifter.

58. Fra det øjeblik, hvor Dávid Vámos begyndte at udøve økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 8, blev han afgiftspligtig, og de forpligtelser, der er fastlagt i det gældende momssystem, fandt anvendelse på ham. Disse forpligtelser omfatter – det er næppe nødvendigt at nævne – forpligtelsen til at betale skyldig moms (20).

59. Det kan være nyttigt at gentage, at det forhold, at den almindelige ordning fandt anvendelse på Dávid Vámos, ikke på nogen måde er ulovligt eller usædvanligt. Det er netop en af de afgiftsordninger, der kunne anvendes på ham, og den ordning, som i henhold til den nationale lovgivning var *standardordningen*. Dávid Vámos fratog sig selv muligheden for at vælge fritagelsesordningen for bestemte år ved ikke rettidigt at anmelde påbegyndelsen af sin virksomhed og sit ønske om at nyde godt af denne fritagelsesordning.

60. Jeg vil en passant også nævne, at afgiftspligtige personer, som har ret til at nyde godt af fritagelsesordningen, i henhold til den omhandlede nationale lovgivning kan vælge at anvende en anden ordning fra et skatteår til et andet. Små virksomheder er derfor ikke »fanget«, selv om de ikke indledningsvis anmeldte påbegyndelsen af deres virksomhed og udtrykkeligt valgte den momsordning, de ønsker. De har hvert år mulighed for at overholde registreringspligten og anmode om anvendelse af fritagelsesordningen fremover, så de undgår alvorligere konsekvenser.

IV. Forslag til afgørelse

61. På denne baggrund foreslår jeg Domstolen at besvare spørgsmålet fra Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Nyíregyháza, Ungarn) på følgende måde:

»EU-retten er ikke til hinder for national lovgivning, som forbyder anvendelse med tilbagevirkende kraft af en særlig afgiftsordning, som indrømmer små virksomheder en fritagelse – vedtaget i henhold til bestemmelserne i afsnit XII, kapitel 1, afdeling 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem – på en afgiftspligtig person, der opfylder alle de materielle betingelser, men som ikke rettidigt har anmeldt påbegyndelsen af sin virksomhed til skatte- og afgiftsmyndighederne, og som ikke har valgt denne ordning.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – EUT 2006, L 347, s. 1.

3 – Kendelse af 30.9.2015, Balogh (C-424/14, ikke trykt i Sml., EU:C:2015:708).

4 – Kendelse af 30.9.2015, Balogh (C-424/14, ikke trykt i Sml., EU:C:2015:708, præmis 29 og 33-36).

5 – Momsdirektivets artikel 293 nævner »nødvendigheden af med tiden at opnå overensstemmelse mellem de nationale ordninger« med hensyn til særordninger for små virksomheder, og samme direktivs artikel 294 overlader det til Rådet at træffe afgørelse om, »hvorvidt det under den endelige ordning er nødvendigt med en særordning for små virksomheder«, og i givet fald at træffe »bestemmelse om fælles begrænsninger og gennemførelsesbetingelser for den pågældende særordning«.

6 – Dette bekræftes yderligere af syvende betragtning til momsdirektivet, som lyder: »Det fælles momssystem bør, *selv om* satserne og *fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret*, medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde« (min fremhævelse).

7 – C-24/15, EU:C:2016:204.

8 – Dom af 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 49-52), og af 9.7.2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 58-61). Jf. også generaladvokat Saugmandsgaard Øes forslag til afgørelse Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, fodnote 20).

9 – Dom af 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 29-31), og af 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 35, 36 og 43). Jf. også generaladvokat Saugmandsgaard Øes forslag til afgørelse Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, fodnote 21).

10 – Generaladvokat Saugmandsgaard Øes forslag til afgørelse Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, punkt 87).

11 – Momsdirektivets artikel 167.

12 – Momsdirektivets artikel 3.

- 13 – Jf. i denne retning dom af 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, præmis 37).
- 14 – Jf. i denne forbindelse dom af 19.7.2012, R?dlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, præmis 45).
- 15 – Dom af 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 49).
- 16 – Dom af 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 47).
- 17 – Jf. syvende betragtning til momsdirektivet og i denne henseende dom af 10.11.2011, Rank Group (C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 35).
- 18 – Kendelse af 30.9.2015, Balogh (C-424/14, ikke trykt i Sml., EU:C:2015:708).
- 19 – Jf. punkt 29 ovenfor.
- 20 – Momsdirektivets artikel 193-212.