

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTA NILSA VĀLA [NILS WAHL]

SECINĀJUMI,

sniegti 2017. gada 23. novembrī (1)

Lieta C-566/16

Dávid Vámos

pret

Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (??re??h??zas Administrat??v?? un darba lietu tiesa, Ung??rija) l??gums sniegt prejudici??lu nol??mumu)

Nodok??i – Kop??ja pievienot??s v??rt??bas nodok??a sist??ma – Direkt??va 2006/112/EK – 281.–294. pants – ??paši re??mi mazajiem uz??mumiem – Atbr??vošanas no nodok??a re??ms – Pien??kums izv??l??ties ??pašo re??mu, deklar??jot ar nodokli apliekamu darb??bu uzs??kšanu – Deklar??cijas par ar nodokli apliekamu darb??bu uzs??kšanu neesam??ba – Re??ma piem??rošana ar atpaka??ejošu sp??ku

1. Izskat??maj?? liet?? *Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (??re??h??zas Administrat??v?? un darba lietu tiesa, Ung??rija) jaut?? Tiesai, vai ar Savien??bas ties??bu aktiem ir sader??gi valsts ties??bu akti, kuros ir aizliegta ??paša nodok??u re??ma, ar kuru mazajiem uz??mumiem pieš??irts atbr??vojums – kas pie??emts atbilstoši Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt??vas 2006/112/EK par kop??jo pievienot??s v??rt??bas nodok??a sist??mu (turpm??k tekst?? – “PVN direkt??va”) (2) XII sada??as 1. noda??as 2. ieda??ai –, piem??rošana ar atpaka??ejošu sp??ku attiec??b?? uz nodok??u maks??t??ju, kas ir izpild??jis visus b??tiskos nosac??jumus, bet nav nodok??u iest??d??m atbilstošaj?? laik?? pazí??ojis par savu darb??bu uzs??kšanu un nav izv??l??jies š?? re??ma piem??rošanu.

I. Tiesiskais regul??jums

A. Savien??bas ties??bas

2. Saska?? ar PVN direkt??vas 9. panta 1. punktu “nodok??a maks??t??js” ir jebkura persona, kas patst??v??gi jebkur?? viet?? veic jebkuru saimniecisku darb??bu, neatkar??gi no š??s darb??bas m??r??a vai rezult??ta.”

3. PVN direkt??vas 213. panta 1. punkta pirmaj?? apakšpunkt?? ir noteikts:

“Katrs nodokļa maksātājs paziņo, kad sākas, mainās vai beidzas tā darbība kā nodokļa maksātāja darbība.

[..]”

4. Saskaņā ar PVN direktīvas 282. pantu:

“Šajā iedaļā paredzētie atbrīvojumi un diferenciālie nodokļa atvieglojumi attiecas uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko veic mazie uzņēmumi.”

5. PVN direktīvas 287. pants ir noteikts:

“Dalībvalstīs, kas pievienojušās pēc 1978. gada 1. janvāra, var piemērot atbrīvojumu no nodokļa tādām nodokļa maksātājiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedz turpmāk norādīto summu ekvivalentu attiecīgās valsts valūtā pēc valūtas maiņas kursa, kas bija spēkā to pievienošanās dienā:

[..]

12) Ungārija: EUR 35 000;

[..].”

6. PVN direktīvas 289. pants ir noteikts:

“Nodokļa maksātājiem, kas atbrīvoti no PVN, nav ne tiesību atskaitīt PVN saskaņā ar 167. līdz 171. pantu un 173. līdz 177. pantu, ne arī iekārt PVN savos rēķinos.”

7. Saskaņā ar šīs direktīvas 290. pantu:

“Nodokļa maksātāji, kam būtu piemērojams atbrīvojums no PVN, var izvēlēties vai nu parasto PVN režīmu, vai 281. pants paredzētās vienkāršotās procedūras. Šajā gadījumā viņiem ir tiesības uz jebkādām diferenciāliem nodokļa atvieglojumiem, kas paredzēti attiecīgās valsts tiesību aktos.”

B. Ungārijas tiesības

1. 2007. gada likums CXXVII par pievienotās vērtības nodokli

8. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007. gada likums CXXVII par pievienotās vērtības nodokli; turpmāk tekstā – “PVN likums”) 2. panta a) punkts ir noteikts:

“Saskaņā ar šo likumu ar [PVN] nodokli appliek:

a) preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko valsts teritorijā par atlīdzību veic nodokļa maksātājs, bŕdams šajā statusā [..].”

9. PVN likuma 187. pants ir paredzēts:

“1) Nodokļa maksātājam, kurš uzņēmējdarbības nolūkā ir dibināts valsts teritorijā vai kuram šādas dibināšanas neesamības gadījumā valsts teritorijā ir domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta, ir tiesības izvēlēties personālo atbrīvojumu saskaņā ar šajā nodaļā izklāstītajiem noteikumiem.

2) Gadījumā, ja nodokļa maksātājs ņsteno 1. punkts minētās izvēles tiesības personāg

atbr?vojuma laikposm? un ja vi?am ir pieš?irts nodok?a atbr?vojums, [vi?š]:

- a) nemaks? nodokli;
- b) nav ties?gs atskait?t priekšnodokli;
- c) var vien?gi izsniegt r??inu, kur? nav nor?d?ts nedz priekšnodoklis, nedz 83. punkt? noteikt? likme.”

10. Saska?? ar PVN likuma 188. panta 1. punktu:

“Nodok?a maks?t?js var izv?l?ties person?go atbr?vojumu, ja kop?j? samaks?t? vai maks?jam? atl?dz?bas summa gad? par vis?m nodok?a maks?t?ja veiktaj?m pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu atbilstoši 2. panta a) punktam, kas izteikta Ung?rijas forintos (HUF), nep?rsniedz 2. punkt? noteikto maksim?lo kvantitat?vo robežu

- a) nedz faktiski iepriekš?j? kalend?raj? gad? pirms atsaucē kalend?r? gada,
- b) nedz faktiski vai sapr?t?gi paredzam? veid? atsaucē kalend?raj? gad?.”

11. Š? paša likuma 188. panta 2. punkta redakcij?, kas bija spēkā līdz 2012. gada 31. decembrim, bija noteikts, ka maksim?l? kvantitat?v? robeža, lai būtu ties?bas izv?l?ties person?go atbr?vojumu, ir 5 000 000 Ung?rijas forintu (HUF). No 2013. gada 1. janv?ra š? robeža tika paaugstin?ta līdz HUF 6 000 000.

2. 2003. gada Visp?r?jais nodok?u likums

12. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (2003. gada Visp?r?jais nodok?u likums XCII, turpm?k tekst? – “Visp?r?jais nodok?u likums”) 16. pant? ir noteikts:

“1) Ar nodokli apliekamu darb?bu dr?kst veikt tikai t?ds nodok?u maks?t?js, kam ir nodok?u maks?t?ja identifik?cijas numurs, neskarot 20. un 21. panta noteikumus.

2) Nodok?u maks?t?jam, kas vēlas veikt ar nodokli apliekamu darb?bu, ir j?re?istr?jas valsts nodok?u iest?d?, lai sa?emtu nodok?u maks?t?ja identifik?cijas numuru (turpm?k tekst? – “NMN”).”

13. Visp?r?j? nodok?u likuma 17. panta 1. punkta a) apakšpunkt? ir paredz?ts, ka t?ds “nodok?u maks?t?js, ja t? nodok?u saist?bas vai ar nodokli apliekam? darb?ba atbilst individu?l? komersanta darb?bai atbilstoši Likumam par individu?l? komersanta darb?bas regul?jumu, kurš, iesniedzot iest?dei, kuras kompetenc? ietilpst ar individu?lo komersantu darb?bu saist?tie jaut?jumi, pazi?ojumu par re?istr?ciju (atbilstoši aizpild?tu re?istr?cijas veidlapu), līdz pieš?irt nodok?u maks?t?ja identifik?cijas numuru, t?d?j?di izpilda savu pien?kumu re?istr?ties valsts nodok?u iest?d?”.

14. Saska?? ar š? likuma 22. panta 1. punkta c) apakšpunktu:

“Pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?t?js br?d?, kad vi?š pazi?o par savas ar nodokli apliekamas darb?bas uzs?kšanu, nor?da, ka vi?š izv?las person?go atbr?vojumu.”

15. Saska?? ar š? likuma 172. panta 1. punkta c) apakšpunktu:

“Iz?emot 2. punkt? noteikto, gad?jum?, ja nav izpild?ts pien?kums iesniegt pazi?ojumu (s?kotn?jais pazi?ojums un pazi?ojums par izmai??m), sniegt inform?ciju vai atv?rt nor??inu kontu vai ar? pien?kums iesniegt nodok?u deklar?cijas, var tikt uzlikts naudas sods līdz 200 000 HUF

priv?tperson?m un l?dz 500 000 HUF citiem nodok?u maks?t?jiem.”

II. Faktiskie apst?k?i, proced?ra un prejudici?lie jaut?jumi

16. No 2007. gada l?dz 2014. gada 22. janv?rim *Dávid Vámos* veica 778 elektronisko pre?u p?rdošanas dar?jumus divos interneta port?los. Vi?š nere?istr?js k? nodok?u maks?t?js un nedeklar?ja ien?kumus par šiem p?rdošanas dar?jumiem.

17. Ung?rijas nodok?u iest?de attiec?b? uz *D. Vámos* veica p?rbaudi. Administrat?vaj? proces? š? iest?de konstat?ja, ka *D. Vámos* nav izpild?jis valsts ties?bu aktos noteikto re?istr?cijas pien?kumu, k? rezult?t? t? uzlika vi?am naudas sodu. Nodok?u iest?de ar? konstat?ja, ka *D. Vámos* veica saimniecisko darb?bu bez at?aujas, vi?am nebija nodok?u maks?t?ja identifik?cijas numura, vi?š nebija komercsabiedr?bas dal?bnieks un neizsniedza apliecinošus dokumentus, p?rdošanas ?ekus vai fakt?rr?inus.

18. 2014. gada 22. janv?r? *D. Vámos* re?istr?js k? pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?t?js un izv?l?js “person?go atbr?vojumu” – Ung?rijas nodok?a atbr?vojuma re?žmu mazajiem uz??mumiem, kas paredz?ts PVN likuma 187. un n?kamajos pantos, ko pie??mušas Ung?rijas iest?des, piem?rojot PVN direkt?vas 281.–292. pantu. P?c š? datuma *D. Vámos* veica saimniecisko darb?bu k? individu?lais komersants, vienlaikus str?d?jot k? darbinieks cit? uz??mum? vair?k nek? 36 stundas ned???

19. Neatkar?gi no pirm? procesa, kura izn?kum? tika uzlikts naudas sods, nodok?u iest?de uzs?ka otru procesu par *D. Vámos* samaks?tajiem nodok?iem par 2012.–2014. gadu. Š?s p?rbaudes rezult?t? nodok?u iest?de konstat?ja PVN par?du (papildus ien?kuma nodok?a un soci?l?s apdrošin?šanas iemaksu par?diem) par laikposmu no 2012. gada pirm? ceturkš?a l?dz 2014. gada pirmajam ceturksnim, un uzlika *D. Vámos* naudas sodu un nokav?juma procentus par maks?juma kav?jumu.

20. Izskatot administrat?vaj? proces? apel?cijas s?dz?bu, *Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság* (Valsts nodok?u un muitas administr?cijas Galven? p?rvalde, Ung?rija) secin?ja, ka *D. Vámos* past?v?gi un regul?ri ir nodarbojies ar pre?u komerci?lu p?rdošanu, kas ir uz??m?jdarb?ba, un ka vi?am bija j?maks? PVN. Attiec?b? uz person?go atbr?vojumu nodok?u iest?de uzskat?ja, ka valsts likum? nodok?u maks?t?jiem nav at?auts izv?l?ties šo atbr?vojumu ar atpaka?ejošu sp?ku. T?d?j?di t? secin?ja, ka, t? k? *D. Vámos* l?dz 2014. gada 22. janv?rim nebija re?istr?jies nodok?u iest?d?, vi?am par laiku l?dz šim datumam nebija ties?bu izv?l?ties person?go atbr?vojumu.

21. *D. Vámos* p?rs?dz?ja šo l?mumu *Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (??re?h?zas Administrat?v? un darba lietu tiesa), apgalvojot, ka nodok?u iest?dei bija vi?am j?pajaut?, vai vi?š grib?tu izv?l?ties person?go atbr?vojumu attiec?b? uz p?rdošanas dar?jumiem, kurus vi?š ir veicis pirms re?istr?šanās k? nodok?u maks?t?jam, iev?rojot to, ka vi?š atbilda b?tiskajiem noteikumiem, lai g?tu labumu no š? re?žma.

22. Šaub?dam?s par PVN direkt?vas attiec?go normu interpret?ciju, iesniedz?jtiesa nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai pretrun? Savien?bas ties?b?m ir t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru nodok?u iest?de, veicot nodok?u p?rbaudi *ex post*, var izsl?gt nodok?u maks?t?ja iesp?ju izv?l?ties person?go atbr?vojumu, pamatojoties uz to, ka nodok?u maks?t?jam š? iesp?ja ir tikai pazi?ošanas par savas ar nodokli apliekam?s darb?bas uzs?kšanu br?d??”

23. Rakstiskos apsv?rumus ir iesniegusi Ung?rijas vald?ba un Komisija. Saska?? ar Tiesas

Reglamenta 76. panta 2. punktu tiesas s?de netika notur?ta.

III. V?rt?jums

24. Vispirms ir j?atg?dina, ka PVN direkt?vas XII sada?as, 1. noda?? dal?bvalst?m ir at?auts ieviest (vai saglab?t) tr?s veidu ?pašos rež?mus mazajiem uz??mumiem: i) vienk?ršotas PVN maks?jumu un iekas?šanas proced?ras (direkt?vas 281. pants); ii) atbr?vojumi (direkt?vas 282.–290. pants), un iii) diferenc?ti atvieglojumi (direkt?vas 282.–285. un 291. pants).

25. Š? lieta ir par Ung?rijas iest?žu pie?emto ?pašo rež?mu, atbilstoši kuram uz??mumiem, kas nep?rsniedz noteiktu apgroz?juma slieksni, tiek pieš?irts atbr?vojums (turpm?k tekst? – “atbr?vojuma rež?ms”). Iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai pretrun? PVN direkt?vai nav t?di valsts ties?bu akti, kuros nodok?u maks?t?jam nav dota iesp?ja l?gt piem?rot atbr?vojuma rež?mu ar atpaka?ejošu sp?ku, ja nodok?u maks?t?js atbilst vis?m š? rež?ma b?tiskaj?m pras?b?m, bet nav atbilstošaj? laik? pazi?ojis par savas darb?bas uzs?kšanu un nav skaidri izv?l?jies š? rež?ma piem?rošanu.

26. Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, ir j?nosaka, vai dal?bvalstis, ja t?s nolemj izveidot atbr?vojuma rež?mu mazajiem uz??mumiem saska?? ar PVN direkt?vas XII sada?as 1. noda?as 2. ieda?as noteikumiem, š? rež?ma piem?rošanu dr?kst padar?t atkar?gu no nosac?juma, ka nodok?u maks?t?js ir pien?c?gi deklar?jis savu darb?bu uzs?kšanu un noteikti ir izv?l?jies š? rež?ma piem?rošanu.

27. T?l?k nor?d?to iemeslu d?? es uzskatu, ka uz šo jaut?jumu ir j?atbild apstiprinoši.

A. Re?istr?šan?s pien?kums

28. Saska?? ar PVN direkt?vas 272. panta 1. punkta d) apakšpunktu dal?bvalstis var atbr?vot nodok?a maks?t?jus, uz kuriem attiecas mazo uz??mumu atbr?vošanas rež?ms, no dažiem vai visiem PVN direkt?vas XI sada?as 2.–6. noda?? noteiktajiem pien?kumiem. It ?paši šo pien?kumu lok? ir PVN direkt?vas 213. pant? noteikt? pazi?ošana, kad s?kas nodok?a maks?t?ja darb?ba. Tom?r Ung?rija ir izv?l?jusies to nedar?t, un Tiesa liet? *Balogh* (3) ir atzinusi š?du izv?li par likum?gu.

29. Min?taj? liet? – kas bija par šo pašu Ung?rijas nodok?a atbr?vojuma rež?mu un kuru bija iesniegusi t? pati tiesa, kas šaj? liet?, – Tiesa konstat?ja, ka PVN direkt?v? nav aizliegta valsts ties?bu akti, kuros noteikts nodok?a maks?t?ja pien?kums deklar?ties, kad tas uzs?k saimniecisko darb?bu, pat ja vi?a gada apgroz?jums nep?rsniedz mazo uz??mumu atbr?vojuma rež?ma slieksni. Tiesa papildus nor?d?ja, ka dal?bvalstis var ar? uzlikt administrat?vu naudas sodu, sodot nodok?a maks?t?jus par š? pien?kuma neizpildi, ar nosac?jumu, ka šis naudas sods ir sam?r?gs (4).

30. No t? izriet, ka izskat?maj? liet? Ung?rijas ties?bu aktu pras?ba, lai *D. Vámos* valsts nodok?u iest?d?m deklar?tu savas darb?bas uzs?kšanu, saska?? ar ES ties?bu aktiem ir likum?ga. Par to, ka vi?š to neizdar?ja, nodok?u iest?dei t?d?? bija ties?bas vi?am uzlikt naudas sodu.

31. ?emot v?r? min?to, t?l?k ir j?p?rbauda, vai ir Savien?bas ties?bu noteikumi, kuros dal?bvalst?m b?tu liegts i) pras?t, lai nodok?u maks?t?ji, kas ir deklar?juši savas darb?bas uzs?kšanu, šaj? kontekst? izv?l?tos ar? nodok?u rež?mu, kura no vi?iem pieejamajiem rež?miem piem?rošanu tie v?las izmantot, un ii) nolemt, ka ikviena izv?le šaj? zi?? var rad?t sekas tikai attiec?b? uz n?kotni.

B. ?paši rež?mi mazajiem uz??mumiem

32. Pirmk?rt, PVN direkt?vas 281., 284., 285., 286. un 287. pant? ir noteikts, ka dal?bvalstis var , bet t?m nav pien?kuma izveidot jebkuru no šajos pantos noteiktajiem ?pašajiem nodok?u rež?miem. To apstiprina direkt?vas 49. apsv?rums, atbilstoši kuram dal?bvalst?m “b?tu j??auj turpin?t piem?rot ?pašus rež?mus mazajiem uz??mumiem”.

33. Šis apsv?rums ar? izskaidro, ka šie rež?mi ir piem?rojami “saska?? ar kop?jiem noteikumiem un cieš?kas saska?ošanas nol?k?”. Attiec?gi, ?pašie rež?mi mazajiem uz??mumiem no laika gala (5)ir bijis jaut?jums, kas Savien?bas l?men? nav piln?gi vien?dots (6) un kur? dal?bvalstis noteikti ir ieguv?jas no zin?mas r?c?bas br?v?bas, ar nosac?jumu, ka to valsts ties?bu akti atbilst attiec?gaj?m Savien?bas ties?bu norm?m. It ?paši PVN direkt?v? ir tikai ierobežots to noteikumu skaits, ar kur?m regul?ts veids, k?d? šie rež?mi ir izveidojami un k? tiem j?darbojas, t?d?j?di atst?jot dal?bvalst?m plašu r?c?bas br?v?bu.

34. Manupr?t, nevien? no šiem noteikumiem nav *tieši* noteikts, ka mazajiem uz??mumiem b?tu pieš?irtas neierobežotas ties?bas izmantot atbr?vojuma rež?ma pieteikumu. It ?paši PVN direkt?vas teksts nerada pamatu uzskatam, ka nodok?u maks?t?jam b?tu j?b?t ties?b?m uz š?du rež?mu ar *atpaka?ejošu* sp?ku, ja vi?š pats nav paudis noteiktu izv?li. T?p?c Ung?rijas iest?žu l?mums izveidot š?du rež?mu, tom?r padarot t? piem?rošanu atkar?gu no konkr?t?m procesu?l?m pras?b?m, manupr?t, atbilst r?c?bas br?v?bai, kas ar PVN direkt?vu ir pieš?irta dal?bvalst?m.

35. T?p?c šis secin?jums atbilst PVN direkt?vas XII sada?as 1. noda?? noteiktajam kompeten?u sadal?jumam attiec?b? uz ?pašajiem rež?miem mazajiem uz??mumiem.

36. Otrk?rt, mani nep?rliecina Komisijas izvirz?tais arguments, ka neierobežotas ties?bas g?t labumu no atbr?vojuma rež?ma (tai skait?, ja nepieciešams, ar atpaka?ejošu sp?ku) *netieši* izriet no sist?miskas citu PVN direkt?vas noteikumu interpret?cijas un/vai no nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principa. Manupr?t, Komisijas min?tie noteikumi un principi, it ?paši, ja tie tiek interpret?ti atbilstoši esošajai judikat?rai, atbalsta tieši pret?ju uzskatu.

C. PVN direkt?vas 290. pants

37. K? ir nor?d?jusi gan Komisija, gan Ung?rijas vald?ba, no PVN direkt?vas 290. panta izriet, ka, ja dal?bvalsts pie?em atbr?vojuma rež?mu mazajiem uz??mumiem, š? rež?ma piem?rošana attiec?b? uz nodok?a maks?t?ju, kuram ir dal?bas ties?bas, ir *br?vpr?t?ga*, nevis oblig?ta. Nodok?a maks?t?ji var ar? izv?l?ties, lai tiem tiek piem?rots vai nu parastais PVN rež?ms, vai ar? ?pašais rež?ms, kas noteikts 281. pant? (ja attiec?gaj? dal?bvalst? ir š?ds rež?ms). Ja nodok?a maks?t?js izv?las p?d?jo rež?mu un ja ir iev?roti attiec?gie nosac?jumi, nodok?a maks?t?js ir ties?gs ar? uz diferenc?tiem nodok?a atvieglojumiem (un ar? šaj? gad?jum? tikai tad, ja š?ds atvieglojums ir attiec?gaj? dal?bvalst?). T?p?c saska?? ar PVN direkt?vas 290. pantu mazajiem uz??mumiem – atkar?b? no attiec?gajiem valsts ties?bu aktiem – var b?t iesp?ja izv?l?ties no l?dz pat tr?s daž?diem PVN rež?miem.

38. K? atz?st Komisija, neviens no tr?s rež?miem b?t?b? nav atz?stams par lab?ku vai ?rt?ku visiem nodok?u maks?t?jiem. Tas, vai viens vai otrs ir piem?rot?ks vai finansi?li lab?ks nodok?a maks?t?jam, ir atkar?gs no daudziem nezin?majiem un it ?paši no t?, k? nodok?a maks?t?js ir organiz?jis un vada savu saimniecisko darb?bu.

39. It ?paši, t? k? atbr?vojuma rež?ma piem?rošana saska?? ar PVN direkt?vas 289. pantu liedz nodok?u maks?t?jiem iesp?ju atskait?t PVN, nevar prezum?t, ka gad?jum?, kad vi?

neizdara noteiktu izv?li, visi nodok?u maks?t?ji, kuriem ir ties?bas uz atbr?vojumu, b?tu grib?juši izv?l?ties šo rež?mu. Piem?ram, mazie uz??mumi, kuriem, lai uzs?ktu uz??m?jdarb?bu, ir j?veic b?tiski ieguld?jumi, var?tu izv?l?ties parast? rež?ma piem?rošanu, lai tie var?tu atskait?t b?tisku samaks?to PVN priekšnodokli. Citiem v?rdiem, nav pamata uzskat?t, ka tad, ja mazajiem uz??mumiem past?v atbr?vojuma rež?ms, š? rež?ma piem?rošana attiec?b? uz visiem nodok?u maks?t?jiem, kuri atbilst pras?b?m, ir vai tai b?tu j?b?t autom?tiskai.

40. T? k? ?pašie rež?mi mazajiem uz??mumiem ir (br?vpr?t?gs) iz??mums no parast? rež?ma, es nesaskatu iemeslu, k?p?c dal?bvalsts nevar?tu uzskat?t, ka, neesot nodok?u maks?t?ja paustai izv?lei, par piem?rojamo rež?mu tiek noteikta parast? PVN k?rt?ba.

41. Šaj? zi?? Ung?rijas vald?ba izskaidro, ka ir ?paši iemesli, k?p?c t? prasa mazajiem uz??mumiem izteikt skaidru un *ex ante* izv?li par nodok?a rež?mu, kura piem?rošanu tie v?las. Jo seviš?i t? atz?m?, ka ?paša rež?ma izv?le rada virkni seku k? nodok?u administr?cijai, t? nodok?u maks?t?jam. It ?paši nodok?u maks?t?jam var b?t atš?ir?gi procesu?li pien?kumi (piem?ram, attiec?b? uz r??inu izrakst?šanu, gr?matved?bu un atskaišu iesniegšanu), un ar? nodok?u iest?dei var b?t j?iev?ro atš?ir?gas proced?ras, piem?rojot PVN noteikumus un nodrošinot atbilst?bu šiem noteikumiem (piem?ram, par attiec?g? PVN uzlikšanu un iekas?šanu).

42. Turkl?t nodok?u rež?ma piem?rošanai ar atpaka?ejošu sp?ku var b?t noteiktas sekas attiec?b? uz uz??mumiem, kas ir veikuši dar?jumus ar attiec?go nodok?a maks?t?ju. Piem?ram, nodok?a maks?t?ji, uz kuriem attiecas atbr?vojumi, parasti nemaks? PVN, un t?p?c vi?iem PVN nav j?nodod t?l?k saviem pirc?jiem. Un pret?ji, nodok?u maks?t?jiem, kuriem ir piem?rojams norm?lais rež?ms (vai vienk?ršotas proced?ras un nodok?u atvieglojumu rež?ms), ir j?maks? PVN, un t?p?c šim nodoklim ir j?par?d?s vi?u r??inos. P?d?j? gad?jum?, atš?ir?b? no pirm? gad?juma, nodok?a maks?t?ja pirc?ji var atskait?t šo PVN. T?p?c t?da nodok?u rež?ma piem?rošana ar atpaka?ejošu sp?ku, kas atš?iras no s?kotn?ji piem?rot? nodok?u rež?ma, var novest pie nenoteikt?bas attiec?b? uz šo dar?jumu PVN statusu.

43. ?emot v?r? iepriekšmin?to, Ung?rijas vald?bas izvirz?tie argumenti – ?paši par labu p?rvald?bu un tiesisko noteikt?bu – lai izskaidrotu, k?p?c nodok?u maks?t?jiem ir skaidri un *ex ante* j?izv?las, k?da PVN rež?ma piem?rošanu tie v?las, man š?iet sapr?t?gi.

D. Nodok?u neitralit?tes princips

44. Tom?r Komisija ar? nor?da, ka attiec?gie valsts ties?bu akti ir pretrun? nodok?u neitralit?tes principam. T? atsaucas uz ?ener?ladvok?ta Henrika Saugmandsgora ?es [*Saugmandsgaard Øe*] secin?jumiem liet? *Plöckl* (7), kuros vi?š no nodok?u neitralit?tes principa atvasina Savien?bas PVN ties?bu principu, kuru vi?š sauc par “form?lisma noraid?šanas principu”. Komisija uzskata, ka form?lisma noraid?šanas princips noz?m?, ka nodok?u maks?t?jam, kurš neatbilst atbr?vojuma rež?ma form?laj?m pras?b?m, tikai š? viena tr?kuma d?? nevar tikt liegtas ties?bas izmantot šo rež?mu.

45. Šaj? zi?? es atz?m?šu, ka savos secin?jumos ?ener?ladvok?ts Henriks Saugmandsgors ?e š?da principa esam?bu konstat?ja no vair?k?m liet?m, kur?s Tiesa bija atzinusi, piem?ram, ka ties?bas uz atskait?jumu (8) vai atbr?vojumu no PVN Savien?bas iekš?jo pieg?žu gad?jum? (9) nevar tikt liegtas tikai t? iemesla d??, ka, neraugoties uz b?tisko pras?bu iev?rošanu, nodok?u maks?t?js nav izpild?jis noteiktas form?las pras?bas (10).

46. Tom?r, neraugoties uz š? principa esam?bu un tv?rumu, manupr?t, ir skaidrs, ka konkr?t? situ?cija ir piln?gi atš?ir?ga no ?ener?ladvok?ta Henrika Saugmandsgora ?es analiz?to lietu veidiem. Gan ties?bas uz atskait?jumu (11), gan ties?bas uz atbr?vojumu Savien?bas iekš?jo pieg?žu gad?jum? (12) ir ties?bas, kas nodok?u maks?t?jam tieši izriet no Savien?bas ties?bu

aktiem un kas ir vienkārši transponētas valsts tiesību aktos. Pretī tam, kā jau izskaidroju, atbrīvojuma režīma mazajiem uzņēmumiem pieņemšana ir tikai iespēja, kas pieejama dalībvalstīm, kurām iepriekšminētajās robežās ir arī plaša rīcības brīvība attiecībā uz šo režīmu izveidi un darbību.

47. Lietās, kurās Tiesa ir noraidījusi formālo pieeju, mērķis bija nodrošināt, ka, neraugoties uz nelielām procesuālām kļūdām, kuras pieņemvis nodokļu maksātājs, darījumi joprojām ir apliekami ar nodokļiem atbilstoši to objektīvajam pazīmam (13). Dalībvalstis nevar noteikt sodus par to, ka stingri formāls prasības ir ievērotas tādā veidā, kas varētu mazināt sistēmas neitralitāti, piemēram, izturoties atšķirīgi pret konkurētspējīgiem uzņēmumiem vai padarot neefektīvus svarīgākos PVN direktīvas noteikumus.

48. Un tomēr šā loka nav piemērojama izskatāmā lietā. Pirmkārt, ir apšaubāms, ka PVN direktīvas 213. panta 1. punktā noteiktā pienākuma deklarēt darbības uzsākšanu neizpilde vienmēr varētu tikt uzskatīta par nelielu procesuālu kļūdu, – šis pienākums var būt nozīmīgs, lai nodrošinātu precīzu nodokļa iekasēšanu un novērstu krāpšanu (14). Tā noteikti ir *formāla* prasība, tomēr var teikt, ka tā nav *formālistiska* prasība.

49. Turklāt tā rezultātā, ka nav deklarēta darbība uzsākšana un nav tieši izvēlēts viens konkrēts nodokļu režīms, neviens darījums netiek aplikts ar nodokļiem – pretī tam, ka objektīvajam pazīmam. Tāda nodokļu maksātāja kā *D. Vámos* agrāk noslēgtie darījumi ir aplikti ar nodokļiem tikai saskaņā ar vienu, nevis otru nodokļa režīmu, un abi režīmi ir iespējami un likumīgi.

50. Turklāt, manuprāt, attiecīgā valsts tiesību akti atbilst nodokļu neitralitātes principam, kas ir vienlīdzīgās attieksmes principa iemiesojums PVN jomā (15). Šis princips nepieļauj, ka līdzīgām, savstarpīgi konkurētspējīgām precēm tiek piemērota atšķirīga PVN likme (16), tādējādi kropojot konkurenci (17).

51. Šajā lietā, nodokļu maksātājiem, kuri nav deklarējuši savu darbību uzsākšanu, ataujot izvēlēties nodokļa atbrīvojuma režīmu ar atpakaļejošu datumu, tiem varētu tikt piešķirtas negodīgās priekšrocības, izkropojot konkurenci viņiem par labu. Kad nodokļu maksātājs reģistrējas un izvēlas paša nodokļu režīma piemērošanu, viņš noteikti pamato savu izvēli ar prognozi par savu uzņēmējdarbību nākotnē. Un pretī tam – nodokļu maksātājs, kurš nekad nav reģistrējies un kurš izdara izvēli tikai vēlāk, piemēram, ja un kad viņu sāk kontrolēt nodokļu iestādes – var izvēlēties režīmu, kas, izmantojot apstākļus, viņam šķiet izdevīgāks.

52. Rezultāts ir paradokss, – nodokļu maksātājs, kas pieļauj procesuālu kļūdu, faktiski ir ieguvējs no šīs kļūdas un tādējādi ir labākā stāvoklī nekā konkurētspējīgie uzņēmumi, kuri tam vietā ir pienācīgi izpildējuši visus attiecīgajos valsts tiesību aktos noteiktos procesuālos pienākumus.

53. Šāda priekšrocība savukārt var iedrošināt uzņēmumus pārkāpt tiesību aktus, nedeklarējot darbību uzsākšanu, tādējādi padarot iespējamāku izvairīšanos no nodokļiem. Šajā ziņā ir jāatzīmē, ka atbilstoši PVN direktīvas 273. pantam “dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienu no režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji [...]”.

54. Tāpēc Ungārijas valdības izvirzītais arguments par to, ka aizliegums ar atpakaļejošu datumu piemērot tādā režīmā kā nodokļu atbrīvojuma režīms ir ne tikai saderīgs ar nodokļu neitralitātes principu, bet ir arī paredzēts, lai nepieļautu izvairīšanos no nodokļiem un krāpšanu, manuprāt, ir ticams.

E. Samērīguma princips

55. Visbeidzot, Komisija norāda, ka, papildus administratīvajai soda naudai liekot uzņēmumam maksāt PVN par pārdošanas darījumiem, kas noslēgti pirms deklarācijas par darbības uzsākšanu iesniegšanas, sods par deklarācijas par darbības uzsākšanu neiesniegšanu ir padarīts pārāk bargs, tādējādi pārākpijot samērīguma principu.

56. Kā iepriekš izskaidrots, lietā *Balogh* (18) Tiesa nosprieda, ka administratīvais sods var tikt uzlikts, lai sodītu par deklarācijas par darbību uzsākšanu neiesniegšanu, ciktāl tas ir samērīgi. Šāda soda samērīgums ir jāizvērtē valsts tiesai (19).

57. Šajā ziņā ir jāteic, ka valsts tiesa būtībā nevar ņemt vērā šo PVN atgāšanu, novērtējot soda samērīgumu. Prasība samaksāt PVN par iepriekšjiem pārdošanas darījumiem, uz kuriem attiecas PVN, bet par kuriem nebija samaksāts PVN, nav sods, bet tikai nesamaksāto nodokļu atgāšana.

58. No brīža, kad *D. Vámos* sāka veikt uzņēmējdarbību PVN direktīvas 9. panta izpratnē, viņš kļuva par nodokļu maksātāju, un tādēļ rezultātā uz viņu attiecas pienākumi, kas noteikti piemērojamajos PVN noteikumos. Šo pienākumu vidē – diezin vai to ir nepieciešams atzīmēt – ir pienākums maksāt aprēķināto PVN (20).

59. Šīet, ka ir lietderīgi vēlreiz pateikt, ka skaidras izvēles neesamības gadījumā parastais režīms, kas tika piemērots *D. Vámos*, nekādi nav ne pretlikumīgs, ne izņēmuma režīms. Tas tiešām ir viens no nodokļu režīmiem, kas viņam varēja tikt piemērots, un tas ir valsts tiesību aktos noteiktais standarta režīms. *D. Vámos*, pienācīgi nedeklarējot savas darbības uzsākšanu un to, ka viņš vēlas šā atbrīvojuma režīma piemērošanu, vairākus gadus pats sev liedza iespēju izvēlēties atbrīvojuma režīmu.

60. Garšmeļot es atzīmēju, ka saskaņā ar attiecīgās valsts tiesību aktiem nodokļu maksātāji, kuriem ir tiesības uz atbrīvojuma režīmu, drīkst katru finanšu gadu izvēlēties atšķirīga režīma piemērošanu. Tādējādi mazie uzņēmumi nav "ieslodzīti" tādēļ, ka tie sākotnēji nav deklarējuši savu darbību un nav skaidri izvēlējušies sev vēlamo PVN režīmu. Katru gadu viņiem ir iespēja izpildīt reģistrācijas pienākumu un lēgt piemērot atbrīvojuma režīmu attiecībā uz nākotni, tādējādi izvairoties no smagākam sekām.

IV. Secinājumi

61. Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, es iesaku Tiesai uz *Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (ārkārtzās Administratīvā un darba lietu tiesa, Ungārija) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Eiropas Savienības tiesību aktiem nav pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kurā ir aizliegta paša nodokļu režīma, ar kuru mazajiem uzņēmumiem piešķirts atbrīvojums – kas pieņemts atbilstoši Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu XII sadaļas 1. nodaļas 2. iedaļai –, piemērošana ar atpakaļejošu spēku attiecībā uz nodokļu maksātāju, kas ir izpildījis visus būtiskos nosacījumus, bet nav nodokļu iestādēm pienācīgi paziņojis par savu darbību uzsākšanu un nav izvēlējis šā režīma piemērošanu.

1 Oriģinālvārda – angļu.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

- 3 R?kojums, 2015. gada 30. septembris, *Balogh*, C?424/14, nav public?ts, EU:C:2015:708.
- 4 R?kojums, 2015. gada 30. septembris, *Balogh*, C?424/14, nav public?ts, EU:C:2015:708, 29. un 33.–36. punkts.
- 5 PVN direkt?vas 293. pant? ir atsauce uz “vajadz?bu savlaic?gi nodrošin?t dal?bvalstu normat?vo aktu tuvin?šanu” par ?pašajiem rež?miem mazajiem uz??mumiem, un š?s pašas direkt?vas 294. pant? Padomei ir dota at?auja lemt par to, “vai, piem?rojot gal?go rež?mu, ir vajadz?gs ?pašs rež?ms mazajiem uz??mumiem”, un attiec?g? gad?jum? “izstr?d?t vienotus ierobežojumus un nosac?jumus min?t? ?paš? rež?ma ?stenošanai”.
- 6 To apstiprina ar? PVN direkt?vas preambulas 7. apsv?rums, kur? ir noteikts: “*Pat ja kop?j? PVN sist?ma piln?gi nesaska?o likmes un atbr?vojumus, m?r?im vajadz?tu b?t konkurences izl?dzin?šanai, jo katras dal?bvalsts teritorij? l?dz?g?m prec?m un pakalpojumiem piem?ro vien?du nodokli neatkar?gi no ražošanas un izplat?šanas ??des garuma*” (mans izc?lums).
- 7 C?24/15, EU:C:2016:204.
- 8 Spriedumi, 2004. gada 1. apr?lis, *Bockemühl*, C?90/02, EU:C:2004:206, 49.–52. punkts, un 2015. gada 9. j?lijs, *Salomie* un *Oltean*, C?183/14, EU:C:2015:454, 58.–61. punkts. Skat. ar? ?ener?ladvok?ta Henrika Saugmandsgora ?es secin?jumus liet? *Plöckl*, C?24/15, EU:C:2016:204, 20. zemsp?tras piez?me.
- 9 Spriedumi, 2007. gada 27. septembris, *Collée*, C?146/05, EU:C:2007:549, 29.–31. punkts, un 2014. gada 9. oktobris, *Traum*, C?492/13, EU:C:2014:2267, 35., 36. un 43. punkts. Skat. ar? ?ener?ladvok?ta Henrika Saugmandsgora ?es secin?jumus liet? *Plöckl*, C?24/15, EU:C:2016:204, 21. zemsp?tras piez?me.
- 10 ?ener?ladvok?ta Henrika Saugmandsgora ?es secin?jumi liet? *Plöckl*, C?24/15, EU:C:2016:204, 87. punkts.
- 11 PVN direkt?vas 167. pants.
- 12 PVN direkt?vas 3. pants.
- 13 Skat. šaj? zi?? spriedumu, 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl*, C?24/15, EU:C:2016:791, 37. punkts.
- 14 Skat. šaj? zi?? spriedumu, 2012. gada 19. j?lijs, *R?dlihs*, C?263/11, EU:C:2012:497, 45. punkts.
- 15 Spriedums, 2008. gada 10. apr?lis, *Marks & Spencer*, C?309/06, EU:C:2008:211, 49. punkts.
- 16 Spriedums, 2008. gada 10. apr?lis, *Marks & Spencer*, C?309/06, EU:C:2008:211, 47. punkts.
- 17 Skat. PVN direkt?vas preambulas 7. apsv?rumu un šaj? zi?? spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *Rank Group*, C?259/10 un C?260/10, EU:C:2011:719, 35. punkts.
- 18 R?kojums, 2015. gada 30. septembris, *Balogh*, C?424/14, nav public?ts, EU:C:2015:708.
- 19 Skat. iepriekš 29. punktu.

20 PVN direkt?vas 193.–212. pants.