

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

N. WAHL

van 23 november 2017 (1)

Zaak C-566/16

Dávid Vámos

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

[verzoek van de Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (beroepsrechter in bestuurlijke en arbeidszaken te Nyíregyházi, Hongarije) om een prejudiciële beslissing]

„Belasting – Gemeenschappelijk btw-stelsel – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 281 tot en met 294 – Bijzondere regelingen voor kleine ondernemingen – Vrijstellingsregeling – Verplichting om voor toepassing van de bijzondere regeling te kiezen bij opgave van aanvang van belastbare activiteit – Verzuim van opgave van aanvang van belastbare activiteit – Toepassing van regeling met terugwerkende kracht”

1. In de onderhavige zaak vraagt de Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (beroepsrechter in bestuurlijke en arbeidszaken te Nyíregyházi, Hongarije) het Hof, of het Unierecht zich verzet tegen nationale wetgeving die verbiedt dat een regeling – vastgesteld krachtens de bepalingen van titel XII, hoofdstuk 1, afdeling 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”)(2) – waarbij aan kleine ondernemingen een btw-vrijstelling wordt toegekend, met terugwerkende kracht wordt toegepast op een belastingplichtige die voldeed aan alle materiële voorwaarden maar de aanvang van zijn activiteit niet tijdig aan de belastingdienst had opgegeven, en niet had geopteerd voor de toepassing van die regeling.

I. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

2. Volgens artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn wordt als „belastingplichtige” beschouwd „eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”.

3. Artikel 213, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Iedere belastingplichtige moet opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige.

[...]”

4. Artikel 282 van de btw-richtlijn luidt:

„De in deze afdeling vastgestelde vrijstellingen en verminderingen zijn van toepassing op door kleine ondernemingen verrichte goederenleveringen en diensten.”

5. Artikel 287 van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten die na 1 januari 1978 zijn toegetreden, kunnen een vrijstelling van belasting toekennen aan belastingplichtigen met een jaarlijkse omzet die ten hoogste gelijk is aan de tegenwaarde in de nationale munteenheid van de volgende bedragen tegen de op de dag van hun toetreding geldende omrekeningskoers:

[...]

12) Hongarije: EUR 35 000;

[...]”

6. Artikel 289 van de btw-richtlijn luidt:

„De belastingplichtigen voor wie vrijstelling van belasting geldt, hebben geen recht op aftrek van [btw] overeenkomstig de artikelen 167 tot en met 171 en de artikelen 173 tot en met 177 en mogen de [btw] evenmin op hun facturen vermelden.”

7. Artikel 290 van die richtlijn luidt:

„De belastingplichtigen die in aanmerking kunnen komen voor vrijstelling van belasting, kunnen kiezen hetzij voor toepassing van de normale [btw]-regeling, hetzij voor toepassing van de in artikel 281 bedoelde vereenvoudigde regelingen. In dit geval gelden voor hen de degressieve belastingverminderingen waarin de nationale wetgeving voorziet.”

B. Bepalingen van Hongaars recht

1. *Wet nr. CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde*

8. § 2, aanhef en onder a), van de Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet nr. CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) bepaalt:

„Overeenkomstig deze wet zijn aan de [btw] onderworpen:

a) de leveringen van goederen en de diensten die binnen het nationale grondgebied door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. [...]”

9. § 187 van de btw-wet bepaalt:

„1. De belastingplichtige die zich op het nationale grondgebied heeft gevestigd om een

economische activiteit te verrichten, of die bij gebreke van een dergelijke vestiging zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats op het nationale grondgebied heeft, kan kiezen voor een subjectieve belastingvrijstelling overeenkomstig de bepalingen van dit hoofdstuk.

2. Indien de belastingplichtige kiest voor de in lid 1 bedoelde vrijstelling, is hij als vrijgestelde gedurende de periode waarvoor de vrijstelling geldt,

- a) niet gehouden om de belasting te betalen;
- b) niet gerechtigd om de betaalde voorbelasting af te trekken;
- c) enkel gerechtigd om facturen uit te reiken die geen btw-bedragen en evenmin het in § 83 bedoelde percentage vermelden.”

10. § 188, lid 1, van de btw-wet bepaalt:

„De belastingplichtige kan voor de subjectieve belastingvrijstelling kiezen indien de betaalde of verschuldigde tegenprestatie voor alle door hem verrichte leveringen van goederen en diensten in de zin van § 2, onder a), uitgedrukt in forint en gecumuleerd over een heel jaar, het in lid 2 genoemde plafond niet overschrijdt

- a) noch, effectief, in het kalenderjaar dat aan het referentiekalenderjaar voorafgaat;
- b) noch, effectief of naar redelijke verwachting, in het referentiekalenderjaar.”

11. § 188, lid 2, van die wet, zoals van kracht tot 31 december 2012, bepaalde dat het plafond waaronder voor een subjectieve belastingvrijstelling kon worden gekozen 5 000 000 Hongaarse forint (HUF) bedroeg. Dit plafond werd met ingang van 1 januari 2013 verhoogd tot 6 000 000 HUF.

2. *Wet nr. XCII van 2003 inzake de belastingheffing*

12. § 16 van de Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (algemene wet nr. XCII van 2003 inzake de belastingheffing; hierna: „algemene belastingwet”) luidt:

„1. Belastbare handelingen kunnen enkel worden verricht door belastingplichtigen die beschikken over een fiscaal identificatienummer, behoudens het bepaalde in de §§ 20 en 21.

2. Een belastingplichtige die een belastbare handeling wenst te verrichten, moet bij de nationale belastingautoriteit aangifte doen van zijn activiteit met het oog op de verkrijging van een identificatienummer [„FIN”].”

13. § 17, lid 1, onder a), van de algemene belastingwet bepaalt: „Wanneer de belastingplicht of de belastbare activiteit van de belastingplichtige overeenstemt met die van een eenmanszaak in de zin van de wet houdende regeling van de activiteit van eenmanszaken, verzoekt hij om toekenning van een fiscaal identificatienummer via de aangifte van zijn activiteit aan de autoriteit die bevoegd is voor zaken in verband met de activiteit van eenmanszaken (door indiening van het desbetreffende, naar behoren ingevulde formulier), waarmee hij voldoet aan zijn verplichting tot aangifte van zijn activiteit bij de nationale belastingautoriteit.”

14. Luidens § 22, lid 1, onder c), van die wet:

„De btw-plichtige verklaart dat hij kiest voor de subjectieve belastingvrijstelling op het ogenblik dat hij opgave doet van het begin van zijn activiteit.”

15. § 172, lid 1, onder c), van die wet:

„Onder voorbehoud van het bepaalde in lid 2 kan aan particuliere belastingplichtigen een geldboete tot 200 000 HUF en aan andere belastingplichtigen een geldboete tot 500 000 HUF worden opgelegd wegens niet-nakoming van de verplichting tot aangifte van hun activiteit (oorspronkelijke aangifte en aangifte van wijzigingen), tot verstrekking van gegevens, tot opening van een rekening en tot het verrichten van belastingaangiften.”

II. Feiten, procedure en de prejudiciële vraag

16. Van 2007 tot 22 januari 2014 verkocht Dávid Vámos 778 elektronische artikelen op twee veilingssites. Hij had zich niet geregistreerd als belastingplichtige en deed geen aangifte van zijn inkomen uit deze verkopen.

17. De Hongaarse belastingdienst verrichtte een controle bij Vámos. In de administratieve procedure heeft deze dienst geconstateerd dat Vámos de in de nationale wetgeving neergelegde registratieverplichting niet was nagekomen, en hem bijgevolg een geldboete opgelegd. De belastingdienst constateerde tevens dat Vámos zijn activiteit had uitgeoefend zonder daarvoor enige toestemming te hebben gekregen, zonder belastingidentificatienummer, zonder vennoot te zijn, en zonder kassabonnen, ontvangstbewijzen of verkoopfacturen over te leggen.

18. Op 22 januari 2014 heeft Vámos zich als btw-plichtige ingeschreven en geopteerd voor de subjectieve belastingvrijstelling, een Hongaarse vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen die is neergelegd in § 187 en volgende van de btw-wet en die door de Hongaarse autoriteiten werd vastgesteld met toepassing van de artikelen 281 tot en met 292 van de btw-richtlijn. Sinds die datum oefende Vámos een zelfstandige ondernemersactiviteit uit, naast een bezoldigde activiteit bij een andere onderneming van meer dan 36 uur per week.

19. De belastingdienst heeft vervolgens in een procedure die onderscheiden was van die waarin de geldboete was opgelegd, bij Vámos een tweede controle verricht van al diens aangiften voor de jaren 2012 tot en met 2014. Naar aanleiding van deze controle heeft de belastingdienst vastgesteld dat Vámos een btw-saldo verschuldigd was voor de periode van het eerste kwartaal van 2012 tot en met het eerste kwartaal van 2014 (alook een belastingtoeslag met betrekking tot zijn persoonlijke inkomen en socialezekerheidsbijdragen) en hem tevens een boete opgelegd, vermeerderd met verdragingsrente.

20. In administratief beroep oordeelde de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (beroepsafdeling van de nationale belasting- en douanediens van Hongarije) dat Vámos als ondernemer op duurzame en regelmatige wijze roerende goederen had verkocht, wat een economische activiteit vormde, en dat hij aan de btw was onderworpen. Met betrekking tot de subjectieve vrijstelling oordeelde de belastingdienst dat het nationale recht het een belastingplichtige niet toestond om met terugwerkende kracht voor die vrijstelling te opteren. Aangezien Vámos pas op 22 januari 2014 opgave had gedaan bij de belastingdienst, kon hij niet opteren voor toepassing van de subjectieve vrijstelling voor het daaraan voorafgaande tijdvak.

21. Vámos bestreed dat besluit bij de Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (beroepsrechter in bestuurlijke en arbeidszaken te Nyíregyházi) met het betoog dat de belastingdienst hem had moeten vragen of hij wenste te kiezen voor toepassing van de subjectieve vrijstelling op de door hem vóór zijn registratie als belastingplichtige gedane verkopen,

aangezien hij voldeed aan de materiële voorwaarden om van die regeling gebruik te maken.

22. Aangezien de verwijzende rechter twijfels heeft over de uitlegging van de relevante bepalingen van de btw-richtlijn, heeft hij de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Staat het Unierecht in de weg aan een nationale regeling op grond waarvan de belastingadministratie in het kader van een controle a posteriori de mogelijkheid om te kiezen voor een subjectieve belastingvrijstelling kan uitsluiten op grond van de overweging dat de belastingplichtige slechts over deze mogelijkheid beschikt op het ogenblik dat hij opgave doet van het begin van zijn activiteit als belastingplichtige?”

23. Schriftelijke opmerkingen werden ingediend door de Hongaarse regering en de Commissie. In overeenstemming met artikel 76, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie heeft geen pleitzitting plaatsgevonden.

III. Analyse

24. Om te beginnen moet in gedachten worden gehouden dat titel XII, hoofdstuk 1, van de btw-richtlijn de lidstaten toestaat om drie soorten bijzondere regelingen voor kleine ondernemingen in te voeren: i) vereenvoudigde regelingen voor heffing en inning van de btw (artikel 281 van de richtlijn); ii) vrijstellingen (artikelen 282 tot en met 290 van de richtlijn); en iii) degressieve verminderingen (artikelen 282 tot en met 285, en artikel 291 van de richtlijn).

25. De onderhavige zaak betreft een door de Hongaarse autoriteiten ingestelde bijzondere regeling, die een vrijstelling toekent aan ondernemingen die een bepaalde omzetsdrempel niet overschrijden (hierna: „vrijstellingsregeling”). De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of de btw-richtlijn zich verzet tegen nationale wetgeving die het een belastingplichtige onmogelijk maakt te verzoeken om toepassing van de vrijstellingsregeling met terugwerkende kracht, in het geval dat de belastingplichtige aan alle materiële voorwaarden voldoet maar niet tijdig opgave heeft gedaan van de aanvang van zijn activiteit en niet uitdrukkelijk voor toepassing van die regeling heeft geopteerd.

26. Voor de beantwoording van die vraag moet worden vastgesteld of de lidstaten, wanneer zij besluiten een vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen in te voeren overeenkomstig de bepalingen van titel XII, hoofdstuk 1, afdeling 2, van de btw-richtlijn, de toepassing van een dergelijke regeling afhankelijk mogen stellen van de voorwaarde dat de belastingplichtige naar behoren opgave heeft gedaan van de aanvang van zijn activiteit en uitdrukkelijk voor toepassing van die regeling heeft geopteerd.

27. Om de redenen die ik hieronder zal toelichten, ben ik van mening dat die vraag bevestigend moet worden beantwoord.

A. De registratieverplichting

28. Volgens artikel 272, lid 1, aanhef en onder d), van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten belastingplichtigen die in aanmerking komen voor een vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, ontheffen van bepaalde of alle in de hoofdstukken 2 tot en met 6 van titel XI van de btw-richtlijn bedoelde verplichtingen. Deze omvatten met name de in artikel 213 van de btw-richtlijn neergelegde verplichting om opgave te doen van de aanvang van activiteit als belastingplichtige. De Hongaarse autoriteiten besloten echter om dit niet te doen, en die keuze is door het Hof in het arrest Balogh rechtmatig verklaard.(3)

29. In die zaak – die dezelfde Hongaarse vrijstellingsregeling betrof en was verwezen door dezelfde rechter als in de onderhavige zaak – oordeelde het Hof dat de btw-richtlijn zich niet verzet tegen nationale wetgeving die vereist dat een belastingplichtige opgave doet van de aanvang van zijn economische activiteit, zelfs wanneer zijn jaarlijkse omzet de drempel van de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen niet overschrijdt. Het Hof voegde hieraan toe dat lidstaten ook een administratieve boete mogen opleggen als straf voor de niet-nakoming door de belastingplichtige van die verplichting, mits die boete evenredig is.(4)

30. In de onderhavige zaak is dus duidelijk dat het vereiste van het Hongaarse recht dat Vámos bij de nationale belastingdienst opgave moest doen van de aanvang van zijn activiteit, verenigbaar is met het Unierecht. De belastingdienst was dan ook gerechtigd om hem een boete op te leggen wegens niet-nakoming van die verplichting.

31. In dat licht moet vervolgens worden onderzocht, of er Unierechtelijke bepalingen zijn die de lidstaten beletten om i) te verlangen dat belastingplichtigen die opgave hebben gedaan van de aanvang van hun activiteit in die context ook kiezen aan welk van de op hen toepasselijke belastingregimes zij wensen te worden onderworpen, en ii) te bepalen dat elke keuze dienaangaande alleen gevolgen zal hebben voor de toekomst.

B. Bijzondere regelingen voor kleine ondernemingen

32. In de eerste plaats zijn de artikelen 281, 284, 285, 286 en 287 van de btw-richtlijn zo geformuleerd dat de lidstaten een of meer van de in die artikelen voorziene bijzondere belastingregelingen *kunnen* instellen, maar hiertoe niet verplicht zijn. Dat wordt bevestigd door overweging 49 van de richtlijn, waarin staat dat de lidstaten „[t]en aanzien van kleine ondernemingen [...] hun bijzondere regelingen [moeten] kunnen behouden”.

33. Die overweging maakt tevens duidelijk dat die regelingen moeten worden toegepast „overeenkomstig gemeenschappelijke voorschriften en met het oog op een verdergaande harmonisatie”. De bijzondere regelingen voor kleine ondernemingen vormen dus – vooralsnog(5) – een nog niet volledig op het Unieniveau geharmoniseerde aangelegenheid(6), waarin de lidstaten noodzakelijkerwijs, zolang hun nationale regels de relevante Unierechtelijke bepalingen eerbiedigen, over enige vrijheid beschikken. Met name bevat de btw-richtlijn slechts een beperkt aantal bepalingen over de wijze waarop die regelingen moeten zijn opgezet en uitgevoerd, zodat de lidstaten hierin een ruime vrijheid behouden.

34. Geen van die bepalingen kan mijns inziens worden gelezen als *uitdrukkelijke* toekenning aan kleine ondernemingen van een ongebreideld recht op toepassing van een vrijstellingsregeling. Inzonderheid biedt de tekst van de btw-richtlijn geen basis voor de opvatting dat een belastingplichtige bij het ontbreken van een expliciete keuze van zijn kant, recht zou moeten hebben op toepassing van een dergelijke regeling *met terugwerkende kracht*. Daarom ligt het besluit van de Hongaarse autoriteiten om een dergelijke regeling in te stellen maar de toepassing ervan aan bepaalde procedurele vereisten te verbinden, volgens mij binnen de vrijheid die de btw-richtlijn aan de lidstaten heeft gelaten.

35. Die conclusie is derhalve in overeenstemming met de in titel XII, hoofdstuk 1, van de btw-richtlijn neergelegde bevoegdheidsverdeling betreffende bijzondere regelingen voor kleine ondernemingen.

36. In de tweede plaats ben ik niet overtuigd door de argumenten van de Commissie dat een ongebreideld recht (in voorkomende gevallen met terugwerkende kracht) op gebruik van de vrijstellingsregeling *impliciet* voortvloeit uit een systemische uitlegging van andere bepalingen van

de btw-richtlijn en/of voortvloeit uit de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid. Mijns inziens bieden de door de Commissie genoemde bepalingen en beginselen, met name in het licht van de bestaande rechtspraak, eerder steun voor de tegengestelde opvatting.

C. Artikel 290 van de btw-richtlijn

37. Zoals zowel de Commissie als de Hongaarse regering hebben aangegeven, vloeit uit artikel 290 van de btw-richtlijn voort dat, wanneer een lidstaat een vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen invoert, de toepassing van die regeling voor de belastingplichtigen die gerechtigd zijn om daarvan gebruik te maken, *facultatief* is en niet verplicht. De belastingplichtige kan namelijk ook kiezen voor toepassing van hetzij het normale btw-regime hetzij van de bijzondere regeling waarin artikel 281 voorziet (mocht de betrokken lidstaat er een dergelijke regeling op na houden). Wanneer wordt gekozen voor deze laatste regeling en voldaan is aan de desbetreffende voorwaarden, kan de belastingplichtige ook gebruikmaken van de degressieve belastingverminderingen (opnieuw: indien de betrokken lidstaat deze mogelijkheid kent). Volgens artikel 290 van de btw-richtlijn kunnen kleine ondernemingen – afhankelijk van de relevante nationale wetgeving – dus kiezen uit maximaal drie verschillende btw-regimes.

38. Zoals de Commissie erkent, is geen van die drie regimes op voorhand voor alle belastingplichtigen te verkiezen, of het meest gunstig. Welk regime het meest geschikt is voor een bepaalde belastingplichtige of meer in zijn financiële belang, is afhankelijk van veel factoren, met name van de manier waarop hij zijn economische activiteit heeft georganiseerd en deze verricht.

39. Aangezien de toepassing van de vrijstellingsregeling overeenkomstig artikel 289 van de btw-richtlijn belastingplichtigen de mogelijkheid ontnemt om btw af te trekken, kan met name niet worden aangenomen dat alle belastingplichtigen die recht hebben op de vrijstelling, bij het ontbreken van een uitdrukkelijke keuze daarvoor ook van plan zijn daarvoor te kiezen. Zo is het goed mogelijk dat kleine ondernemingen die bij de start van hun bedrijf daarin flink moeten investeren, de voorkeur geven aan toepassing van het normale regime, om het aanzienlijke bedrag dat zij aan voorbelasting hebben betaald, te kunnen aftrekken. Met andere woorden, er is geen grond om te veronderstellen dat de toepassing van een vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen (wanneer die bestaat) automatisch is of zou moeten zijn zodra een belastingplichtige aan de voorwaarden voldoet.

40. Aangezien de bijzondere regelingen voor kleine ondernemingen een (facultatieve) uitzondering vormen op het normale regime, zie ik geen reden waarom een lidstaat niet van oordeel zou mogen zijn dat het toepasselijke regime, bij het ontbreken van een keuze van de belastingplichtige, de normale btw-regeling zou moeten zijn.

41. Dienaangaande licht de Hongaarse regering toe dat er specifieke redenen zijn waarom van kleine ondernemingen wordt verlangd dat zij uitdrukkelijk en vooraf een keuze maken inzake het op hen toe te passen belastingregime. Zij wijst met name erop dat de keuze voor een bepaald regime voor zowel de belastingdienst als de belastingplichtige een aantal gevolgen heeft. Met name zou deze verschillende procedurele verplichtingen voor de belastingplichtige kunnen meebrengen (bijvoorbeeld op het gebied van facturering, boekhouding of verslaglegging), maar ook voor de belastingdienst zouden andere procedures kunnen gelden wat de toepassing en de handhaving van de btw-regels betreft (bijvoorbeeld voor de heffing en inning van verschuldigde btw).

42. Toepassing met terugwerkende kracht van een keuze voor een belastingregime kan voorts bepaalde gevolgen hebben voor handelaars die transacties met de betrokken belastingplichtige hebben verricht. Zo betalen belastingplichtigen die van de vrijstelling gebruikmaken, in de regel geen btw en hoeven zij deze dus niet door te geven aan hun klanten. Omgekeerd moeten

belastingplichtigen voor wie het normale regime geldt (of de vereenvoudigde regeling en een regime van belastingvermindering), btw betalen, die zij derhalve op hun facturen moeten opvoeren. In het laatste geval kunnen de klanten van de belastingplichtige, anders dan in het eerste geval, die btw aftrekken. Een toepassing met terugwerkende kracht van een ander dan het eerder toegepaste belastingregime kan dus leiden tot onzekerheid met betrekking tot de btw-status van die transacties.

43. In het licht van het bovenstaande zijn de argumenten – die vooral verband houden met behoorlijk bestuur en rechtszekerheid – die de Hongaarse regering heeft aangevoerd als toelichting op het door de belastingdienst gestelde vereiste dat belastingplichtigen vooraf uitdrukkelijk een keuze maken welk btw-regime zij toegepast wensen te zien, mijns inziens redelijk.

D. Het beginsel van fiscale neutraliteit

44. De Commissie betoogt evenwel ook dat de betrokken nationale wetgeving indruist tegen het beginsel van fiscale neutraliteit. Zij verwijst naar de conclusie van advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe in de zaak Plöckl(7), waarin hij uit het beginsel van fiscale neutraliteit een Unierechtelijk beginsel afleidt dat hij „het beginsel van afwijzing van formalisme” noemt. Volgens de Commissie impliceert het beginsel van afwijzing van formalisme dat een belastingplichtige die niet voldoet aan de formele vereisten voor een vrijstellingsregeling niet louter op die grond het recht wordt ontnomen om van die regeling gebruik te maken.

45. Wat dat betreft merk ik op dat advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe in zijn conclusie het bestaan van een dergelijk beginsel afleidde uit verschillende zaken waarin het Hof bijvoorbeeld heeft geoordeeld dat het recht op aftrek(8) of op vrijstelling van btw in een zaak betreffende intracommunautaire leveringen(9), niet mag worden geweigerd om de eenvoudige reden dat, ondanks dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, de belastingplichtige niet heeft voldaan aan bepaalde formele vereisten.(10)

46. Los van het bestaan en de omvang van een dergelijk beginsel, is het mijns inziens echter duidelijk dat de onderhavige situatie fundamenteel verschilt van het type gevallen waartoe de door advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe genoemde zaken behoren. Zowel het recht op aftrek(11) als het recht op vrijstelling van intracommunautaire leveringen(12) zijn rechten die een belastingplichtige rechtstreeks ontleent aan het Unierecht, en die door de nationale wetgeving slechts ten uitvoer worden gebracht. Omgekeerd is vaststelling van een vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, zoals uiteengezet, niet meer dan een mogelijkheid waarvan de lidstaten gebruik kunnen maken, waarbij zij tevens beschikken over een ruime beoordelingsvrijheid met betrekking tot de opzet en de werking ervan.

47. In de zaken waarin het Hof een formalistische benadering heeft afgewezen, was dit met het doel om te verzekeren dat transacties, ondanks een relatief geringe procedurele fout van de belastingplichtige, nog steeds belast zouden worden met inachtneming van hun objectieve karakter.(13) De lidstaten kunnen een verzuim om formele vereisten strikt na te leven, niet bestraffen op een wijze die de neutraliteit van het stelsel kan ondermijnen door bijvoorbeeld concurrerende ondernemingen verschillend te behandelen of afbreuk te doen aan wezenlijke bepalingen van de btw-richtlijn.

48. Die gedachtegang gaat in de onderhavige zaak evenwel niet op. Ten eerste valt te betwijfelen dat niet-nakoming van de in artikel 213, lid 1, van de btw-richtlijn neergelegde verplichting om opgave te doen van aanvang van activiteit, altijd beschouwd kan worden als een relatief geringe procedurele fout: die verplichting kan belangrijk zijn om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen.⁽¹⁴⁾ Het is beslist een *formeel* vereiste, maar het is geen *formalistisch* vereiste, om het zo maar te zeggen.

49. Daar komt bij dat het verzuim om opgave te doen van de aanvang van activiteit en om uitdrukkelijk te opteren voor een specifiek belastingregime, er niet toe leidt dat handelingen worden belast zonder inachtneming van het objectieve karakter ervan. De transacties die een belastingplichtige als Vámos in het verleden heeft verricht, worden gewoon belast volgens een bepaald belastingregime en niet volgens een ander, maar beide regimes zijn mogelijk en wettig.

50. Voorts is de onderhavige nationale wetgeving mijns inziens in overeenstemming met het beginsel van fiscale neutraliteit, gezien als uitdrukking – ter zake van btw – van het beginsel van gelijke behandeling.⁽¹⁵⁾ Dat beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke goederen, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw ongelijk worden behandeld⁽¹⁶⁾, wat de mededinging zou vervalsen.⁽¹⁷⁾

51. In de onderhavige zaak lijkt het mogelijk dat belastingplichtigen die verzuimd hebben opgave te doen van de aanvang van hun activiteit, een oneerlijk voordeel zouden verkrijgen wanneer hun zou worden toegestaan om met terugwerkende kracht voor de vrijstellingsregeling te kiezen, wat de mededinging in hun voordeel zou vervalsen. Wanneer een belastingplichtige zich registreert en opteert voor de toepassing van een bepaald belastingregime, baseert hij zijn keuze per definitie op een voorspelling over de toekomst van zijn bedrijf. Omgekeerd kan een belastingplichtige die zich nooit registreert en zijn keuze pas later bepaalt – bijvoorbeeld wanneer en zodra de belastingdienst hem aan een controle onderwerpt – het regime kiezen dat, op grond van wijsheid achteraf, voor hem het gunstigste blijkt.

52. Dit leidt tot een paradoxaal resultaat: de belastingplichtige die de procedurele fout begaat, kan daar uiteindelijk baat bij hebben en daarmee in een gunstiger positie komen te verkeren dan zijn concurrenten die juist alle in de relevante nationale wetgeving neergelegde procedurele verplichtingen keurig zijn nagekomen.

53. Een dergelijk voordeel kan vervolgens ondernemingen aanmoedigen om de wet te schenden, door geen opgave te doen van aanvang van activiteit, wat de kans op belastingontduiking kan vergroten. Het volstaat in dit verband om erop te wijzen dat, volgens artikel 273 van de btw-richtlijn, „[d]e lidstaten [...], onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen [kunnen] voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude [...]”.

54. Daarom komt het door de Hongaarse regering aangevoerde argument dat het verbod om een regime als de vrijstellingsregeling met terugwerkende kracht toe te passen niet alleen in overeenstemming is met het beginsel van fiscale neutraliteit maar ook tot doel heeft belastingontduiking en fraude te voorkomen, mij aannemelijk voor.

E. Het evenredigheidsbeginsel

55. De Commissie betoogt ten slotte dat oplegging van de verplichting aan een onderneming om niet alleen btw over de vóór opgave van aanvang van de activiteit verrichte transacties maar ook een administratieve boete te betalen, een buitensporige bestraffing vormt van het verzuim om

opgave te doen van de aanvang van activiteit, die in strijd is met het evenredigheidsbeginsel.

56. Zoals hierboven uiteengezet, heeft het Hof in het arrest Balogh(18) geoordeeld dat een administratieve boete mag worden opgelegd als sanctie voor een verzuim om opgave van aanvang van activiteit te doen, mits deze boete evenredig is. Het is aan de nationale rechter om te beoordelen of een dergelijke boete evenredig is.(19)

57. In dat verband hoeft slechts te worden opgemerkt dat de invordering van achterstallige btw door de nationale rechter in beginsel niet in aanmerking kan worden genomen bij de beoordeling van de evenredigheid van de boete. De eis om btw te betalen voor verkopen in het verleden, die btw-plichtig waren maar waarvoor geen btw is betaald, vormt immers niet een boete, maar enkel de invordering van onbetaalde belasting.

58. Vanaf het moment dat Vámos een economische activiteit in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn aanving, werd hij belastingplichtig, zodat de in de btw-voorschriften vastgestelde verplichtingen op hem van toepassing werden. Hiertoe behoort ook (wat eigenlijk geen betoog behoeft) de verplichting om de verschuldigde btw te betalen.(20)

59. Het is wellicht nuttig om opnieuw op te merken dat, bij het ontbreken van een uitdrukkelijke keuze, het op Vámos toegepaste normale regime geenszins onrechtmatig of uitzonderlijk is. Het is immers één van de belastingregimes die op hem zouden kunnen worden toegepast, en in de nationale wetgeving was aangewezen als *standaardregime*. Vámos heeft zichzelf voor bepaalde jaren de mogelijkheid ontnomen om zelf de vrijstellingsregeling te kiezen, door te verzuimen om tijdig opgave te doen van de aanvang van zijn activiteiten en van zijn wens om onder de vrijstellingsregeling te worden gebracht.

60. Ik merk terloops ook op dat, volgens de nationale wetgeving in kwestie, belastingplichtigen die gebruik kunnen maken van de vrijstellingsregeling voor elk volgend fiscaal jaar kunnen opteren voor toepassing van een ander regime. Kleine ondernemingen worden derhalve niet „klem” gezet door een aanvankelijk verzuim om opgave te doen van de aanvang van hun activiteit en uitdrukkelijk te opteren voor het btw-regime van hun voorkeur. Zij hebben ieder jaar opnieuw de mogelijkheid om te voldoen aan de registratieverplichting en te verzoeken om toekomstige toepassing van de vrijstellingsregeling, en zo ernstiger gevolgen te voorkomen.

IV. Conclusie

61. Ik geef het Hof derhalve in overweging, de prejudiciële vraag van de Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (beroepsrechter in bestuurlijke en arbeidszaken te Nyíregyházi, Hongarije) te beantwoorden als volgt:

„Het recht van de Europese Unie verzet zich niet tegen nationale wetgeving die verbiedt dat een bijzondere belastingregeling waarbij een vrijstelling voor kleine ondernemingen wordt toegekend – vastgesteld volgens de bepalingen van titel XII, hoofdstuk 1, afdeling 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – met terugwerkende kracht wordt toegepast op een belastingplichtige die aan alle materiële voorwaarden voldeed maar die de aanvang van zijn activiteit niet tijdig aan de belastingdienst had opgegeven, en niet voor de toepassing van die regeling had geopteerd.”

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 PB 2006, L 347, blz. 1.

- 3 Beschikking van 30 september 2015, Balogh (C?424/14, niet gepubliceerd, EU:C:2015:708).
- 4 Beschikking van 30 september 2015, Balogh (C?424/14, niet gepubliceerd, EU:C:2015:708, punten 29 en 33?36).
- 5 Artikel 293 van de btw-richtlijn spreekt van „de noodzaak van uiteindelijke convergentie van de nationale regelingen” met betrekking tot bijzondere regelingen voor kleine ondernemingen, en artikel 294 van dezelfde richtlijn laat het aan de Raad om te beoordelen „of in het kader van de definitieve regeling een bijzondere regeling voor kleine ondernemingen nodig is” en om in voorkomend geval te beslissen „over de gemeenschappelijke grenzen en toepassingsvoorwaarden van de genoemde bijzondere regeling”.
- 6 Dit wordt ook bevestigd door overweging 7 van de btw-richtlijn, waarin staat: „Het gemeenschappelijke btw-stelsel moet – *zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd* – uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.” (cursivering door mij)
- 7 C?24/15, EU:C:2016:204.
- 8 Arresten van 1 april 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, punten 49?52), en 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punten 58?61). Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe in de zaak Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:204, voetnoot 20).
- 9 Arresten van 27 september 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punten 29?31), en 9 oktober 2014, Traum (C?492/13, EU:C:2014:2267, punten 35, 36 en 43). Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe in de zaak Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:204, voetnoot 21).
- 10 Conclusie van advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe in de zaak Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:204, punt 87).
- 11 Artikel 167 van de btw-richtlijn.
- 12 Artikel 3 van de btw-richtlijn.
- 13 Zie in die zin arrest van 20 oktober 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punt 37).
- 14 Zie in die zin arrest van 19 juli 2012, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497, punt 45).
- 15 Arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211, punt 49).
- 16 Arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211, punt 47).
- 17 Zie overweging 7 van de btw-richtlijn en in die zin arrest van 10 november 2011, Rank Group (C?259/10 en C?260/10, EU:C:2011:719, punt 35).
- 18 Beschikking van 30 september 2015, Balogh (C?424/14, niet gepubliceerd, EU:C:2015:708).
- 19 Zie hierboven, punt 29.

