

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

NILS WAHL

föredraget den 23 november 2017(1)

Mål C-566/16

Dávid Vámos

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

(begäran om förhandsavgörande från Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Nyíregyháza (Ungern))

”Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 281–294 – Särskilda regler för små företag – System för skattebefrielse – Skyldighet att välja att de särskilda reglerna ska tillämpas vid tidpunkten för ingivandet av anmälan om den skattepliktiga verksamhetens inledande – Ingen anmälan om inledande av den skattepliktiga verksamheten ? Retroaktiv tillämpning av reglerna”

1. I förevarande mål söker Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Nyíregyháza, Ungern) klarhet i huruvida unionsrätten utgör hinder för nationell lagstiftning som förbjuder retroaktiv tillämpning av de särskilda skattereglerna som medger skattebefrielse för små företag – vilka antagits i enlighet med avdelning XII, kapitel 1, avsnitt 2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet)(2) – på en beskattningsbar person som uppfyllde alla materiella villkor men inte anmälde verksamhetens inledande till skattemyndigheterna i vederbörlig tid och inte valde att reglerna i fråga skulle tillämpas.

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

2. Enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet avses med beskattningsbar person ”den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”.

3. I artikel 213.1 första stycket i samma direktiv föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person skall uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör.

...”

4. I artikel 282 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Den skattebefrielse och de skattelättnader som fastställs i detta avsnitt skall vara tillämpliga på leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av små företag.”

5. Artikel 287 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”De medlemsstater som anslutit sig efter den 1 januari 1978 får tillämpa skattebefrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning högst är lika med motvärdet i nationell valuta av följande belopp enligt den omräkningskurs som gällde på dagen för deras anslutning:

...

12. | Ungern: 35 000 EUR

...”

6. Artikel 289 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Beskattningsbara personer som är skattebefriade skall inte ha rätt att dra av mervärdesskatt i enlighet med artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177 och inte heller att ange mervärdesskatten på sina fakturor.”

7. I artikel 290 i detta direktiv anges följande:

”Beskattningsbara personer som kan skattebefrias får välja antingen de normala mervärdesskattereglerna eller de förenklade regler som avses i artikel 281. I detta fall skall de ha rätt till graderade skattelättnader som eventuellt har fastställts i den nationella lagstiftningen.”

B. Ungersk rätt

1. *2007 års lag CXXVII om mervärdesskatt*

8. I 2 a § Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 års lag CXXVII om mervärdesskatt) (nedan kallad mervärdesskattelagen) anges följande:

”Mervärdesskatt ska enligt denna lag påföras

a) leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning inom landets territorium av en beskattningsbar personen som agerar i denna egenskap.”

9. 187 § mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”1. En beskattningsbar person som har etablerat sig i landet i ekonomiskt syfte eller, när det inte är fråga om etablering, har sin hemvist eller sitt varaktiga boende i landet, har rätt att välja att reglerna om personlig skattebefrielse ska tillämpas i enlighet med vad som anges i detta kapitel.

2. För det fall den beskattningsbara personen väljer att utnyttja den möjlighet som anges i 1, är

personen under undantagsperioden och i egenskap av undantagen person,

- a) inte skyldig att betala skatt,
- b) inte berättigad att göra avdrag för ingående skatt
- c) endast berättigad att skriva ut fakturor på vilka den utgående mervärdesskatten eller den procentsats som anges i 83 § inte medtagits.”

10. I 188.1 § mervärdesskattelagen anges följande:

”Personlig skattebefrielse kan väljas om ersättningen för samtliga varor som har levererats eller samtliga tjänster som har tillhandahållits, i den mening som avses i 2 a §, uttryckt i ungerska forinter, under ett år inte överstiger den övre gräns som fastställs i 2 nedan,

- a) varken rent faktiskt under det kalenderår som föregår referenskalenderåret,
- b) eller rent faktiskt eller efter vad som kan förutses, under referenskalenderåret.”

11. I 188.2 § i den version av mervärdesskattelagen som var tillämplig fram till den 31 december 2012 angavs att den övre maxgränsen för att ha rätt till befrielse från skattskyldighet är fastställd till 5 000 000 ungerska forinter (HUF). Maxgränsen höjdes till 6 000 000 HUF från den 1 januari 2013.

2. *2003 års lag XCII om det allmänna skatteförfarandet*

12. I 16 § Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (2003 års lag XCII om det allmänna skatteförfarandet) anges följande:

”1. Enbart beskattningsbara personer som förfogar över ett skatteregistreringsnummer kan utöva skattepliktig verksamhet, med undantag för bestämmelserna i 20 och 21 §§.

2. En beskattningsbar person som önskar utöva skattepliktig verksamhet ska anmäla sig till skattemyndigheten för att tilldelas ett skatteregistreringsnummer.”

13. I 17.1 a § lagen om det allmänna skatteförfarandet anges att ”[e]n beskattningsbar person som är beskattningsbar i egenskap av enskild firma enligt lagen om enskild firma ska ansöka om ett skatteregistreringsnummer genom att, till den myndighet som är behörig med avseende på ärenden som rör verksamhet som bedrivs av en enskild firma, inge en anmälan (ifylld i vederbörlig ordning), genom vilken personen uppfyller sin anmälningsskyldighet gentemot den nationella skattemyndigheten”.

14. I 22.1 c § samma lag anges följande:

”Den beskattningsbara personen kan välja att befrias från skattskyldighet vid tidpunkten för ingivandet av anmälan om inledande av den skattepliktiga verksamheten.”

15. I 172.1 c § nämnda lag anges följande:

”Med undantag för vad som föreskrivs i punkt 2 kan böter med upp till 200 000 HUF, för privatpersoner, och med upp till 500 000 HUF, för andra beskattningsbara personer, påföras om anmälningsskyldigheten åsidosätts (skyldighet att anmäla sig och att anmäla om situationen ändras), uppgifter inte lämnas, ett betalkonto inte öppnas, eller skyldigheten att deklarerar inte fullgörs.”

II. Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

16. Mellan år 2007 och den 22 januari 2014 genomförde Dávid Vámos 778 försäljningar av elektroniska artiklar på två internetplattformar. Han anmälde inte att han var en beskattningsbar person och deklarerade inte heller inkomsten från dessa försäljningar.
17. Den ungerska skattemyndigheten genomförde en kontroll avseende Dávid Vámos. I det administrativa förfarandet fastställde denna myndighet att han inte hade uppfyllt anmälningsskyldigheten enligt nationell lagstiftning och påförde därför böter. Skattemyndigheten fann också att Dávid Vámos bedrev verksamheten utan tillstånd eller skatteregistreringsnummer, utan att inneha ett affärsdrivande bolag och utan att utfärda styrkande handlingar, kvitton eller fakturor för försäljningarna.
18. Den 22 januari 2014 anmälde sig Dávid Vámos som beskattningsbar person och valde befrielse från skattskyldighet, som är ett ungerskt system för skattebefrielse för små företag enligt 187 och följande §§ i mervärdesskattelagen, vilken hade antagits av de ungerska myndigheterna med stöd av artiklarna 281²⁹² i mervärdesskattedirektivet. Efter detta datum har Dávid Vámos bedrivit verksamhet i enskild firma och samtidigt varit anställd hos ett annat företag där han har arbetat mer än 36 timmar per vecka.
19. Vid sidan av det första rättsliga förfarandet som ledde till påförande av böter genomförde skattemyndigheten ett andra förfarande avseende Dávid Vámos skattedeklarationer för åren 2012–2014. Till följd av denna undersökning fastställde skattemyndigheten en mervärdesskatteskuld (i tillägg till de skulder som redan förelåg avseende inkomstskatt och socialförsäkringsavgifter) avseende tiden mellan första kvartalet år 2012 och första kvartalet år 2014 samt beslutade om skattetillägg och dröjsmålsränta på den fastställda skulden.
20. Efter en begäran om omprövning fastställde Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Enheten för överklaganden vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) att Dávid Vámos hade bedrivit permanent och regelbunden affärsverksamhet bestående i försäljning av varor, vilken utgjorde ekonomisk verksamhet och att han därför var skyldig att erlagga mervärdesskatt. Med avseende på befrielse från skattskyldighet fann skattemyndigheten att nationell rätt inte medgav att han valde en sådan befrielse retroaktivt. Skattemyndigheten fastställde följaktligen att Dávid Vámos, eftersom han inte hade anmält sig till skattemyndigheten förrän den 22 januari 2014, inte hade rätt att välja skattebefrielse för perioden före detta datum.
21. Dávid Vámos överklagade detta beslut till Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Nyíregyháza, Ungern) och gjorde gällande att skattemyndigheten skulle ha frågat honom om han önskade befrielse från skattskyldighet för hans försäljningar innan han anmälde sig som en beskattningsbar person, med hänsyn till att han uppfyllde de materiella kriterierna för att skattebefrielsereglerna skulle tillämpas.
22. Då den hänskjutande domstolen fann tolkningen av mervärdesskattedirektivet oklar, beslutade den att vilandeförklara målet och hänskjuta följande fråga till domstolen för förhandsavgörande:
- ”Utgör unionsrätten hinder för nationell lagstiftning enligt vilken skattemyndigheten i samband med en skattekontroll i efterhand kan frånta en beskattningsbar person möjligheten att välja befrielse från skattskyldighet, med hänvisning till att den beskattningsbara personen endast kan utnyttja denna möjlighet vid tidpunkten för anmälan om inledande av skattepliktig verksamhet?”
23. Skriftliga yttranden har inkommit från den ungerska regeringen och kommissionen. I

enlighet med artikel 76.2 i domstolens rättegångsregler hölls inte någon förhandling.

III. Bedömning

24. Till att börja med ska det erinras om att medlemsstaterna, enligt avdelning XII, kapitel 1 i mervärdesskattedirektivet, kan införa (eller behålla) tre typer av särskilda ordningar för små företag, nämligen i) förenklade regler om påförande och uppbörd av skatt (artikel 281 i direktivet), ii) skattebefrielse (artiklarna 282–290 i direktivet), samt iii) graderade skattelättnader (artiklarna 282–285 samt artikel 291 i direktivet).

25. Förevarande mål rör särskilda regler som har antagits i Ungern, vilka medger skattebefrielse för företag som har en omsättning som inte överskrider ett visst belopp (nedan kallade skattebefrielseregler). I princip söker den hänskjutande domstolen klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet utgör hinder för nationell lagstiftning som gör det omöjligt för en beskattningsbar person att begära retroaktiv tillämpning av skattebefrielseregler när den beskattningsbara personen uppfyllde alla materiella kriterier för att de skulle tillämpas, men inte anmälde att han inlett verksamhet i rätt tid och inte uttryckligen valde att reglerna skulle tillämpas.

26. För att kunna besvara denna fråga är det först nödvändigt att bedöma huruvida det är tillåtet för medlemsstater, när de beslutar att införa skattebefrielseregler för små företag i enlighet med bestämmelserna i avsnitt XII, kapitel 1, avsnitt 2 i mervärdesskattedirektivet, att föreskriva att reglerna endast kan tillämpas om den beskattningsbara personen vederbörligen har anmält att han inlett verksamhet och uttryckligen valt att de ska tillämpas.

27. Av de skäl som anges nedan anser jag att denna fråga ska besvaras jakande.

A. Anmälningssplikten

28. Enligt artikel 272.1 d i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna befria beskattningsbara personer som omfattas av skattebefrielseregler för små företag från vissa eller alla skyldigheter som avses i avdelning XI, kapitel 2–6 i mervärdesskattedirektivet. En av dessa skyldigheter är just skyldigheten att uppge när en ekonomisk verksamhet som beskattningsbar person inleds såsom anges i artikel 213 i mervärdesskattedirektivet. Ungern har dock beslutat att inte införa en sådan skyldighet och domstolen fastställde i domen i målet Balogh att detta beslut var lagenligt.(3)

29. I det målet – som rörde samma ungerska skattebefrielseregler och hänsköts av samma domstol som i förevarande mål – fann domstolen att mervärdesskattedirektivet inte utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person måste anmäla när den inleder sin ekonomiska verksamhet, även om verksamhetens årsomsättning inte överskrider gränsen för skattebefrielseregler för små företag. Domstolen anförde även att medlemsstaterna också kan införa administrativa straffavgifter som påförs beskattningsbara personer som inte har uppfyllt denna skyldighet, förutsatt att avgiften är proportionerlig.(4)

30. Det i förevarande mål aktuella kravet enligt ungersk lagstiftning, på att Dávid Vámos ska anmäla att han inlett ekonomisk verksamhet till den nationella skattemyndigheten, är följaktligen lagenligt. Skattemyndigheten hade därmed fog för att påföra honom en straffavgift till följd av hans underlåtenhet att uppfylla detta krav.

31. Mot denna bakgrund är nästa steg att bedöma huruvida det finns bestämmelser i unionsrätten som hindrar att medlemsstater i) kräver att beskattningsbara personer som har anmält att de har inlett skattepliktig verksamhet i samband med anmälan också väljer vilket skattesystem de önskar ska tillämpas bland de system som är tillgängliga för dem, och ii)

föreskriver att de val som görs i detta avseende endast har framtida verkan.

B. De särskilda ordningarna för små företag

32. För det första följer det av ordalydelsen i artiklarna 281, 284, 285, 286 och 287 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna *får*, men inte är skyldiga att, införa en eller flera av de särskilda skatteordningar som anges i dessa bestämmelser. Detta har också angetts i skäl 49 i direktivet, enligt vilket medlemsstaterna "bör få fortsätta att tillämpa sina särskilda regler för små företag".

33. I detta skäl anges också att dessa särskilda regler ska tillämpas "i enlighet med gemensamma bestämmelser och med sikte på en närmare harmonisering". Härav följer att de särskilda reglerna för små företag, än så länge,⁽⁵⁾ inte har harmoniserats på unionsnivå⁽⁶⁾ och att medlemsstaterna därför har visst utrymme för skönsmässig bedömning vad avser dessa regler, förutsatt att de nationella bestämmelserna är förenliga med relevanta bestämmelser i unionsrätten. I synnerhet innehåller mervärdesskattedirektivet endast ett fåtal bestämmelser som reglerar hur dessa ordningar ska utformas och fungera. Detta lämnas därför i stor utsträckning till medlemsstaterna att fastställa.

34. Inga av dessa bestämmelser kan, enligt min uppfattning, tolkas så, att de innebär att små företag *uttryckligen* tillerkänns en obegränsad rätt att dra fördel av skattebefrielse regler. Framför allt finns det inte stöd i ordalydelsen i mervärdesskattedirektivet för uppfattningen att en beskattningsbar person bör ha rätt till *retroaktiv* tillämpning av sådana regler, trots att personen inte gjort ett uttryckligt val. Därför omfattas, enligt min uppfattning, de ungerska myndigheternas beslut att införa sådana regler, men att göra dem föremål för vissa formkrav, av det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har i enlighet med mervärdesskattedirektivet.

35. Denna slutsats är därför förenlig med fördelningen av befogenheter i avdelning XII, kapitel 1 i mervärdesskattedirektivet i den utsträckning som avser särskilda ordningar för små företag.

36. För det andra låter jag mig inte övertygas av kommissionens argument att en systematisk tolkning av andra bestämmelser i mervärdesskattedirektivet och/eller principerna om skatteneutralitet och proportionalitet innebär att det finns en *underförstådd* rätt att utnyttja skattebefrielse regler (även retroaktivt). För mig framstår det snarare så, att de bestämmelser och principer som kommissionen har hänvisat till, särskilt när de tolkas med hänsyn till befintlig rättspraxis, ger stöd för den motsatta uppfattningen.

C. Artikel 290 i mervärdesskattedirektivet

37. När medlemsstaterna inför skattebefrielse regler för små företag framgår det av artikel 290 i mervärdesskattedirektivet att tillämpningen av dessa regler, såsom både kommissionen och den ungerska regeringen har påpekat, är *frivillig* och inte tvingande för de beskattningsbara personer som uppfyller kriterierna för detta. Beskattningsbara personer kan visserligen även välja att den vanliga mervärdesskatteordningen, eller att den särskilda ordning som föreskrivs i artikel 281 (om medlemsstaten i fråga har infört en sådan ordning), ska tillämpas. Om den beskattningsbara personen väljer den sistnämnda ordningen och aktuella kriterier är uppfyllda, kan denna person också utnyttja graderade skattelättnader (förutsatt även i detta fall att medlemsstaten i fråga har infört sådana). Det följer därför av artikel 290 i mervärdesskattedirektivet att små företag – beroende på relevant nationell lagstiftning – kan ha upp till tre olika mervärdesskatteordningar att välja mellan.

38. Såsom kommissionen har medgett är ingen av dessa tre ordningar, i princip, att föredra eller mer praktisk för samtliga beskattningsbara personer. Tvärtom beror frågan huruvida den ena

eller den andra ordningen är lämpligare eller mer ekonomiskt försvarbar för en beskattningsbar person på flera olika variabler, särskilt hur personen har organiserat och bedriver sin ekonomiska verksamhet.

39. Eftersom en tillämpning av skattebefrielsereglerna enligt artikel 289 i mervärdesskattedirektivet innebär att beskattningsbara personer inte längre kan dra av mervärdesskatt, kan det framför allt inte förutsättas att alla beskattningsbara personer som har rätt till tillämpning av skattebefrielsereglerna, men inte har gjort ett uttryckligt val, faktiskt avser att utnyttja dem. Exempelvis kan små företag som behöver göra väsentliga investeringar för att starta sin verksamhet mycket väl föredra att den ordinarie ordningen ska tillämpas så att de kan dra av de stora belopp i ingående mervärdesskatt som de har erlagt. Det finns således ingen grund att anta att skattebefrielseregler, när sådana har införts för små företag, kommer att eller ska tillämpas automatiskt av de beskattningsbara personer som uppfyller kraven för ordningen.

40. Eftersom de särskilda ordningarna för små företag utgör ett (frivilligt) undantag från den normala ordningen, ser jag ingen anledning till varför en medlemsstat inte skulle kunna anse att de normala mervärdesskattebestämmelserna ska tillämpas om den beskattningsbara personen inte har gjort något val i detta avseende.

41. Den ungerska regeringen har i detta sammanhang förklarat att det finns särskilda skäl som gör att små företag på förhand måste göra ett uttryckligt val avseende den beskattningsordning de önskar ska tillämpas. Den ungerska regeringen har särskilt angett att valet av en viss ordning medför ett antal följder för både skattemyndigheterna och den beskattningsbara personen. Det kan, exempelvis, finnas olika formkrav för den beskattningsbara personen (exempelvis angående fakturering, redovisning eller upplysningsplikt) och skattemyndigheterna kan också vara tvungna att följa särskilda förfaranden när de tillämpar mervärdesskattereglerna, och säkerställer att dessa efterlevs (exempelvis när förfallen mervärdesskatt debiteras och tas ut).

42. Vidare skulle det få vissa följder för näringsidkare som har genomfört transaktioner med den relevanta beskattningsbara personen om valet av en viss beskattningsordning tillämpades retroaktivt. Exempelvis skulle beskattningsbara personer som omfattas av ett undantag i allmänhet inte betala mervärdesskatt och behöver därför inte överföra denna på kunderna. Omvänt måste beskattningsbara personer som omfattas av den normala mervärdesskatteordningen (eller de förenklade reglerna och systemet med skattelättnader) betala mervärdesskatt och denna skatt måste därför framgå av deras fakturor. I det senare fallet, till skillnad från det förra, kan den beskattningsbara personens kunder dra av denna mervärdesskatt. Att retroaktivt tillämpa en annan beskattningsordning än den som ursprungligen gällde kan därför leda till oklarhet i fråga om transaktionernas ställning ur ett mervärdesskatteperspektiv.

43. Mot bakgrund av det ovanstående anser jag att de argument som Ungern har anfört – i synnerhet angående god förvaltning och rättssäkerhet – för att förklara varför det i denna medlemsstat krävs att beskattningsbara personer på förhand gör ett uttryckligt val avseende vilken beskattningsordning de önskar ska tillämpas förefaller rimliga.

D. Principen om skatteneutralitet

44. Kommissionen har emellertid också gjort gällande att den nationella lagstiftningen i fråga strider mot principen om skatteneutralitet. Kommissionen har åberopat generaladvokaten Saugmandsgaard Øes förslag till avgörande i målet Plöckl,⁽⁷⁾ där han, på grundval av principen om skatteneutralitet, drar slutsatsen att det finns en princip i unionsrättslig mervärdesskatterätt som kallas "principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt". Enligt kommissionen innebär principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt att en beskattningsbar person som inte uppfyller de formella kriterierna för tillämpning av skattebefrielseregler inte enbart av detta skäl kan

fråntas möjligheten att dra fördel av reglerna.

45. I detta avseende ska anmärkas att generaladvokaten Saugmandsgaard Øes slutsats i nämnda förslag till avgörande, att det fanns en sådan princip vilade på flera mål där domstolen, exempelvis, funnit att avdragsrätten(8) och rätten till undantag för gemenskapsinterna leveranser(9) inte kunde förnekas enbart av det skälet att den beskattningsbara personen, när alla materiella krav var uppfyllda, inte uppfyllde vissa formella krav.(10)

46. Oavsett existensen av och tillämpningsområdet för en sådan princip råder det enligt min uppfattning inget tvivel om att förevarande situation i grunden skiljer sig från den typ av mål som generaladvokaten Saugmandsgaard Øe undersökte. Både avdragsrätten(11) och rätten till undantag för gemenskapsinterna leveranser(12) är rättigheter för den beskattningsbara personen som härrör direkt från unionsrätten och som endast genomförs enligt nationell rätt. Antagande av skattebefrielseregler för små företag är däremot, såsom har förklarats, en möjlighet som medlemsstaterna har. Medlemsstaterna har vidare i detta sammanhang ett stort utrymme för skönsmässig bedömning, inom de gränser som anges ovan, när det kommer till utformningen och funktionen av skattebefrielseregler.

47. I de mål där domstolen förkastade ett formalistiskt synsätt var syftet att säkerställa att transaktioner skulle beskattas enligt sina objektiva egenskaper, även om den beskattningsbara personen hade begått ett mindre formfel.(13) Medlemsstaterna kan inte bestraffa en underlåtelse att strängt uppfylla formella krav på ett sätt som riskerar att undergräva systemets neutralitet, exempelvis genom att särbehandla konkurrerande företag eller göra så att viktiga bestämmelser i mervärdesskattedirektivet förlorar sin verkan.

48. Detta logiska argument kan emellertid inte tillämpas på förevarande mål. För det första är det tveksamt om en underlåtelse att uppfylla skyldigheten att anmäla verksamhetens inledande, som föreskrivs i artikel 213.1 i mervärdesskattedirektivet, alltid kan betraktas som ett mindre formfel. Skyldigheten kan vara viktig för att säkerställa att rätt skatt påförs och uppbärs och för att förhindra bedrägeri.(14) Det är mycket riktigt ett *formellt* krav, men kan inte kallas ett *formalistiskt* krav.

49. Dessutom leder underlåtelsen att anmäla verksamhetens inledande och att göra ett uttryckligt val av en viss beskattningsordning inte till att en transaktion beskattas utan hänsyn till dess objektiva egenskaper. Tvärtom beskattas de transaktioner som en beskattningsbar person som Dávid Vámos har genomfört bakåt i tiden endast enligt en beskattningsordning istället för en annan. Båda ordningarna är dock möjliga och lagenliga.

50. Dessutom förefaller den relevanta nationella lagstiftningen vara förenlig med principen om skatteneutralitet när denna betraktas som ett uttryck för likabehandlingsprincipen på mervärdesskatteområdet.(15) Denna princip utgör hinder mot att liknande och således konkurrerande varor behandlas olika i mervärdesskattehänseende(16) och därmed snedvrider konkurrensen.(17)

51. I förevarande mål verkar det vara så att beskattningsbara personer som inte anmälde inledandet av sin verksamhet oskäligt skulle gynnas om de retroaktivt kunde välja att utnyttja skattebefrielseregler, och därmed snedvrider konkurrensen till sin fördel. När en beskattningsbar person anmäler sig och väljer en viss beskattningsordning grundar sig detta beslut med nödvändighet på hans syn på sin verksamhet i framtiden. Omvänt skulle en beskattningsbar person som inte anmäler sin verksamhet och endast gör sitt val vid ett senare tillfälle – exempelvis om och när han blir föremål för skattemyndigheternas kontroll – kunna välja den ordning som, i efterhand, visar sig vara den mest förmånliga för honom.

52. Detta leder till ett paradoxalt resultat. Den beskattningsbara personen som har gjort sig skyldig till ett formfel gynnas i praktiken av detta fel och hamnar därför i ett mer gynnsamt läge än en konkurrerande näringsidkare som istället uppfyllde alla formkrav i den relevanta nationella lagstiftningen på vederbörligt sätt.

53. En sådan fördel skulle, i sin tur, uppmuntra företag att bryta mot reglerna genom att inte anmäla inledandet av verksamheten och därmed göra skatteundandragande mer sannolikt. I detta avseende räcker det att påpeka att det i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att "[m]edlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer...".

54. Av detta skäl anser jag att det argument som den ungerska regeringen har framfört, om att förbudet mot att tillämpa en ordning som skattebefrielseregler inte bara är förenligt med principen om skatteneutralitet, utan också är ägnat att förebygga skatteundandragande och bedrägeri, framstår som rimligt.

E. Proportionalitetsprincipen

55. Slutligen har kommissionen gjort gällande att straffet för en underlåtelse att anmäla en verksamhets inledande skulle vara alltför högt, och därmed strida mot proportionalitetsprincipen, om ett företag, förutom den administrativa straffavgiften, också var skyldigt att betala mervärdesskatt på den försäljning som ägt rum före anmälan om inledande av verksamhet.

56. Såsom angetts ovan fann domstolen i beslutet i målet Balogh(18) att en straffavgift kunde påföras som sanktion för en underlåtelse att anmäla inledande av en verksamhet, så länge den är proportionerlig. Det ankommer på den nationella domstolen att fastställa huruvida en sådan straffavgift är proportionerlig.(19)

57. Indrivningen av denna mervärdesskatt ska i princip inte beaktas i den proportionalitetsbedömning som den nationella domstolen i detta avseende ska göra. Tvärtom utgör kravet på att betala mervärdesskatt för tidigare beskattningsbar försäljning för vilken mervärdesskatt inte har betalats inte ett straff, utan endast indrivning av obetalad skatt.

58. Dávid Vámos blev en beskattningsbar person när han började bedriva ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet och till följd av detta omfattades han av de skyldigheter som anges i tillämpliga mervärdesskattebestämmelser. En av dessa skyldigheter – vilket väl knappast behöver påpekas – är just skyldigheten att betala förfallen mervärdesskatt.(20)

59. Det kan vara värdefullt att upprepa att det faktum att den normala ordningen tillämpades på Dávid Vámos då han inte gjort ett uttryckligt val inte på något sätt är lagstridigt eller ovanligt. Tvärtom var den en av de beskattningsordningar som kunde tillämpas på honom och den grundläggande ordningen i nationell rätt som tillämpas när ingen annan ordning är tillämplig. Dávid Vámos berövade sig själv möjligheten att välja skattebefrielseregler för vissa år då han underlät att i vederbörlig ordning anmäla inledandet av sin verksamhet och sin önskan att skattebefrielseregler skulle tillämpas.

60. Det ska också, i förbigående, anmärkas att beskattningsbara personer som har rätt att utnyttja skattebefrielseregler enligt den aktuella nationella lagstiftningen, från år till år kan välja att utnyttja en av de andra ordningarna. Små företag är därför inte "låsta" av en tidigare

underlåtelse att anmäla inledandet av sin verksamhet och uttryckligen välja vilken mervärdesskatteordning som ska tillämpas på dem. De har varje år möjlighet att uppfylla anmälningsplikten och ansöka om att skattebefrielsereglerna ska tillämpas i framtiden, och kan därmed undvika allvarliga konsekvenser.

IV. Förslag till avgörande

61. Mot bakgrund av det ovanstående föreslår jag att domstolen ska besvara den fråga som ställts av Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Nyíregyháza, Ungern) på följande sätt:

Unionsrätten utgör inte hinder för nationell lagstiftning som förbjuder retroaktiv tillämpning av de särskilda skattereglerna som medger skattebefrielse för små företag – vilka har antagits i enlighet med avdelning XII, kapitel 1, avsnitt 2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt – på en beskattningsbar person som uppfyllde alla materiella villkor men inte anmälde verksamhetens inledande till skattemyndigheterna i vederbörlig tid och inte valde att reglerna skulle tillämpas.

1 Originalspråk: engelska.

2 EUT 2006 L 347, s. 1.

3 Beslut av den 30 september 2015, Balogh, (C?424/14, ej publicerat, EU:C:2015:708).

4 Beslut av den 30 september 2015, Balogh, (C?424/14, ej publicerat, EU:C:2015:708, punkterna 29 och 33–36).

5 Artikel 293 i mervärdesskattedirektivet hänvisar till "nödvändigheten av att på sikt uppnå överensstämmelse mellan de nationella lagstiftningarna" om särskilda ordningar för små företag och i artikel 294 i samma direktiv anges att rådet ska besluta "huruvida det krävs en särskild ordning för små företag inom ramen för den slutliga ordningen" och, vid behov, "fastställa de gemensamma gränserna och de gemensamma genomförandevillkoren för en sådan särskild ordning".

6 Detta har också fastställs i skäl 7 i mervärdesskattedirektivet som har följande lydelse: "Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, *även om* skattesatserna och *undantagen inte är helt harmoniserade*, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är." (Min kursivering.)

7 C?24/15, EU:C:2016:204.

8 Dom av den 1 april 2004, Bockemühl, C?90/02, EU:C:2004:206, punkterna 49–52, och dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, punkterna 58–61. Se även förslag till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe i målet Plöckl, C?24/15, EU:C:2016:204, fotnot 20.

9 Dom av den 27 september 2007, Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, punkterna 29–31, och dom av den 9 oktober 2014, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, punkterna 35, 36 och 43. Se även förslag till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe i målet Plöckl, C?24/15, EU:C:2016:204, fotnot 21.

- 10 Förslag till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe i målet Plöckl, C?24/15, EU:C:2016:204, punkt 87.
- 11 Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet.
- 12 Artikel 3 i mervärdesskattedirektivet.
- 13 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 oktober 2016, Plöckl, C?24/15, EU:C:2016:791, punkt 37.
- 14 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 juli 2012, R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, punkt 45.
- 15 Dom av den 10 april 2008, Marks & Spencer, C?309/06, EU:C:2008:211, punkt 49.
- 16 Dom av den 10 april 2008, Marks & Spencer, C?309/06, EU:C:2008:211, punkt 47.
- 17 Se skäl 7 i mervärdesskattedirektivet och, för ett liknande resonemang, dom av den 10 november 2011, Rank Group, C?259/10 och C?260/10, EU:C:2011:719, punkt 35.
- 18 Beslut av den 30 september 2015, Balogh, C?424/14 ej publicerat, EU:C:2015:708.
- 19 Se ovan punkt 29.
- 20 Artiklarna 193–212 i mervärdesskattedirektivet.