



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
N. WAHL
представено на 23 ноември 2017 година¹

Дело C-566/16

Dávid Vámos
срещу
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Преюдициално запитване, отправено от Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудови спорове, Нийредхаза, Унгария))

„Данъчно облагане — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Членове 281—294 — Специални режими за малките предприятия — Режим на освобождаване — Задължение за избор на специалния режим в момента на подаване на декларацията за започване на облагаеми дейности — Липса на декларация за започване на облагаеми дейности — Прилагане на режима с обратна сила“

1. В разглеждания случай Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудови спорове, Нийредхаза, Унгария) пита Съда дали правото на Съюза допуска национално законодателство — прието в съответствие с разпоредбите на дял XII, глава 1, раздел 2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)² — което забранява прилагането с обратна сила на специален данъчен режим, предвиждащ освобождаване на малки предприятия, по отношение на данъчнозадължено лице, което отговаря на всички материалноправни условия, но не е декларирало своевременно започването на своята дейност пред данъчните органи и не е избрало прилагането на този режим.

I. Правна уредба

A. Правото на Съюза

2. Съгласно член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС „[д]анъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност“.

3. Член 213, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС предвижда:

„Всяко данъчнозадължено лице декларира кога започва, променя или преустановява своята дейност като данъчнозадължено лице.“

¹ Език на оригиналния текст: английски.

² ОВ L 347, 2006 г. стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

[...]“.

4. Съгласно член 282 от Директивата за ДДС:

„Освобождаванията от данък и праговете освобождавания, предвидени в настоящия раздел, се прилагат по отношение на доставките на стоки и услуги от малки предприятия“.

5. Член 287 от Директивата за ДДС предвижда:

„Държавите членки, които са се присъединили след 1 януари 1978 г., могат да освободят данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот не е по-висок от равностойността в национална валута на следните суми по обменния курс в деня на присъединяването им:

[...]

(12) Унгария: 35 000 EUR;

[...]“.

6. Член 289 от Директивата за ДДС гласи:

„Данъчнозадължените лица, които са освободени от ДДС, нямат право да приспадат ДДС в съответствие с членове 167—171 и членове 173—177 и могат да не посочват ДДС в техните фактури“.

7. Съгласно член 290 от същата директива:

„Данъчнозадължените лица, които имат право на освобождаване от ДДС, могат да избират между общия данъчен режим или опростения ред, предвиден в член 281. В този случай те имат право да се ползват от прагово освобождаване, ако такова е предвидено от националното законодателство“.

Б. Унгарското право

1. Закон CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност

8. Член 2, буква а) от Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Закон CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) гласи:

„По настоящия закон облагаеми [с ДДС] са:

а) доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице в това му качество [...]“.

9. Член 187 от Закона за ДДС гласи:

„(1) Данъчнозадължено лице, което е установено на националната територия с икономическа цел или, при липсата на такова установяване, има постоянен адрес или постоянно местоживееене на тази територия, има право да избере субективно освобождаване съгласно предвиденото в настоящата глава.“

(2) Когато данъчнозадълженото лице упражни посоченото в параграф 1 право на избор, за времето на субективното освобождаване и в качеството му на освободено лице то:

- a) не е длъжно да плаща данъка,
- b) няма право да приспада платения по получени доставки данък,
- c) може единствено да издаде фактура, в която не се посочват нито начисленият данък, нито данъчната ставка по член 83“.

10. Съгласно член 188, параграф 1 от Закона за ДДС:

„Данъчнозадълженото лице може да избере субективно освобождаване, ако сумата на платената или дължимата насрещна престация за всички доставки на стоки или услуги, извършени от него в съответствие с член 2, буква а), изчислена в унгарски форинти на годишна основа, не надхвърля максималния количествен праг, установен в параграф 2,

- a) нито по действителния си размер през календарната година, предшестваща референтната календарна година,
- b) нито по действителния си или разумно предвидим размер през референтната календарна година“.

11. Текстът на член 188, параграф 2 от същия закон, който е в сила до 31 декември 2012 г., предвижда, че максималният количествен праг, до който е възможно да се избере субективно освобождаване, възлиза на 5 000 000 HUF (унгарски форинти). От 1 януари 2013 г. количественият праг е повишен на 6 000 000 HUF.

2. Закон XCII от 2003 г. за общото данъчно производство

12. Член 16 от Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Закон XCII от 2003 г. за общото данъчно производство, наричан по-нататък „Законът за общото данъчно производство“) гласи:

„(1) Единствено данъчнозадълженото лице, което има данъчен идентификационен номер, може да извършва облагаема дейност, без да се засяга предвиденото в членове 20 и 21.

(2) Данъчнозадълженото лице, което желае да извършва облагаема дейност, трябва да се регистрира пред държавните данъчни органи, за да му бъде предоставен данъчен идентификационен номер [ДИН]“.

13. Член 17, параграф 1, буква а) от Закона за общото данъчно производство гласи, че „[а]ко данъчното задължение или облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице съответстват на тази на едноличен търговец по смисъла на Закона относно дейността на едноличния търговец, същото трябва да поиска предоставянето на данъчен идентификационен номер, като подаде пред компетентния по въпросите, свързани с дейността на едноличните търговци, орган заявление за регистрация (надлежно попълнен формуляр), като по този начин изпълнява задължението да се регистрира пред държавния данъчен орган“.

14. Съгласно член 22, параграф 1, буква с) от този закон:

„В момента на подаване на декларацията за започване на облагаема дейност данъчнозадълженото лице за данъка върху добавената стойност заявява дали избира субективното освобождаване“.

15. Съгласно член 172, параграф 1, буква с) от същия закон:

„С изключение на предвиденото в параграф 2, глоба до 200 000 HUF, ако се отнася до физически лица, или до 500 000 HUF, ако се отнася до други данъчнозадължени лица, може да се наложи за неизпълнение на задължението за подаване на заявление за регистрация (първоначално заявление и съобщаване за изменения), за представяне на данни или за откриване на разплащателна сметка или на задължението за подаване на данъчни декларации“.

II. Фактически обстоятелства, производство и преюдициални въпроси

16. От 2007 г. до 22 януари 2014 г. Dávid Vámos е осъществил 778 продажби на електронни устройства в два интернет портала. Той не се е регистрирал като данъчнозадължено лице и не е декларирал доходите от тези продажби.

17. Унгарският данъчен орган извършва проверка по отношение на г-н Vámos. В административното производство органът констатира, че г-н Vámos не е изпълнил задължението за регистрация съгласно националното законодателство, поради което му налага имуществена санкция. Освен това данъчният орган установява, че г-н Vámos е извършвал своята дейност без разрешение, без да има данъчен идентификационен номер, без да е съдружник в търговско дружество и без да е издавал разходооправдателни документи, квитанции или фактури за продажбите.

18. На 22 януари 2014 г. г-н Vámos се регистрира като данъчнозадължено лице по данъка върху добавената стойност и избира „субективното освобождаване“ — унгарски режим на освобождаване от данък на малки предприятия, предвиден в член 187 и следващите от Закона за ДДС и въведен от унгарските органи в приложение на членове 281—292 от Директивата за ДДС. След тази дата г-н Vámos извършва едновременно дейност като едноличен търговец и дейност като наето от друго предприятие лице от над 36 часа седмично.

19. В производство, отделно от първото, в което е наложена имуществената санкция, данъчният орган извършва проверка с цел контрол на данъчните декларации на г-н Vámos за данъчните години 2012, 2013 и 2014. В резултат на тази проверка данъчният орган установява задължение за ДДС (както и задължения за данък върху дохода и социалноосигурителни вноски) за периода между първото тримесечие на 2012 г. и първото тримесечие на 2014 г. и налага на г-н Vámos имуществени санкции и лихви за забава.

20. В производството по административно обжалване Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (дирекция „Жалби“ при Национална данъчна и митническа администрация, Унгария) постановява, че г-н Vámos е извършвал дейност по продажба на движими вещи с търговски, продължителен и редовен характер, която представлява икономическа дейност, и поради това подлежи на облагане с ДДС. По отношение на субективното освобождаване данъчният орган приема, че националното законодателство не допуска възможността данъчнозадължените лица да избират това освобождаване с обратна сила. Така този орган стига до заключението, че тъй като г-н Vámos не се е регистрирал пред данъчните органи до 22 януари 2014 г., до тази дата същият не е имал право на субективно освобождаване.

21. Г-н Vámos обжалва това решение по съдебен ред пред Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудови спорове, Нийредхаза), като твърди, че данъчният орган е трябвало да го попита дали желае да избере субективното освобождаване по отношение на продажбите, извършени от него, преди да се регистрира като данъчнозадължено лице, предвид факта, че отговаря на материалноправните условия, за да се ползва от този режим.

22. Тъй като изпитва съмнения относно тълкуването на релевантните разпоредбите на Директивата за ДДС, запитващата юрисдикция решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Противоречи ли на правото на Съюза национална правна уредба, в съответствие с която при последваща данъчна проверка данъчните органи могат да изключат възможността за избор на субективно освобождаване, като твърдят, че данъчнозадълженото лице разполага с тази възможност само в момента на подаване на декларацията за започване на своята облагаема дейност?“.

23. Писмени становища са представили унгарското правителство и Комисията. В съответствие с член 76, параграф 2 от Процедурния правилник на Съда съдебно заседание не е проведено.

III. Анализ

24. В самото начало следва да се има предвид, че дял XII, глава 1 от Директивата за ДДС допуска държавите членки да въведат (или запазят) три вида специални режими за малките предприятия: i) опростена процедура за начисляване и събиране на ДДС (член 281 от Директивата); ii) освобождавания (членове 282—290 от Директивата) и iii) прагови освобождавания (членове 282—285 и 291 от Директивата).

25. Настоящият случай се отнася до въведения от унгарските власти специален режим, който предоставя освобождаване от данък на предприятия, чийто оборот не превишава определен праг (наричан по-нататък „режимът на освобождаване“). Запитващата юрисдикция пита по същество дали Директивата за ДДС забранява национална правна уредба, съгласно която данъчнозадълженото лице не може да поиска прилагане на режима на освобождаване с обратна сила, когато то отговаря на всички материалноправни изисквания за това, но не е подало своевременно декларация за започване на облагаема дейност и не е посочило изрично, че избира прилагането на този режим.

26. За да се отговори на този въпрос, е необходимо да се установи дали, когато решават да въведат режим на освобождаване на малките предприятия в съответствие с разпоредбите на дял XII, глава 1, раздел 2 от Директивата за ДДС, държавите членки могат да предвидят като условие за прилагането на този режим данъчнозадълженото лице да е подало надлежно декларация за започване на своята дейност и изрично да е избрало прилагането на този режим.

27. Поради съображенията, които ще представя в следващото изложение, считам, че отговорът на този въпрос следва да бъде утвърдителен.

A. По отношение на задължението за регистриране

28. Съгласно член 272, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС държавите членки могат да освободят данъчнозадължените лица, обхванати от режим на освобождаване на малки предприятия, от определени или от всички задължения, посочени в дял XI, глави 2—6 от Директивата за ДДС. Сред тези задължения е по-специално задължението за подаване на декларация за започване на дейност като данъчнозадължено лице, предвидено в член 213 от Директивата за ДДС. Унгарските власти обаче са решили да не освобождават данъчнозадължените лица от това задължение и Съдът, с определение по дело Balogh³, приема този избор за законосъобразен.

3 Определение от 30 септември 2015 г., Balogh (C-424/14, непубликувано, EU:C:2015:708).

29. По това дело — което се отнася до същия унгарски режим на освобождаване от данък и е образувано по преюдициално запитване от същата юрисдикция, която отправя и настоящото запитване — Съдът е установил, че Директивата за ДДС не забранява национално законодателство, което изисква от данъчнозадълженото лице да декларира кога започва своята икономическа дейност, дори ако годишният му оборот не превишава прага за прилагане на режима на освобождаване на малки предприятия. Съдът допълва, че държавите членки също така могат да санкционират неизпълнението на това задължение от страна на данъчнозадължено лице с административна глоба, която трябва да бъде пропорционална⁴.

30. Следователно е видно, че в разглеждания случай изискването на унгарското право г-н Vámos да подаде декларация за започване на своята дейност пред националните данъчни органи е законосъобразно от гледна точка на правото на Съюза. Ето защо данъчният орган има право да му наложи имуществена санкция за неизпълнението на това задължение.

31. В този контекст следващият въпрос, който трябва да се разгледа, е дали правото на Съюза съдържа разпоредби, които не допускат държавите членки i) да изискват от данъчнозадължените лица, които са подали декларация за започване на дейност, едновременно с това да изберат и приложим по отношение на тях данъчен режим, от който желаят да се ползват, и ii) да решават, че направеният избор може да поразда последици само за в бъдеще.

Б. По отношение на специалните режими за малки предприятия

32. На първо място, в текстовете на членове 281, 284, 285, 286 и 287 от Директивата за ДДС се посочва, че държавите членки *могат*, но не са длъжни да прилагат който и да било от специалните данъчни режими, предвидени в тях. Това се потвърждава от съображение 49 от Директивата, съгласно което на държавите членки „следва да се позволи да прилагат своите специални режими за малките предприятия“.

33. Това съображение също така пояснява, че тези режими следва да се прилагат „в съответствие с общите разпоредби и с оглед на по-добрата хармонизация“. Следователно в областта на специалните режими за малките предприятия на този етап⁵ липсва пълна хармонизация на равнището на Европейския съюз⁶ и държавите членки по необходимост се ползват с известна свобода, при условие че националните им уредби съответстват на релевантните разпоредби от правото на Съюза. По-специално, Директивата за ДДС съдържа само отделни разпоредби, регламентиращи начина, по-който тези режими следва да бъдат разработени и прилагани, като по този начин оставя на държавите членки широка свобода на преценка.

34. Някоя от тези разпоредби според мен не може да се тълкува в смисъл, че *изрично* предоставя на малките предприятия неограничено право да се ползват от прилагането на такъв режим на освобождаване. По-специално, в Директивата за ДДС липсва текст в подкрепа на мнението, че данъчнозадълженото лице следва да има право да се ползва от такъв режим с

4 Определение от 30 септември 2015 г., Balogh (C-424/14, непубликувано, EU:C:2015:708, т. 29 и 33—36).

5 Член 293 от Директивата за ДДС се позовава на „необходимостта от постигане на дългосрочно хармонизиране на националните разпоредби“ относно специалните режими за малките предприятия, а член 294 от същата директива допуска Съветът да решава „дали специалният режим за малките предприятия е необходим при окончателния режим“ и ако е подходящо, да „установява единни граници и условия за прилагането на този режим“.

6 Това се потвърждава още от съображение 7 от Директивата за ДДС, което гласи: „*Дори ако* ставките и освобождаванията не са *напълно хармонизирани*, общата система на ДДС трябва да доведе до такава неутралност по отношение на конкуренцията, че в рамките на територията на всяка държава членка подобните стоки и услуги да носят едно и също данъчно бреме, каквато и да е дължината на веригата на производство и разпространение“ (курсивът е мой).

обратна сила, ако изрично не е направило такъв избор. Поради това решението на унгарските органи да въведат такъв режим, като предвидят някои процедурни изисквания за прилагането му, според мен попада в обхвата на правото на свободна преценка, предоставено на държавите членки с Директивата за ДДС.

35. Следователно този извод съответства на разделението на компетентностите, предвидено в дял XII, глава 1 от Директивата за ДДС по отношение на специалните режими за малките предприятия.

36. На второ място, според мен не са убедителни изложените от Комисията доводи, че неограниченото право да се ползва режим на освобождаване (включително, ако е необходимо, с обратна сила) се извежда *по подразбиране* от систематичното тълкуване на други разпоредби на Директивата за ДДС и/или произтича от принципите на данъчен неутралитет и пропорционалност. Струва ми се, че посочените от Комисията разпоредби и принципи, особено тълкувани в контекста на съществуващата съдебна практика, по-скоро подкрепят обратното схващане.

В. По отношение на член 290 от Директивата за ДДС

37. Както посочват и Комисията, и унгарското правителство, от член 290 от Директивата за ДДС следва, че ако държава членка въведе режим на освобождаване за малките предприятия, прилагането на този режим по отношение на данъчнозадължените лица, които имат право на участие, е *по избор*, а не задължително. Действително данъчнозадължените лица могат също така да изберат общия режим на ДДС или специалния режим, предвиден в член 281 (ако такъв специален режим съществува в съответната държава членка). Ако бъде избран последният режим и са изпълнени релевантните изисквания, данъчнозадълженото лице може да се възползва и от праговото освобождаване от данък (отново, ако такова прагово освобождаване съществува в съответната държава членка). Следователно съгласно член 290 от Директивата за ДДС малките предприятия могат — в зависимост от релевантното национално законодателство — да избират измежду най-много три различни режима за ДДС.

38. Както признава Комисията, нито един от трите режима по принцип не е за предпочитане или по-удобен за всички данъчнозадължени лица. В действителност, дали един или друг от тях е по-подходящ или финансово изгоден за данъчнозадълженото лице, зависи от редица променливи величини, и по-специално от това как то организира и извършва икономическата си дейност.

39. По-конкретно, тъй като съгласно член 289 от Директивата за ДДС прилагането на режима за освобождаване лишава данъчнозадължените лица от възможността за приспадане на ДДС, не може да се предполага, че при липса на изричен избор от тяхна страна всички данъчнозадължени лица, които имат право на освобождаване, възнамеряват да го изберат. Възможно е например малките предприятия, които трябва да направят значителни инвестиции за започване на дейността си, да изберат общия режим, за да имат възможност да приспадат платеният по получени доставки ДДС, който е значителен. С други думи, няма основание да се счита, че когато съществува режим на освобождаване на малките предприятия, той се прилага или следва да се прилага автоматично по отношение на данъчнозадължените лица, които отговарят на изискванията.

40. Доколкото специалните режими за малките предприятия представляват изключение от общия режим (което се избира), не виждам основание държавата членка да не може да приеме, че при липса на избор на данъчнозадълженото лице приложим следва да бъде общият режим на ДДС.

41. В това отношение унгарското правителство пояснява, че съществуват конкретни съображения, поради които изисква малките предприятия да направят изричен предварителен избор на данъчния режим, който желаят да се прилага по отношение на тях. По-специално то изтъква, че изборът на конкретен режим поражда някои последици за данъчната администрация и за данъчнозадълженото лице. По-конкретно, могат да възникнат различни процедурни задължения за данъчнозадълженото лице (например във връзка с издаването на фактури, осчетоводяването или отчитането), а данъчният орган също може да е длъжен да следва различни процедури, когато прилага правилата за ДДС и осигурява тяхното спазване (например за начисляване и събиране на дължимия ДДС).

42. Прилагането с обратна сила на избрания данъчен режим може също така да породи някои последици за търговците, които са сключили сделки с въпросното данъчнозадължено лице. Например данъчнозадължените лица, които се ползват от освобождаването, обикновено не заплащат ДДС и следователно няма нужда да прехвърлят ДДС върху своите клиенти. Обратно, данъчнозадължените лица, по отношение на които се прилага общият режим (или опростените процедури и режимът на прагово освобождаване), трябва да заплащат ДДС, като данъкът следва да се посочва в издаваните от тях фактури. В последния случай, за разлика от първия, клиентите на данъчнозадълженото лице могат да приспадат този ДДС. Поради това прилагането с обратна сила на данъчен режим, който е различен от първоначално приложението, може да доведе до неяснота във връзка с положението на тези сделки по отношение на ДДС.

43. В контекста на гореизложеното представените от унгарското правителство доводи, по-специално във връзка с добрата администрация и правната сигурност, с които обяснява защо данъчният орган изисква от данъчнозадължените лица да направят изричен и предварителен избор на режима на ДДС, който желаят да се прилага по отношение на тях, ми се струват разумни.

Г. По отношение на принципа на данъчен неутралитет

44. Комисията обаче твърди също така, че разглежданото национално законодателство противоречи на принципа на данъчен неутралитет. Тя се позовава на заключението на генералния адвокат Saugmandsgaard Øe по дело Plöckl⁷, в което от принципа на данъчен неутралитет се извежда принцип на правото на Съюза в областта на ДДС, който той нарича „принцип на отхвърляне на формализма“. Според Комисията принципът на отхвърляне на формализма предполага, че данъчнозадължено лице, което не отговаря на формалните изисквания на даден режим на освобождаване, не може единствено на това основание да бъде лишено от правото си да се ползва от режима.

45. В това отношение считам, че в заключението си генералният адвокат Saugmandsgaard Øe извежда съществуването на такъв принцип от няколко съдебни решения, в които Съдът постановява например, че правото на приспадане⁸ или на освобождаване от ДДС по доставки в рамките на Съюза⁹ не трябва да се отрича единствено заради това, че макар да са изпълнили изискванията по същество, данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания¹⁰.

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

8 Решения от 1 април 2004 г., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, т. 49—52) и от 9 юли 2015 г., Salomie и Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, т. 58-61). Вж. още заключението на генералния адвокат Saugmandsgaard Øe по дело Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, бележка под линия 20).

9 Решения от 27 септември 2007 г., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, т. 29—31) и от 9 октомври 2014 г., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, т. 35, 36 и 43). Вж. още заключението на генералния адвокат Saugmandsgaard Øe по дело Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, бележка под линия 21).

10 Заключение на генералния адвокат Saugmandsgaard Øe по дело Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, т. 87).

46. Все пак, независимо от съществуването и обхвата на този принцип, според мен е ясно, че разглежданата ситуация е коренно различна от видовете случаи, разгледани от генералния адвокат Saugmandsgaard Øe. Правото на приспадане¹¹ и правото на освобождаване по доставки в рамките на Съюза¹² са права, които данъчнозадълженото лице черпи пряко от правото на Съюза и които просто са транспонирани в националното законодателство. Обратно, както беше обяснено, въвеждането на режим на освобождаване на малките предприятия е само една възможност пред държавите членки, които също разполагат, в посочените по-горе граници, с широка свобода на преценката по отношение на неговото изработване и функциониране.

47. В случаите, в които Съдът отхвърля формалистичния подход, той има за цел да гарантира, че въпреки допуснатата от данъчнозадълженото лице незначителна процедурна грешка сделките се облагат с данък, като се вземат предвид техните обективни характеристики¹³. Държавите членки не могат да санкционират липсата на стриктно спазване на формалните изисквания по начин, който застрашава неутралитета на системата, например като третират конкурентни предприятия по различен начин или като правят неефективни основни разпоредби на Директивата за ДДС.

48. Тази логика обаче не е приложима в разглеждания случай. Първо, съмнително е, че неизпълнението на задължението за подаване на декларация за започване на дейност, предвидено в член 213, параграф 1 от Директивата за ДДС, може винаги да се счита за несъществена процедурна грешка: това задължение може да е от значение за гарантирането на правилно начисляване и събиране на данъка и за избягването на измами¹⁴. То безспорно е формално изискване, но не и, така да се каже, *формалистично* изискване.

49. Освен това неизпълнението на задължението за подаване на декларация за започване на дейност и за изричен избор на конкретен режим не води до облагане с данък на сделки, без да се вземат предвид техните обективни характеристики. Всъщност сключените в миналото сделки от данъчнозадължено лице като г-н Vámos просто се облагат по един данъчен режим вместо по друг, като и двата режима са допустими и законосъобразни.

50. Струва ми се още, че въпросното национално законодателство съответства на принципа на данъчен неутралитет, разглеждан в областта на ДДС като отражение на принципа на равно третиране¹⁵. Този принцип не допуска сходни стоки, които се намират в конкуренция помежду си, да бъдат третирани по различен начин от гледна точка на ДДС¹⁶, което води до нарушение на конкуренцията¹⁷.

51. В настоящия случай се оказва, че предоставянето на възможност на данъчнозадължени лица, които не са подали декларация за започване на своята дейност, да изберат с обратна сила режима на освобождаване от данък, може да им даде нелоялно предимство, като доведе до нарушение на конкуренцията в тяхна полза. Когато данъчнозадължено лице подаде декларация и избере прилагането на конкретен данъчен режим, то по необходимост основава своя избор на прогнози за бъдещата си дейност. Обратно, данъчнозадължено лице, което не се е регистрирало и което прави своя избор едва в по-късен момент — например ако и когато данъчните органи започнат проверки по отношение на него — може да избере режима, който с оглед на миналата му дейност се оказва най-благоприятен за него.

11 Член 167 от Директивата за ДДС.

12 Член 3 от Директивата за ДДС.

13 Вж. в този смисъл решение от 20 октомври 2016 г., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, т. 37).

14 Вж. в този смисъл решение от 19 юли 2012 г., Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, т. 45).

15 Решение от 10 април 2008 г., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, т. 49).

16 Решение от 10 април 2008 г., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, т. 47).

17 Вж. съображение 7 от Директивата за ДДС и в този смисъл, решение от 10 ноември 2011 г., Rank Group (C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 35).

52. Резултатът е парадоксален: данъчнозадълженото лице, което е допуснало процедурната грешка, може на практика да извлече полза от нея, като по този начин се поставя в по-изгодно положение от конкурентните търговци, които, от друга страна, надлежно са изпълнили всички процедурни изисквания, предвидени в релевантните национални закони.

53. Такова предимство може на свой ред да насърчи предприятията да нарушават закона, като не декларират започването на дейност, което увеличава вероятността от избягване на данъчно облагане. В това отношение е достатъчно да се изтъкне, че съгласно член 273 от Директивата за ДДС „[д]ържавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица [...]“.

54. Поради тази причина ми се струва правдоподобен изложеният от унгарското правителство довод, че забраната за прилагане с обратна сила на режим като режима на освобождаване от данък не само съответства на принципа на данъчен неутралитет, но също така има за цел да предотврати избягването на данъчно облагане и данъчните измами.

Д. По отношение на принципа на пропорционалност

55. Накрая, Комисията твърди, че ако наред с налагането на административна глоба предприятието бъде задължено да заплати ДДС върху продажбите, извършени преди подаването на декларацията за започване на дейността, това прави санкцията за неподаване на декларация за започване на облагаема дейност прекомерна, нарушавайки по този начин принципа на пропорционалност.

56. Както поясних по-горе, с определение Balogh¹⁸ Съдът приема, че неподаването на декларация за започване на облагаема дейност може да бъде санкционирано с административна глоба, доколкото тя има пропорционален характер. Преценката на пропорционалния характер на глобата следва да се направи от националната юрисдикция¹⁹.

57. В това отношение е достатъчно да се посочи, че при преценката за пропорционалност на санкцията националната юрисдикция по принцип не може да вземе предвид възстановяването на ДДС. Всъщност изискването за плащане на ДДС за минали продажби, които подлежат на облагане с ДДС, но за които не е платен ДДС, не е санкция, а просто възстановяване на неплатени данъци.

58. Г-н Vámos става данъчнозадължено лице от момента, в който започва да извършва икономическа дейност по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС, вследствие на което за него възникват задълженията, предвидени в приложимите разпоредби за ДДС. Едва ли е нужно да се посочва, че сред тези задължения е задължението за плащане на дължимия ДДС²⁰.

59. Полезно би било да се повтори, че при липса на изричен избор прилагането на общия режим по отношение на г-н Vámos в никакъв случай не е незаконосъобразно или необичайно. Всъщност това е един от данъчните режими, които са приложими по отношение на него, и е *основният* режим съгласно националното законодателство. Г-н Vámos се е лишил от възможността да избере режима на освобождаване в продължение на няколко години, като не е декларирал своевременно започването на дейността си и желанието си да се ползва от този режим на освобождаване.

18 Определение от 30 септември 2015 г., Balogh (C-424/14, непубликувано, EU:C:2015:708).

19 Вж. точка 29 по-горе.

20 Членове 193—212 от Директивата за ДДС.

60. Ще спомена също, че съгласно разглежданото национално законодателство данъчнозадължените лица, които имат право да се ползват от режима на освобождаване, могат да избират прилагането на различен режим за всяка следваща данъчна година. Следователно малките предприятия не са поставени „в капан“ заради първоначалното неподаване на декларация за започване на дейност и липса на изричен избор на предпочитания от тях режим на ДДС. Всяка година те разполагат с възможността да изпълнят задължението си за регистриране и да поискат прилагане на режима на освобождаване за в бъдеще, избягвайки по този начин по-тежки последици.

IV. Заключение

61. В контекста на всички гореизложени съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалния въпрос на Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудови спорове, Нийредхаза, Унгария) по следния начин:

„Правото на Европейския съюз допуска национално законодателство — прието в съответствие с разпоредбите на дял XII, глава 1, раздел 2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност — което забранява прилагането с обратна сила на специален данъчен режим, предвиждащ освобождаване на малки предприятия, по отношение на данъчнозадължено лице, което отговаря на всички материалноправни условия, но не е декларирало своевременно започването на своята дейност пред данъчните органи и не е избрало прилагането на този режим“.