



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

17. maj 2018*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – artikel 282-292 – særordning for små virksomheder – fritagelsesordning – pligt til at vælge at anvende særordningen i referencekalenderåret«

I sag C-566/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Nyíregyháza, Ungarn) ved afgørelse af 25. oktober 2016, indgået til Domstolen den 10. november 2016, i sagen

Dávid Vámos

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.L. da Cruz Vilaça, og dommerne E. Levits (refererende dommer), A. Borg Barthet, M. Berger og F. Biltgen,

generaladvokat: N. Wahl,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den ungarske regering ved M.Z. Fehér og E.E. Sebestyén, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og B. Béres, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 23. november 2017,

afsagt følgende

* Processprog: ungarsk.

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EU-retten og navnlig Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag mellem Dávid Vámos og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (klagedirektoratet for den nationale told- og skattemyndighed, Ungarn) (herefter »klagedirektoratet«) vedrørende sidstnævntes afgørelse, der fastslog, at Dávid Vámos havde en merværdiafgiftsgæld (moms-gæld), og pålagde ham en afgiftsbøde samt morarenter.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 9 fastsætter:

»1. Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

[...]«

- 4 Direktivets artikel 213, stk. 1, fastsætter:

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

Medlemsstaterne skal tillade og kan kræve, at anmeldelsen foretages elektronisk på betingelser, som de selv fastsætter.«

- 5 Nævnte direktivs artikel 214 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at følgende personer kan identificeres med et individuelt registreringsnummer:

- a) enhver afgiftspligtig person, bortset fra dem, der er omhandlet i artikel 9, stk. 2, som på medlemsstaternes respektive område foretager leveringer af varer eller ydelser, som giver den pågældende fradragsret, bortset fra leveringer af varer eller ydelser, for hvilke momsen udelukkende påhviler kunden eller modtageren i overensstemmelse med artikel 194-197 og artikel 199

[...]«

6 Samme direktivs artikel 272 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne kan fritage følgende afgiftspligtige personer for visse eller samtlige forpligtelser, der er omhandlet i kapitel 2-6:

[...]

d) afgiftspligtige personer, der er omfattet af den i artikel 282-292 omhandlede fritagelse for små virksomheder

[...]«

7 Momsdirektivets artikel 273 fastsætter:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

8 Dette direktivs artikel 281 bestemmer:

»De medlemsstater, som i forbindelse med anvendelsen af den almindelige momsordning på små virksomheder måtte støde på vanskeligheder som følge af disses virksomhed eller opbygning, kan inden for de grænser og på de betingelser, som de fastsætter, og efter høring af Momsudvalget anvende forenklede regler for pålæggelse og opkrævning af afgiften, navnlig i forbindelse med standardsatsordningerne, uden at dette dog kan medføre afgiftslettelser.«

9 Følgende fremgår af momsdirektivets artikel 282, som indgår i afsnit XII med overskriften »Særordninger«, kapitel 1, afdeling 2 med overskriften »Fritagelse eller gradvise nedsættelser«:

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

10 Dette direktivs artikel 287 bestemmer:

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

[...]

12) Ungarn: 35 000 EUR

[...]«

11 Nævnte direktivs artikel 290 fastsætter:

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

Ungarsk ret

Momsloven

- 12 § 2 i az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift, herefter »momsloven«) bestemmer:

»I henhold til denne lov er der [momspligt] i følgende tilfælde:

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

- 13 Denne lovs § 187 bestemmer:

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

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

- a) ikke pligt til at betale afgift
b) ikke ret til at fradrage indgående afgift
c) kun ret til at udstede fakturaer, der hverken indeholder det udgående momsbeløb eller den i § 83 fastsatte sats.«

- 14 Nævnte lovs § 188, stk. 1, fastsætter:

»Den afgiftspligtige person kan vælge den subjektive afgiftsfritagelse, såfremt de betalte og skyldige modydelse for samtlige leveringer af goder og tjenesteydelser, der er foretaget af den pågældende i overensstemmelse med § 2, litra a), opgjort årligt i [ungarske forint (HUF)], ikke overstiger den i stk. 2 fastsatte tærskel,

- a) hverken med det faktisk opgjorte beløb i det kalenderår, der går forud for referencekalenderåret
b) eller med det faktisk opgjorte eller med rimelighed forventede beløb i referencekalenderåret.«

- 15 Samme lovs § 188, stk. 2, i den affattelse, der var gældende indtil den 31. december 2012, fastsatte, at tærsklen for subjektiv fritagelse var fastsat til 5 000 000 HUF (cirka 16 040 EUR). Fra den 1. januar 2013 blev denne tærskel hævet til 6 000 000 HUF (cirka 19 250 EUR).

Lov om skatte- og afgiftsprocedurer

- 16 § 16 i adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lov nr. XCII af 2003 om skatte- og afgiftsprocedurer, herefter »lov om skatte- og afgiftsprocedurer«) har følgende ordlyd:

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

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

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

18 Lovens § 22, stk. 1, litra c), fastsætter:

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

19 Nævnte lovs § 172, stk. 1, litra c), fastsætter:

»Der kan pålægges en bøde på op til 200 000 HUF [ca. 640 EUR], hvis der er tale om en privatperson, og på op til 500 000 HUF [ca. 1 600 EUR], hvis der er tale om andre afgiftspligtige personer, såfremt den pågældende ikke overholder pligten til at indgive en anmeldelse (pligt til at anmelde sin virksomhed og meddele ændringer), at meddele oplysninger, at åbne en løbende konto og at indgive skatte- og afgiftsangivelser, jf. dog stk. 2.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

20 Efter en kontrol fandt den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed, at Dávid Vámos i perioden mellem 2007 og den 22. januar 2014 havde foretaget 778 salg af elektroniske artikler på to websteder uden at være registreret som momspligtig person eller at have opgivet indtægterne fra salget, og pålagde ham som følge heraf en bøde.

21 Ligeledes konstaterede nævnte skatte- og afgiftsmyndighed, at Dávid Vámos i perioden mellem den 1. januar 2012 og den 31. december 2013 havde gennemført salg, hvorfra indtægterne ikke oversteg tærsklen for subjektiv fritagelse i momslovens § 188, stk. 2, og at Dávid Vámos mellem den 1. og den 22. januar 2014 også havde gennemført salg, hvorfra indtægterne var ubetydelige.

22 Den 22. januar 2014 registrerede Dávid Vámos sig som momspligtig person og valgte den subjektive afgiftsfritagelse, som er en momsregistreringsordning for små virksomheder fastsat i momslovens § 187 ff.

23 Under en anden sag end den, der havde givet anledning til bødepåleggelsen, foretog den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed en efterfølgende kontrol af Dávid Vámos' afgiftsangivelser vedrørende samtlige skatter og offentlige støttebeløb i skatteårene 2012 til 2014. Efter denne undersøgelse konstaterede myndigheden, at Dávid Vámos havde en moms-gæld for perioden mellem første kvartal af 2012 og første kvartal af 2014, og pålagde ham en ny skattebøde og morarenter på grundlag af den konstaterede afgiftsskyld.

24 Dávid Vámos indgav en administrativ klage over denne afgørelse, der blev opretholdt af klagedirektoratet. I afgørelsen henvises, på den ene side, til momslovens § 187, stk. 1, på grundlag af hvilken Dávid Vámos kunne vælge den subjektive afgiftsfritagelse, og samtidig anføres det, på den anden side, at § 22, stk. 1, litra c), i lov om skatte- og afgiftsprocedurer kun giver mulighed for at vælge den subjektive afgiftsfritagelse ved anmeldelsen af påbegyndelsen af afgiftspligtig virksomhed, og at denne mulighed ikke kunne benyttes efterfølgende. Idet Dávid Vámos først den 22. januar 2014 lod sig registrere hos skatte- og afgiftsmyndigheden og først da valgte den subjektive afgiftsfritagelse, havde han ifølge klagedirektoratet ikke ret til subjektiv afgiftsfritagelse før denne dato.

25 Dávid Vámos anlagde sag til prøvelse af klagedirektoratets afgørelse ved den forelæggende ret og har gjort gældende, at udøvelse af en økonomisk virksomhed som omhandlet i momslovens § 6 alene indebærer, at momspligten indtræder, hvilket følgelig medfører en anmeldelsespligt i henhold til momsdirektivets artikel 213, stk. 1, og § 16 i lov om skatte- og afgiftsprocedurer, men ikke en pligt til at betale momsen. For så vidt som Dávid Vámos' indtægter hverken i 2012 eller i 2013 – som fastslået af den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed – overskred tærsklen for subjektiv afgiftsfritagelse, burde den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed ikke have pålagt ham at betale moms for skatteårene 2012 og 2013, men skulle derimod i forbindelse med den efterfølgende kontrol have anmodet ham om at meddele, hvorvidt han ønskede at vælge den subjektive afgiftsfritagelse.

26 Under disse omstændigheder har Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Nyíregyháza, Ungarn) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er en national bestemmelse, i henhold til hvilken skatte- og afgiftsmyndigheden i forbindelse med en efterfølgende skattekontrol kan udelukke muligheden for at vælge subjektiv afgiftsfritagelse, med henvisning til, at den afgiftspligtige person kun har mulighed herfor på tidspunktet for sin anmeldelse af den afgiftspligtige virksomheds påbegyndelse, i strid med EU-retten?«

Om det præjudicielle spørgsmål

27 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten skal fortolkes således, at den er til hinder for en national bestemmelse, der udelukker anvendelsen af en særordning for momspålæggelse, som fastsætter en fritagelse for små virksomheder – vedtaget i henhold til bestemmelserne i momsdirektivets afsnit XII, kapitel 1, afdeling 2 – på en afgiftspligtig person, der opfylder alle de materielle betingelser, men som ikke har benyttet muligheden for at vælge at anvende denne ordning på tidspunktet for sin anmeldelse af den økonomiske virksomheds påbegyndelse til skatte- og afgiftsmyndighederne.

28 Det skal i denne forbindelse først og fremmest bemærkes, at momsdirektivets artikel 282-292 og navnlig artikel 287, nr. 12), fastsætter, at medlemsstaterne kan indrømme momsfrigørelse for små virksomheder.

29 Dernæst skal det bemærkes, at direktivets artikel 290 fastsætter en mulighed for de afgiftspligtige personer, som vil kunne fritages for moms, for at vælge enten at være omfattet af den almindelige momsordning eller af de forenklede regler i direktivets artikel 281.

30 Endvidere kan medlemsstaterne i henhold til ordlyden af direktivets artikel 281 og 284-287 indføre og opretholde særordninger for momspålæggelse, hvis disse ordninger er i overensstemmelse med momssystemet. Det fremgår af 49. betragtning til direktivet, at for så vidt angår små virksomheder bør medlemsstaterne have mulighed for at opretholde deres særordninger.

31 Endelig er den subjektive afgiftsfritagelsesordning i ungarsk ret en særordning, som gør det muligt for virksomheder, hvis omsætning ikke overstiger en vis tærskel, at blive fritaget for moms. Denne fritagelsesordning, der finder anvendelse på små virksomheder, medfører i overensstemmelse med momslovens § 187, stk. 2, at den afgiftspligtige person ikke har pligt til at betale moms, ikke har ret til fradrag for indgående moms og kun har ret til at udstede en faktura, der ikke indeholder moms. I sit indlæg for Domstolen har den ungarske regering anført, at muligheden for at vælge afgiftsfritagelse stadig kan benyttes efter anmeldelsen af virksomhedens påbegyndelse, men at den kun har fremtidig virkning.

- 32 I den foreliggende sag havde den afgiftspligtige person anmodet om at anvende den subjektive afgiftsfritagelse, hvilket blev afslået med den begrundelse, at retten til at vælge denne fritagelse skulle have været benyttet i det kalenderår, hvori den pågældende ønskede at anvende den nævnte fritagelse.
- 33 Hvad angår forpligtelsen til at anmelde en økonomisk virksomheds påbegyndelse har Domstolen allerede fastslået, at momsdirektivet ikke er til hinder for en national lovgivning, der pålægger en afgiftspligtig person en sådan anmeldelsespligt, når indtægten fra denne virksomhed ikke overstiger tærsklen for fritagelse for små virksomheder (jf. i denne retning kendelse af 30.9.2015, Balogh, C-424/14, ikke trykt i Sml. EU:C:2015:708, præmis 30). Domstolen har også fastslået, at momsdirektivet ikke er til hinder for, at en afgiftspligtig persons manglende overholdelse af anmeldelsespligten straffes med en administrativ bøde, forudsat at bøden er forholdsmæssig (jf. i denne retning kendelse af 30.9.2015, Balogh, C-424/14, ikke trykt i Sml. EU:C:2015:708, præmis 37).
- 34 I nærværende sag skal det undersøges, om en medlemsstat kan gøre anvendelsen af en fritagelsesordning betinget af, at den afgiftspligtige person vælger denne ordning på det tidspunkt, hvor sidstnævnte indgiver anmeldelse af virksomhedens påbegyndelse, og ex officio – i mangel af et sådant valg foretaget i denne forbindelse – kan anvende den almindelige momsordning.
- 35 Henset til bestemmelserne nævnt i nærværende doms præmis 30 bemærkes det, at anvendelsen af særordningen for små virksomheder dels udgør en fakultativ mulighed, som medlemsstaterne råder over for at indrette deres skattesystem.
- 36 Dels fremgår det af momsdirektivets artikel 273, stk. 1, at medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som ikke fremgår af dette direktiv, men som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig.
- 37 I denne forbindelse har Domstolen fastslået, at det fremgår af denne bestemmelse, at hver medlemsstat har pligt til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på dens område, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig (jf. dom af 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).
- 38 Domstolen har også fastslået, at bestemmelserne i momsdirektivets artikel 273, bortset fra de i selve bestemmelserne fastsatte begrænsninger, hverken præciserer de betingelser eller de forpligtelser, som medlemsstaterne kan fastsætte, og således indrømmer medlemsstaterne et skøn med hensyn til midlerne til at sikre, at den moms, som skyldes på deres område, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig (dom af 26.10.2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 Det er ganske vist rigtigt, at medlemsstaterne i medfør af momsdirektivets artikel 272, stk. 1, litra d), kan fritage afgiftspligtige personer, der er omfattet af en fritagelsesordning for små virksomheder, for visse eller samtlige forpligtelser, der er omhandlet i direktivets afsnit XI, kapitel 2-6. Der er dog blot tale om en mulighed, og medlemsstaterne har således ikke pligt til at fritage de afgiftspligtige personer fra sådanne forpligtelser.
- 40 Det skal følgelig fastslås, således som det fremgår af punkt 34 og 46 i generaladvokatens forslag til afgørelse, at den ungarske lovgivers beslutning om at etablere en sådan fritagelsesordning og samtidig gøre dens anvendelse betinget af visse procedurekrav henhører under det skøn, som medlemsstaterne gives i momsdirektivet.
- 41 Selv om medlemsstaterne har et skøn ved valget af de foranstaltninger, der skal træffes for at sikre en korrekt momsopkrævning og undgå svig, skal de dog udøve deres beføjelser under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger og dermed under iagttagelse af

proportionalitetsprincippet (jf. i denne retning dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis) samt princippet om afgiftsneutralitet og retssikkerhedsprincippet.

- 42 Hvad for det første angår proportionalitetsprincippet skal det bemærkes, således som generaladvokaten har anført i punkt 57 og 58 i sit forslag til afgørelse, at kravet om betaling af moms af tidligere salg ikke er en sanktion for tilsidesættelsen af forpligtelsen til at anmelde påbegyndelsen af en virksomhed og til at vælge en fritagelsesordning, men en inddrivelse af den moms, der forfalder ved en operatørs – såsom Dávid Vámos – påbegyndelse af økonomisk virksomhed.
- 43 Endvidere har Domstolen fastslået i dom af 9. september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512), at EU-retten, og navnlig proportionalitetsprincippet, ikke er til hinder for, at en medlemsstat, der har gjort brug af adgangen til at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge en afgiftssærordning, vedtager bestemmelser, der betinger fuldt fradrag for indgående moms af, at der opnås en forudgående godkendelse, der ikke har tilbagevirkende kraft, fra afgiftsmyndighederne.
- 44 Domstolen har i denne henseende fastslået, at den omstændighed, at godkendelsesproceduren ikke har tilbagevirkende kraft, ikke gør den uforholdsmæssig (dom af 9.9.2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, præmis 29).
- 45 Det fremgår af nærværende doms præmis 34, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede finder den normale momsordning anvendelse, når den afgiftspligtige ikke har valgt den subjektive fritagelsesordning. Følgelig går en national lovgivning, der ikke indrømmer momsfrigørelse i en situation som den i hovedsagen omhandlede, ikke ud over, hvad der er nødvendigt for en korrekt momsopkrævning.
- 46 Hvad for det andet angår princippet om afgiftsneutralitet, som er udtryk for, at EU-lovgiver har overført det almindelige ligebehandlingsprincip til momsområdet (dom af 26.10.2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, præmis 29), er det allerede fastslået, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig, ikke kan anvendes på en sådan måde, at princippet om momsens neutralitet anfægtes (jf. i denne retning dom af 11.4.2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 28 og 29 og den deri nævnte retspraksis).
- 47 Herved må det lægges til grund, at hvis afgiftspligtige personer gives tilladelse til at vælge en fritagelsesordning efter udløbet af den fastsatte frist, tillægges disse en urimelig konkurrencemæssig fordel i forhold til de operatører, som behørigt har overholdt de proceduremæssige forpligtelser, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning. Disse afgiftspligtige personer kan således træffe deres valg efterfølgende og følgelig vælge den afgiftsordning, som forekommer dem at være mest fordelagtig, idet de derved kan støtte sig på konkrete resultater fra virksomheden.
- 48 Princippet om afgiftsneutralitet er imidlertid bl.a. til hinder for, at afgiftspligtige personer, som befinder sig i sammenlignelige situationer og derfor konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen.
- 49 Det følger heraf, at princippet om afgiftsneutralitet og mere generelt princippet om ligebehandling af afgiftspligtige personer ikke er til hinder for en national bestemmelse, der ikke indrømmer momsfrigørelse til afgiftspligtige personer, som har undladt at vælge en af fritagelsesordningerne på tidspunktet for deres anmeldelse af påbegyndelsen af den økonomiske virksomhed, selv om indtægten fra denne virksomhed ikke overstiger tærsklen for fritagelse for små virksomheder.

- 50 For det tredje skal det bemærkes, at retssikkerhedsprincippet skal overholdes af EU-institutionerne, men også af medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, som EU-direktiverne tillægger dem (jf. i denne retning dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).
- 51 Princippet indebærer, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation ikke til tid og evighed kan anfægtes (jf. i denne retning dom af 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 46).
- 52 Da de personer, der er omfattet af den subjektive afgiftsfritagelse, ikke betaler moms og således ikke har behov for at opkræve moms hos deres kunder, således som det fremgår af nærværende doms præmis 31, kan det desuden vise sig nødvendigt for skatte- og afgiftsmyndighederne på forhånd at vide, hvilke afgiftspligtige personer der har valgt denne fritagelsesordning.
- 53 Følgelig er den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet.
- 54 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at EU-retten ikke er til hinder for en national bestemmelse, som udelukker anvendelsen af en national særordning for momspålæggelse, der fastsætter en fritagelse for små virksomheder – vedtaget i henhold til bestemmelserne i momsdirektivets afsnit XII, kapitel 1, afdeling 2 – på en afgiftspligtig person, der opfylder alle de materielle betingelser, men som ikke har benyttet muligheden for at vælge at anvende denne ordning på tidspunktet for sin anmeldelse af den økonomiske virksomheds påbegyndelse til skatte- og afgiftsmyndighederne.

Sagsomkostninger

- 55 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

EU-retten skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national bestemmelse, som udelukker anvendelsen af en national særordning for pålæggelse af merværdiafgift, der fastsætter en fritagelse for små virksomheder – vedtaget i henhold til bestemmelserne i afsnit XII, kapitel 1, afdeling 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem – på en afgiftspligtig person, der opfylder alle de materielle betingelser, men som ikke har benyttet muligheden for at vælge at anvende denne ordning på tidspunktet for sin anmeldelse af den økonomiske virksomheds påbegyndelse til skatte- og afgiftsmyndighederne.

Underskrifter