



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
NILS WAHL
esitatud 23. novembril 2017¹

Kohtuasi C-566/16

Dávid Vámos

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (haldus- ja töökohus, Nyíregyháza, Ungari))

Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EC – Artiklid 281–294 – Väikeettevõtete erikorrad – Maksuvabastuse erikord – Kohustus valida erikorra kohaldamine sel ajal, kui teatatakse maksustatava tegevuse alustamisest – Maksustatava tegevuse alustamisest teatamata jätmine – Erikorra tagasiulatuv kohaldamine

1. Vaidlusaluses asjas küsib Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Nyíregyháza haldus- ja töökohus, Ungari) Euroopa Kohtult, kas liidu õigusega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis keelavad tagasiulatuvalt kohaldada väikeettevõtete maksuvabastuste erikorda – mis on võetud vastu nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“),² XII jaotise 1. peatüki 2. jao sätete kohaselt – maksukohustuslasele, kes vastas kõikidele sisulistele tingimustele, kuid ei teatanud maksuhaldurile õigel ajal oma tegevuse alustamisest ega valinud selle erikorra kohaldamise võimalust.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

2. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt on „maksukohustuslane“ „iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest“.

3. Käibemaksudirektiivi artikli 213 lõikes 1 on sätestatud:

„Iga maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb.

[...]“

¹ Algkeel: inglise.

² ELT 2006, L 347, lk 1.

4. Käibemaksudirektiivi artiklis 282 on ette nähtud:

„Käesolevas jaos ette nähtud maksuvabastusi ja astmelisi maksusoodustusi kohaldatakse kaupade tarnele ja teenuste osutamisele väikeettevõtete poolt.“

5. Käibemaksudirektiivi artiklis 287 on sätestatud:

„Liikmesriigid, kes ühinesid pärast 1. jaanuari 1978, võivad kohaldada maksuvabastust maksukohustuslaste suhtes, kelle aastakäive riigi valuutas nende ühinemiskuupäeval kehtinud vahetuskursi kohaselt ei ületa järgmisi summasid:

[...]

12) Ungari: 35 000 EUR;

[...]“

6. Käibemaksudirektiivi artiklis 289 on sätestatud:

„Maksust vabastatud maksukohustuslastel ei ole õigust artiklite 167–171 ja 173–177 kohaselt käibemaksu maha arvata ega oma arvetele käibemaksu märkida.“

7. Selle direktiivi artiklis 290 on ette nähtud:

„Maksuvabastuse saamise õigusega maksukohustuslased võivad valida tavapäraste käibemaksureeglite või artiklis 281 nimetatud lihtsustatud menetluste vahel. Viimasel juhul on neil õigus saada võimalikke siseriiklike õigusaktidega ette nähtud astmelisi maksusoodustusi.“

B. Ungari õigus

1. Käibemaksu käsitlev 2007. aasta CXXVII seadus

8. Käibemaksu käsitleva 2007. aasta CXXVII seaduse (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény; edaspidi „käibemaksuseadus“) § 2 punktis a on sätestatud:

„Käesoleva seaduse kohaselt maksustatakse [käibemaksuga] järgmised tehingud:

a) kaubatarned ja teenuste osutamine tasu eest Ungari territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

9. Käibemaksuseaduse §-s 187 on sätestatud:

„(1) Maksukohustuslasel, kes on registreerinud majandustegevuse eesmärgil asukoha Ungaris, või selle puudumisel, kui tal on Ungaris elukoht või tavapärase viibimise koht, on õigus valida käesolevas peatükis sätestatud tingimustel isikuline maksuvabastus.

(2) Kui maksukohustuslane kasutab lõikes 1 nimetatud valikuõigust, siis isikulise maksuvabastuse valinud maksukohustuslasel isikulise maksuvabastuse kohaldamise ajavahemikul

a) ei ole maksukohustust;

b) ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata;

c) on õigus väljastada ainult selline arve, millel ei ole märgitud mahaarvatava käibemaksu summat ega §-s 83 kindlaksmääratud protsendimäära.“

10. Käibemaksuseaduse § 188 lõikes 1 on ette nähtud:

„Maksukohustuslasel on õigus valida isikuline maksuvabastus juhul, kui kõikide § 2 punktis a nimetatud kaubatarnete ja teenuste osutamise eest tasutud või tasutav aastane kogusumma forintites ei ületa lõikes 2 sätestatud ülempiiri

a) asjaomasele kalendriaastale eelnenud kalendriaastal tegelikus arvestuses

b) ega asjaomasel kalendriaastal tegelikus arvestuses või mõistlikult ettearvatavalt.“

11. Kuni 31. detsembrini 2012 jõus olnud redaktsiooni § 188 lõikes 2 oli sätestatud, et ülempiir, millest allpool on õigus valida isikuline maksuvabastus, on 5 000 000 Ungari forintit. Alates 1. jaanuarist 2013 suurendati see ülempiir 6 000 000 Ungari forintini.

2. Maksukorraldust käsitlev 2003. aasta XCII seadus

12. Maksukorraldust käsitleva 2003. aasta XCII seaduse (Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény; edaspidi „maksukorralduse seadus“) §-s 16 on sätestatud:

„(1) Maksustatava tegevusega tohib tegelda ainult niisugune maksukohustuslane, kellele on välja antud maksukohustuslase registreerimisnumber, ilma et see piiraks §-de 20 ja 21 kohaldamist.

(2) Maksustatava tegevusega tegelda sooviv maksukohustuslane peab registreeruma riikliku maksuhalduri juures, et saada maksukohustuslase registreerimisnumber (edaspidi „MKR“).“

13. Maksukorralduse seaduse § 17 lõike 1 punktis a on ette nähtud, et „kui maksukohustuslase maksukohustus või maksustatav tegevus vastab füüsilisest isikust ettevõtjate tegevust käsitleva seaduse kohaselt füüsilisest isikust ettevõtja omale, peab see isik taotlema MKRi, registreerudes füüsilisest isikust ettevõtjate tegevusega seotud küsimustega tegelevas ametiasutuses (esitades nõuetekohaselt täidetud registreerimislehe), ning sel teel täidab ta kohustuse riikliku maksuhalduri juures registreeruda“.

14. Sama seaduse § 22 lõike 1 punktis c on sätestatud:

„Käibemaksukohustuslane teeb samal ajal, kui ta teatab oma maksustatava tegevuse alustamisest, teatavaks, et ta valib isikulise maksuvabastuse.“

15. Sama seaduse § 172 lõike 1 punkti c kohaselt:

„Kohustuse täitmata jätmise eest võib määrata trahvi füüsilisest isikust maksukohustuslasele kuni 200 000 forintit või muudele maksukohustuslastele kuni 500 000 forintit, välja arvatud lõikes 2 kehtestatud erand, kui ta ei täida registreerumise (algne registreerumine ja andmete muutumisest teatamine), andmete esitamise, arvelduskonto avamise või maksudeklaratsioonide esitamise kohustust.“

II. Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

16. Alates 2007. aastast kuni 22. jaanuarini 2014 sooritas Dávid Vámos kahes internetikeskkonnas 778 elektroonikakaupade müügitehingut. Ta ei registreerunud maksukohustuslaseks ega deklareerinud nendest müügitehingutest saadud tulu.

17. Ungari maksuhaldur kontrollis D. Vámost. Haldusmenetluses leidis maksuhaldur, et D. Vámos ei ole täitnud siseriiklikes õigusaktides sätestatud registreerumiskohustust, ja määras talle selle eest rahatrahvi. Samuti leidis maksuhaldur, et D. Vámos tegutses ilma loata, ilma maksukohustuslase registreerimisnumbrita, olemata ühegi äriühingu liige ja andmata müügitehingute kohta välja tõendeid, kviitungeid ega arveid.

18. D. Vámos registreerus 22. jaanuaril 2014 käibemaksukohustuslaseks ja valis „isikulise maksuvabastuse“, mis on käibemaksuseaduse §-s 187 jj ette nähtud Ungari väikeettevõtete maksuvabastuse erikord, mille võtsid vastu Ungari ametiasutused käibemaksudirektiivi artiklite 281–292 alusel. Pärast nimetatud kuupäeva tegutses D. Vámos füüsilisest isikust ettevõtjana ning oli samal ajal rohkem kui 36 tundi nädalas töötaja teise ettevõtja juures.

19. Rahatrahvi määramiseni viinud esimesest menetluste reast eraldi algatas maksuhaldur teise menetluste rea seoses D. Vámosse maksudeklaratsioonidega aastate 2012–2014 kohta. Selle uurimise tulemusel tuvastas maksuhaldur (lisaks tulumaksu- ja sotsiaalmaksuvõlgnevusele) käibemaksuvõlgnevuse 2012. aasta esimesest kvartalist kuni 2014 aasta neljanda kvartalini kestnud perioodi eest ning kohustas D. Vámost tasuma rahatrahvi ja viivist.

20. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riikliku maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat, Ungari) otsustas vaidmenetluses, et D. Vámos tegeles püsivalt ja korrapäraselt kaubamüügiga, mis kujutab endast majandustegevust, ja oli kohustatud maksma käibemaksu. Isikulise maksuvabastuse suhtes asus maksuhaldur seisukohale, et siseriiklik õigus ei võimalda maksukohustuslasel valida seda võimalust tagasiulatavalt. Sellest lähtudes leidis ta, et kuna D. Vámos registreerus maksuhalduri juures alles 22. jaanuaril 2014, ei ole tal õigust valida isikulist maksuvabastust sellele kuupäevale eelnenud perioodiks.

21. D. Vámos vaidlustas selle otsuse Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság'is (Nyíregyháza haldus- ja töökohus, Ungari), väites, et maksuhaldur oleks pidanud temalt küsima, kas ta soovib valida enne maksukohustuslaseks registreerumist sooritatud müügitehingute suhtes isikulise maksuvabastuse, kuna ta vastas selle erikorra kasutamiseks ette nähtud sisulistele tingimustele.

22. Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkis kahtlusi seoses käibemaksudirektiivi asjakohaste sätete tõlgendamise, otsustas ta menetluse peatada ja taotleda Euroopa Kohtult eelotsust järgmises küsimuses:

„Kas liidu õigusega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt maksuhaldur võib tagantjärele läbi viidava maksukontrolli käigus välistada isikulise maksuvabastuse valimise võimaluse põhjendusel, et maksukohustuslane saab seda valikuvõimalust kasutada ainult sel ajal, kui ta teatab maksustatava tegevuse alustamisest?“

23. Oma kirjalikud seisukohad on esitanud Ungari valitsus ja komisjon. Euroopa Kohtu kodukorra artikli 76 lõike 2 kohaselt kohtuistungit ei peetud.

III. Õiguslik analüüs

24. Kõigepealt tuleb meeles pidada, et käibemaksudirektiivi XII jaotise 1. peatükk lubab liikmesriikidel kehtestada (või säilitada) väikeettevõtete suhtes kolme liiki erikordasid: 1) lihtsustatud menetlused käibemaksuga maksustamiseks ja käibemaksu kogumiseks (direktiivi artikkel 281); 2) maksuvabastused (direktiivi artiklid 282–290); ja 3) astmelised maksusoodustused (direktiivi artiklid 282–285 ja 291).

25. Käesolev kohtuasi puudutab Ungaris vastu võetud erikorda, millega vabastatakse maksustamisest ettevõtjad, kelle käive ei ületa teatavat künnist (edaspidi „maksuvabastuse erikord“). Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiiviga on vastuolus siseriiklik õigusakt, mis ei võimalda maksukohustuslasel taotleda maksuvabastuse erikorra tagasiulatuvat kohaldamist, kui ta vastas küll selle erikorra sisulistele nõuetele, kuid ei teatanud õigel ajal oma tegevuse alustamisest ega valinud selgelt selle erikorra kohaldamist.

26. Sellele küsimusele vastamiseks on vaja kindlaks teha, kas liikmesriigid, kui nad otsustavad kehtestada käibemaksudirektiivi XII jaotise 1. peatüki 2. jao kohaselt väikeettevõtete maksuvabastuse erikorra, tohivad seada selle erikorra kohaldamise tingimuseks, et maksukohustuslane peab olema nõuetekohaselt teatanud oma tegevuse alustamisest ja selgelt valinud selle erikorra kohaldamise.

27. Edaspidi kirjeldatud põhjustel usun, et sellele küsimusele tuleb vastata jaatavalt.

A. Registreerumiskohustus

28. Käibemaksudirektiivi artikli 272 lõike 1 punkti d kohaselt võivad liikmesriigid vabastada väikeettevõtete maksuvabastuse erikorra kohaldamisalasse kuuluvad maksukohustuslased teatavatest või kõikidest käibemaksudirektiivi XI jaotise peatükkides 2–6 nimetatud kohustustest. Nende kohustuste hulgas on käibemaksudirektiivi artiklis 213 sätestatud kohustus teatada maksukohustuslasena tegevuse alustamisest. Ungari otsustas seda siiski mitte teha ning Euroopa Kohus on oma otsuses Balogh selle valiku õiguspäraseks lugenud.³

29. Nimetatud kohtuasjas – mis käsitles sedasama Ungari maksuvabastuse erikorda ja milles esitas eelotsusetaotluse seesama kohus kes käesolevas asjas – asus Euroopa Kohus seisukohale, et käibemaksudirektiiviga ei ole vastuolus siseriiklikud õigusaktid, mis kohustavad maksukohustuslast tema majandustegevuse algusest teatama, isegi kui ta aastakäive ei ületa väikeettevõtete maksuvabastuse erikorra kohaldamise künnist. Euroopa Kohus lisas, et samuti võivad liikmesriigid karistada maksukohustuslast selle kohustuse täitmatajätmise eest haldustrahviga, kui see trahv on proportsionaalne.⁴

30. Seega on selge, et käesolevas asjas on Ungari õiguse nõue, et D. Vámos peab siseriiklikule maksuhaldurile oma tegevuse alustamisest teatama, liidu õiguse seisukohast õiguspärane. Selle tegematajätmise eest oli maksuhalduril õigus määrata talle rahatrahv.

31. Seda arvestades tuleb järgmiseks uurida, kas on liidu õigusnorme, mis keelavad liikmesriikidel 1) nõuda, et oma tegevuse alustamisest teatanud maksukohustuslased seoses sellega ka valiksid, millise nende puhul võimaliku maksustamiskorra kohaldamist nad soovivad, ja 2) otsustada, et sellekohasel valikul saab olla tagajärgi ainult tulevikus.

B. Väikeettevõtete erikorrad

32. Esiteks *võivad* liikmesriigid käibemaksudirektiivi artiklite 281, 284, 285, 286 ja 287 sõnastuse kohaselt kehtestada selles direktiivis ette nähtud maksustamise erikorra, kuid nad ei ole kohustatud seda tegema. Seda kinnitab direktiivi põhjendus 49, mille kohaselt on oluline „lubada liikmesriikidel jätkata [väikeettevõtjatele] erikordade kohaldamist“.

3 Kohtumäärus, 30.9.2015, Balogh, C-442/14, ei avaldata, EU:C:2015:708.

4 Kohtumäärus, 30.9.2015, Balogh, C-442/14, ei avaldata, EU:C:2015:708, punktid 29 ja 33–36.

33. Samas põhjenduses on ka selgitatud, et neid erikordasid kohaldatakse „vastavalt ühistele sätetele ja suurema ühtlustamise huvides“. Väikeettevõtete erikorrad kujutavad endast seega praegu⁵ liidu tasandil täielikult ühtlustamata valdkonda,⁶ milles liikmesriikidel on igal juhul mõningane kaalutusõigus, kui nende siseriiklikud õigusnormid on liidu asjakohaste õigusnormidega kooskõlas. Muu hulgas on käibemaksudirektiivis kõigest piiratud arvul sätteid selle kohta, kuidas neid erikordasid kujundada ja rakendada, ja seega on liikmesriikidele jäetud laialdane kaalutusruum.

34. Ühtki nendest sätetest ei saa minu meelest tõlgendada nii, et see annab *selgelt* väikeettevõtjatele piiramatu õiguse nõuda maksuvabastuse erikorra kohaldamist. Muu hulgas ei anna käibemaksudirektiivi sõnastus alust asuda seisukohale, et maksukohustuslasel peab olema õigus nõuda sellise erikorra *tagasiulatuvat* kohaldamist, kui ta seda selgelt valinud ei ole. Sel põhjusel kuulub Ungari ametiasutuste otsus kehtestada niisugune erikord, kuid seada selle kohaldamise tingimuseks teatavad protseduurilised nõuded, minu arvates liikmesriikidele käibemaksudirektiiviga jäetud kaalutusruumi piiresse.

35. Sellepärast vastab see järeldus käibemaksudirektiivi XII jaotise 1. peatükis ette nähtud pädevuse jaotusele seoses väikeettevõtete erikordadega.

36. Teiseks ei veena mind komisjoni argumendid, et piiramatu õigus maksuvabastuse erikorra (sealhulgas vajaduse korral tagasiulatuvale) kohaldamisele tuleneb *kaudselt* teiste käibemaksudirektiivi sätete süstemaatilise tõlgendusest ning/või neutraalse maksustamise põhimõttest ja proportsionaalsuse põhimõttest. Mulle näib, et need sätted ja põhimõtted, millele komisjon viitab, toetavad hoopis vastupidist seisukohta, eriti kui võtta neid tõlgendades arvesse senist kohtupraktikat.

C. Käibemaksudirektiivi artikkel 290

37. Nii komisjon kui ka Ungari valitsus väidavad, et kui liikmesriik kehtestab väikeettevõtete maksuvabastuse erikorra, on selle erikorra kohaldamine osalemisõiguslikele maksukohustuslastele *vabatahtlik*, mitte kohustuslik. Maksukohustuslased võivad ju valida ka tavalise käibemaksuga maksustamise korra või artiklis 281 ette nähtud erikorra (kui asjaomases liikmesriigis selline kord kehtib). Kui valitakse viimati nimetatud kord ja asjasepuutuvad tingimused on täidetud, võib maksukohustuslane kasutada ka astmelisi maksusoodustusi (jällegi juhul, kui sellised maksusoodustused asjaomases liikmesriigis kehtivad). Seega võivad väikeettevõtjad käibemaksudirektiivi artikli 290 kohaselt – olenevalt siseriiklikest õigusaktidest – valida kuni kolme eri käibemaksuga maksustamise korra vahel.

38. Nagu komisjon tunnistab, ei ole ükski nendest kolmest maksustamiskorrast põhimõtteliselt eelistatav või mugavam kõikide maksukohustuslaste jaoks. See, kas üks või teine on maksukohustuslase jaoks sobivam või rahalises mõttes kindlam, oleneb ju mitmest muutujast, eriti aga sellest, kuidas on korraldatud tema majandustegevus.

39. Iseäranis, kuna maksuvabastuse erikorra kohaldamine jätab maksukohustuslased käibemaksudirektiivi artikli 289 kohaselt ilma võimalusest käibemaks maha arvata, ei saa eeldada, et kõik selle maksuvabastuse õigusega maksukohustuslased, kes ei ole selgelt valikut teinud, kavatsevad valida just selle võimaluse. Näiteks võivad need väikeettevõtjad, kel on vaja teha ettevõtluse

5 Käibemaksudirektiivi artiklis 293 on nimetatud „vajadust tagada siseriiklike õigusaktide kestev lähendamine“ seoses väikeettevõtete erikordadega ning sama direktiivi artikkel 294 võimaldab nõukogul otsustada, „kas väikeettevõtete erikord on lõpliku korra raamides vajalik“, ning vajaduse korral „säteta[da] nimetatud erikorra ühis[ed] piiri[d] ning selle rakendamise tingimus[ed]“.

6 Seda kinnitab ka käibemaksudirektiivi põhjendus 7, kus on märgitud, et „[ü]hine käibemaksusüsteem peaks *isegi sellisel juhul, kui* maksumäärad ja *-vabastused ei ole täielikult ühtlustatud*, tagama konkurentsi neutraalsuse sellisel, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata“ (kohtujuristi kursiiv).

alustamiseks suuri investeeringuid, eelistada tavalist maksustamiskorda, et suures ulatuses makstud sisendkäibemaks maha arvata. Teisisõnu ei ole alust arvata, et kui kehtib väikeettevõtete maksuvabastuse erikord, on selle erikorra kohaldamine nõuetele vastavate maksukohustuslaste suhtes automaatne või peaks seda olema.

40. Kuna väikeettevõtete erikorrad kujutavad endast erandit (ja pealegi vabatahtlikku erandit) tavapärasest korrast, ei näe ma põhjust, miks liikmesriik ei võiks lubada olla seisukohal, et kui maksukohustuslane ei ole valikut teinud, tuleb kohaldada tavapärast maksustamiskorda.

41. Selles küsimuses selgitab Ungari valitsus, et on konkreetsed põhjused, miks ta nõuab, et väikeettevõtjad selgelt ja etteulatavalt valiksid, millise maksustamiskorra kohaldamist nad soovivad. Muu hulgas osutab ta, et konkreetse korra valikul on mitmeid tagajärgi nii maksuhaldurile kui ka maksukohustuslasele. Maksukohustuslasel võib olla erinevaid protseduurilisi kohustusi (nt seoses arvete esitamise, raamatupidamise või aruannete esitamisega) ning ka maksuhalduril võib olla vaja teha erinevaid toiminguid käibemaksueeskirjade kohaldamisel ja täitmise tagamisel (nt käibemaksuga maksustamisel ja maksmisele kuuluva käibemaksu kogumisel).

42. Pealegi võib maksustamiskorra tagasiulatuval kohaldamisel olla teatavaid tagajärgi ka asjaomase maksukohustuslasega tehinguid sõlminud ettevõtjatele. Näiteks ei maksa maksuvabastust kasutavad maksukohustuslased üldiselt käibemaksu ja seetõttu ei ole neil ka vaja käibemaksukohustust oma klientidele edasi anda. Seevastu tavapärase maksustamiskorra (või lihtsustatud menetluste ja maksusoodustuste korra) kohaselt tegutsevad maksukohustuslased peavad maksma käibemaksu ja kajastama seda enda esitatavatel arvetel. Niisiis võib algselt kohaldatust erineva maksustamiskorra tagasiulatuval kohaldamine viia kindlusetuseni seoses nende tehingute käibemaksustaatuslega.

43. Seda arvestades näivad Ungari argumentid – eeskätt seoses hea halduse ja õiguskindlusega – selgituseks selle kohta, miks ta nõuab maksukohustuslastelt, et nad selgelt ja etteulatavalt valiksid, millise käibemaksuga maksustamise korra kohaldamist nad soovivad, mulle mõistlikud.

D. Neutraalse maksustamise põhimõte

44. Komisjon väidab siiski ka, et vaidlusalused siseriiklikud õigusnormid on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega. Ta viitab kohtujurist Saugmandsgaard Øe ettepanekule kohtuasjas Plöckl⁷, kus kohtujurist on tuletanud neutraalse maksustamise põhimõttest liidu käibemaksuõiguse põhimõtte, mida ta nimetab „formalismist loobumise põhimõtteks“. Komisjoni sõnul tähendab formalismist loobumise põhimõtte seda, et maksukohustuslast, kes ei vasta maksuvabastuse erikorra vormilistele nõuetele, ei saa ainuüksi sel põhjusel jätta ilma õigusest seda erikorda kasutada.

45. Sellega seoses täheldan, et kohtujurist Saugmandsgaard Øe tuletas oma ettepanekus selle põhimõtte mitmest kohtuasjast, kus Euroopa Kohus otsustas näiteks, et mahaarvamisoigust⁸ ega õigust käibemaksuvabastusele liidusiseste tarnete korral⁹ ei tohi keelata pelgalt seetõttu, et maksukohustuslane on küll täitnud sisulisi, ent ei ole täitnud teatavaid vormilisi nõudeid.¹⁰

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

8 Kohtuotsused, 1.4.2004, Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, punktid 49–52, ja 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punktid 58–61. Vt samuti kohtujuristi ettepanek, Saugmandsgaard Øe, kohtuasi Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:204, 20. joonealune märkus.

9 Kohtuotsused, 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punktid 29–31, ja 9.10.2014, Trau, C-492/13, EU:C:2014:2267, punktid 35, 36 ja 43. Vt samuti kohtujuristi ettepanek, Saugmandsgaard Øe, kohtuasi Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:204, 21. joonealune märkus.

10 Kohtujuristi ettepanek, Saugmandsgaard Øe, kohtuasi Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:204, punkt 87.

46. Niisuguse põhimõtte olemasolust ja kohaldamisalast olenemata on minu arvates siiski selge, et käesolev olukord on täiesti teistsugune kui sedalaadi juhtumid, mida käsitles kohtujurist Saugmandsgaard Øe. Nii mahaarvamisõigus¹¹ kui ka õigus maksuvabastusele liidusisese tarne korral¹² tulenevad maksukohustuslasele otse EL-i õigusest ja siseriiklikus õiguses need lihtsalt rakendatakse. Seevastu, nagu olen selgitanud, on väikeettevõtete maksuvabastuse erikorra kehtestamine kõigest võimalus, mida liikmesriigid võivad kasutada ning mille kujundamisel ja korraldamisel on neil eespool viidatud piires laialdane kaalutusõigus.

47. Nendes kohtuasjades, kus Euroopa Kohus formalismist loobus, tegi ta seda eesmärgiga tagada, et kuigi maksukohustuslane on teinud vähetähtsa menetlusvea, maksustatakse tehinguid ikkagi nende objektiivsetest tunnustest lähtudes.¹³ Liikmesriigid ei saa karistada kedagi selle eest, et ta formaalseid nõudeid rangelt ei täida, viisil, mis ohustab süsteemi neutraalsust, näiteks koheldes konkureerivaid ettevõtjaid erinevalt või jättes käibemaksudirektiivi olulisi sätteid toimetama.

48. Käesolevas asjas see loogika siiski ei kehti. Esiteks on kaheldav, et käibemaksudirektiivi artikli 213 lõikes 1 sätestatud tegevuse alustamisest teatamise kohustuse täitmata jätmist saab alati pidada vähetähtsaks menetlusveaks: see kohustus võib olla oluline, et tagada nõuetekohane käibemaksuga maksustamine ja käibemaksu kogumine ning pettuste ärahoidmine.¹⁴ Tegu on kindlasti *formaalse* nõudega, kuid võib väita, et see ei ole *formalistlik* nõue.

49. Samuti ei vii tegevuse alustamisest teatamata jätmise ega ühe konkreetse maksustamiskorra selgelt valimata jätmise selleni, et tehing maksustatakse selle objektiivseid tunnuseid eirates. D. Vámosi suguse maksukohustuslase varasemate tehingute maksustamisel ju pelgalt kohaldatakse üht maksustamiskorda teise asemel, kusjuures mõlemad maksustamiskorrad on võimalikud ja seaduslikud.

50. Peale selle näib mulle, et vaidlusalused siseriiklikud õigusaktid vastavad neutraalse maksustamise põhimõttele, kui näha selles käibemaksu osas võrdse kohtlemise põhimõtte kajastust.¹⁵ See põhimõte ei luba kohelda omavahel konkureerivaid samalaadseid kaupu käibemaksu osas erinevalt,¹⁶ millest tekib konkurentsi moonutamine.¹⁷

51. Käesolevas asjas näib, et kui lubada oma tegevuse alustamisest teatamata jätnud maksukohustuslastel valida tagasiulatuvalt maksuvabastuse erikord, võib see anda neile ebaõiglase eelise, moonutades konkurentsi nende kasuks. Registreerudes ja valides konkreetse maksustamiskorra kohaldamise, lähtub maksukohustuslane oma valikus igal juhul prognoosidest enda tulevase majandustegevuse kohta. Seevastu maksukohustuslane, kes ei registreerugi ja teeb oma valiku alles hiljem – näiteks kui maksuhaldur teda kontrollib –, saab valida niisuguse maksustamiskorra, mis tundub talle tagasivaates kõige soodsam.

52. Tulemus on paradoksaalne: maksukohustuslane, kes teeb protseduurilise vea, võib saada sellest veast tegelikult kasu ja sattuda niiviisi soodsamasse olukorda kui konkureerivad ettevõtjad, kes on nõuetekohaselt täitnud kõik asjakohastes siseriiklikes õigusaktides sätestatud menetluslikud kohustused.

11 Käibemaksudirektiivi artikkel 167.

12 Käibemaksudirektiivi artikkel 3.

13 Vt selle kohta kohtuotsus, 20.10.2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 37.

14 Vt selle kohta kohtuotsus, 19.7.2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punkt 45.

15 Kohtuotsus, 10.4.2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 49.

16 Kohtuotsus, 10.4.2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 47.

17 Vt käibemaksudirektiivi põhjendus 7 ja sellesama kohta kohtuotsus, 10.11.2011, Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 35.

53. Niisugune eelis võib omakorda ajendada ettevõtjaid rikkuma seadust sellega, et nad oma tegevuse alustamisest ei teata, muutes seeläbi tõenäolisemaks maksudest kõrvalehoidumise. Selles suhtes piisab märkimisest, et käibemaksudirektiivi artiklis 273 on sätestatud: „Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi [...]“.

54. Sel põhjusel näib mulle usutav Ungari ametiasutuste argument, et kõnealuse maksuvabastuse erikorrale sarnase maksustamiskorra tagasiulatava kohaldamise keeld vastab neutraalse maksustamise põhimõttele ja on ühtlasi mõeldud ära hoidma maksustamisest kõrvalehoidumist ja pettusi.

E. Proportsionaalsuse põhimõte

55. Lõpuks väidab komisjon, et kui kohustada ettevõtjat maksuma tema tegevuse alustamisest teatamisele eelnenud müügitehingutel käibemaksu lisaks haldustrahvile, muudaks see tegevuse alustamisest teatamata jätmise eest määratava karistuse ülemääraseks, seega rikkudes proportsionaalsuse põhimõtet.

56. Nagu eespool selgitatud, märkis Euroopa Kohus kohtuasjas Balogh¹⁸, et tegevuse alustamisest teatamata jätmise eest saab karistada haldustrahviga, kui see on proportsionaalne. See on siseriikliku kohtu hinnata, kas niisugune trahv on proportsionaalne.¹⁹

57. Selles suhtes piisab märkimisest, et siseriiklik kohus ei saa selle käibemaksu sissenõudmist karistuse proportsionaalsuse hindamisel põhimõtteliselt arvesse võtta. Nõue maksta käibemaksu varasemate müügitehingute eest, mis olid käibemaksuga maksustatavad, kuid millelt käibemaksu ei makstud, ei ole karistus, vaid kõigest maksmata jäänud maksu sissenõudmine.

58. Alates sellest hetkest, mil D. Vámos alustas majandustegevust käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses, sai temast maksukohustuslane ja seetõttu kehtisid tema suhtes kohaldatavates käibemaksueeskirjades sätestatud kohustused. Vaevalt on vaja eraldi märkida, et nende hulgas on kohustus maksta maksmisele kuuluv käibemaks.²⁰

59. Taas võib olla kasulik korrata, et kui selget valikut ei tehtud, ei ole D. Vámosel suhtes kohaldatav tavapärane maksustamiskord kuidagi õigusvastane ega erandlik. See on ju üks nendest maksustamiskordadest, mis oleks niigi võinud tema suhtes kohalduda, ja seejuures siseriiklikes õigusaktides ette nähtud *tavapärane* maksustamiskord. D. Vámos jättis end ise ilma võimalusest valida teatavate aastate suhtes maksuvabastuse erikord, unustades õigel ajal teatada oma tegevuse alustamisest ja sellest, et ta soovib selle erikorra kohaldamist.

60. Märgin möödaminnes samuti, et vaidlusaluste siseriiklike õigusnormide kohaselt võivad maksukohustuslased, kellel on õigus maksuvabastuse erikorda kasutada, valida eri aastatel eri maksustamiskordade kohaldamise. Seega ei ole väikeettevõtjad „lõksus“ seetõttu et nad jätsid algul teatamata oma tegevuse alustamisest ja selgelt valimata käibemaksuga maksustamise korra, mida nad eelistavad. Neil on igal aastal võimalus täita registreerumiskohustus ja taotlema maksuvabastuse erikorra kohaldamist tulevikus, hoides niiviisi ära tõsisemad tagajärjed.

18 Kohtumäärus, 30.9.2015, Balogh, C-424/14, ei avaldata, EU:C:2015:708.

19 Vt eespool punkt 29.

20 Käibemaksudirektiivi artiklid 193–212.

IV. Ettepanek

61. Seda arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság'i (Nyíregyháza haldus- ja töökohus, Ungari) küsimusele järgmiselt:

Euroopa Liidu õigusega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis keelavad tagasiulatuvalt kohaldada maksustamise erikorda – mis võimaldab väikeettevõtjad maksustamisest vabastada ja mis on vastu võetud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, XII jaotise 1. peatüki 2. jao kohaselt – maksukohustuslasele, kes vastas kõikidele sisulistele tingimustele, kuid ei teatanud maksuhaldurile õigel ajal oma tegevuse alustamisest ega valinud selle erikorra kohaldamise võimalust.