



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
NILSA WAHLA
od 23. studenoga 2017.¹

Predmet C-566/16

Dávid Vámos
protiv
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Nyíregyházi, Mađarska))

„Oporezivanje — Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost — Direktiva 2006/112/EZ — Članci 281. do 294. — Posebni sustavi za mala poduzeća — Sustav izuzeća — Obveza izjašnjavanja o odabiru primjene posebnog sustava prilikom prijave početka oporezivih djelatnosti — Neprijavljivanje početka oporezivih djelatnosti — Retroaktivna primjena sustava”

1. U predmetu koji se razmatra, Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Nyíregyházi, Mađarska) pita Sud protivi li se pravu Unije nacionalno zakonodavstvo kojim se zabranjuje da se poseban porezni sustav, kojim se malim poduzećima odobrava izuzeće i koji je donesen u skladu s odredbama glave XII. poglavlja 1. odjeljka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)², retroaktivno primjenjuje na poreznog obveznika koji je ispunio sve materijalne pretpostavke, ali poreznim tijelima nije pravovremeno prijavio početak svojih djelatnosti niti se odlučio za primjenu tog sustava.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

2. U skladu s člankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u, „[p]orezni obveznik” znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti”.

3. Članak 213. stavak 1. prvi podstavak Direktive o PDV-u predviđa:

„Svaki porezni obveznik obavezan je prijaviti početak, promjenu ili prestanak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika.

[...]”

¹ Izvorni jezik: engleski

² SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

4. Sukladno članku 282. Direktive o PDV-u:

„Izuzeća i progresivne porezne olakšice propisane ovim odjeljkom primjenjuju se na isporuke robe i usluga od strane malih poduzeća.”

5. Članak 287. Direktive o PDV-u predviđa:

„Države članice koje su pristupile nakon 1. siječnja 1978., mogu izuzeti od poreza porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost u nacionalnoj valuti sljedećih iznosa, prema tečaju na dan njihovog pristupanja:

[...]

12. Mađarska: 35 000 EUR;

[...]”

6. U članku 289. Direktive o PDV-u navedeno je:

„Porezni obveznici izuzeti od PDV-a nemaju pravo na odbitak PDV-a u skladu s člancima od 167. do 171. i člancima od 173. do 177., te ne smiju iskazivati PDV na svojim računima.”

7. Na temelju članka 290. te direktive:

„Porezni obveznici koji imaju pravo na izuzeće od PDV-a mogu se odlučiti ili za uobičajene odredbe PDV-a ili za pojednostavljene postupke navedene u članku 281. U tom slučaju oni imaju pravo na bilo koje progresivne porezne olakšice određene nacionalnim zakonodavstvom.”

B. Mađarsko pravo

1. Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost

8. U članku 2. točki (a) Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) navedeno je:

„U skladu s ovim Zakonom [PDV-u] podliježe sljedeće:

(a) isporuka robe ili usluga uz naknadu na državnom području koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav [...]”

9. U članku 187. Zakona o PDV-u navedeno je:

„1. Porezni obveznik koji u gospodarske svrhe ima poslovni nastan na državnom području ili koji nema takav poslovni nastan, ali čija je adresa ili mjesto uobičajenog boravišta na državnom području, ima pravo odlučiti se za osobno izuzeće u skladu s odredbama ovog poglavlja.

2. U slučaju da porezni obveznik iskoristi pravo odabira izuzeća navedenog u stavku 1., tijekom razdoblja osobnog izuzeća i u svojstvu izuzete osobe, on:

(a) ne podliježe plaćanju poreza;

(b) nije ovlašten odbiti pretporez;

(c) može izdati račun samo ako u njemu nije iskazan iznos obračunatog poreza i stopa utvrđena u članku 83.”

10. Na temelju članka 188. stavka 1. Zakona o PDV-u:

„Osobno izuzeće može se odabrati ako gornju granicu utvrđenu u stavku 2. iznos naknade, koji je porezni obveznik platio ili duguje u odnosu na sve isporuke robe ili usluga u skladu s člankom 2. točkom (a) i koji je izražen u mađarskim forintama i akumuliran godišnje, ne prelazi

(a) ni stvarno u kalendarskoj godini koja prethodi referentnoj kalendarskoj godini,

(b) ni stvarno niti razumno predvidljivo u referentnoj kalendarskoj godini.”

11. U članku 188. stavku 2. istog zakona, u verziji primjenjivoj do 31. prosinca 2012., navedeno je da najviši prag ispod kojeg postoji pravo na odabir osobnog izuzeća predstavlja iznos od 5 000 000 mađarskih forinti (HUF). Od 1. siječnja 2013. prag je podignut na 6 000 000 mađarskih forinti.

2. Zakon br. XCII iz 2003. o Zakoniku o poreznom postupku

12. Članak 16. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (Zakon br. XCII iz 2003. o Zakoniku o poreznom postupku, u daljnjem tekstu: Zakon o poreznom postupku) glasi:

„1. Samo porezni obveznik kojemu je izdan porezni identifikacijski broj može obavljati oporezivu djelatnost, ne dovodeći u pitanje odredbe članka 20. i 21.

2. Porezni obveznik koji želi obavljati oporezivu djelatnost mora se registrirati kod državnog poreznog tijela kako bi mu se dodijelio porezni identifikacijski broj [PIB].”

13. U članku 17. stavku 1. točki (a) Zakona o poreznom postupku navedeno je da „ako porezni dug ili oporeziva djelatnost poreznog obveznika odgovara poreznoj obvezi ili oporezivoj djelatnosti trgovca pojedinca na temelju Zakona koji uređuje djelatnosti trgovaca pojedinaca, ta osoba mora podnijeti zahtjev za PIB tako da se registrira kod tijela nadležnog za poslove vezane uz djelatnosti trgovca pojedinca (podnošenjem uredno ispunjenog obrasca za registraciju) te će na taj način postupiti u skladu s obvezom registriranja kod državnog poreznog tijela”.

14. U skladu s člankom 22. stavkom 1. točkom (c) tog zakona:

„Prilikom navođenja trenutka u kojemu njegova oporeziva djelatnost počinje, osoba koja podliježe porezu na dodanu vrijednost navodi da odabire osobno izuzeće.”

15. U skladu s člankom 172. stavkom 1. točkom (c) tog zakona:

„Osim u slučaju iz stavka 2., novčana kazna do 200 000 mađarskih forinti može se izreći u slučaju fizičkih osoba, i to do 500 000 mađarskih forinti u slučaju drugih poreznih obveznika, ako ne postupe u skladu s obvezom registriranja (prvotna registracija i obavijest o svakoj promjeni), dostavljanja podataka ili otvaranja tekućeg računa, ili u skladu s obvezom podnošenja poreznih prijava.”

II. Činjenično stanje, postupak i prethodna pitanja

16. Od 2007. do 22. siječnja 2014., Dávid Vámos obavio je 778 prodaja elektroničkih predmeta na dvjema internetskim platformama. Nije se registrirao kao porezni obveznik i nije prijavio dohodak od tih prodaja.

17. Mađarsko porezno tijelo provelo je nadzor nad D. Vámosom. U upravnom je postupku to tijelo utvrdilo da D. Vámos nije postupio u skladu s obvezom registriranja utvrđenom u nacionalnom zakonodavstvu, uslijed čega mu je izreklo novčanu kaznu. Porezno tijelo također je utvrdilo da je D. Vámos obavljao svoju djelatnost bez odobrenja, bez poreznog identifikacijskog broja, bez članstva u društvu i bez izdavanja popratnih dokumenata, potvrda ili računa u vezi s prodajom.

18. Dana 22. siječnja 2014. D. Vámos registrirao se kao obveznik poreza na dodanu vrijednost, odabrao je „osobno izuzeće”, to jest mađarski sustav izuzeća od poreza za mala poduzeća utvrđen u članku 187. i sljedećim člancima Zakona o PDV-u koji su mađarska tijela donijela na temelju članaka 281. do 292. Direktive o PDV-u. Nakon toga datuma D. Vámos je poslovao kao trgovac pojedinac i u isto vrijeme bio zaposlen kod drugog poduzetnika više od 36 sati tjedno.

19. Neovisno o prvom postupku koji je doveo do izricanja novčane kazne, porezno tijelo je pokrenulo drugi postupak u odnosu na porezne prijave D. Vámosa za godine 2012. do 2014. Slijedom te istrage porezno tijelo je utvrdilo postojanje duga po osnovi PDV-a (povrh dugova u vezi s porezom na dohodak i doprinosom za socijalnu sigurnost) za razdoblje između prvog tromjesečja 2012. i prvog tromjesečja 2014. te je D. Vámosu izreko novčane kazne zajedno sa zateznim kamatama.

20. Nakon upravne žalbe Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeno vijeće Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) zaključio je da je D. Vámos obavljao komercijalnu prodaju robe na trajnoj i redovitoj osnovi, što predstavlja gospodarsku djelatnost, te da on podliježe PDV-u. Što se tiče osobnog izuzeća, porezno tijelo zauzelo je stajalište da nacionalno pravo ne dopušta poreznim obveznicima da to izuzeće odaberu retroaktivno. Ono je zato utvrdilo da D. Vámos nije imao pravo odlučiti se za osobno izuzeće za razdoblje prije 22. siječnja 2014. jer se do tog datuma nije registrirao kod poreznog tijela.

21. D. Vámos osporavao je tu odluku pred Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Nyíregyházi) tvrdeći da ga je porezno tijelo moralo pitati želi li se odlučiti za primjenu osobnog izuzeća u vezi s prodajama koje je obavio prije nego što se registrirao kao porezni obveznik, s obzirom na to da je ispunio materijalne pretpostavke kako bi se mogao koristiti tim sustavom.

22. Dvojeći o tumačenju relevantnih odredaba Direktive o PDV-u, sud koji je uputio zahtjev odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se pravu Unije nacionalna odredba u skladu s kojom porezna uprava može, prilikom naknadnog poreznog nadzora, isključiti mogućnost poreznog obveznika da se odluči za osobno izuzeće, na temelju koje porezni obveznik ima tu mogućnost samo u trenutku prijave početka svoje oporezive djelatnosti?”

23. Mađarska vlada i Komisija podnijele su pisana očitovanja. U skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika Suda, rasprava nije održana.

III. Analiza

24. Na početku treba imati na umu da glava XII., poglavlje 1. Direktive o PDV-u dopušta državama članicama da uvedu (ili zadrže) tri vrste posebnih sustava za mala poduzeća: (a) pojednostavnjeni postupak za obračun i naplatu PDV-a (članak 281. Direktive); (b) izuzeća (članci 282. do 290. Direktive); i (c) progresivne olakšice (članci 282. do 285. i članak 291. Direktive).

25. Ovaj se predmet tiče posebnog sustava koji su mađarska nadležna tijela uvela i kojim se odobrava izuzeće poduzećima čiji promet ne prelazi određeni prag (u daljnjem tekstu: sustav izuzeća). Sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se Direktivi o PDV-u nacionalno zakonodavstvo kojim se poreznom obvezniku onemogućuje zahtijevati retroaktivnu primjenu sustava izuzeća kada je porezni obveznik ispunio sve materijalne pretpostavke za taj sustav, ali nije pravovremeno prijavio početak svojih djelatnosti i nije se izričito odlučio za primjenu tog sustava.

26. Za davanje odgovora na to pitanje potrebno je utvrditi mogu li države članice, kada se odluče za uspostavu sustava izuzeća za mala poduzeća u skladu s odredbama glave XII. poglavlja 1. odjeljka 2. Direktive o PDV-u, uvjetovati primjenu takvog sustava time da je porezni obveznik uredno prijavio početak svojih djelatnosti i izričito se odlučio za primjenu tog sustava.

27. Vjerujem da bi iz razloga koji će biti prikazani u nastavku odgovor na to pitanje trebao biti potvrđan.

A. Obveza registriranja

28. U skladu s člankom 272. stavkom 1. točkom (d) Direktive o PDV-u, države članice mogu porezne obveznike koji su obuhvaćeni sustavom izuzeća za mala poduzeća osloboditi određenih ili svih obveza navedenih u poglavljima 2. do 6. glave XI. Direktive o PDV-u. Među tim je obvezama osobito ona u vezi s prijavom početka djelatnosti u svojstvu poreznog obveznika, propisana člankom 213. Direktive o PDV-u. Međutim, mađarska nadležna tijela odlučila su to ne učiniti i za taj je odabir Sud u rješenju Balogh³ zaključio da je zakonit.

29. U tom je predmetu, koji se odnosio na isti mađarski sustav poreznog izuzeća i uputio ga je isti sud kao i u ovom predmetu, Sud utvrdio da Direktivi o PDV-u nije protivno nacionalno zakonodavstvo kojim se od poreznog obveznika zahtijeva da prijavi početak svoje gospodarske aktivnosti, čak i ako njegov godišnji promet ne prelazi prag za sustav izuzeća za mala poduzeća. Sud je dodao da države članice također mogu izreći upravnu kaznu kojom se kažnjava propust poreznog obveznika da postupi u skladu s tom obvezom, pod uvjetom da je kazna proporcionalna⁴.

30. Stoga je očito da u ovom predmetu pretpostavka prema mađarskom pravu da D. Vámos prijavi početak svojih djelatnosti nacionalnim poreznim tijelima jest zakonita na temelju prava Unije. Porezno je tijelo stoga bilo ovlašteno izreći mu novčanu kaznu zbog njegova propusta da tako postupi.

31. S obzirom na to, sljedeće pitanje koje treba ispitati jest postoje li odredbe prava Unije kojima je protivno da države članice (a) zahtijevaju od poreznih obveznika koji su prijavili početak djelatnosti da u tom kontekstu također odaberu među poreznim sustavima koji im mogu biti dostupni onaj sustav kojim se žele koristiti i (b) da odluče da svaki odabir u tom pogledu može samo ubuduće proizvesti učinke.

B. Posebni sustavi za mala poduzeća

32. Na prvom mjestu, u tekstu članaka 281., 284., 285., 286. i 287. Direktive o PDV-u navedeno je da države članice *mog*u, ali nisu obvezne, uspostaviti bilo koji poseban porezni sustav koji je u njima predviđen. Ovo potvrđuje uvodna izjava 49. Direktive u skladu s kojom državama članicama „treba dopustiti daljnju primjenu njihovih posebnih programa za mala poduzeća”.

3 Rješenje od 30. rujna 2015., Balogh, C-424/14, neobjavljeno, EU:C:2015:708

4 Rješenje od 30. rujna 2015., Balogh, C-424/14, neobjavljeno, EU:C:2015:708, t. 29. i 33. do 36.

33. U toj uvodnoj izjavi također se pojašnjava da te programe treba primjenjivati „u skladu sa zajedničkim odredbama i s ciljem daljnjeg usklađenja”. Posljedično, posebni sustavi za mala poduzeća trenutno predstavljaju⁵ pitanje koje nije u cijelosti usklađeno na razini Unije⁶ i u kojemu se države članice nužno koriste određenim manevarskim prostorom, pod uvjetom da su njihova nacionalna pravila u skladu s relevantnim odredbama prava Unije. Konkretno, Direktiva o PDV-u sadržava samo ograničen broj odredaba kojima je propisan način na koji ti sustavi moraju biti uređeni i funkcionirati, čime se državama članicama daje široku diskrecijsku ovlast.

34. Prema mojemu mišljenju, nijedna od tih odredbi ne može se tumačiti na način da se malim poduzećima *izričito* daje potpuno pravo da se koriste primjenom sustava izuzeća. Konkretno, u tekstu Direktive o PDV-u ne postoji osnova za stajalište da bi porezni obveznik morao imati pravo *retroaktivno* se koristiti takvim sustavom a da se za to ne bi morao izričito odlučiti. Iz tog razloga smatram da je odluka mađarskih tijela da uspostave takav sustav, ali da njegovu primjenu podvrgnu određenim postupovnim pretpostavkama, obuhvaćena diskrecijskom ovlasti koja je na temelju Direktive o PDV-u dana državama članicama.

35. Taj je zaključak stoga u skladu s podjelom nadležnosti utvrđenom u glavi XII., poglavlju 1. Direktive o PDV-u u pogledu posebnih sustava za mala poduzeća.

36. Na drugom mjestu, argumenti koje je Komisija iznijela nisu me uvjerali da potpuno pravo na korištenje sustavom izuzeća (uključujući prema potrebi i retroaktivno) *implicitno* proizlazi iz sustavnog tumačenja drugih odredaba Direktive o PDV-u i/ili potječe iz načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti. Čini mi se da odredbe i načela na koje Komisija upućuje, osobito kada ih se tumači s obzirom na postojeću sudsku praksu, više idu u prilog suprotnome stajalištu.

C. Članak 290. Direktive o PDV-u

37. Kao što su navele Komisija i mađarska vlada, iz članka 290. Direktive o PDV-u proizlazi da, ako država članica uvede sustav izuzeća za mala poduzeća, primjena tog izuzeća na porezne obveznike koji imaju pravo na sudjelovanje jest *fakultativna*, a ne obvezna. Naime, porezni obveznici mogu također odabrati da se na njih primjenjuje opći sustav PDV-a ili poseban sustav predviđen u članku 281. (ako takav sustav postoji u odnosnoj državi članici). Ako je odabran potonji sustav, a relevantne pretpostavke su ispunjene, porezni se obveznik može također koristiti i progresivnim poreznim olakšicama (također, ako takve olakšice postoje u dotičnoj državi članici). Stoga, na temelju članka 290. Direktive o PDV-u, mala poduzeća mogu, ovisno o mjerodavnom nacionalnom zakonodavstvu, imati do tri različita sustava PDV-a koja mogu odabrati.

38. Kao što Komisija priznaje, nijedan od ta tri sustava nije načelno poželjniji ni povoljniji za sve porezne obveznike. Naime, hoće li jedan ili drugi sustav biti prikladniji ili financijski stabilniji za poreznog obveznika ovisi o mnogo varijabli, a osobito o tome kako je on ustrojio i kako obavlja svoju gospodarsku djelatnost.

39. Konkretnije, budući da se u skladu s člankom 289. Direktive o PDV-u primjenom sustava izuzeća porezne obveznike lišava mogućnosti odbitka PDV-a, ne može se predmnijevati da u izostanku svojeg izričitog odabira svi porezni obveznici s pravom na izuzeće namjeravaju odlučiti se za to izuzeće. Na primjer, mala poduzeća, koja radi početka svojeg poslovanja moraju izvršiti znatna ulaganja, mogu biti

5 Članak 293. Direktive o PDV-u upućuje na „potrebu za osiguranjem dugoročne konvergencije nacionalnih propisa” o posebnim sustavima za mala poduzeća, a članak 294. iste direktive dopušta Vijeću da odluči „je li potreb[an] poseb[an] [sustav] za mala poduzeća u okviru konačne odredbe” te po potrebi „odredi[...] zajednička ograničenja i uvjete za provedbu t[og sustava]”.

6 To je dodatno potvrđeno uvodnom izjavom 7. Direktive o PDV-u koja glasi: „[z]ajednički sustav PDV-a trebao bi, *čak i u slučaju kad* njegove stope i *sustav izuzeća nisu u potpunosti usklađeni*, dovesti do neutralnosti u području tržišnog natjecanja, na način da na teritoriju svih država članica slične robe i usluge nose isto porezno opterećenje, bez obzira na duljinu proizvodnog i distributivnog lanca” (moje isticanje).

sklonija upravo primjeni općeg sustava kako bi mogla odbiti znatan ulazni PDV koji je plaćen. Drugim riječima, nema osnove za zaključak da je u slučaju u kojemu postoji sustav izuzeća za mala poduzeća primjena tog sustava na porezne obveznike koji ispunjavaju pretpostavke automatska ili bi to trebala biti.

40. Budući da posebni sustavi za mala poduzeća predstavljaju (fakultativnu) iznimku od općeg sustava, ne vidim razloga zašto državi članici ne bi trebalo dopustiti predmnijevu da se u izostanku odabira poreznog obveznika treba primjenjivati opći sustav PDV-a.

41. U tom pogledu mađarska vlada objašnjava da postoje posebni razlozi zašto od malih poduzeća zahtijeva da se izričito i *unaprijed* odluče za porezni sustav čiju primjenu žele. Konkretno, ističe da odabir posebnog sustava ima niz posljedica i za poreznu upravu i za poreznog obveznika. Mogu, među ostalim, postojati razne postupovne obveze za poreznog obveznika (na primjer, u vezi s izdavanjem računa, računovodstvom ili izvještavanjem) pa bi porezno tijelo također možda moralo slijediti razne postupke prilikom primjene i osiguravanja usklađenosti s pravilima o PDV-u (na primjer, za obračun i naplatu PDV-a koji se mora platiti).

42. Retroaktivna primjena odabranog poreznog sustava mogla bi, nadalje, imati određene posljedice za trgovce koji su obavili transakcije s predmetnim poreznim obveznikom. Na primjer, porezni obveznici koji se koriste izuzećem općenito ne plaćaju PDV i zato ne trebaju prebacivati PDV na svoje klijente. S druge strane, porezni obveznici koji podliježu općem sustavu (ili pojednostavnjenim postupcima i sustavu poreznih olakšica) moraju platiti PDV i zato taj porez treba iskazati na njihovim računima. Za razliku od prvog slučaja, u potonjem slučaju klijenti poreznog obveznika mogu odbiti taj PDV. Retroaktivna primjena poreznog sustava različitog od onog koji je prvotno bio primijenjen može stoga dovesti do nesigurnosti u pogledu statusa tih transakcija s obzirom na PDV.

43. Na temelju gore navedenog, čine mi se razumnim argumenti koje je iznijela mađarska vlada, posebno u vezi s dobrom upravom i pravnom sigurnošću, a kojima objašnjava zašto porezno tijelo od poreznih obveznika zahtijeva da izričito i *unaprijed* odaberu sustav PDV-a čiju primjenu žele.

D. Načelo porezne neutralnosti

44. Komisija, međutim, također tvrdi da je predmetno nacionalno zakonodavstvo protivno načelu porezne neutralnosti. Upućuje na mišljenje nezavisnog odvjetnika H. Saugmandsgaarda Øea u predmetu Plöckl⁷, u kojemu on iz načela porezne neutralnosti izvodi načelo prava Unije o PDV-u koje naziva „načelo odbacivanja formalizma”. Komisija smatra da načelo odbacivanja formalizma podrazumijeva da porezni obveznik koji ne ispunjava formalne pretpostavke za sustav izuzeća ne može samo iz tog razloga biti lišen svojeg prava da se koristi tim sustavom.

45. U tom pogledu primjećujem da je zaključak o postojanju takvog načela nezavisni odvjetnik H. Saugmandsgaard Øe izveo u svojem mišljenju iz nekoliko predmeta u kojima je Sud zaključio, na primjer, da pravo na odbitak⁸ ili izuzeće od PDV-a u slučaju isporuka unutar Unije⁹ ne bi trebalo uskratiti samo zato što unatoč ispunjavanju materijalnih pretpostavki porezni obveznik nije ispunio određene formalne pretpostavke¹⁰.

⁷ C-24/15, EU:C:2016:204

⁸ Presude od 1. travnja 2004., Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, t. 49. do 52., i od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 58. do 61. Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika H. Saugmandsgaarda Øea u predmetu Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:204, bilješka 20.

⁹ Presude od 27. rujna 2007., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, t. 29. do 31., i od 9. listopada 2014., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 35., 36. i 43. Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika H. Saugmandsgaarda Øea u predmetu Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:204, bilješka 21.

¹⁰ Mišljenje nezavisnog odvjetnika H. Saugmandsgaarda Øea u predmetu Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:204, t. 87.

46. Međutim, neovisno o postojanju i području primjene tog načela, smatram da je jasno da je predmetna situacija u osnovi različita od vrste slučajeva koje je ispitaio nezavisni odvjetnik H. Saugmandsgaard Øe. I pravo na odbitak¹¹ i pravo na izuzeće u slučaju isporuke unutar Unije¹² jesu prava koja porezni obveznik izvodi izravno iz prava Unije te su ona samo provedena nacionalnim zakonodavstvom. S druge strane, a kao što je objašnjeno, uvođenje sustava izuzeća za mala poduzeća jest samo mogućnost otvorena državama članicama koje u gore navedenim granicama također imaju široku diskrecijsku ovlast u vezi s njihovim uređenjem i funkcioniranjem.

47. U slučajevima u kojima Sud nije prihvatio formalistički pristup, cilj je bio osigurati da se unatoč nebitnoj postupovnoj pogrešci, koju je počinio porezni obveznik, transakcije i dalje oporezuju ovisno o njihovim objektivnim obilježjima¹³. Države članice ne mogu kažnjavati propust da se strogo poštuje formalne zahtjeve na način kojim bi se moglo ugroziti neutralnost sustava, tako da se na primjer prema konkurentskim poduzećima postupa različito ili da se ključne odredbe Direktive o PDV-u učini nedjelotvornima.

48. No ta logika nije primjenjiva u ovom slučaju. Kao prvo, dvojbena je može li se nepostupanje u skladu s obvezom prijave početka djelatnosti, propisanom u članku 213. stavku 1. Direktive o PDV-u uvijek smatrati nebitnom postupovnom pogreškom: ta obveza može biti važna za osiguranje pravilnog obračuna i naplate poreza te za sprečavanje prevare¹⁴. To je zasigurno *formalna* pretpostavka, no moglo bi se reći da to nije *formalistička* pretpostavka.

49. Osim toga, propust da se prijavi početak djelatnosti i izričito odabere jedan poseban porezni sustav ne dovodi do toga da se bilo koju transakciju oporezuje zanemarujući njezina objektivna obilježja. Naime, transakcije koje je u prošlosti sklopio porezni obveznik kao što je D. Vámos samo se oporezuje u skladu s jednim poreznim sustavom umjesto s drugim, pri čemu su oba sustava moguća i zakonita.

50. Nadalje, čini mi se da je predmetno nacionalno zakonodavstvo u skladu s načelom porezne neutralnosti na koje se u pitanjima u vezi s PDV-om gleda kao na odraz načela jednakog postupanja¹⁵. Tim se načelom sprječava da se sa sličnom robom, koja je u međusobnom tržišnom natjecanju, postupa različito za potrebe PDV-a¹⁶ i time narušava tržišno natjecanje¹⁷.

51. U ovom slučaju proizlazi da se dopuštanjem poreznim obveznicima, koji nisu prijavili početak svojih djelatnosti, da retroaktivno odaberu sustav izuzeća od poreza, istima može dati nepoštenu prednost, čime se narušava tržišno natjecanje u njihovu korist. Kada se porezni obveznik registrira i odabere primjenu posebnog poreznog sustava, on svoj odabir nužno zasniva na predviđanjima o svojem budućem poslovanju. Nasuprot tomu, porezni obveznik koji se nikada ne registrira i koji svoj odabir napravi tek kasnije, na primjer ako i kada potpadne pod nadzor poreznih tijela, može odabrati sustav koji se zahvaljujući prednosti vremenskog odmaka čini najpovoljnijim za njega.

52. Ishod je paradoksalan: porezni obveznik koji napravi postupovnu pogrešku može zapravo imati koristi od te pogreške i zato biti u boljem položaju od konkurentskih trgovaca koji su umjesto toga uredno postupili u skladu sa svim postupovnim obvezama utvrđenima u mjerodavnim nacionalnim zakonima.

11 Članak 167. Direktive o PDV-u

12 Članak 3. Direktive o PDV-u

13 Vidjeti u tom smislu presudu od 20. listopada 2016., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, t. 37.

14 Vidjeti u tom smislu presudu od 19. srpnja 2012., Rédlis, C-263/11, EU:C:2012:497, t. 45.

15 Presuda od 10. travnja 2008., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, t. 49.

16 Presuda od 10. travnja 2008., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, t. 47.

17 Vidjeti uvodnu izjavu 7. Direktive o PDV-u i u tom smislu presudu od 10. studenoga 2011., Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, t. 35.

53. Takva bi prednost mogla, s druge strane, ohrabriti poduzetnike da krše zakon tako da ne prijave početak djelatnosti i time učine utaju poreza još vjerojatnijom. U tom pogledu valja istaknuti da u skladu s člankom 273. Direktive o PDV-u, „[d]ržave članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica [...]”.

54. Iz tog mi se razloga čini uvjerljivim argument koji je mađarska vlada iznijela i prema kojemu zabrana retroaktivne primjene sustava, kao što je sustav izuzeća od poreza, ne samo da je u skladu s načelom porezne neutralnosti, već je također namijenjena sprječavanju porezne utaje i prijevare.

E. Načelo proporcionalnosti

55. Naposljetku, Komisija tvrdi da bi, uz upravnu kaznu, obvezivanje poduzeća na plaćanje PDV-a na prodaju koja je obavljena prije prijave početka djelatnosti učinilo kaznu za neprijavlivanje početka djelatnosti prekomjernom, čime bi se povrijedilo načelo proporcionalnosti.

56. Kao što je gore objašnjeno, u rješenju Balogh¹⁸ Sud je zaključio da se upravnu kaznu može izreći kako bi se kaznilo neprijavlivanje početka djelatnosti sve dok je ona proporcionalna. Na nacionalnom je sudu da ocijeni je li takva kazna proporcionalna¹⁹.

57. U tom pogledu valja navesti da se povrat PDV-a ne može u načelu uzeti u obzir kada nacionalni sud ocjenjuje proporcionalnost kazne. Naime, zahtjev plaćanja PDV-a za prošle prodaje, koje podliježu PDV-u, ali za koje PDV nije plaćen, nije kazna već samo naplata neplaćenih poreza.

58. Od trenutka u kojemu je D. Vámos počeo obavljati gospodarsku djelatnost u smislu članka 9. Direktive o PDV-u, on je postao porezni obveznik te su se posljedično obveze propisane u pravilima o PDV-u primjenjivale na njega. Teško da ima potrebe isticati da se među tim obvezama nalazi obveza plaćanja PDV-a dospelog²⁰.

59. Može biti korisno ponoviti činjenicu da u izostanku izričitog odabira opći sustav primjenjiv na D. Vámosu uopće nije nezakonit ni izniman. On je, naime, jedan od poreznih sustava koje se moglo primijeniti na njega i koji je određen kao *osnovni* sustav u nacionalnom zakonodavstvu. Time što je zanemario pravovremeno prijaviti početak svoje djelatnosti i svoju želju za primjenom tog izuzeća, D. Vámos lišio se mogućnosti da odabere sustav izuzeća na nekoliko godina.

60. Usput također primjećujem da se u skladu s predmetnim nacionalnim zakonodavstvom porezni obveznici, koji imaju pravo koristiti se sustavom izuzeća, mogu svake porezne godine odlučiti za primjenu drukčijeg sustava. Prema tome, mala poduzeća nisu „vezana” svojim početnim propustom da prijave početak svoje djelatnosti i izrijekom se odluče za sustav PDV-a prema svojem nahodjenju. Ona svake godine imaju mogućnost uskladiti se s obvezom registriranja i zahtijevati primjenu sustava izuzeća ubuduće i time izbjeći teže posljedice.

¹⁸ Rješenje od 30. rujna 2015., Balogh, C-424/14, neobjavljeno, EU:C:2015:708

¹⁹ Vidjeti točku 29. ovog mišljenja.

²⁰ Članci 193. do 212. Direktive o PDV-u

IV. Zaključak

61. S obzirom na gore navedeno, predlažem da na prethodno pitanje koje je uputio Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Nyíregyházi, Mađarska) Sud odgovori na sljedeći način:

Pravu Europske unije ne protivi se nacionalno zakonodavstvo kojim se zabranjuje da se poseban porezni sustav, kojim se malim poduzećima odobrava izuzeće i koji je donesen u skladu s odredbama glave XII. poglavlja 1. odjeljka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, retroaktivno primjenjuje na poreznog obveznika koji je ispunio sve materijalne pretpostavke, ali poreznim tijelima nije pravovremeno prijavio početak svojih djelatnosti niti se odlučio za primjenu tog sustava.