

62016CJ0566

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 17 maja 2018 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 282–292 – Szczególny system dla małych przedsiębiorstw – System zwolnień – Obowiązek dokonania wyboru szczególnego systemu w roku kalendarzowym odniesienia

W sprawie C-566/16

mając za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Nyíregyháza, Węgry) postanowieniem z dnia 25 października 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 listopada 2016 r., w postępowaniu:

Dávid Vámos

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, E. Levits (sprawozdawca), A. Borg Barthet, M. Berger i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

—

w imieniu rządu węgierskiego przez M.Z. Fehéra i E.E. Sebestyén, działających w charakterze pełnomocników,

—

w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i B. Béresa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 23 listopada 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni prawa Unii, a w szczególności dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Dávidem Vámosem a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcją ds. odwołań krajowego biura celno-skarbowego, Węgry, zwaną dalej „dyrekcją ds. odwołań”) w przedmiocie wydanej przez tę ostatnią decyzji stwierdzającej istnienie różnicy w podatku od wartości dodanej (VAT) na niekorzyść D. Vámosa i zobowiązujących do zapłaty grzywny skarbowej i odsetek za zwłokę.

Ramy prawne

Prawo Unii

3

Artykuł 9 dyrektywy VAT stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

[...]”.

4

Artykuł 213 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Kiedy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnika.

Państwa członkowskie zezwalają na dokonanie tego zgłoszenia drogą elektroniczną na warunkach, które ustali; mogą też wymagać stosowania takiej drogi”.

5

Artykuł 214 rzeczowej dyrektywy stanowi:

„1. Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, aby zapewnić, że [by] następujące osoby zostały [mogły zostać] zidentyfikowane za pomocą indywidualnego numeru:

a)

każdy podatnik, z wyjątkiem podatników, o których mowa w art. 9 ust. 2, który dokonuje na terytorium danego państwa dostaw towarów lub świadczy usługi dające prawo do odliczenia VAT, inne niż dostawy towarów lub świadczenie usług, od których VAT jest płacony wyłącznie przez

nabywcę lub odbiorcę, zgodnie z art. 194–197 i art. 199;

[...]”.

6

Artykuł 272 tej dyrektywy przewiduje:

„1. Państwa członkowskie mogą zwolnić następujących podatników z niektórych lub wszystkich obowiązków, o których mowa w rozdziałach 2–6:

[...]

d)

podatników objętych zwolnieniem dla małych przedsiębiorstw przewidzianym w art. 282–292;

[...]”.

7

Artykuł 273 dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć [przewidzieć] inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia [przewidzenia] dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

8

Artykuł 281 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie, które mogłyby napotkać trudności w stosowaniu zasad ogólnych VAT do małych przedsiębiorstw ze względu na rodzaj ich działalności lub strukturę, mogą zastosować, w zakresie i na warunkach, jakie ustalą, oraz po konsultacji z komitetem ds. VAT, uproszczone procedury naliczania i poboru podatku, takie jak systemy ryczałtowe, pod warunkiem że nie będą one prowadziły do zmniejszenia podatku”.

9

Zgodnie z brzmieniem art. 282 dyrektywy VAT, zawartym w sekcji 2, zatytułowanej „Zwolnienia lub stopniowe obniżanie podatku”, rozdziału 1 tytułu XII, pod nagłówkiem „Procedury szczególne”:

„Zwolnienia i stopniowe obniżanie podatku przewidziane w niniejszej sekcji mają zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług przez małe przedsiębiorstwa”.

10

Artyku? 287 tej dyrektywy stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie, które przyst?pi?y do Wspólnoty po 1 stycznia 1978 r., mog? przyzna? zwolnienie podatnikom, których roczny obrót nie jest wi?kszy ni? równowarto?? w walucie krajowej nast?puj?cych kwot zgodnie z kursem wymiany w dniu ich przyst?pienia:

[...]

12)

W?gry: 35000 [EUR];

[...]”.

11

Artyku? 290 rzeczonoj dyrektywy stanowi:

„Podatnicy, którym przys?uguje prawo do zwolnienia z VAT, mog? wybra? stosowanie zasad ogólnych VAT lub te? uproszczonych procedur, o których mowa w art. 281. W takim przypadku korzystaj? oni z mo?liwego stopniowego obni?ania podatku przewidzianego w prawie krajowym”.

Prawo w?gierskie

Ustawa o VAT

12

Artyku? 2 az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. w sprawie podatku od warto?ci dodanej, zwanej dalej „ustaw? o VAT”) stanowi:

„Opodatkowaniu [VAT] ustanowionym w niniejszej ustawie podlegaj?:

a)

odp?atne dostawy towarów i odp?atne ?wiadczenie us?ug wykonane na terytorium kraju przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze [...]”.

13

Artyku? 187 tej ustawy stanowi:

„1)

Podatnik maj?cy siedzib? na terytorium kraju w celu gospodarczym lub w braku takiej siedziby maj?cy sta?e miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu na terytorium kraju ma prawo wyboru zwolnienia podmiotowego zgodnie z przepisami tego rozdzia?u.

2)

W przypadku gdy podatnik korzysta z prawa wyboru zwolnienia przewidzianego w ust. 1, podatnik ten, w okresie zwolnienia podmiotowego i jako osoba obj?ta zwolnieniem:

a)

nie jest zobowiązany do zapłaty podatku;

b)

nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego;

c)

może tylko wystawić fakturę, w której nie wykazano ani kwoty podatku należnego, ani też stawki określonej w art. 83”.

14

Zgodnie z art. 188 ust. 1 tej ustawy:

„Podatnik może dokonać wyboru podmiotowego zwolnienia z podatku, w przypadku gdy zapłaćta uiszczona lub którą należy uiścić dla wszystkich dokonanych przez podatnika zgodnie z art. 2 lit.

a) dostaw towarów lub świadczenia usług, wyrażona w [forintach węgierskich (HUF)] i skumulowana rocznie, nie przekracza progu ustanowionego w ust. 2:

a)

ani swą rzeczywistą kwotą w roku kalendarzowym poprzedzającym rok kalendarzowy odniesienia,

b)

ani swą rzeczywistą lub możliwą do przewidzenia kwotą w roku kalendarzowym odniesienia”.

15

Artykuł 188 ust. 2 tej samej ustawy, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2012 r., stanowi, że próg uprawniający do wyboru zwolnienia podmiotowego jest ustalony na kwotę 5000000 HUF (około 16040 EUR). Poczwszy od dnia 1 stycznia 2013 r. próg ten podwyższono do 6000000 HUF (około 19250 EUR).

Kodeks postępowania podatkowego

16

Artykuł 16 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy nr XCII z 2003 r. – kodeks postępowania podatkowego, zwanej dalej „kodeksem postępowania podatkowego”) ma następujące brzmienie:

„1)

Jedynie podatnik posiadający numer identyfikacji podatkowej może prowadzić działalność podlegającą opodatkowaniu, bez uszczerbku dla przepisów przewidzianych w art. 20 i 21.

2)

Podatnik zamierzający prowadzić działalność podlegającą opodatkowaniu powinien zgłosić podjęcie działalności gospodarczej krajowemu organowi podatkowemu w celu nadania mu numeru identyfikacji podatkowej”.

17

Artyku? 17 ust. 1 lit. a) kodeksu post?powania podatkowego stanowi, ?e „[p]odatnik, je?eli ci???cy na nim obowi?zek podatkowy lub jego dzia?alno?? podlegaj?ca opodatkowaniu jest obowi?zkiem lub dzia?alno?ci? jednoosobowego przedsi?biorcy na podstawie ustawy reguluj?cej jednoosobow? dzia?alno?? gospodarcz?, wnioskuje o nadanie numeru identyfikacji podatkowej w drodze z?o?enia do w?a?ciwego organu do spraw zwi?zanych z jednoosobow? dzia?alno?ci? gospodarcz? zg?oszenia podj?cia dzia?alno?ci gospodarczej (nale?ycie wype?nionego formularza zg?oszenia) i w ten spos?b wype?nia ci???cy na nim obowi?zek zg?oszenia podj?cia dzia?alno?ci gospodarczej do krajowego organu podatkowego”.

18

Artyku? 22 ust. 1 lit. c) tego kodeksu przewiduje:

„Podatnik VAT o?wiadcza w momencie zg?oszenia podj?cia dzia?alno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu, czy dokonuje wyboru podmiotowego zwolnienia z podatku”.

19

Artyku? 172 ust. 1 lit. c) rzeczono?ego kodeksu stanowi:

„W drodze odst?pstwa przewidzianego w ust. 2 mo?e zosta? na?o?ona kara pieni??na w wysoko?ci do 200000 [HUF (oko?o 640 EUR)] w odniesieniu do osoby prywatnej i do 500000 [HUF (oko?o 1600 EUR)] w przypadku pozosta?ych podatnik?w, w sytuacji gdy nie wype?niaj? oni obowi?zku zg?oszenia (pierwotnego zg?oszenia i powiadomienia o wszelkich zmianach), przekazania danych, otwarcia rachunku p?atniczego lub obowi?zku z?o?enia deklaracji podatkowych”.

Sp?r w post?powaniu g??wnym i pytanie prejudycjalne

20

W wyniku kontroli w?gierski organ podatkowy stwierdzi?, ?e od 2007 r. do dnia 22 stycznia 2014 r. D. V?mos dokona? 778 transakcji sprzeda?y artyku??w elektronicznych na dw?ch platformach internetowych, nie b?d?c zarejestrowany jako podatnik VAT i bez wskazania w deklaracjach podatkowych dochodu z tytu?u tych transakcji sprzeda?y, w zwi?zku z czym organ na?o?y? na niego grzywn?.

21

Organ ten stwierdzi? r?wnie?, ?e w okresie od 1 stycznia 2012 r. do 31 grudnia 2013 r. D. V?mos prowadzi? dzia?alno?? w zakresie sprzeda?y, z kt?rej wp?ywy nie przekracza?y progu uprawniaj?cego do podmiotowego zwolnienia podatkowego okre?lonego w art. 188 ust. 2 ustawy o VAT, za? w okresie od 1 do 22 stycznia 2014 r. D. V?mos prowadzi? jeszcze dzia?alno?? w zakresie sprzeda?y, z kt?rej dochody by?y nieznaczne.

22

W dniu 22 stycznia 2014 r. D. V?mos zg?osi? podj?cie dzia?alno?ci gospodarczej jako podatnik VAT i dokona? wyboru zwolnienia podmiotowego, kt?re jest systemem zwolnienia z podatku dla ma?ych przedsi?biorstw przewidzianym w art. 187 i nast. ustawy o VAT.

W postępowaniu odrębnym od tego, w którym na D. Vámosa została nałożona grzywna, właściwy organ podatkowy przeprowadził kontrolę a posteriori jego deklaracji podatkowych w odniesieniu do wszystkich podatków i pomocy budżetowej za lata podatkowe 2012–2014. W wyniku tej kontroli organ stwierdził istnienie różnicy podatku VAT na niekorzyść D. Vámosa w odniesieniu do okresu pomiędzy pierwszym kwartałem 2012 r. a pierwszym kwartałem 2014 r. i zobowiązał go do zapłaty kolejnej grzywny skarbowej z odsetkami za zwłokę na podstawie tak wykazanej zaległości podatkowej.

Dávid Vámos wniosł odwołanie od tej ostatniej decyzji, która została utrzymana w mocy przez dykcję ds. odwołań. Powołuje się ona z jednej strony na art. 187 ust. 1 ustawy o VAT, na podstawie którego D. Vámos był uprawniony do wyboru podmiotowego zwolnienia podatkowego, z drugiej strony wskazuje jednak, że art. 22 ust. 1 lit. c) kodeksu postępowania podatkowego umożliwia wybór podmiotowego zwolnienia podatkowego jedynie przy składaniu zgłoszenia rozpoczęcia działalności podlegającej opodatkowaniu oraz że z możliwością tej nie można było skorzystać później. Zdaniem dykcji ds. odwołań ponieważ D. Vámos zarejestrował się w organie podatkowym i dokonał wyboru podmiotowego zwolnienia podatkowego dopiero w dniu 22 stycznia 2014 r., mógł skorzystać z tego zwolnienia dopiero po tej dacie.

Dávid Vámos zaskarżył tę decyzję dykcji ds. odwołań do sądu odsyłającego, podnosząc, że prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 6 ustawy o VAT oznacza jedynie podleganie opodatkowaniu VAT, a w konsekwencji zakłada obowiązek zgłoszenia zgodnie z art. 213 ust. 1 dyrektywy VAT i art. 16 kodeksu postępowania podatkowego, lecz nie obowiązek zapłaty VAT. Ponieważ ustalone przez właściwy organ podatkowy dochody D. Vámosa ani w 2012 r., ani w 2013 r. nie przekroczyły progu uprawniającego do podmiotowego zwolnienia podatkowego, właściwy organ podatkowy nie powinien był zobowiązywać go do zapłaty VAT za lata podatkowe 2012 i 2013, lecz winien był zapytać go, w ramach kontroli a posteriori, czy zamierza dokonać wyboru podmiotowego zwolnienia podatkowego.

W tych okolicznościach Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i ds. pracy w Budapeszcie, Węgry) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy uregulowanie krajowe, zgodnie z którym organ podatkowy może w ramach kontroli podatkowej a posteriori wykluczyć możliwość dokonania wyboru zwolnienia podmiotowego na tej podstawie, że podatnik ma taką możliwość tylko w momencie zgłoszenia podjęcia działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, jest niezgodne z prawem Unii?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

Poprzez pytanie sądu odsyłającego zasadniczo zmierza do ustalenia, czy prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ono uregulowaniu krajowemu wykluczającemu stosowanie szczególnego systemu opodatkowania VAT przewidującego zwolnienie dla małych przedsiębiorstw – przyjętego zgodnie z przepisami sekcji 2 rozdziału 1 tytułu XII dyrektywy VAT

– wobec podatnika, który spełnia wszystkie przesłanki materialne, ale nie skorzystał z możliwością dokonania wyboru tego systemu w momencie zgłoszenia podjęcia działalności gospodarczej organowi podatkowemu.

28

W tym względzie na wstępie należy przypomnieć, że art. 282–292, a w szczególności art. 287 pkt 12 dyrektywy VAT przewidują możliwość przyznania przez państwa członkowskie zwolnienia z VAT mającym przedsiębiorstwom.

29

Następnie należy stwierdzić, że art. 290 tej dyrektywy przewiduje możliwość wybrania przez podatnika, któremu przysuguje prawo do zwolnienia z VAT, stosowania zasad ogólnych VAT lub też uproszczonych procedur, o których mowa w art. 281 owej dyrektywy.

30

Ponadto, zgodnie z brzmieniem art. 281 i 284–287 rzeczonej dyrektywy, państwa członkowskie mogą ustanowić i utrzymać szczególne systemy opodatkowania VAT, o ile są one zgodne z systemem VAT. Ponadto motyw 49 tej dyrektywy przewiduje, że w odniesieniu do mających przedsiębiorstw państwom członkowskim należy pozostawić możliwość utrzymania ich procedur szczególnych.

31

Wreszcie przewidziany przez prawo węgierskie system podmiotowego zwolnienia podatkowego jest systemem szczególnym, który umożliwia przedsiębiorstwom o obrotach nieprzekraczających określonego progu skorzystanie ze zwolnienia z VAT. Ten system zwolnienia, mający zastosowanie do mających przedsiębiorstw, zgodnie z art. 187 ust. 2 ustawy o VAT oznacza, że podatnik nie jest zobowiązany do zapłaty VAT, nie ma prawa do odliczenia VAT naliczonego i może tylko wystawiać faktury, w których nie wykazano VAT. W ramach przedstawiania uwag przed Trybunałem rzęd węgierski stwierdził, że z możliwością wyboru zwolnienia podatkowego można jeszcze skorzystać po zgłoszeniu podjęcia działalności, ale może to wywierać skutki jedynie na przyszłość.

32

W niniejszym przypadku podatnik zwrócił się z wnioskiem o skorzystanie z podmiotowego zwolnienia podatkowego, którego mu odmówiono na tej podstawie, że prawo wyboru tego zwolnienia należy o wykonać w ciągu roku kalendarzowego, w którym podatnik zamierza z tego zwolnienia skorzystać.

33

W odniesieniu do obowiązku zgłoszenia podjęcia działalności gospodarczej Trybunał orzekł, że dyrektywa VAT nie stoi na przeszkodzie przepisom krajowym wymagającym takiego zgłoszenia od podatnika, gdy przychody z tej działalności nie przekraczają progu zwolnienia dla małych przedsiębiorstw (zob. podobnie postanowienie z dnia 30 września 2015 r., Balogh, C-424/14, niepublikowane, EU:C:2015:708, pkt 30). Orzekł on również, że dyrektywa VAT nie stoi na przeszkodzie ukaraniu podatnika grzywną administracyjną w przypadku braku poszanowania ciążącego na nim obowiązku zgłoszenia, o ile grzywna ta jest proporcjonalna (zob. podobnie postanowienie z dnia 30 września 2015 r., Balogh, C-424/14, niepublikowane, EU:C:2015:708, pkt 37).

34

W niniejszej sprawie należy zbadać, czy państwo członkowskie może uzależnić korzystanie z systemu zwolnień od dokonania przez podatnika wyboru tego systemu jednocześnie ze złożeniem przez niego zgłoszenia podjęcia działalności, a w braku dokonania tego wyboru zastosować z urzędu zasady ogólne opodatkowania VAT.

35

Z jednej strony należy stwierdzić, że przy uwzględnieniu przepisów wymienionych w pkt 30 niniejszego wyroku stosowanie procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw jest fakultatywne i służy państwu członkowskiemu do celów organizacji systemu opodatkowania.

36

Z drugiej strony z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT wynika, że państwa członkowskie mogą ustanowić obowiązki inne niż określone w tej dyrektywie, jeżeli uznają je za niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym.

37

W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że z przepisu tego wynika, iż każde państwo członkowskie jest zobowiązane do podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór VAT na swoim terytorium i zwalczanie przestępczości podatkowej (wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

38

Trybunał stwierdził również, że art. 273 dyrektywy VAT, poza określonymi w nim ograniczeniami, nie precyzuje ani warunków, ani obowiązków, jakie mogą przewidzieć państwa członkowskie, i że w konsekwencji przepis ten przyznaje państwom członkowskim zakres swobodnego uznania co do środków zmierzających do zapewnienia pełnego poboru należnego VAT na ich terytorium i zapobieżenia oszustwom (wyrok z dnia 26 października 2017 r., BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

39

Prawdą jest, że zgodnie z art. 272 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą zwolnić podatników objętych procedurą zwolnienia dla małych przedsiębiorstw z niektórych lub ze wszystkich obowiązków, o których mowa w rozdziałach 2–6 tytułu XI tej dyrektywy. Chodzi jednak o zwykłe uprawnienie tego rodzaju, że państwa członkowskie nie są zobowiązane do zwolnienia podatników z takich obowiązków.

40

W konsekwencji należy stwierdzić, jak wynika to z pkt 34 i 46 opinii rzecznika generalnego, że decyzja ustawodawcy węgierskiego o ustanowieniu procedury zwolnienia, której stosowanie uzależnione jest od pewnych wymogów proceduralnych, należy do zakresu swobody uznania, jaką dyrektywa VAT przyznaje państwom członkowskim.

41

Jednakże o ile państwa członkowskie dysponują swobodą uznania w wyborze środków, jakie mogą przyjąć w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom, o tyle jednak muszą one wykonywać swoje kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a zwłaszcza z poszanowaniem zasady proporcjonalności (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., *Salomie i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo), a także zasad neutralności podatkowej i pewności prawa.

42

Zatem, po pierwsze, w odniesieniu do zasady proporcjonalności należy stwierdzić, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 57 i 58 opinii, że obowiązek zapłaty VAT od dokonanych transakcji sprzedaży stanowi nie sankcję za uchybienie obowiązkowi zgłoszenia podjęcia działania oraz dokonania wyboru systemu zwolnień, lecz odzyskanie VAT, który stał się wymagalny z chwilą podjęcia działania gospodarczej przez przedsiębiorcę takiego jak D. Vámos.

43

Ponadto w wyroku z dnia 9 września 2004 r., *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:512) Trybunał orzekł, że prawo Unii, a w szczególności zasada proporcjonalności, nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie, które skorzystało z uprawnienia do przyznania swoim podatnikom prawa wyboru szczególnego systemu opodatkowania, przyjmie przepisy, które uzależniają całkowite odliczenie VAT naliczonego od uprzedniego uzyskania od organu podatkowego zatwierdzenia o charakterze nieretroaktywnym.

44

Trybunał wyjaśnił w tym względzie, że brak retroaktywności procedury zatwierdzenia nie czyni jej nieproporcjonalną (wyrok z dnia 9 września 2004 r., *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C-269/03, EU:C:2004:512, pkt 29).

45

Z pkt 34 niniejszego wyroku wynika, że w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym zasady ogólne opodatkowania VAT znajdują zastosowanie, jeżeli podatnik nie dokonał wyboru systemu zwolnienia podmiotowego. W konsekwencji uregulowanie krajowe, które odmawia przyznania zwolnienia z VAT w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, nie wykracza poza to, co jest niezbędną do prawidłowego poboru VAT.

46

Po drugie, w odniesieniu do zasady neutralności podatkowej VAT, która stanowi dokonany przez prawodawcę Unii w dziedzinie VAT przekaz ogólnej zasady równego traktowania (wyrok z dnia 26 października 2017 r., *BB construct*, C-534/16, EU:C:2017:820, pkt 29) stwierdzono już, że środki, jakie państwa członkowskie mogą przyjąć w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom, nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważyby neutralność VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 28, 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

47

W tym względzie należy uznać, że umożliwienie podatnikom wybrania systemu zwolnienia po upływie wyznaczonego terminu przyznawano im nienależną korzyść konkurencyjną, na szkodę przedsiębiorców, którzy należą do wyjątków proceduralnych przewidzianych przez przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego. Podatnicy ci byłoby bowiem w stanie dokonać wyboru a posteriori, a w konsekwencji, mogą oprzeć się na konkretnych wynikach swojej działalności, wyboru systemu podatkowego dla siebie korzystniejszego.

48

Tymczasem zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się między innymi temu, aby podatnicy, którzy znajdują się w podobnych, a więc konkurencyjnych wobec siebie sytuacjach, byli traktowani odmiennie z punktu widzenia VAT.

49

Wynika z tego, że zasada neutralności podatkowej i ogólniej rzecz biorąc zasada równego traktowania podatników nie sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu, które nie przyznaje zwolnienia z VAT podatnikom, którzy nie wybrali jednego z systemów zwolnienia z chwilę zgłoszenia podjęcia działalności gospodarczej, nawet jeżeli przychody z ich działalności nie przekraczają progu uprawniającego do zwolnienia dla małych przedsiębiorstw.

50

Po trzecie, należy stwierdzić, że zasada pewności prawa winna być przestrzegana przez instytucje Unii Europejskiej, lecz również przez państwa członkowskie podczas wykonywania powierzonych im przez dyrektywę Unii uprawnień (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., *Salomie i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

51

Zasada ta wymaga, aby sytuacja podatnika nie była w nieskończoność narażona na kwestionowanie (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 46).

52

Ponadto, jak wskazano w pkt 31 niniejszego wyroku, skoro uprawnieni do podmiotowego zwolnienia podatkowego nie płać VAT, a tym samym nie potrzebują przerzucać podatku na swoich klientów, dla organów podatkowych może się okazać niezbędne wcześniejsze zidentyfikowanie podatników, którzy wybrali ten system zwolnienia.

53

W konsekwencji sporne w postępowaniu głównym przepisy krajowe są zgodne z zasadą pewności prawa.

54

W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ono uregulowaniu krajowemu wykluczającemu stosowanie szczególnego systemu opodatkowania VAT przewidującego zwolnienie dla małych przedsiębiorstw – przyjętego zgodnie z przepisami sekcji 2 rozdziału 1 tytułu XII dyrektywy VAT – wobec podatnika, który spełnia wszystkie przesłanki materialne, ale nie skorzystał z możliwości wybrania tego systemu w momencie zgłoszenia podjęcia działalności gospodarczej organowi podatkowemu.

W przedmiocie kosztów

55

Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pięta izba) orzeka, co następuje:

Prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ono uregulowaniu krajowemu wykluczającemu stosowanie szczególnego systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej przewidującego zwolnienie dla małych przedsiębiorstw – przyjętego zgodnie z przepisami sekcji 2 rozdziału 1 tytułu XII dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – wobec podatnika, który spełnia wszystkie przesłanki materialne, ale nie skorzystał z możliwości wybrania tego systemu w momencie zgłoszenia podjęcia działalności gospodarczej organowi podatkowemu.

Podpisy

(*1) Język postępowania: węgierski.