

62016CJ0566

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. gegužės 17 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 282–292 straipsniai – Speciali smulkaus verslo įmonėms skirta schema – Neapmokestinimo schema – Pareiga pasirinkti specialios schemos taikymą referenciniais kalendoriniais metais“

Byloje C-566/16

Dél Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Nyredhazos administracinis ir darbo bylų teismas, Vengrija) 2016 m. spalio 25 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2016 m. lapkričio 10 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Dávid Vámos

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurią sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai E. Levits (pranešėjas), A. Borg Barthet, M. Berger ir F. Biltgen,

generalinis advokatas N. Wahl,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

–

Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir E. E. Sebestyén,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir B. Béres,

susipažinęs su 2017 m. lapkričio 23 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl Sąjungos teisės, visų pirma 2006 m.

lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva), išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Dávid Vámos ir Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (Nacionalinė mokesčių ir muitų administracijos Skundų direkcija, Vengrija, toliau – Skundų direkcija) ginčą dėl šios direkcijos sprendimo, kuriuo nustatytas pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) likutis, kurį turi sumokėti D. Vámos, taip pat skirta mokesčių bauda ir delspinigiai.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3

PVM direktyvos 9 straipsnyje nustatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ir rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.

<...>“

4

Šios direktyvos 213 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.

Valstybės narės leidžia ir gali reikalauti, kad pranešimai būtų teikiami elektroninėmis priemonėmis į nustatytomis sąlygomis.“

5

Minėtos direktyvos 214 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstybės narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad atskiru kodu būtų registruojami šie asmenys:

a)

kiekvienas apmokestinamasis asmuo, išskyrus 10 [9] straipsnio 2 dalyje nurodytus apmokestinamuosius asmenis, kuris į atitinkamoje teritorijoje tiekia prekes ar teikia paslaugas, už kurias PVM yra atskaitomas, išskyrus prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, už kuriuos PVM moka tik prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo arba asmuo, kuriam tos prekės ar paslaugos yra skirtos, laikantis 194–197 ir 199 straipsnių;

<...>“

Tos pa?ios direktyvos 272 straipsnyje numatyta:

„1. Valstyb?s nar?s nuo tam tikr? ar vis? 2–6 skyriuose nurodyt? prievoli? gali atleisti ?iuos apmokestinamuosius asmenis:

<...>

d)

apmokestinamuosius asmenis, kuriems taikomas 282–292 straipsniuose numatytas smulkaus verslo ?moni? atleidimas nuo PVM;

<...>“

PVM direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant u?tikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir u?kertamas kelias suk?iavimui, atsi?velgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ?i? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? negali b?ti naudojama nustatant papildomas su s?skait?-fakt?r? i?ra?ymu susijusias prievoles be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Šios direktyvos 281 straipsnyje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s, kurios d?l smulkaus verslo ?moni? veiklos ar strukt?ros ypatum? gali susidurti su sunkumais taikydamos ?prastas PVM proced?ras ?ioms ?mon?ms, apskai?iuodamos ir rinkdamos PVM gali, laikydamosi savo nustatyt? s?lyg? ir apribojim?, bei pasikonsultavusios su PVM komitetu, taikyti supaprastintas proced?ras, pavyzdžiui, vienodo tarifo schemas, jei tai nes?lygos mokes?io sumaž?jimo.“

282 straipsnis, esantis PVM direktyvos XII antraštin?s dalies „Specialios schemas“ 1 skyriaus 2 skirsnyje „Neapmokestinimas PVM arba laipsniškos lengvatos“, suformuluotas taip:

„Šiame skirsnyje numatyti neapmokestinimo atvejai ir laipsniškos mokes?io lengvatos taikomos, kai prekes tiekia ir paslaugas teikia smulkaus verslo ?mon?s.“

Šios direktyvos 287 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės, kurios į ES įstojo po 1978 m. sausio 1 d., gali nuo mokesčio atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinį apyvartą yra ne didesnė kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavertė suma nacionaline valiuta pagal į įstojimo dienos valiutų perskaičiavimo kursą:

<...>

12)

Vengrija: 35000 [eur];

<...>“

11

Minutos direktyvos 290 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinamieji asmenys, kurie turi teisę būti atleisti nuo PVM, gali pasirinkti taikyti prastines PVM procedūras arba 281 straipsnyje numatytas supaprastintas procedūras. Šiuo atveju jie turi teisę bet kuri nacionalinės teisės aktuose numatyta laipsniškai mokesčio lengvat.“

Vengrijos teisė

PVM įstatymas

12

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII, toliau – PVM įstatymas) 2 straipsnyje nustatyta:

„Pagal šį įstatymą [PVM] apmokestinama:

(a)

apmokestinamojo asmens, kuris veikia kaip toks, nacionalinėje teritorijoje vykdomas prekių tiekimas arba paslaugų teikimas <...>“

13

Šio įstatymo 187 straipsnyje nustatyta:

„1)

Nacionalinėje teritorijoje ekonominiais tikslais steigtas apmokestinamasis asmuo arba, jeigu toks asmuo ekonominiais tikslais neįsteigtas, nuolat ar prastai gyvenantis nacionalinėje teritorijoje apmokestinamasis asmuo šiame skyriuje numatytomis sąlygomis turi teisę pasirinkti asmeninį neapmokestinimą.

2)

Jeigu apmokestinamasis asmuo pasinaudoja 1 dalyje numatyta teise būti neapmokestintam, asmeninio neapmokestinimo laikotarpis ir kaip neapmokestinamasis asmuo:

a)

neprivalo mokėti mokesčio;

b)

neturi teisės į pirkimo mokesčio atskaitą;

c)

gali išrašyti tik sąskaitas, kuriose nenurodomas nei pardavimo mokestis, nei 83 straipsnyje numatyta procentinė dalis.“

14

Šio įstatymo 188 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Galima pasirinkti asmeninį neapmokestinimą, jeigu bendra metinė sumokėto ar mokėtino atlygio už apmokestinamojo asmens tiektą prekią ar teiktą paslaugą, kaip tai suprantama pagal 2 straipsnio a punktą, suma [Vengrijos forintais (HUF)] neviršija 2 dalyje numatytos sumos

a)

nei faktiškai, kai skaičiuojama už praėjusius kalendorinius metus, palyginti su referenciniais kalendoriniais metais,

b)

nei faktiškai arba pagrįstai numanant, kai skaičiuojama referenciniais kalendoriniais metais.“

15

Iki 2012 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos to paties įstatymo 188 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad riba, kai suteikiama teisė į asmeninį neapmokestinimą, yra 5000000 HUF (apie 16040 eurų) suma. Nuo 2013 m. sausio 1 d. ši riba padidinta iki 6000000 HUF (apie 19250 eurų).

Mokesčių procedūros kodeksas

16

Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 m. įstatymas dėl mokesčių procedūros kodekso, toliau – Mokesčių procedūros kodeksas) 16 straipsnis išdėstyta taip:

„1)

Apmokestinamąjį veiklą gali vykdyti tik apmokestinamasis asmuo, turintis mokesčio mokėtojo kodą, išskyrus 20 ir 21 straipsniuose numatytas išimtis.

2)

Apmokestinamąjį veiklą norintis vykdyti apmokestinamasis asmuo turi kreiptis į mokesčių administratorių, kad šis jam suteiktų mokesčio mokėtojo kodą.“

17

Mokesčių procedūros kodekso 17 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad „jeigu apmokestinamojo asmens mokestiną prievolę ar apmokestinamoji veikla susijusi su jo individualia

ekonominė veikla, kuriai taikomas šis statymas, kuriuo reglamentuojama individuali ekonominė veikla, toks asmuo kreipiasi į instituciją, atsakingą už su individualia ekonomine veikla susijusius reikalus, pateikdamas jai registracijos prašymą (tinkamai užpildytą registracijos formą) su prašymu suteikti jam mokesčio mokėtojo kodą, ir taip įvykdo savo prievolę įsiregistruoti kaip mokesčio mokėtojas.

18

Šio kodekso 22 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta:

„PVM mokėtojas tuo metu, kai praneša apie savo apmokestinamos veiklos pradžią, turi nurodyti, ar jis pasirenka asmeninį neapmokestinimą.“

19

Minuto kodekso 172 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta:

„Atsižvelgiant į 2 dalyje numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą, už neįvykdytą pareigą registruotis (pareiga registruotis ir pranešti apie savo situacijos pokyčius), pateikti duomenis, atsidaryti einamąjį sąskaitą ir teikti mokesčių deklaracijas gali būti skirta bauda už nerūpestingumą, fiziniams asmeniui galinti siekti 200000 [HUF (apie 640 eur)], o kitiems apmokestinamiesiems asmenims 500000 [HUF (apie 1600 eur)].“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

20

Po patikrinimo Vengrijos mokesčių administratorius nustatė, kad nuo 2007 m. iki 2014 m. sausio 22 d. D. Vámos pardavė 778 elektronines prekes dviejose interneto svetainėse, bet nebuvo įsiregistravęs PVM mokėtoju registre ir nedeklaravo šio pardavimo pajamų, todėl jam buvo paskirta bauda.

21

Mokesčių institucija taip pat nustatė, kad per laikotarpį nuo 2012 m. sausio 1 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d. D. Vámos vykdė pardavimo veiklą, iš kurios gautos pajamos neviršijo PVM įstatymo 188 straipsnio 2 dalyje nustatytos ribos, suteikiančios teisę į asmeninį neapmokestinimą, o tarp 2014 m. sausio 1 d. ir 22 d. jis įvykdė dar vieną pardavimą, iš kurio buvo gautos nedidelės pajamos.

22

2014 m. sausio 22 d. D. Vámos įsiregistravo PVM mokėtoju registre ir pasirinko asmeninį neapmokestinimą, kuris yra PVM įstatymo 187 ir paskesniuose straipsniuose numatyta smulkiausio monišką neapmokestinimo PVM schema.

23

Vykdydama kitą procedūrą nei ta, kurią atlikus D. Vámos buvo skirta bauda, Vengrijos mokesčių institucija atliko a posteriori jo mokesčių deklaraciją, susijusią su visais mokesčiais ir biudžeto parama, patikrinimą už 2012–2014 mokestinius metus. Po šio patikrinimo ji nustatė, kad egzistuoja PVM likutis, kurį turi sumokėti D. Vámos už laikotarpį nuo 2012 m. pirmojo ketvirčio iki 2014 m. pirmojo ketvirčio, taip pat jam skyrė naują mokesčių baudą ir delspinigius, remdamasi nustatyta mokesčių nepriemoka.

24

D. Vámos pateikė administracinį skundą dėl šio sprendimo, kurį patvirtino Skundų direkcija. Ji, viena vertus, rėmėsi PVM įstatymo 187 straipsnio 1 dalimi, pagal kurią D. Vámos galėjo pasirinkti asmeninį neapmokestinimą, ir, kita vertus, nurodė, kad Mokesčių procedūros kodekso 22 straipsnio 1 dalies c punktas suteikia galimybę pasirinkti asmeninį neapmokestinimą tik pranešant apie apmokestinamos veiklos pradžį ir kad šia galimybe vėliau negalima pasinaudoti. Skundų direkcijos teigimu, D. Vámos registravosi pas mokesčių administratorių ir pasirinko asmeninį neapmokestinimą tik 2014 m. sausio 22 d., todėl jis turėjo teisę pasinaudoti asmeniniu neapmokestinimu tik po šios dienos.

25

D. Vámos pateikė skundą dėl Skundų direkcijos sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme ir tvirtino, kad dėl ekonominės veiklos, kaip ji suprantama pagal PVM įstatymo 6 straipsnį, atsiranda tik apmokestinimas PVM, todėl pagal PVM direktyvos 213 straipsnio 1 dalį ir Mokesčių procedūros kodekso 16 straipsnį atsiranda pareiga pranešti, bet ne pareiga mokėti PVM. Kadangi Vengrijos mokesčių institucijos nustatytos D. Vámos pajamos nei 2012 m., nei 2013 m. neviršijo ribos, suteikiančios teisę asmeninį neapmokestinimą, Vengrijos mokesčių institucija neturėjo jo pareigoti mokėti PVM už 2012 m. ir 2013 m., o vykdydama a posteriori patikrinimą veikiau turėjo jo paklausti, ar jis pageidauja pasirinkti asmeninį neapmokestinimą.

26

Šiomis aplinkybėmis Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Nyredhazos administracinis ir darbo bylų teismas, Vengrija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Sąjungos teisei prieštarauja nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias mokesčių administratorius gali per a posteriori atliekamą mokestinį patikrinimą užkirsti kelią apmokestinamajam asmeniui pasirinkti asmeninį neapmokestinimą, teigdamas, kad apmokestinamasis asmuo tokią teisę turi tik tuo metu, kai praneša apie savo apmokestinamos veiklos pradžią?“

Dėl prejudicinio klausimo

27

Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Sąjungos teisė reikalauja aiškinti taip, kad ji draudžia nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias neleidžiama taikyti specialios apmokestinimo PVM schemos, pagal kurią numatomas smulkaus verslo žmonių neapmokestinimas, priimtose pagal PVM direktyvos XII antraštinės dalies 1 skyriaus 2 skirsnio nuostatas, apmokestinamajam asmeniui, kuris atitinka visas esmines sąlygas, bet nepasinaudojo galimybe pasirinkti šios schemos taikymą tuo metu, kai pranešė apie savo

ekonominės veiklos pradži? mokes?i? administratoriui.

28

Šiuo klausimu vis? pirma primintina, kad PVM direktyvos 282–292 straipsniuose, b?tent 287 straipsnio 12 punkte, numatyta galimyb? valstyb?ms nar?ms atleisti nuo PVM smulkaus verslo ?mones.

29

Primintina, kad šios direktyvos 290 straipsnyje numatyta galimyb? apmokestinamajam asmeniui, kuris turi teis? b?ti atleistas nuo PVM, pasirinkti taikyti ?prastines PVM proced?ras arba 281 straipsnyje numatytas supaprastintas proced?ras.

30

Be to, pagal šios direktyvos 281 straipsnio ir 284–287 straipsni? tekst? valstyb?s nar?s gali nustatyti ir toliau taikyti specialias PVM schemas, jei šios schemas atitinka bendr? PVM sistem?. Šios direktyvos 49 konstatuojamojoje dalyje numatyta, kad valstyb?ms nar?ms tur?t? b?ti leidžiama toliau taikyti smulkaus verslo ?mon?ms skirtas specialias schemas.

31

Galiausiai, asmeninio neapmokestinimo schema, numatyta Vengrijos teis?je, yra speciali schema, kuri leidžia ?mon?ms, kuri? apyvarta neviršija tam tikros ribos, pasinaudoti neapmokestinimu PVM. Ši neapmokestinimo schema, taikoma smulkaus verslo ?mon?ms, pagal PVM ?statymo 187 straipsnio 2 dal? reiškia, kad apmokestinamasis asmuo neprivalo mok?ti PVM, neturi teis?s ? pirkimo PVM atskait? ir gali išrašyti tik s?skaitas, kuriose nenurodytas PVM. Vengrijos vyriausyb?, pateikdama pastabas Teisingumo Teisme, teig?, kad neapmokestinimo galimyb? galima pasirinkti ir pranešus apie veiklos pradži?, bet tai darys poveik? tik ateityje.

32

Šiuo atveju apmokestinamasis asmuo praš? leisti pasinaudoti asmeniniu neapmokestinimu, ta?iau jo prašymas buvo nepatenkintas d?l to, kad teise pasirinkti š? neapmokestinim? reik?jo pasinaudoti kalendoriniais metais, kuriais jis nor?jo naudotis šiuo neapmokestinimu.

33

D?l pareigos pranešti apie ekonominės veiklos pradži? Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad PVM direktyva nedraudžia nacionalin?s teis?s akt?, kuriuose numatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi apie tai pranešti, kai tokios veiklos pajamos neviršija ribos, suteikian?ios teis? ? smulkaus verslo ?moni? neapmokestinim? (šiuo klausimu žr. 2015 m. rugs?jo 30 d. Nutarties Balogh, C?424/14, nepaskelbta Rink., EU:C:2015:708, 30 punkt?). Jis taip pat nusprend?, kad PVM direktyva nedraudžia už apmokestinamojo asmens pareigos pranešti nesilaikym? taikyti administracin?s baudos, su s?lyga, kad ši bauda yra proporcinga (šiuo klausimu žr. 2015 m. rugs?jo 30 d. Nutarties Balogh, C?424/14, nepaskelbta Rink., EU:C:2015:708, 37 punkt?).

34

Šiuo atveju reikia išnagrin?ti, ar valstyb? nar? gali numatyti, kad neapmokestinimo schemas taikymas priklauso nuo apmokestinamojo asmens, kuriam taikoma ši schema, pasirinkimo, atlikto tuo pat metu, kai jis praneša apie ekonominės veiklos pradži?, o jei apmokestinamasis asmuo tokiu atveju nepasirenka neapmokestinimo schemas, taikoma ?prastin? PVM apmokestinimo

schema.

35

Primintina, viena vertus, kad atsižvelgiant į šio sprendimo 30 punkte nurodytas nuostatas specialios schemos smulkaus verslo įmonių taikymas yra laisvai pasirenkama valstybių narių galimybė organizuoti savo mokesčių sistemas.

36

Kita vertus, iš PVM direktyvos 273 straipsnio pirmos pastraipos matyti, kad valstybės narės gali nustatyti kitas pareigas nei numatytos šioje direktyvoje, kai jos mano, jog šios pareigos būtų, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukaviui.

37

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad iš šios nuostatos matyti, kad kiekviena valstybė narė turi pareigą imtis visų teisėkūros ir administracinių priemonių, būtų viso mokėtino PVM surinkimui jos teritorijoje užtikrinti ir kovoti su sukaviu (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo Cabinet Medical Veterinar dr. Tomoiag Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38

Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad, kadangi PVM direktyvos 273 straipsnio nuostatose, išskyrus jose nustatytus apribojimus, nenurodomos nei sąlygos, nei prievolės, kurias valstybės narės gali numatyti, šiomis nuostatomis valstybėms narėms suteikiama diskrecija dėl priemonių, skirtų viso mokėtino PVM surinkimui jai teritorijoje užtikrinti ir kovoti su sukaviu (2017 m. spalio 26 d. Sprendimo BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

39

Neginytina, kad pagal PVM direktyvos 272 straipsnio 1 dalies d punktą valstybės narės apmokestinamuosius asmenis, kuriems taikoma smulkaus verslo įmonių neapmokestinimo schema, gali atleisti nuo tam tikrų ar visų PVM direktyvos XI antraštinės dalies 2–6 skyriuose nurodytų pareigų. Vis dėlto tai yra tik galimybė, nes valstybės narės neprivalo atleisti apmokestinamųjų asmenų nuo tokių pareigų.

40

Todėl reikia konstatuoti, kaip išvados 34 ir 46 punktuose teigia generalinis advokatas, kad Vengrijos įstatymų leidėjo sprendimas nustatyti neapmokestinimo schemą, kurios taikymas priklauso nuo tam tikrų procedūrinių reikalavimų, priklauso PVM direktyvos valstybėms narėms suteiktai diskrecijai.

41

Vis dėlto, nors valstybės narės turi diskreciją pasirinkti priemones, siekdamas, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukaviui, jos turi naudotis savo kompetencija laikydamosi Sąjungos teisės ir jos bendrų principų, visų pirma proporcingumo principo (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo Salomie ir Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 50 punktą ir nurodytą jurisprudenciją), taip pat mokesčių neutralumo ir teisinio saugumo principą.

Pirma, kalbant apie proporcingumo principą, reikia konstatuoti, kaip išvados 57 ir 58 punktuose teigia generalinis advokatas, kad pareiga mokėti PVM už įvykdytus pardavimus nėra sankcija už pareigos pranešti apie veiklos pradžią ir pasirinkti neapmokestinimo schemą neįvykdyti, bet tai yra PVM, kuris tapo mokėtinas, kai šio subjekto, kaip antai D. Vámos, pradėjo savo ekonominę veiklą, išieškojimas.

Be to, 2004 m. rugsėjo 9 d. Sprendime Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512) Teisingumo Teismas nusprendė, kad Sąjungos teisė, visų pirma proporcingumo principas, nedraudžia valstybei narei, pasinaudojusiai savo galimybe suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti specialią apmokestinimo schemą, priimti teisės nuostatą, numatančią, kad viso PVM už pirkimus atskaita priklauso nuo atgaline data negaliojančio išankstinio mokesčių administratoriaus sutikimo.

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad sutikimo procedūros negaliojimas atgaline data nedarą šios procedūros neproporcingos (2004 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, 29 punktas).

Iš šio sprendimo 34 punkto matyti, kad pagal Vengrijos teisę tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinis bylos faktas, prastinė PVM apmokestinimo schema taikoma, kai apmokestinamasis asmuo nepasirenka asmeninio neapmokestinimo schemos. Todėl nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias netaikomas neapmokestinimas PVM tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinis bylos faktas, neviršija to, kas būtina, kad būtų tinkamai renkamas PVM.

Antra, kalbant apie mokesčių neutralumo principą, kurį Sąjungos teisės aktai leidžia PVM srityje prilygina vienodo požiūrio principui (2017 m. spalio 26 d. Sprendimo BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, 29 punktas), jau nuspręsta, kad priemonės, kurias valstybės narės gali pasirinkti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkirstas kelias sukaviui, negali būti naudojamos taip, kad būtų suabejota PVM neutralumu (šiuo klausimu žr. 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimo Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, 28 ir 29 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

Šiuo klausimu reikia nuspręsti, kad leidimas apmokestinamiesiems asmenims pasirinkti neapmokestinimo schemą vėliau, nei nustatyta, suteikti jiems nepagrįstą konkurencinę pranašumą, palyginti su šio subjektais, tinkamai įvykdžiusiais pagrindinį bylos faktą nagrinėjamoje nacionalinės teisės nuostatose numatytą procedūrines pareigas. Iš tiesų, šie apmokestinamieji asmenys galėtų pasirinkti a posteriori, taigi galėdami remtis konkrečiais savo veiklos rezultatais, apmokestinimo schemą, kuri jiems atrodytų naudingesnė.

Pagal mokesčių neutralumo principą visų pirma draudžiama panašioje situacijoje esančius apmokestinamuosius asmenis, konkuruojančius tarpusavyje, vertinti skirtingai PVM atžvilgiu.

49

Iš to matyti, kad mokesčių neutralumo principas, o apskritai – vienodo požiūrio apmokestinamuosius asmenis principas nedraudžia nacionalinės teisės nuostatų, pagal kurias netaikomas neapmokestinimas PVM apmokestinamiesiems asmenims, kurie nepasirinko neapmokestinimo schemos tuo pačiu metu, kai praneš apie savo ekonominės veiklos pradžią, net jei jų veiklos pajamos neviršija ribos, suteikiančios teisę į smulkaus verslo įmonių neapmokestinimą.

50

Trečia, primintina, kad teisinio saugumo principo turi laikytis ne tik Europos Sąjungos institucijos, bet ir valstybės narės, vykdydamos Sąjungos direktyvomis joms suteiktus įgaliojimus (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 30 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

51

Pagal šį principą reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestinė situacija negali būti ginčijama neribotą laiką (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 46 punktą).

52

Be to, kaip nurodyta šio sprendimo 31 punkte, kadangi asmenys, kuriems taikomas asmeninis neapmokestinimas, nemoka PVM ir jo neturi perkelti savo klientams, mokesčių administratorius turi žinoti iš anksto apmokestinamuosius asmenis, pasirinkusius šią neapmokestinimo schemą.

53

Todėl pagrindinėje byloje nagrinjamas nacionalinis reglamentavimas atitinka teisinio saugumo principą.

54

Atsižvelgiant į visa tai, kas minėta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Sąjungos teisė reikalauja aiškinti taip, kad ji nedraudžia nacionalinės teisės nuostatų, pagal kurias neleidžiama taikyti specialios apmokestinimo PVM schemos, pagal kurią numatomas smulkaus verslo įmonių neapmokestinimas, priimtos pagal PVM direktyvos XII antraštinės dalies 1 skyriaus 2 skirsnio nuostatas, apmokestinamajam asmeniui, kuris atitinka visas esmines sąlygas, bet nepasinaudojo galimybe pasirinkti šios schemos taikymą tuo metu, kai praneš apie savo ekonominės veiklos pradžią mokesčių administratoriui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

55

Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė

minėtose šalyse, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

Sąjungos teisė reikia aiškinti taip, kad ji nedraudžia nacionalinės teisės nuostatų, pagal kurias neleidžiama taikyti specialios apmokestinimo PVM schemos, pagal kurią numatomas smulkaus verslo ūmonių neapmokestinimas, priimtose pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos XII antraštinės dalies 1 skyriaus 2 skirsnio nuostatas, apmokestinamajam asmeniui, kuris atitinka visas esmines sąlygas, bet nepasinaudojo galimybe pasirinkti šios schemos taikymą tuo metu, kai pranešė apie savo ekonominės veiklos pradžią mokesčių administratoriui.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: vengrų.