

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

NILS WAHL IŠVADA,

pateikta 2017 m. lapkričio 23 d.(1)

Byla C-566/16

Dávid Vámos

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(*Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Nyredhazos administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 281–294 straipsniai – Specialios smulkaus verslo įmonės skirtos schemos – Neapmokestinimo schema – Pareiga pasirinkti specialią schemą pranešant apie apmokestinamos veiklos pradžią – Nepranešimas apie apmokestinamos veiklos pradžią – Schemos taikymas atgaline data“

1. Nagrinėjamoje byloje *Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Nyredhazos administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) Teisingumo Teismo teiraujasi, ar ES teisės nepažeidžia nacionalinės teisės nuostata, kuria specialią mokesčių schemą, priimtą pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)(2) XII antraštinės dalies 1 skyriaus 2 skirsnį, smulkaus verslo įmonės atleidžiant nuo mokesčio draudžiama atgaline data taikyti apmokestinamajam asmeniui, kuris atitiko visas esmines sąlygas, bet apie savo veiklą laiku nepranešė mokesčių administratoriui ir nepasirinko šios schemos taikymo.

I. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

2. Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį „[a]pmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“.

3. PVM direktyvos 213 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla

prasideda, pasikeičia ar baigiasi.

<...>“

4. PVM direktyvos 282 straipsnyje nurodyta:

„Šiame skirsnyje numatyti neapmokestinimo atvejai ir laipsniškos mokesčio lengvatos taikomos, kai prekes tiekia ir paslaugas teikia smulkaus verslo ūmonės.“

5. PVM direktyvos 287 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės, kurios ES ūstojo po 1978 m. sausio 1 d., gali nuo mokesčio atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinis apyvarta yra ne didesnė kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavertė suma nacionaline valiuta pagal jų ūstojimo dienos valiutos perskaičiavimo kursą:

<...>

12) Vengrija: 35 000 EUR;

<...>“

6. PVM direktyvos 289 straipsnyje nustatyta:

„Nuo PVM atleisti apmokestinamieji asmenys neturi teisės atskaityti PVM pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius ir negali nurodyti PVM savo sąskaitose-faktūrose.“

7. Remiantis Direktyvos 290 straipsniu:

„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 laipsniška mokesčio lengvata.“

B. Vengrijos teisė

1. 2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII

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

„Pagal šį įstatymą [PVM] apmokestinama:

a) apmokestinamojo asmens, veikiančio būtent kaip apmokestinamasis asmuo, nacionalinėje teritorijoje vykdomas prekių tiekimas arba paslaugų teikimas <...>“

9. PVM įstatymo 187 straipsnyje nustatyta:

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

2. Jeigu mokesčio mokėtojas pasinaudoja 1 dalyje numatyta teise būti neapmokestintam, asmeninio neapmokestinimo laikotarpis ir kaip neapmokestinamasis asmuo:

- a) nemoka mokesčio;
- b) neįgyja teisės į pirkimo mokesčio atskaitą;
- c) gali išrašyti sąskaitas faktūras, kuriose nenurodomas nei pardavimo mokestis, nei 83 straipsnyje numatytas mokesčio tarifas.“

10. PVM įstatymo 188 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Galima pasirinkti asmeninį neapmokestinimą, jeigu bendra metinė atlygio už jo tiekiamą prekią ar teiktą paslaugą, kaip tai suprantama pagal 2 straipsnio a punktą, suma Vengrijos forintais 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.“

11. Pagal to paties įstatymo 188 straipsnio 2 dalį, galiojusią iki 2012 m. gruodžio 31 d., galima pasirinkti asmeninį neapmokestinimą, jei apyvartos suma nėra didesnė už 5 000 000 Vengrijos forintų (HUF). Nuo 2013 m. sausio 1 d. ši riba padidinta iki 6 000 000 HUF.

2. 2003 m. Bendros mokesčių sistemos įstatymas Nr. XCII

12. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 m. Bendros mokesčių sistemos įstatymas Nr. XCII, toliau – Bendros mokesčių sistemos įstatymas) 16 straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeidžiant 20 ir 21 straipsnių nuostatų, apmokestinamąjį veiklą gali vykdyti tik apmokestinamasis asmuo, turintis mokesčio mokėtojo identifikacinį numerį.

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

13. Bendros mokesčių sistemos įstatymo 17 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad „jeigu apmokestinamojo asmens mokestinį prievolę ar apmokestinamoji veikla susijusi su jo individualia ekonomine veikla, kuriai taikomas įstatymas, kuriuo reglamentuojama individuali ekonominė veikla, toks asmuo kreipiasi į instituciją, atsakingą už su individualia ekonomine veikla susijusius reikalus, pateikdamas jai deklaraciją (tinkamai užpildytą deklaracijos formą) su prašymu suteikti jam mokesčio mokėtojo identifikacinį numerį ir taip įvykdo savo prievolę įsiregistruoti kaip mokesčio mokėtojas“.

14. Šio įstatymo 22 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta:

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

15. Šio įstatymo 172 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta:

„Nukrypstant nuo 2 dalies nuostatų, jeigu mokesčių administratorius nustato, kad asmuo nepateikia prašymo įregistruoti kaip mokesčio mokėtojas (pradinė registracija ir informacijos apie jo situacijos pasikeitimą), reikalaujamos informacijos, neatidaro einamosios sąskaitos, nevykdo pareigos deklaruoti mokesčius, už pareigos nevykdymą jis fiziniam asmeniui gali skirti iki 200 000 HUF baudą, o kitiems apmokestinamiesiems asmenims – iki 500 000 HUF baudą.“

II. Faktin?s aplinkyb?s, procesas ir prejudiciniai klausimai

16. Nuo 2007 m. iki 2014 m. sausio 22 d. Dávid Vámos dviejose interneto platformose 778 kartus pardav? elektronikos prekes. Jis nesiregistravo kaip mokes?i? mok?tojas ir ši? pardavimo pajam? nedeklaravo.

17. Vengrijos mokes?i? administratorius atliko D. Vámos patikrinim?. Vykdydama administracin? proced?r? ši institucija nustat?, kad D. Vámos nevykd? nacionalin?s teis?s aktuose nustatytos pareigos registruotis, tod?l jam skyr? finansin? nuobaud?. Mokes?i? administratorius taip pat nustat?, kad D. Vámos veikl? vykd? netur?damas leidimo ir mokes?i? mok?tojo identifikacinio numerio, neb?damas bendrov?s akcininkas, be to, jis nepateik? joki? pardavimo patvirtinam?j? dokument?, kvit? ar s?skait? fakt?r?.

18. 2014 m. sausio 22 d. D. Vámos ?siregistravo kaip prid?tin?s vert?s mokes?io mok?tojas ir pasirinko „asmenin? neapmokestinim?“ – PVM ?statymo, kur? Vengrijos institucijos pri?m? taikydamos PVM direktyvos 281–292 straipsnius, 187 straipsnyje nustatyt? Vengrijos smulkaus verslo ?mon?ms skirt? neapmokestinimo schem?. Nuo tos dienos D. Vámos veik? kaip individualios veiklos vykdytojas ir tuo pat metu 36 valandas per savait? dirbo kitoje ?mon?je.

19. Atskirai nuo pirmos proced?ros, kuri? atlikus buvo skirta finansin? nuobauda, mokes?i? administratorius prad?jo antr? proced?r? d?l D. Vámos 2012–2014 m. mokes?i? deklaracij? patikrinimo. Atlik?s š? tyrim? mokes?i? administratorius nustat? PVM skol? (be pajam? mokes?io ir socialinio draudimo ?mok? ?siskolinimo) už laikotarp? nuo 2012 m. pirmo ketvir?io iki 2014 m. pirmo ketvir?io, skyr? D. Vámos finansines nuobaudas ir ?pareigojo sumok?ti delspinigius.

20. Išnagrin?jusi administracine tvarka pateikt? skund?, *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalin?s mokes?i? ir muit? administracijos skund? direkcija, Vengrija) nusprend?, kad D. Vámos nuolat ir reguliariai vykd? komercin? preki? pardavim?, kuris laikytinas ekonomine veika, tod?l tur?jo mok?ti PVM. D?l asmeninio neapmokestinimo mokes?i? administratorius laik?si nuomon?s, kad pagal nacionalin? teis? apmokestinamieji asmenys šios lengvatos negali pasirinkti atgaline data. Tod?l jis nusprend?, kad D. Vámos netur?jo teis?s pasinaudoti asmeniniu neapmokestinimu iki 2014 m. sausio 22 d., t. y. dienos, kuri? užsiregistravo kaip PVM mok?tojas.

21. D. Vámos š? sprendim? apskund? *Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Nyredhazos administracini? ir darbo byl? teismas, Vengrija) argumentuodamas, kad mokes?i? administratorius tur?jo jo paklausti, ar jis nor?t? pasirinkti asmenin? neapmokestinim? už pardavim?, ?vykdyt? iki jo ?siregistravimo kaip mokes?io mok?tojo, nes jis atitiko esmines schemas taikymo s?lygas.

22. Kilus abejoni? d?l atitinkam? PVM direktyvos nuostat? aiškinimo, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar S?jungos teisei prieštarauja nacionalin?s teis?s nuostata, pagal kuri? mokes?i? administratorius gali per *a posteriori* atliekam? mokestin? patikrinim? užkirsti keli? apmokestinamajam asmeniui pasirinkti asmenin? neapmokestinim?, teigdamas, kad apmokestinamasis asmuo toki? teis? turi tik tuo metu, kai praneša apie savo apmokestinamos veiklos pradži??“

23. Rašytines pastabas pateik? Vengrijos vyriausyb? ir Komisija. Vadovaujantis Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 76 straipsnio 2 dalimi, pos?dis nebuvo surengtas.

III. Analiz?

24. Iš pat pradži? reik?t? tur?ti omenyje, kad PVM direktyvos XII antraštin?s dalies 1 skyriuje numatyta, jog valstyb?s nar?s gali prad?ti taikyti (arba t?sti) trij? r?ši? specialias schemas, skirtas smulkaus verslo ?mon?ms: i) supaprastintas PVM apskai?iavimo ir rinkimo proced?ras (direktyvos 281 straipsnis), ii) neapmokestinim? (direktyvos 282–290 straipsniai) ir iii) laipsniškas PVM lengvatas (direktyvos 282–285 straipsniai ir 291 straipsnis).

25. Ši byla susijusi su specialia Vengrijos institucij? patvirtinta schema, pagal kuri? ?mon?s, kuri? apyvarta neviršija tam tikros ribos, neapmokestinamos (toliau – neapmokestinimo schema). Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar nacionalin?s teis?s nuostata, pagal kuri? apmokestinamasis asmuo negali prašyti, kad neapmokestinimo schema b?t? taikoma atgaline data, kai apmokestinamasis asmuo atitiko visus esminius jos reikalavimus, bet laiku nepraneš? apie savo veiklos pradži? ir aiškiai nepasirinko šios schemas taikymo, pažeidžia PVM direktyv?.

26. Norint atsakyti ? š? klausim?, b?tina nustatyti, ar valstyb?s nar?s, nusprendusios pagal PVM direktyvos XII antraštin?s dalies 1 skyriaus 2 skirsnio nuostatas prad?ti taikyti smulkaus verslo ?moni? neapmokestinimo schem?, gali nustatyti, kad ši schema taikoma tik tada, kai apmokestinamasis asmuo yra tinkamai praneš?s apie savo veiklos pradži? ir aiškiai pasirink?s taikyti ši? schem?.

27. D?l toliau išd?styt? motyv? manau, kad ? š? klausim? reikia atsakyti teigiamai.

A. Pareiga registruotis

28. PVM direktyvos 272 straipsnio 1 dalies d punkte nustatyta, kad valstyb?s nar?s apmokestinamuosius asmenis, kuriems taikoma smulkaus verslo ?moni? neapmokestinimo schema, gali atleisti nuo tam tikr? ar vis? PVM direktyvos XI antraštin?s dalies 2–6 skyriuose nurodyt? pareig?. Tarp j? yra ir pareiga pranešti apie apmokestinamojo asmens veiklos pradži?, nustatyta PVM direktyvos 213 straipsnyje. Ta?iau Vengrijos institucijos nusprend? šia galimybe nepasinaudoti, ir Teisingumo Teismas byloje *Balogh*(3) yra pripažin?s, kad toks pasirinkimas yra teis?tas.

29. Toje byloje, kuri buvo susijusi su ta pa?ia Vengrijos neapmokestinimo schema ir kurioje prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik? tas pats nacionalinis teismas kaip ir šioje byloje, Teisingumo Teismas nusprend?, kad pagal PVM direktyv? nedraudžiamas nacionalin?s teis?s aktas, nustatantis apmokestinamajam asmeniui pareig? pranešti apie ekonomin?s veiklos pradži?, net jei jo metin? apyvarta neviršija smulkaus verslo ?mon?ms taikomos neapmokestinimo ribos. Teisingumo Teismas taip pat pažym?jo, kad valstyb?s nar?s gali skirti ir administracin? baud? apmokestinamajam asmeniui, kuris ne?vykdo šios pareigos, jeigu bauda yra proporcingo dydžio(4).

30. Tod?l akivaizdu, kad šiuo atveju Vengrijos teis?s reikalavimas, kad D. Vámos pranešt? apie veiklos pradži? šalies mokes?i? administratoriui, yra teis?tas pagal S?jungos teis?. Kadangi jis to nepadar?, mokes?i? administratorius tur?jo teis? jam skirti finansin? nuobaud?.

31. Atsižvelgiant ? tai, reikia išnagrin?ti, ar ES teis?je yra nuostat?, kuriomis valstyb?ms nar?ms b?t? draudžiama i) reikalauti, kad apie veiklos pradži? praneš? apmokestinamieji asmenys

tomis aplinkybomis iš galimybės mokesčių režimų taip pat pasirinkti pageidaujamo režimą, ir ii) nuspręsti, kad bet kuris pasirinkimas turėtų padarinti tik ateityje.

B. Specialios smulkaus verslo ūmonių skirtos schemos

32. Visų pirma PVM direktyvos 281, 284, 285, 286 ir 287 straipsniuose formuluotose nurodyta, kad valstybės narės gali, bet neprivalo nustatyti bet kurios iš joje numatytų specialių mokesčių schemų. Tai patvirtina direktyvos 49 konstatuojamoji dalis, pagal kurią valstybės narės „turėtų būti leidžiama toliau taikyti smulkaus verslo ūmonių skirtas specialias schemas“.

33. Šioje konstatuojamojoje dalyje taip pat aiškiai nustatyta, kad šios schemos turi būti gyvendinamos „taikant bendras nuostatas ir siekiant glaudesnio suderinimo“. Todėl smulkaus verslo ūmonių skirtos specialios schemos kol kas(5) yra ES lygmeniu nevysiškai suderintos klausimas(6), kurio atžvilgiu valstybės narės turi tam tikrą veiksmų laisvę, jeigu jos nacionalinės teisės normos nepažeidžia atitinkamų ES teisės nuostatų. PVM direktyvoje yra nedaug nuostatų, reglamentuojančių, kaip šios schemos turi būti kuriamos ir gyvendinamos, taigi valstybės narės palikta didelė diskrecija.

34. Mano manymu, nė viena iš šių nuostatų negali būti aiškinama kaip smulkaus verslo ūmonių aiškiai suteikiama nevaržoma teisė naudotis neapmokestinimo schema. Visų pirma PVM direktyvoje nėra teksto, kuriuo remiantis būtų galima manyti, kad apmokestinamasis asmuo turėtų teisę tokia schema naudotis atgaline data, jeigu aiškiai jos nepasirinko. Todėl manau, kad Vengrijos institucijų sprendimas sukurti tokią schemą, ir ją taikyti tik tada, kai vykdomi tam tikri procedūriniai reikalavimai, priskiriamas diskrecijai, kuri pagal PVM direktyvą palikta valstybės narėms.

35. Todėl tokia išvada atitinka PVM direktyvos XII antraštinės dalies 1 skyriuje nustatytą kompetencijos, susijusios su smulkaus verslo ūmonių skirtomis specialiomis schemomis, padalijimą.

36. Antra, manęs neįtikina Komisijos argumentai, kad nevaržoma teisė naudotis neapmokestinimo schema (įskaitant, jei reikia, naudojimąsi atgaline data) netiesiogiai grindžiama sistemingu kitų PVM direktyvos nuostatų aiškinimu ir (arba) kildinama iš mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų. Manau, kad Komisijos nurodytos nuostatos ir principai, ypač aiškinami atsižvelgiant į esamą jurisprudenciją, pagrindžia priešingą nuomonę.

C. PVM direktyvos 290 straipsnis

37. Tiek Komisija, tiek Vengrijos vyriausybė, atrodo, remdamosi PVM direktyvos 290 straipsniu pažymėjo, kad valstybei narei patvirtinus smulkaus verslo ūmonių skirtą specialią schemą jos taikymas apmokestinamiesiems asmenimis, kurie turi teisę joje dalyvauti, yra ne privalomas, o pasirenkamas. Be to, apmokestinamieji asmenys gali pasirinkti taikyti prastą PVM režimą arba 281 straipsnyje numatytą specialią schemą (jeigu atitinkamoje valstybėje narėje tokia schema yra). Jeigu pasirenkama pastaroji schema ir tenkinami atitinkami reikalavimai, apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti ir laipsniškomis mokesčių lengvatomis (vėlygi, jeigu atitinkamoje valstybėje narėje esama tokių lengvatų). Todėl, remiantis PVM direktyvos 290 straipsniu, smulkaus verslo ūmonių gali turėti priklausomai nuo atitinkamų nacionalinės teisės aktų, galimybę rinktis iš trijų skirtingų PVM režimų.

38. Kaip pripažįsta Komisija, n? vienas iš ši? trij? režim? iš principo n?ra palankesnis ar patogesnis visiems apmokestinamiesiems asmenims. Iš ties? tai, kuris j? yra tinkamesnis ar finansiškai patikimesnis apmokestinamajam asmeniui, priklauso nuo daugelio kintam?j?, ypa? nuo to, kaip asmuo organizuoja ir vykdo ekonomin? veikl?.

39. Kadangi taikant neapmokestinimo schem? apmokestinamieji asmenys pagal PVM direktyvos 289 straipsn? netenka galimyb?s atskaityti PVM, negalima daryti prielaidos, kad, nesant aiškaus pasirinkimo, visi apmokestinamieji asmenys, kurie turi teis? nemok?ti PVM mokes?io, ketina rinktis ši? schem?. Pavyzdžiui, smulkaus verslo ?mon?s, kuri? veiklai prad?ti reikia dideli? investicij?, gali pirmenyb? teikti ?prastam režimui, kur? taikant jos gali atskaityti didel? sumok?t? pirkimo PVM. Kitaip tariant, n?ra pagrindo manyti, kad, esant smulkaus verslo ?mon?ms skirtai specialiai schemai, jos taikymas reikalavimus atitinkantiems apmokestinamiesiems asmenims yra ar tur?t? b?ti automatiškas.

40. Kadangi smulkaus verslo ?mon?ms skirtos specialios schemos yra (pasirenkama) ?prasto režimo išimtis, ne?žvelgiu n? vienos priežasties, d?l kurios valstybei narei tur?t? b?ti draudžiama manyti, kad nesant išreikšto apmokestinamojo asmens pasirinkimo taikomas režimas tur?t? b?ti ?prastos PVM proced?ros.

41. Šiuo klausimu Vengrijos vyriausyb? aiškina, kad smulkaus verslo ?mon?s turi aiškiai iš anksto pasirinkti mokes?i? režim?, kur? nori taikyti, d?l konkre?i? priežas?i?. Vis? pirma ji pažymi, kad konkretaus režimo pasirinkimas turi ?vairi? padarini? tiek mokes?i? administratoriui, tiek apmokestinamajam asmeniui. Apmokestinamajam asmeniui gali b?ti taikomi skirtingi proced?riniai ?pareigojimai (pavyzdžiui, d?l s?skait? fakt?r? išrašymo, apskaitos ar atskaitomyb?s), o mokes?i? administratoriui gali reik?ti laikytis skirting? proced?r? taikant PVM taisykles ir užtikrinant j? laikym?si (pavyzdžiui, apskai?iuojant ir renkant mok?tin? PVM).

42. Be to, pasirinkt? mokes?i? režim? taikant atgaline data galimi tam tikri padariniai veiklos vykdytojams, kurie su atitinkamu apmokestinamuoju asmeniu yra sudar? sandori?. Pavyzdžiui, apmokestinamieji asmenys, kuriems taikomos neapmokestinimo schemos, paprastai nemoka PVM, tod?l jiems nereikia PVM perkelti klientams. Kita vertus, apmokestinamieji asmenys, kuriems taikomas ?prastas režimas (arba supaprastintos proced?ros ir mokes?io lengvat? režimas), turi mok?ti PVM, tod?l šis mokestis turi b?ti nurodytas j? s?skaitose fakt?rose. Pastaruoju atveju, kitaip nei pirmuoju, apmokestinamojo asmens klientai tok? PVM gali atskaityti. Tod?l taikant mokes?i? režim?, kuris skiriasi nuo pradinio, atgaline data gali kilti neaiškus? d?l ši? sandori? statuso PVM atžvilgiu.

43. Atsižvelgdamas ? tai, kas išd?styta, manau, kad Vengrijos vyriausyb?s pateikti argumentai, ypa? susij? su geru administravimu ir teisiniu saugumu, paaiškinant, kod?l mokes?i? institucijos reikalauja, kad apmokestinamieji asmenys šalyje aiškiai ir iš anksto pasirinkt? norim? taikyti PVM režim?, yra pagr?sti.

D. Mokes?i? neutralumo principas

44. Ta?iau Komisija taip pat tvirtina, kad nagrin?jamas nacionalin?s teis?s aktas prieštarauja mokes?i? neutralumo principui. Ji remiasi generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvada byloje *Plöckl*(7), kurioje jis, remdamasis mokes?i? neutralumo principu, suformuluoja kit? ES PVM teis?s princip?, kur? vadina „formalaus poži?rio nesilaikymo principu“. Komisijos tvirtinimu, formalaus poži?rio nesilaikymo principas reiškia, kad iš apmokestinamojo asmens, kuris neatitinka formali? neapmokestinimo schemos reikalavim?, vien d?l šios priežasties negali b?ti atimta teis? naudotis šia schema.

45. Šiuo atžvilgiu pažymiu, kad savo išvadoje generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe šį principą suformulavo remdamasis keliomis bylomis, kuriose Teisingumo Teismas nusprendė, kad, pavyzdžiui, iš apmokestinamojo asmens negalima atimti teisės? PVM atskaitą(8) arba? neapmokestinimą? PVM tiekimo ES viduje atveju(9) vien dėl tos priežasties, kad jis ne?vykdyt? kai kuri? formali? reikalavimai, nors esminiai reikalavimai buvo?vykdyti(10).
46. Vis dėlto, neatsižvelgdamas? tokio principo buvimą? ir jo taikymo sritį, manau, kad akivaizdu, jog nagrinėjama situacija iš esmės skiriasi nuo atvejų, kuriuos nagrinėjo generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe. Tiek teisės? PVM atskaitą(11), tiek teisės? neapmokestinimą? PVM tiekimo ES viduje atveju(12) yra teisės, apmokestinamojo asmens tiesiogiai?gyjamos iš Sąjungos teisės, kuri? nacionalinės teisės aktai tiesiog?gyvendina. Kita vertus, kaip paaiškinta, smulkaus verslo?monųms skirtos specialios schemos patvirtinimas?ra galimybę, kuria gali pasinaudoti valstybės narės, kurios taip pat, laikydamosi pirmiau nurodytą ribą, naudojasi didele diskrecija nustatyti jos struktūrą? ir veikimą?.
47. Tais atvejais, kai Teisingumo Teismas nesilaik? formalaus požiūrio, buvo siekiama užtikrinti, kad, nepaisant apmokestinamojo asmens padarytos neesminės procedūrinės klaidos, sandoriai vis tiek būtų apmokestinami pagal jų objektyvius požymius(13). Kai nėra griežtai laikomasi formali? reikalavimų, valstybės narės negali už tai bausti taip, kad kilt? pavojus sistemos neutralumui, pavyzdžiui, būtų skirtingai vertinamos konkuruojančių?monųs arba pagrindinės PVM direktyvos nuostatos tapt? neveiksmingos.
48. Vis dėlto tokia logika nagrinėjamu atveju netinka. Pirmą, abejotina, ar PVM direktyvos 213 straipsnio 1 dalyje nustatytos pareigos pranešti apie veiklos pradžių nevykdymas visada gali būti laikomas neesmine procedūrine klaida: tokia pareiga gali būti svarbi užtikrinant teisingą apmokestinimą? ir mokesčių surinkimą? ir vykdyt? sukčiavimo prevenciją?(14). Žinoma, tai yra *formalus* reikalavimas, tačiau būtų galima teigti, kad jis nėra *griežtai formalus*.
49. Be to, nepranešus apie veiklos pradžių ir aiškiai nepasirinkus konkretaus mokesčių režimo, nėra vienas sandoris nėra apmokestinamas neatsižvelgiant? jo objektyvius požymius. Sandoriai, kuriuos apmokestinamasis asmuo, kaip antai D. Vámos, sudar? praeityje, tiesiog apmokestinami pagal vieną mokesčių režimą, o ne kitą, nors abu šie režimai yra galimi ir teisėti.
50. Be to, manau, kad nagrinėjami nacionalinės teisės aktai atitinka mokesčių neutralumo principą, nes PVM srityje atspindi vienodo požiūrio principą(15). Pagal šį principą draudžiama panašias, tarpusavyje konkuruojančias prekes vertinti skirtingai PVM tikslais(16) ir taip iškraipyti konkurenciją(17).
51. Atrodo, kad šiuo atveju apmokestinamiesiems asmenims, kurie nepraneš? apie savo veiklos pradžių, leidus atgaline data pasirinkti neapmokestinimo schemą būtų sudarytas nesąžiningas pranašumas, kuris jų naudai iškraipyt? konkurenciją. Kai apmokestinamasis asmuo?registruoja veiklą? ir pasirenka konkretų mokesčių režimą, jis savo pasirinkimą? būtinai grindžia būsimos veiklos prognozėmis. Kita vertus, apmokestinamasis asmuo, kuris veiklos ne?registruoja ir pasirinkimą? padaro tik vėlesniu momentu, pavyzdžiui, kai ir jeigu mokesčių administratorius atlieka patikrinimą, gali pasirinkti tokį režimą, kuris, remiantis patirtimi, jam yra palankiausias.
52. Rezultatas yra paradoksalus: procedūrinė klaidą padaręs asmuo iš šios klaidos gali turėti naudos ir todėl būtų geresnėje padėtyje nei konkuruojantys veiklos vykdytojai, kurie tinkamai?vykdyt? visas procedūrines pareigas, nustatytas atitinkamuose nacionalinės teisės aktuose.
53. Toks pranašumas savo ruožtu gali skatinti?mones pažeisti?statymus ir nepranešti apie veiklos pradžių ir taip didinti mokesčių vengimo tikimybę. Šiuo atžvilgiu pakanka pažymėti, jog

PVM direktyvos 273 straipsnyje nustatyta: „Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukaviimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių <...>“

54. Dėl šios priežasties Vengrijos vyriausybės pateiktas argumentas, kad draudimas atgaline data taikyti režimą, kaip antai neapmokestinimo schemą, ne tik atitinka mokesčių neutralumo principą, bet ir yra skirtas mokesčių vengimo ir sukaviimo prevencijai, man atrodo įtikinamas.

E. Proporciningumo principas

55. Galiausiai Komisija tvirtina, kad pareigojus žmonėms mokėti ne tik administracinę baudą, bet ir PVM nuo pardavimo, vykdyto iki pranešimo apie veiklos pradžių, nuobauda už nepranešimą apie veiklos pradžių būtų pernelyg didelė ir todėl pažeistų proporcingumo principą.

56. Kaip paaiškinta pirmiau, byloje *Balogh*(18) Teisingumo Teismas nusprendė, kad administracinę baudą gali būti skirta kaip nuobauda už nepranešimą apie veiklos pradžių, jeigu ji yra proporcinga. Tokios baudos proporcingumą turi vertinti nacionalinis teismas(19).

57. Šiuo atžvilgiu pakanka pasakyti, kad vertindamas nuobaudos proporcingumą nacionalinis teismas iš esmės negali atsižvelgti į tokio PVM išieškojimą. Reikalavimas PVM sumokėti už ankstesnį pardavimą, už kurį turėjo būti, bet nebuvo sumokėtas PVM, yra ne nuobauda, o tiesiog nesumokėtas mokesčių išieškojimas.

58. Nuo tada, kai D. Vámos pradėjo vykdyti ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį, jis tapo apmokestinamuoju asmeniu, todėl jam buvo taikomos susijusiose PVM normose numatytos pareigos. Vargu ar reikia pažymėti, kad viena iš jų yra pareiga mokėti mokėtiną PVM(20).

59. Gali būti naudinga priminti, kad, nesant aiškaus pasirinkimo, prastas D. Vámos taikomas režimas jokių būdu nėra neteisėtas ar išimtinis. Tai vienas iš mokesčių režimų, kuris gali būti jam taikomas, ir režimas, kuris nacionalinės teisės aktuose buvo nustatytas kaip *numatytas*. Laiku nepranešęs apie veiklos pradžių ir savo pageidavimą, kad jam būtų taikoma neapmokestinimo schema, D. Vámos iš savęs atėmė galimybę tam tikrais metais naudotis neapmokestinimo schema.

60. Beje, pažymiu, kad pagal nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus apmokestinamieji asmenys, kurie turi teisę pasinaudoti neapmokestinimo schema, kiekvienais mokestiniais metais gali pasirinkti kitą mokesčių režimą. Todėl smulkaus verslo žmonės „neįklimpsta“, jeigu iš pradžių nepraneša apie veiklos pradžių ir aiškiai nepasirenka pageidaujamo PVM režimo. Kiekvienais metais jos turi galimybę vykdyti pareigą registruotis ir prašyti, kad ateityje joms būtų taikoma neapmokestinimo schema, ir taip išvengti rimtesnių padarinių.

IV. Išvada

61. Atsižvelgdamas į tai, kas nurodyta pirmiau, siūlau Teisingumo Teismui *Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Nyredhazos administracinį ir darbo bylų teismas, Vengrija) pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

Nacionalinės teisės nuostata, kuria specialių mokesčių schemą, priimtą pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos XII antraštinės dalies 1 skyriaus 2 skirsnį, smulkaus verslo žmones atleidžiant nuo mokesčio draudžiama atgaline data taikyti apmokestinamajam asmeniui, kuris atitiko visas esmines sąlygas,

bet apie savo veiklą laiku nepraneš? mokes?i? administratoriui ir nepasirinko šios schemos taikymo, nepažeidžia Europos Sąjungos teis?s.

1 Originalo kalba: angl?.

2 OL L 347, 2006, p. 1; klaid? ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60.

3 2015 m. rugs?jo 30 d. Nutartis *Balogh*, C?424/14, nepaskelbta Rink., EU:C:2015:708.

4 2015 m. rugs?jo 30 d. Nutarties *Balogh*, C?424/14, nepaskelbtos Rink., EU:C:2015:708, 29 ir 33–36 punktai.

5 PVM direktyvos 293 straipsnyje nurodyta, kad reikia atsižvelgti „? poreik? užtikrinti ilgalaik? nacionalini? nuostat? suvienodinim?“ smulkaus verslo ?mon?ms skirt? speciali? schem? atžvilgiu, o 294 straipsnyje nustatyta, kad Taryba nusprendžia, „ar taikant galutines proced?ras smulkaus verslo ?mon?ms yra reikalinga speciali schema“, ir prireikus „nustato bendrus šios schemos ?gyvendinimo apribojimus ir s?lygas“.

6 T? patvirtina ir PVM direktyvos 7 konstatuojamoji dalis, kurioje nustatyta: „*Net jeigu mokes?io tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti*, taikant bendr? PVM sistem? tur?t? b?ti sudarytos neutralios konkurencijos s?lygos, kuriomis kiekvienos valstyb?s nar?s teritorijoje panašioms prek?ms ir paslaugoms taikomi vienodi mokes?iai nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandin?s ilgio.“ (Išskirta mano.)

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

8 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Bockemühl*, C?90/02, EU:C:2004:206, 49–52 punktai ir 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C?183/14, EU:C:2015:454, 58–61 punktai. Taip pat žr. generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvados byloje *Plöckl*, C?24/15, EU:C:2016:204, 20 išnaš?.

9 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Collée*, C?146/05, EU:C:2007:549, 29–31 punktai ir 2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Traum*, C?492/13, EU:C:2014:2267, 35, 36 ir 43 punktai. Taip pat žr. generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvados byloje *Plöckl*, C?24/15, EU:C:2016:204, 21 išnaš?.

10 Generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvados byloje *Plöckl*, C?24/15, EU:C:2016:204, 87 punktas.

11 PVM direktyvos 167 straipsnis.

12 PVM direktyvos 3 straipsnis.

13 Šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 20 d. Sprendimo *Plöckl*, C?24/15, EU:C:2016:791, 37 punkt?.

14 Šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *R?dlihs*, C?263/11, EU:C:2012:497, 45 punkt?.

15 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C?309/06, EU:C:2008:211, 49 punktas.

- 16 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, 47 punktą.
- 17 Žr. PVM direktyvos 7 konstatuojamąjį dalį ir šiuo klausimu 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Rank Group*, C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 35 punktą.
- 18 2015 m. rugsėjo 30 d. Nutartis *Balogh*, C-424/14, nepaskelbta Rink., EU:C:2015:708.
- 19 Žr. šios išvados 29 punktą.
- 20 PVM direktyvos 193–212 straipsniai.