



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 17ης Μαΐου 2018\*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρα 282 έως 292 – Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων – Καθεστώς απαλλαγών – Υποχρέωση επιλογής της εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος κατά το ημερολογιακό έτος αναφοράς»

Στην υπόθεση C-566/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών Nyíregyháza, Ουγγαρία) με απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 10 Νοεμβρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

**Dávid Vámos**

κατά

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. L. da Cruz Vilaça, πρόεδρο τμήματος, E. Levits (εισηγητή), A. Borg Barthet, M. Berger και F. Biltgen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Wahl

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Z. Fehér καθώς και από την E. E. Sebestyén,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios καθώς και από τον B. Béres,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 23ης Νοεμβρίου 2017,

εκδίδει την ακόλουθη

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

## Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης και, ειδικότερα, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Dávid Vámos και της Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (διευθύνσεως προσφυγών της εθνικής φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ουγγαρία) (στο εξής: διεύθυνση προσφυγών), με αντικείμενο την απόφαση της τελευταίας με την οποία διαπιστώθηκε ότι οφειλόταν φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) εκ μέρους του D. Vámos και επιβλήθηκε σε αυτόν πρόστιμο και τόκοι υπερημερίας.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

[...]»

- 4 Το άρθρο 213, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στο φόρο δηλώνει την έναρξη, τη μεταβολή ή την παύση της δραστηριότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο.

Τα κράτη μέλη επιτρέπουν και μπορούν να απαιτούν, με τις προϋποθέσεις που ορίζουν, την υποβολή της δήλωσης με ηλεκτρονικά μέσα.»

- 5 Το άρθρο 214 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να αποκτούν ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου τα ακόλουθα πρόσωπα:

α) κάθε υποκείμενος στον φόρο, εκτός αυτών που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, ο οποίος διενεργεί στο αντίστοιχο έδαφός τους παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, εκτός των παραδόσεων αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών για τις οποίες ο ΦΠΑ οφείλεται αποκλειστικά από τον λήπτη υπηρεσιών ή τον αποκτώντα αγαθά σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199·

[...]».

6 Το άρθρο 272 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάξουν τους ακόλουθους υποκείμενους στον φόρο από ορισμένες ή όλες τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 6:

[...]

δ) τους υποκείμενους στον φόρο που επωφελούνται της απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις όπως προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292,

[...]».

7 Το άρθρο 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα κάτωθι:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

8 Το άρθρο 281 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη, τα οποία συναντούν δυσκολίες σχετικά με την υπαγωγή των μικρών επιχειρήσεων, λόγω της δραστηριότητας ή της δομής τους, στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, μπορούν, μέσα στα όρια και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν και έπειτα από διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ, να εφαρμόζουν απλουστευμένες διαδικασίες επιβολής και είσπραξης του φόρου, όπως καθεστώτα κατ' αποκοπή, με την προϋπόθεση όμως ότι δεν οδηγούν σε μείωση του φόρου.»

9 Το άρθρο 282 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνεται στο τμήμα 2, με τίτλο «Απαλλαγές ή προοδευτικές μειώσεις», του κεφαλαίου 1 του τίτλου XII («Ειδικά καθεστώτα») αυτής, ορίζει τα εξής:

«Οι απαλλαγές και οι μειώσεις που προβλέπονται στο παρόν τμήμα εφαρμόζονται στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τις μικρές επιχειρήσεις.»

10 Το άρθρο 287 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη που προσχώρησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 1978 μπορούν να απαλλάξουν τους υποκείμενους στον φόρο των οποίων ο κύκλος εργασιών είναι το πολύ ίσος με την αντίστοιχη αξία στο εθνικό νόμισμα των ακόλουθων ποσών, με βάση το συντελεστή μετατροπής που ίσχυε την ημέρα της προσχώρησής τους στην Κοινότητα:

[...]

12) η Ουγγαρία, 35 000 EUR,

[...]».

11 Το άρθρο 290 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Οι υποκείμενοι στον φόρο, που δικαιούνται την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, μπορούν να επιλέξουν είτε το κανονικό καθεστώς εφαρμογής του ΦΠΑ είτε την εφαρμογή των απλοποιημένων ρυθμίσεων που προβλέπονται στο άρθρο 281. Στην περίπτωση αυτή, τυγχάνουν των προοδευτικών μειώσεων του φόρου, οι οποίες προβλέπονται ενδεχομένως από την εθνική τους νομοθεσία.»

### ***Το ουγγρικό δίκαιο***

#### *Ο νόμος περί ΦΠΑ*

12 Το άρθρο 2 του az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXCVII. törvény (νόμου CXCVII του 2007 σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) προβλέπει τα εξής:

«Βάσει του παρόντος νόμου, υπόκεινται στον [ΦΠΑ]:

(α) οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο –υπό την ιδιότητά του αυτή– εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος της Ουγγαρίας [...].»

13 Το άρθρο 187 του νόμου αυτού ορίζει τα εξής:

«1) Ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος έχει εγκατάσταση στην εθνική επικράτεια με οικονομικό σκοπό ή ο οποίος, ελλείψει τέτοιας εγκαταστάσεως, έχει την κατοικία ή τον συνήθη τόπο διαμονής του στην εθνική επικράτεια, δικαιούται να επιλέξει την προσωπική απαλλαγή κατά τα οριζόμενα στο παρόν κεφάλαιο.

2) Σε περίπτωση ασκήσεως από τον υποκείμενο στον φόρο του δικαιώματος επιλογής που προβλέπεται στην παράγραφο 1, κατά τη διάρκεια της προσωπικής απαλλαγής και υπό την ιδιότητα απαλλασσόμενου προσώπου, ο υποκείμενος στον φόρο

a) δεν υπόκειται σε πληρωμή του φόρου·

b) δεν δικαιούται να εκπέσει τον φόρο εισροών·

c) μπορεί να εκδώσει μόνον τιμολόγιο στο οποίο δεν αναγράφεται ούτε το ποσό του μετακυλιόμενου φόρου ούτε ο συντελεστής που ορίζεται στο άρθρο 83.»

14 Το άρθρο 188, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«Δικαίωμα επιλογής προσωπικής απαλλαγής υφίσταται εάν το ποσό της καταβληθείσας ή οφειλόμενης αντιπαροχής για όλες τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο βάσει του άρθρου 2, στοιχείο α, εκπεφρασμένο σε [ουγγρικά φιορίνια (HUF)] σε ετήσια βάση, δεν υπερβαίνει το μέγιστο ποσοτικό όριο που καθορίζεται στην παράγραφο 2

a) ούτε πραγματικά κατά το ημερολογιακό έτος που προηγείται του ημερολογιακού έτους αναφοράς,

b) ούτε πραγματικά ή βάσει εύλογων προβλέψεων κατά το ημερολογιακό έτος αναφοράς.»

15 Το άρθρο 188, παράγραφος 2, του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2012, όριζε ότι το μέγιστο ποσοτικό όριο που παρείχε δικαίωμα προσωπικής απαλλαγής είχε καθοριστεί στο ποσό των 5 000 000 HUF (περίπου 16 040 ευρώ). Από την 1η Ιανουαρίου 2013 το όριο αυτό αυξήθηκε στα 6 000 000 HUF (περίπου 19 250 ευρώ).

### Ο κώδικας φορολογικής διαδικασίας

- 16 Το άρθρο 16 του adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (νόμου XCII του 2003 περί κώδικα φορολογικής διαδικασίας, στο εξής: κώδικας φορολογικής διαδικασίας) έχει ως εξής:
- «1) Μόνον ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου μπορεί να ασκεί υποκείμενη σε φόρο δραστηριότητα, με την επιφύλαξη των προβλεπομένων στα άρθρα 20 και 21.
- 2) Ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος επιθυμεί να ασκήσει υποκείμενη σε φόρο δραστηριότητα οφείλει να δηλώσει στην κρατική φορολογική αρχή την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας προκειμένου να του χορηγηθεί αριθμός φορολογικού μητρώου.»
- 17 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχείο α, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας ορίζει ότι «ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει, εάν η φορολογική υποχρέωση ή η υποκείμενη σε φόρο δραστηριότητά του αντιστοιχούν σε εκείνη ατομικής επιχειρήσεως βάσει του νόμου για τη ρύθμιση της δραστηριότητας ατομικής επιχειρήσεως, να ζητήσει τη χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου υποβάλλοντας, στην αρμόδια για τις υποθέσεις ατομικών επιχειρήσεων αρχή, δήλωση ασκήσεως επαγγελματικής δραστηριότητας (δεόντως συμπληρωμένο έντυπο δηλώσεως ασκήσεως επαγγελματικής δραστηριότητας), εκπληρώνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την υποχρέωσή του υποβολής στην κρατική φορολογική αρχή δηλώσεως ασκήσεως επαγγελματικής δραστηριότητας».
- 18 Το άρθρο 22, παράγραφος 1, στοιχείο c, του κώδικα αυτού προβλέπει τα ακόλουθα:
- «Ο υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας δηλώνει κατά τη δήλωση ενάρξεως της υποκείμενης σε φόρο δραστηριότητας ότι επιλέγει την προσωπική απαλλαγή.»
- 19 Το άρθρο 172, παράγραφος 1, στοιχείο c, του εν λόγω κώδικα ορίζει τα εξής:
- «Με την επιφύλαξη των προβλεπομένων στην παράγραφο 2, μπορεί να επιβληθεί χρηματική ποινή ύψους έως 200 000 [HUF (περίπου 640 ευρώ)], εάν πρόκειται για φυσικό πρόσωπο, και έως 500 000 [HUF (περίπου 1 600 ευρώ)], στην περίπτωση των λοιπών υποκειμένων στον φόρο, εάν δεν εκπληρωθούν η υποχρέωση υποβολής δηλώσεως ασκήσεως επαγγελματικής δραστηριότητας (αρχική δήλωση και γνωστοποίηση τροποποιήσεων), η υποχρέωση παροχής δεδομένων ή ανοίγματος τρεχούμενου λογαριασμού ή η υποχρέωση υποβολής φορολογικών δηλώσεων.»

### Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 20 Μετά από διενέργεια ελέγχου, η ουγγρική φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι, μεταξύ του έτους 2007 και της 22ας Ιανουαρίου 2014, ο D. Vámos είχε πραγματοποιήσει 778 πωλήσεις ηλεκτρονικών ειδών σε δύο ηλεκτρονικές πλατφόρμες, χωρίς να είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο υποκειμένων σε ΦΠΑ και χωρίς να έχει δηλώσει εισοδήματα από τις πωλήσεις αυτές και, κατά συνέπεια, του επέβαλε πρόστιμο.
- 21 Η εν λόγω φορολογική αρχή διαπίστωσε επίσης ότι, κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της 1ης Ιανουαρίου 2012 και της 31ης Δεκεμβρίου 2013, ο D. Vámos είχε ασκήσει δραστηριότητα πωλήσεως της οποίας τα έσοδα δεν υπερέβαιναν το ανώτατο όριο που παρείχε δικαίωμα προσωπικής φορολογικής απαλλαγής, το οποίο καθορίζεται στο άρθρο 188, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ, και ότι, μεταξύ της 1ης και της 22ας Ιανουαρίου 2014, ο D. Vámos είχε επίσης ασκήσει δραστηριότητα πωλήσεως της οποίας τα έσοδα ήταν αμελητέα.
- 22 Στις 22 Ιανουαρίου 2014, ο D. Vámos ενεγράφη στο μητρώο των υποκειμένων σε ΦΠΑ και επέλεξε την προσωπική απαλλαγή, ήτοι ένα ουγγρικό καθεστώς απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τις μικρές επιχειρήσεις, το οποίο προβλέπεται στα άρθρα 187 επ. του νόμου περί ΦΠΑ.

- 23 Με χωριστή διαδικασία από εκείνη που οδήγησε στην επιβολή προστίμου σε βάρος του D. Vámos, η ουγγρική φορολογική αρχή προέβη σε εκ των υστέρων έλεγχο των φορολογικών δηλώσεων του αναφορικά με το σύνολο των φόρων και των δημοσιονομικών ενισχύσεων για τα οικονομικά έτη 2012 έως 2014. Κατόπιν του σχετικού ελέγχου, η εν λόγω αρχή διαπίστωσε ότι ο D. Vámos όφειλε ΦΠΑ για το διάστημα μεταξύ του πρώτου τριμήνου του 2012 και του πρώτου τριμήνου του 2014 και, επί τη βάσει της κατά τα ανωτέρω διαπιστωθείσας καθυστερούμενης φορολογικής οφειλής, του επέβαλε νέο φορολογικό πρόστιμο και τόκους υπερημερίας.
- 24 Ο D. Vámos άσκησε ιεραρχική προσφυγή ενώπιον της διευθύνσεως προσφυγών, η οποία επικύρωσε την τελευταία αυτή απόφαση. Η διεύθυνση προσφυγών, αφενός, αναφέρθηκε στο άρθρο 187, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, βάσει του οποίου ο D. Vámos μπορούσε να επιλέξει την προσωπική απαλλαγή, και, αφετέρου, επισήμανε ότι το άρθρο 22, παράγραφος 1, στοιχείο c, του κώδικα φορολογικής διαδικασίας παρείχε τη δυνατότητα επιλογής της προσωπικής απαλλαγής μόνο κατά τη δήλωση ενάρξεως των φορολογητέων δραστηριοτήτων και ότι η δυνατότητα αυτή δεν μπορούσε πλέον να ασκηθεί στη συνέχεια. Σύμφωνα με τη διεύθυνση προσφυγών, δεδομένου ότι ο D. Vámos δεν είχε καταχωρισθεί στο μητρώο της φορολογικής αρχής και επέλεξε την προσωπική απαλλαγή μόλις στις 22 Ιανουαρίου 2014, είχε δικαίωμα να τύχει της προσωπικής απαλλαγής μόνο μετά την ημερομηνία αυτή.
- 25 Ο D. Vámos άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής της διευθύνσεως προσφυγών ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου υποστηρίζοντας ότι η άσκηση οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 6 του νόμου περί ΦΠΑ συνεπάγεται μόνον την υπαγωγή στον ΦΠΑ και, συνακόλουθα, υποχρέωση υποβολής δηλώσεως σύμφωνα με το άρθρο 213, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ και το άρθρο 16 του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, όχι όμως υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ. Στο μέτρο που τα έσοδα του D. Vámos, όπως αυτά καθορίστηκαν από την ουγγρική φορολογική αρχή, δεν υπερέβαιναν, ούτε για το 2012 ούτε για το 2013, το ανώτατο όριο που παρέχει δικαίωμα προσωπικής απαλλαγής, η ουγγρική φορολογική αρχή δεν έπρεπε να τον θεωρήσει υπόχρεο στην καταβολή ΦΠΑ για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013, αλλά αντιθέτως όφειλε να τον ρωτήσει, στο πλαίσιο του εκ των υστέρων ελέγχου, εάν επιθυμούσε να επιλέξει την προσωπική απαλλαγή.
- 26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (δικαστήριο διοικητικών και εργατικών διαφορών του Nyíregyháza, Ουγγαρία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης εθνική ρύθμιση βάσει της οποίας η φορολογική αρχή μπορεί να αποκλείσει, επ' ευκαιρία εκ των υστέρων φορολογικού ελέγχου, το δικαίωμα επιλογής της προσωπικής απαλλαγής, με την αιτιολογία ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει το εν λόγω δικαίωμα μόνον κατά τη δήλωση ενάρξεως της υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητάς του;»

### **Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

- 27 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση αποκλείουσα την εφαρμογή ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ το οποίο προβλέπει απαλλαγή για τις μικρές επιχειρήσεις –θεσπισθέντος σύμφωνα με τις διατάξεις του τμήματος 2 του κεφαλαίου 1 του τίτλου XII της οδηγίας περί ΦΠΑ– στην περίπτωση υποκειμένου στον φόρο ο οποίος πληροί όλες τις ουσιαστικές προϋποθέσεις, πλην όμως δεν άσκησε τη δυνατότητα επιλογής της εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος κατά το χρονικό σημείο υποβολής στη φορολογική αρχή δηλώσεως περί ενάρξεως ασκήσεως της οικονομικής δραστηριότητάς του.
- 28 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί, καταρχάς, ότι τα άρθρα 282 έως 292 και, ειδικότερα, το άρθρο 287, σημείο 12, της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπουν τη δυνατότητα για τα κράτη μέλη να χορηγούν στις μικρές επιχειρήσεις απαλλαγή από τον ΦΠΑ.

- 29 Εν συνεχεία, επισημαίνεται ότι το άρθρο 290 της οδηγίας αυτής προβλέπει τη δυνατότητα για τον υποκείμενο στον φόρο, που δικαιούται να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ, να επιλέξει είτε το κανονικό καθεστώς εφαρμογής ΦΠΑ είτε την εφαρμογή των απλοποιημένων ρυθμίσεων που προβλέπονται στο άρθρο 281 της οδηγίας αυτής.
- 30 Επιπροσθέτως, σύμφωνα με το γράμμα των άρθρων 281 και 284 έως 287 της εν λόγω οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να εισάγουν και να διατηρούν σε ισχύ τα ειδικά καθεστώτα επιβολής ΦΠΑ, εφόσον τα καθεστώτα αυτά είναι σύμφωνα με το σύστημα του ΦΠΑ. Εξάλλου, η αιτιολογική σκέψη 49 της ίδιας οδηγίας αναφέρει ότι, όσον αφορά τις μικρές επιχειρήσεις, θα πρέπει να επιτραπεί στα κράτη μέλη να συνεχίζουν να εφαρμόζουν τα ειδικά τους καθεστώτα.
- 31 Τέλος, το καθεστώς της προσωπικής απαλλαγής, που προβλέπεται από το ουγγρικό δίκαιο, είναι ένα ειδικό καθεστώς που επιτρέπει στις επιχειρήσεις των οποίων ο κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει ένα συγκεκριμένο ανώτατο όριο να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ. Αυτό το καθεστώς απαλλαγής που εφαρμόζεται στις μικρές επιχειρήσεις συνεπάγεται, σύμφωνα με το άρθρο 187, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ, ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν υποχρεούται να καταβάλει ΦΠΑ, δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών και μπορεί να εκδώσει μόνον τιμολόγιο στο οποίο δεν αναγράφεται ο ΦΠΑ. Στο πλαίσιο των παρατηρήσεων της ενώπιον του Δικαστηρίου, η Ουγγρική Κυβέρνηση επισήμανε ότι η δυνατότητα επιλογής της απαλλαγής από τον φόρο μπορεί να ασκηθεί και μετά την υποβολή δηλώσεως περί ενάρξεως δραστηριότητας, αλλά μπορεί να έχει αποτελέσματα μόνο για το μέλλον.
- 32 Εν προκειμένω, ο υποκείμενος στον φόρο είχε ζητήσει να τύχει της προσωπικής απαλλαγής, αίτημα το οποίο απορρίφθηκε με την αιτιολογία ότι το δικαίωμα επιλογής της απαλλαγής αυτής θα έπρεπε να έχει ασκηθεί κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο επιθυμούσε να τύχει της εν λόγω απαλλαγής.
- 33 Όσον αφορά την υποχρέωση υποβολής δηλώσεως περί ενάρξεως ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η οδηγία ΦΠΑ δεν αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία η οποία επιβάλλει σε υποκείμενο στον φόρο υποχρέωση υποβολής δηλώσεως περί ενάρξεως οικονομικής δραστηριότητας, ακόμη και αν τα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή δεν υπερβαίνουν το ανώτατο όριο που παρέχει δικαίωμα απαλλαγής από τον φόρο για τις μικρές επιχειρήσεις (βλ., υπό την έννοια αυτή, διάταξη της 30ής Σεπτεμβρίου 2015, Balogh, C-424/14, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2015:708, σκέψη 30). Έχει επίσης κρίνει ότι η οδηγία περί ΦΠΑ δεν αντιτίθεται στην επιβολή διοικητικού προστίμου για τη μη τήρηση της υποχρέωσης υποβολής δηλώσεως από υποκείμενο στον φόρο, υπό τον όρο ότι το πρόστιμο είναι σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας (βλ., υπό την έννοια αυτή, διάταξη της 30ής Σεπτεμβρίου 2015, Balogh, C-424/14, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2015:708, σκέψη 37).
- 34 Εν προκειμένω, πρέπει να εξεταστεί αν κράτος μέλος δύναται να εξαρτά τη χορήγηση καθεστώτος φορολογικών απαλλαγών από την επιλογή, εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο, ενός τέτοιου καθεστώτος κατά το χρονικό σημείο υποβολής της δηλώσεώς του περί ενάρξεως ασκήσεως δραστηριότητας και αν, ελλείψει τέτοιας επιλογής εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο επ' ευκαιρία υποβολής της δηλώσεως αυτής, δύναται να εφαρμόσει αυτεπαγγέλτως το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.
- 35 Επισημαίνεται, αφενός, ότι, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων που αναφέρονται στη σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως, η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος των μικρών επιχειρήσεων αποτελεί δυνατότητα η οποία παρέχεται στα κράτη μέλη για την οργάνωση του συστήματος φορολογήσεως.
- 36 Αφετέρου, όπως προκύπτει από το άρθρο 273, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που δεν περιλαμβάνονται στην οδηγία αυτή, αλλά τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και για την αποφυγή της απάτης.

- 37 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι κάθε κράτος μέλος έχει την υποχρέωση να λάβει όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα που είναι πρόσφορα για την είσπραξη ολοκλήρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός του και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής (απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 38 Το Δικαστήριο έχει, επίσης, κρίνει ότι η διάταξη του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, πέραν των ορίων που θέτει, δεν ορίζει ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τις υποχρεώσεις τις οποίες δύνανται να επιβάλλουν τα κράτη μέλη και, συνεπώς, παρέχει σε αυτά ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως όσον αφορά τα μέσα τα οποία είναι κατάλληλα να διασφαλίζουν την είσπραξη ολοκλήρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός τους και να καταπολεμούν τη φοροδιαφυγή (βλ. απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, σκέψη 21 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 39 Είναι ασφαλώς αληθές ότι, σύμφωνα με το άρθρο 272, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκειμένους στον φόρο που επωφελούνται καθεστώτος απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις από ορισμένες ή όλες τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 6 του τίτλου XI της ίδιας αυτής οδηγίας. Πρόκειται, ωστόσο, για μια απλή δυνατότητα, γεγονός που σημαίνει ότι τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να απαλλάσσουν τους υποκειμένους στον φόρο από τις υποχρεώσεις αυτές.
- 40 Κατά συνέπεια, επιβάλλεται η διαπίστωση, όπως προκύπτει από τα σημεία 34 και 46 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα, ότι η απόφαση του Ούγγρου νομοθέτη να θεσπίσει ένα καθεστώς απαλλαγών, εξαρτώντας ταυτόχρονα την εφαρμογή του από ορισμένες διαδικαστικές απαιτήσεις, εμπίπτει στο περιθώριο εκτιμήσεως που η οδηγία περί ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη.
- 41 Εντούτοις, μολονότι τα κράτη μέλη διαθέτουν περιθώριο εκτιμήσεως ως προς την επιλογή των μέτρων που θεσπίζουν για να διασφαλίσουν την ορθή είσπραξη του ΦΠΑ και να αποτρέψουν τη φοροδιαφυγή, οφείλουν, ωστόσο, να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του και, ιδίως, την αρχή της αναλογικότητας (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 50 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), καθώς και τις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της ασφάλειας δικαίου.
- 42 Συγκεκριμένα, πρώτον, όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, επιβάλλεται η διαπίστωση, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 57 και 58 των προτάσεών του, ότι η απαίτηση καταβολής ΦΠΑ για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις δεν συνιστά κύρωση για την παράβαση της υποχρεώσεως δηλώσεως της ενάρξεως δραστηριότητας και επιλογής καθεστώτος απαλλαγής, αλλά είσπραξη του ΦΠΑ που κατέστη απαιτητός με την έναρξη, εκ μέρους επιχειρηματία όπως ο D. Vámos, της οικονομικής του δραστηριότητας.
- 43 Επιπλέον, με την απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512), το Δικαστήριο έκρινε ότι το δίκαιο της Ένωσης και, ειδικότερα, η αρχή της αναλογικότητας δεν εμποδίζουν ένα κράτος μέλος, το οποίο έκανε χρήση της ευχέρειας να παράσχει στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα επιλογής ειδικού καθεστώτος φορολόγησεως, να θεσπίζει ρύθμιση η οποία εξαρτά την πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών από την προηγούμενη έγκριση της φορολογικής αρχής, χωρίς η έγκριση αυτή να έχει αναδρομική ισχύ.
- 44 Το Δικαστήριο διευκρίνισε, συναφώς, ότι η μη αναδρομικότητα της διαδικασίας εγκρίσεως δεν την καθιστά δυσανάλογα αυστηρή σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό (απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2004, C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, EU:C:2004:512, σκέψη 29).



- 45 Από τη σκέψη 34 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ καθίσταται εφαρμοστέο σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο δεν επέλεξε το καθεστώς προσωπικής απαλλαγής. Κατά συνέπεια, εθνική νομοθεσία η οποία αρνείται τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης δεν βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την ορθή είσπραξη του ΦΠΑ.
- 46 Δεύτερον, όσον αφορά την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας με την οποία ο νομοθέτης της Ένωσης εκφράζει, στον τομέα του ΦΠΑ, τη γενική αρχή της ίσης μεταχείρισεως (απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, σκέψη 29), έχει κριθεί ότι τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του φόρου και για την αποφυγή της φοροδιαφυγής δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 11ης Απριλίου 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψεις 28 και 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 47 Συναφώς, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η παροχή στους υποκειμένους στον φόρο της δυνατότητας να επιλέγουν το καθεστώς απαλλαγής μετά την προβλεπόμενη προθεσμία θα τους παρείχε αθέμιτο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα εις βάρος των επιχειρηματιών που έχουν τηρήσει δεόντως τις διαδικαστικές υποχρεώσεις που προβλέπει η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία. Πράγματι, οι υποκείμενοι στον φόρο θα μπορούσαν να επιλέξουν εκ των υστέρων και, ως εκ τούτου, έχοντας τη δυνατότητα να στηριχθούν στα συγκεκριμένα αποτελέσματα της δραστηριότητάς τους, το φορολογικό καθεστώς που είναι το πλέον συμφέρον γι' αυτούς.
- 48 Πλην όμως, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει, μεταξύ άλλων, τη διαφορετική μεταχείριση, από απόψεως ΦΠΑ, των υποκειμένων στον φόρο που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση και, επομένως, σε ανταγωνισμό μεταξύ τους.
- 49 Κατά συνέπεια, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και, γενικότερα, η αρχή της ίσης μεταχείρισεως των υποκειμένων στον φόρο δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία δεν χορηγεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ στους υποκειμένους στον φόρο που παρέλειψαν να επιλέξουν ένα από τα καθεστώτα απαλλαγών κατά το χρονικό σημείο υποβολής της δηλώσεως ενάρξεως της οικονομικής τους δραστηριότητας, έστω και αν το προϊόν της δραστηριότητάς τους δεν υπερβαίνει το ανώτατο όριο που παρέχει δικαίωμα απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις.
- 50 Τρίτον, επισημαίνεται ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου πρέπει να τηρείται από τα θεσμικά όργανα της Ένωσης αλλά και από τα κράτη μέλη κατά την άσκηση των εξουσιών που τους παρέχουν οι οδηγίες της Ένωσης (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 51 Η αρχή αυτή επιτάσσει να μην μπορεί επ' αόριστον να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψη 46).
- 52 Επιπλέον, όπως αναφέρθηκε στη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως, δεδομένου ότι οι δικαιούχοι της προσωπικής απαλλαγής από τον φόρο δεν οφείλουν ΦΠΑ και ότι, επομένως, δεν χρειάζεται να τον μετακυλίσουν στους πελάτες τους, ενδέχεται να είναι αναγκαίο οι φορολογικές αρχές να γνωρίζουν εκ των προτέρων τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι επέλεξαν αυτό το καθεστώς απαλλαγής.
- 53 Κατά συνέπεια, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία είναι σύμφωνη με την αρχή της ασφάλειας δικαίου.
- 54 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση αποκλείουσα την εφαρμογή ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ το οποίο προβλέπει απαλλαγή για τις μικρές επιχειρήσεις –θεσπισθέντος σύμφωνα με τις διατάξεις του τμήματος 2 του κεφαλαίου 1 του τίτλου XII της οδηγίας

περί ΦΠΑ– στην περίπτωση υποκειμένου στον φόρο ο οποίος πληροί όλες τις ουσιαστικές προϋποθέσεις, πλην όμως δεν άσκησε τη δυνατότητα επιλογής της εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος κατά το χρονικό σημείο υποβολής στη φορολογική αρχή δηλώσεως περί ενάρξεως ασκήσεως της οικονομικής δραστηριότητάς του.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 55 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

**Το δίκαιο της Ένωσης έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση αποκλείουσα την εφαρμογή ειδικού καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας το οποίο προβλέπει απαλλαγή για τις μικρές επιχειρήσεις –θεσπισθέντος σύμφωνα με τις διατάξεις του τμήματος 2 του κεφαλαίου 1 του τίτλου XII της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας– στην περίπτωση υποκειμένου στον φόρο ο οποίος πληροί όλες τις ουσιαστικές προϋποθέσεις, πλην όμως δεν άσκησε τη δυνατότητα επιλογής της εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος κατά το χρονικό σημείο υποβολής στη φορολογική αρχή δηλώσεως περί ενάρξεως ασκήσεως της οικονομικής δραστηριότητάς του.**

(υπογραφές)