



## Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. gegužės 17 d.\*

„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

dėl *Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Nyredhazos administracinių 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 Igazgatóság**

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurių 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 rašytinę 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

\* Proceso kalba: vengrų.

## 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* (Nacionalinės 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 ekonominė 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 jų 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 jų 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;

<...>“

- 6 Tos pačios direktyvos 272 straipsnyje numatyta:

„1. Valstybės narės nuo tam tikrų ar visų 2–6 skyriuose nurodytų prievolių gali atleisti šiuos apmokestinamuosius asmenis:

<...>

d) apmokestinamuosius asmenis, kuriems taikomas 282–292 straipsniuose numatytas smulkaus verslo įmonių atleidimas nuo PVM;

<...>“

7 PVM direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų-faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

8 Šios direktyvos 281 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės, kurios dėl smulkaus verslo įmonių veiklos ar struktūros ypatumų gali susidurti su sunkumais taikydamos įprastas PVM procedūras šioms įmonėms, apskaičiuodamos ir rinkdamos PVM gali, laikydamosi savo nustatytų sąlygų ir apribojimų, bei pasikonsultavusios su PVM komitetu, taikyti supaprastintas procedūras, pavyzdžiui, vienodo tarifo schemas, jei tai nesąlygos mokesčio sumažėjimo.“

9 282 straipsnis, esantis PVM direktyvos XII antraštinės dalies „Specialios schemas“ 1 skyriaus 2 skirsnyje „Neapmokestinimas PVM arba laipsniškos lengvatos“, suformuluotas taip:

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

10 Šios direktyvos 287 straipsnyje nustatyta:

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

<...>

12) Vengrija: 35 000 [eurų];

<...>“

11 Minėtos direktyvos 290 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinamieji asmenys, kurie turi teisę būti atleisti nuo PVM, gali pasirinkti taikyti įprastines PVM procedūras arba 281 straipsnyje numatytas supaprastintas procedūras. Šiuo atveju jie turi teisę į bet kurią nacionalinės teisės aktuose numatytą laipsnišką mokesčio lengvatą.“

## 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 įsteigtas apmokestinamasis asmuo arba, jeigu toks asmuo ekonominiais tikslais neįsteigtas, nuolat ar įprastai gyvenantis nacionalinėje teritorijoje apmokestinamasis asmuo šiame skyriuje numatytais sąlygomis turi teisę pasirinkti asmeninį neapmokestinimą.

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

- a) neprivalo mokėti mokesčio;
- b) neturi teisės į pirkimo mokesčio atskaitą;
- c) gali išrašyti tik sąskaitas, kuriose nenurodomas nei pardavimo mokeskis, 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 tiektų prekių ar teiktų paslaugų, 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 5 000 000 HUF (apie 16 040 eurų) suma. Nuo 2013 m. sausio 1 d. ši riba padidinta iki 6 000 000 HUF (apie 19 250 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 išdėstytas taip:

„1) Apmokestinamąją veiklą gali vykdyti tik apmokestinamasis asmuo, turintis mokesčio mokėtojo kodą, išskyrus 20 ir 21 straipsniuose numatytas išimtis.

2) Apmokestinamąją 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 mokesstinė prievolė 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 registracijos prašymą (tinkamai užpildytą registracijos formą) su prašymu suteikti jam mokesčio mokėtojo kodą, ir taip įvykdo savo prievolę įsiregistruoti kaip mokesčio mokėtoju“.

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 Minėto 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 einamąją sąskaitą ir teikti mokesčių deklaracijas gali būti skirta bauda už nerūpestingumą, fiziniam asmeniui galinti siekti 200 000 [HUF (apie 640 eurų)], o kitiems apmokestinamiesiems asmenims 500 000 [HUF (apie 1 600 eurų)].“

### **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 dviejuose interneto svetainėse, bet nebuvo įsiregistravęs PVM mokėtojų 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 mokėtojų registre ir pasirinko asmeninį neapmokestinimą, kuris yra PVM įstatymo 187 ir paskesniuose straipsniuose numatyta smulkaus verslo įmonių neapmokestinimo PVM schema.

23 Vykdydama kitą procedūrą nei ta, kurią atlikus D. Vámos buvo skirta bauda, Vengrijos mokesčių institucija atliko *a posteriori* jo mokesčių deklaracijų, susijusių su visais mokesčiais ir biudžeto parama, patikrinimą už 2012–2014 mokesčius 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 mokesčio 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 pradžią 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 pateikusiam 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 į asmeninį neapmokestinimą, Vengrijos mokesčių institucija neturėjo jo įpareigoti 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 administracinių 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 mokesčių 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 teisę reikia aiškinti taip, kad ji draudžia nacionalinės teisės nuostatas, 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 pranešė apie savo ekonominės veiklos pradžią mokesčių administratoriui.
- 28 Šiuo klausimu visų pirma primintina, kad PVM direktyvos 282–292 straipsniuose, būtent 287 straipsnio 12 punkte, numatyta galimybė valstybėms narėms atleisti nuo PVM smulkaus verslo įmones.
- 29 Primintina, kad šios direktyvos 290 straipsnyje numatyta galimybė apmokestinamajam asmeniui, kuris turi teisę būti atleistas nuo PVM, pasirinkti taikyti įprastines PVM procedūras arba 281 straipsnyje numatytas supaprastintas procedūras.
- 30 Be to, pagal šios direktyvos 281 straipsnio ir 284–287 straipsnių tekstą valstybės narės gali nustatyti ir toliau taikyti specialias PVM schemas, jei šios schemas atitinka bendrą PVM sistemą. Šios direktyvos 49 konstatuojamojoje dalyje numatyta, kad valstybėms narėms turėtų būti leidžiama toliau taikyti smulkaus verslo įmonėms skirtas specialias schemas.
- 31 Galiausiai, asmeninio neapmokestinimo schema, numatyta Vengrijos teisėje, yra speciali schema, kuri leidžia įmonėms, kurių apyvarta neviršija tam tikros ribos, pasinaudoti neapmokestinimu PVM. Ši neapmokestinimo schema, taikoma smulkaus verslo įmonėms, pagal PVM įstatymo 187 straipsnio 2 dalį reiškia, kad apmokestinamasis asmuo neprivalo mokėti PVM, neturi teisės į pirkimo PVM atskaitą ir gali išrašyti tik sąskaitas, kuriose nenurodytas PVM. Vengrijos vyriausybė, pateikdama pastabas Teisingumo Teisme, teigė, kad neapmokestinimo galimybę galima pasirinkti ir pranešus apie veiklos pradžią, bet tai darys poveikį tik ateityje.
- 32 Šiuo atveju apmokestinamasis asmuo prašė leisti pasinaudoti asmeniniu neapmokestinimu, tačiau jo prašymas buvo nepatenkintas dėl to, kad teise pasirinkti šį neapmokestinimą reikėjo pasinaudoti kalendoriniais metais, kuriais jis norėjo naudotis šiuo neapmokestinimu.
- 33 Dėl pareigos pranešti apie ekonominės veiklos pradžią Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad PVM direktyva nedraudžia nacionalinės teisės aktų, kuriuose numatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi apie tai pranešti, kai tokios veiklos pajamos neviršija ribos, suteikiančios teisę į smulkaus verslo įmonių neapmokestinimą (šiuo klausimu žr. 2015 m. rugsėjo 30 d. Nutarties *Balogh*, C-424/14,



nepaskelbta Rink., EU:C:2015:708, 30 punktą). Jis taip pat nusprendė, kad PVM direktyva nedraudžia už apmokestinamojo asmens pareigos pranešti nesilaikymą taikyti administracinės baudos, su sąlyga, kad ši bauda yra proporcinga (šiuo klausimu žr. 2015 m. rugsėjo 30 d. Nutarties *Balogh*, C-424/14, nepaskelbta Rink., EU:C:2015:708, 37 punktą).

- 34 Šiuo atveju reikia išnagrinėti, ar valstybė narė gali numatyti, kad neapmokestinimo schemos taikymas priklauso nuo apmokestinamojo asmens, kuriam taikoma ši schema, pasirinkimo, atlikto tuo pat metu, kai jis praneša apie ekonominės veiklos pradžią, o jei apmokestinamasis asmuo tokiu atveju nepasirenka neapmokestinimo schemos, taikoma įprastinė PVM apmokestinimo schema.
- 35 Primintina, viena vertus, kad atsižvelgiant į šio sprendimo 30 punkte nurodytas nuostatas specialios schemos smulkaus verslo įmonėms 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 būtinos, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui.
- 37 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad iš šios nuostatos matyti, kad kiekviena valstybė narė turi pareigą imtis visų teisėkūros ir administracinių priemonių, būtinų viso mokėtino PVM surinkimui jos teritorijoje užtikrinti ir kovoti su sukčiavimu (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Cabinet Medical Veterinar dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, 25 punktą 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 jų teritorijoje užtikrinti ir kovoti su sukčiavimu (2017 m. spalio 26 d. Sprendimo *BB construct*, C-534/16, EU:C:2017:820, 21 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 39 Neginčytina, 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 sukčiavimui, 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 principų.
- 42 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 neįvykdymą, bet tai yra PVM, kuris tapo mokėtinas, kai ūkio subjektas, kaip antai D. Vámos, pradėjo savo ekonominę veiklą, išieškojimas.

- 43 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 nuostatų, numatančių, kad viso PVM už pirkimus atskaita priklauso nuo atgaline data negaliojančio išankstinio mokesčių administratoriaus sutikimo.
- 44 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad sutikimo procedūros negaliojimas atgaline data nedaro šios procedūros neproporcingos (2004 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C-269/03, EU:C:2004:512, 29 punktą).
- 45 Iš šio sprendimo 34 punkto matyti, kad pagal Vengrijos teisę tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, įprastinė PVM apmokestinimo schema taikoma, kai apmokestinamasis asmuo nepasirenka asmeninio neapmokestinimo schemas. Todėl nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias netaikomas neapmokestinimas PVM tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, neviršija to, kas būtina, kad būtų tinkamai renkamas PVM.
- 46 Antra, kalbant apie mokesčių neutralumo principą, kurį Sąjungos teisės aktų leidėjas PVM srityje prilygina vienodo požiūrio principui (2017 m. spalio 26 d. Sprendimo *BB construct*, C-534/16, EU:C:2017:820, 29 punktą), jau nuspręsta, kad priemonės, kurias valstybės narės gali pasirinkti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkirstas kelias sukčiavimui, 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).
- 47 Šiuo klausimu reikia nuspręsti, kad leidimas apmokestinamiesiems asmenims pasirinkti neapmokestinimo schemą vėliau, nei nustatyta, suteiktų jiems nepagrįstą konkurencinį pranašumą, palyginti su ūkio subjektais, tinkamai įvykdžiusiais pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatose numatytas procedūras pareigas. Iš tiesų, šie apmokestinamieji asmenys galėtų pasirinkti *a posteriori*, taigi galėdami remtis konkrečiais savo veiklos rezultatais, apmokestinimo schemą, kuri jiems atrodytų naudingesnė.
- 48 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 į apmokestinamuosius asmenis principas nedraudžia nacionalinės teisės nuostatų, pagal kurias netaikomas neapmokestinimas PVM apmokestinamiesiems asmenims, kurie nepasirinko neapmokestinimo schemas tuo pačiu metu, kai pranešė 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 nagrinėjamas nacionalinis reglamentavimas atitinka teisinio saugumo principą.
- 54 Atsižvelgiant į visa tai, kas minėta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Sąjungos teisę reikia 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 pranešė 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 pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

**Sąjungos teisę reikia 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 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.