



## Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA  
NILSE WAHLA  
přednesené dne 23. listopadu 2017<sup>1</sup>

**Věc C-566/16**

**Dávid Vámos  
proti**

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság  
(Správní a pracovní soud, Nyíregyháza, Maďarsko)]

„Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Články 281 až 294 – Zvláštní režimy pro malé podniky – Osвобоzení od daně – Povinnost rozhodnout se pro zvláštní režim při oznámení zahájení zdanitelné činnosti – Neoznámení zahájení zdanitelné činnosti – Zpětné uplatnění režimu“

1. V projednávané věci se Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správní a pracovní soud, Nyíregyháza, Maďarsko) táže Soudního dvora, zda unijní právo brání vnitrostátní právní úpravě, která zakazuje zpětné uplatnění zvláštního daňového režimu zaručujícího osvobození od daně malým podnikům – přijaté na základě ustanovení hlavy XII kapitoly 1 oddílu 2 směrnice Rady 2006/112/ES<sup>2</sup> ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) – na osobu povinnou k dani, která splnila všechny věcné podmínky, ale neoznámila v řádné lhůtě zahájení své činnosti daňovým orgánům a nerozhodla se pro zvláštní režim.

### **I. Právní rámec**

#### **A. Unijní právo**

2. Podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“.

3. Článek 213 odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH stanoví:

„Každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani.

[...]“

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Úř. věst. 2006 L 347, s. 1.

4. Podle článku 282 směrnice o DPH:

„Osвобоzení a úlevy podle tohoto oddílu se vztahují na dodání zboží a poskytnutí služeb malými podniky.“

5. Článek 287 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy, které přistoupily po 1. lednu 1978, mohou poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně následujících částek při kurzu platném ke dni jejich přistoupení:

[...]

12) Maďarsko: EUR 35 000;

[...]“

6. Článek 289 směrnice o DPH stanoví:

„Osoby povinné k dani, které jsou osvobozeny od daně, nemají nárok na odpočet daně podle článků 167 až 171 a článků 173 až 177 ani tuto daň nemohou vykazovat na svých fakturách.“

7. Podle článku 290 uvedené směrnice:

„Osoby povinné k dani, které jsou způsobilé k osvobození od daně, se mohou rozhodnout buď pro běžný režim DPH, nebo pro zjednodušené postupy uvedené v článku 281. V tomto případě mají nárok na případnou odstupňovanou daňovou úlevu podle vnitrostátních právních předpisů.“

## **B. Maďarské právo**

### *1. Zákon CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty*

8. Ustanovení § 2 písm. a) Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty; dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„Předmětem [DPH] podle tohoto zákona jsou:

a) dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu uskutečněná v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková [...].“

9. Ustanovení § 187 zákona o DPH stanoví:

„1) Osoba povinná k dani, která se usadila v tuzemsku za účelem výkonu hospodářské činnosti nebo která není sice v tuzemsku usazena, avšak má zde bydliště nebo místo trvalého pobytu, je oprávněna se rozhodnout pro osobní osvobození podle ustanovení této kapitoly.

2) Osoba povinná k dani, která uplatňuje nárok rozhodnout se pro osobní osvobození uvedené v odstavci 1, po dobu osobního osvobození a v postavení osoby osvobozené od daně,

(a) nepodléhá povinnosti uhradit daň:

(b) nemá nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu;

(c) je oprávněna vystavit pouze fakturu, ve které se neuvádí výše přenesené daně ani sazba daně stanovená v článku 83.“

10. Podle ustanovení § 188 odst. 1 zákona o DPH:

„Osoba povinná k dani je oprávněna se rozhodnout pro osobní osvobození, pokud částka protiplnění, která byla nebo má být zaplacená za veškerá dodání zboží a poskytnutí služeb, jež tato osoba uskutečnila v souladu s čl. 2 písm. a), akumulovaná za rok a vyjádřená ve forintech, nepřekračuje hranici stanovenou v odstavci 2, a to

a) ani svojí skutečnou výší v kalendářním roce předcházejícím referenčnímu kalendářnímu roku,

(b) ani svojí skutečnou nebo rozumně předvídatelnou výší v referenčním kalendářním roce.“

11. Ustanovení § 188 odst. 2 téhož zákona, ve znění platném do dne 31. prosince 2012, stanovilo, že hranice pro vznik nároku na osobní osvobození odpovídá peněžité částce 5 000 000 maďarských forintů (HUF). Ode dne 1. ledna 2013 byla hranice zvýšena na 6 000 000 HUF.

## 2. Zákon XCII z roku 2003 o obecném daňovém řízení

12. Ustanovení § 16 Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (zákon XCII z roku 2003 o obecném daňovém řízení; dále jen „zákon o obecném daňovém řízení“) zní takto:

„1) S výhradou článků 20 a 21 může zdanitelnou činnost vykonávat pouze osoba povinná k dani, jíž bylo přiděleno daňové identifikační číslo.

2) Osoba povinná k dani, která má v úmyslu vykonávat zdanitelnou činnost, musí oznámit zahájení živnosti státnímu daňovému orgánu, který jí přidělí daňové identifikační číslo [dále jen ‚DÍČ‘].“

13. Ustanovení § 17 odst. 1 písm. a) zákona o obecném daňovém řízení stanoví, že „osoba povinná k dani, jejíž daňová povinnost nebo zdanitelná činnost odpovídají povinnosti nebo činnosti osoby samostatně výdělečně činné podle zákona upravujícího soukromé podnikání, požádá o přidělení DÍČ, a to podáním oznámení o zahájení živnosti (řádně vyplněný formulář o zahájení živnosti) orgánu příslušnému pro záležitosti týkající se činnosti osob samostatně výdělečně činných, čímž splní povinnost podat oznámení o zahájení živnosti státnímu daňovému orgánu“.

14. Podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) uvedeného zákona:

„V okamžiku, kdy osoba povinná k dani oznámí zahájení zdanitelné činnosti, ohlásí, že má v úmyslu zvolit si možnost osobního osvobození.“

15. Podle ustanovení § 172 odst. 1 písm. c) uvedeného zákona:

„S výhradou ustanovení obsažených v odstavci 2 lze při nesplnění povinnosti týkající se registrační povinnosti (počáteční oznámení a oznámení změn), poskytnutí údajů nebo otevření běžného účtu nebo povinnosti týkající se podání daňových prohlášení uložit peněžitou sankci do výše 200 000 HUF v případě jednotlivců a do výše 500 000 HUF v případě ostatních osob povinných k dani.“

## II. Skutkové okolnosti, řízení a předběžné otázky

16. Od roku 2007 do 22. ledna 2014 uskutečnil D. Vámos 778 prodejů elektronického zboží na dvou internetových platformách. Není registrovaný jako osoba povinná k dani a v daňových prohlášeních neuvedl žádné příjmy z uvedených prodejů.

17. Maďarský daňový orgán provedl kontrolu týkající se D. Vámose. Ve správním řízení uvedený orgán konstatoval, že D. Vámos nesplnil povinnost registrace stanovenou ve vnitrostátní právní úpravě, a v důsledku toho mu uložil pokutu. Daňový orgán rovněž konstatoval, že D. Vámos provozoval svoji činnost bez povolení, aniž měl přiděleno daňové identifikační číslo, aniž byl společníkem obchodní společnosti a aniž vystavoval jakékoli doklady, stvrzenky či faktury za prodeje.

18. Dne 22. ledna 2014 se D. Vámos registroval jako osoba povinná k dani z přidané hodnoty a zvolil si možnost „osobní osvobození“, tj. maďarské osvobození od daně pro malé podniky stanovené v § 187 a násl. zákona o DPH, který maďarské orgány přijaly na základě článků 281 až 292 směrnice o DPH. Od uvedeného data D. Vámos podnikal jako osoba samostatně výdělečně činná a zároveň byl zaměstnán jiným podnikem v rozsahu překračujícím 36 hodin týdně.

19. Nezávisle na prvním řízení, které vedlo k uložení pokuty, zahájil daňový orgán druhé řízení týkající se daňových příznání D. Vámose za roky 2012 až 2014. Na závěr uvedeného šetření daňový orgán konstatoval existenci nedoplatku na DPH (vedle nedoplatků na dani z příjmů a na příspěvcích na sociální zabezpečení) za období od prvního čtvrtletí roku 2012 do prvního čtvrtletí roku 2014 a uložil D. Vámosovi pokuty včetně úroků z prodlení.

20. Na podkladě odvolání Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Odvolací daňové a celní ředitelství, Maďarsko) konstatoval, že D. Vámos soustavně a pravidelně uskutečňoval prodej zboží, což představuje hospodářskou činnost, a že podléhal DPH. Ohledně osobního osvobození měl daňový orgán za to, že vnitrostátní právní úprava nedovolovala, aby osoba povinná k dani požádala o uvedené osvobození se zpětnou platností. Konstatoval tedy, že vzhledem k tomu, že se D. Vámos registroval u daňového orgánu až 22. ledna 2014, neměl nárok zvolit si osobní osvobození pro období před uvedeným datem.

21. Dávid Vámos uvedené rozhodnutí napadl před Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správní a pracovní soud, Nyíregyháza, Maďarsko), přičemž tvrdil, že daňový orgán se ho měl dotázat, zda si přeje zvolit uplatnění osobního osvobození na prodeje, které uskutečnil, před tím, než se registroval jako osoba povinná k dani, neboť splnil věcné podmínky pro využití uvedeného režimu.

22. Předkládající soud má pochybnosti ohledně výkladu relevantních ustanovení směrnice o DPH, a proto se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o následující předběžné otázce:

„Je v souladu s unijním právem vnitrostátní právní úprava, která opravňuje daňový orgán provádějící *ex post* daňovou kontrolu k tomu, aby vyloučil možnost zvolit si možnost osobního osvobození, a to na základě okolnosti, že této možnosti může osoba povinná k dani využít pouze v okamžiku, kdy oznamuje zahájení zdanitelné činnosti?“

23. Písemná vyjádření předložily maďarská vláda a Komise. V souladu s čl. 76 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora nebylo nařízeno jednání.

### III. Analýza

24. Úvodem je třeba připomenout, že hlava XII kapitola 1 směrnice o DPH umožňuje členským státům zavést (či zachovat) tři druhy zvláštních režimů pro malé podniky: i) zjednodušené postupy vyměřování a výběru DPH (článek 281 směrnice); ii) osvobození (články 282 až 290 směrnice) a iii) odstupňované daňové úlevy (články 282 až 285 a článek 291 směrnice).

25. Projednávaná věc se týká zvláštního režimu, zavedeného maďarskými orgány, který stanoví osvobození podniků, které nepřekročí určitou maximální výši obratu (dále jen „osvobození od daně“). Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice o DPH brání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje, aby osoba povinná k dani požádala o zpětné uplatnění osvobození od daně, když splnila všechny věcné požadavky k tomu stanovené, avšak neoznámila včas zahájení své činnosti a neprovedla výslovnou volbu uvedeného režimu.

26. Pro odpověď na uvedenou otázku je třeba určit, zda členské státy při rozhodování o osvobození od daně pro malé podniky podle ustanovení hlavy XII kapitoly 1 oddílu 2 směrnice o DPH mohou podřídit použití takového režimu skutečnosti, že osoba povinná k dani řádně oznámila zahájení své činnosti a provedla výslovnou volbu uplatnit uvedený režim.

27. Z důvodů, které budou uvedeny níže, mám za to, že je třeba uvedenou otázku zodpovědět kladně.

#### A. Povinnost registrace

28. Podle čl. 272 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH mohou členské státy osvobodit od některých nebo od všech povinností uvedených v kapitolách 2 až 6 hlavy XI směrnice o DPH osoby povinné k dani, na které se vztahuje režim osvobození od daně pro malé podniky. Mezi uvedené povinnosti patří zejména povinnost oznámit zahájení činnosti jako osoba povinná k dani podle článku 213 směrnice o DPH. Nicméně maďarské orgány se rozhodly tak neučinit a legalita této volby byla potvrzena v rozsudku Soudního dvora ve věci Balogh<sup>3</sup>.

29. V uvedené věci – týkající se téhož maďarského osvobození od daně a předložené tímtež soudem jako projednávaná věc – Soudní dvůr konstatoval, že směrnice o DPH nebrání vnitrostátní právní úpravě, které osobě povinné k dani ukládají oznámit zahájení hospodářské činnosti i v případě, že produkt této činnosti nepřesahuje hranici osvobození od daně pro malé podniky. Soudní dvůr dodal, že členské státy rovněž mohou uložit osobě povinné k dani pokutu za nedodržení uvedené povinnosti, pokud je pokuta v souladu se zásadou proporcionality<sup>4</sup>.

30. Je tedy jasné, že v projednávané věci je požadavek podle maďarského práva, aby D. Vámos oznámil zahájení činnosti vnitrostátním daňovým úřadům, v souladu s unijním právem. Za nesplnění uvedené povinnosti mu tedy daňový úřad mohl uložit pokutu.

31. Za uvedených okolností je dále třeba analyzovat, zda ustanovení unijního práva brání členským státům, aby i) požadovaly, aby osoba povinná k dani, která oznámila zahájení činnosti, rovněž v tomto kontextu provedla volbu daňového režimu z dostupných režimů, a ii) rozhodly, že jakákoli volba v tomto ohledu má účinky pouze do budoucna.

3 – Usnesení ze dne 30. září 2015, Balogh, C-424/14, nezveřejněné, EU:C:2015:708.

4 – Usnesení ze dne 30. září 2015, Balogh, C-424/14, nezveřejněné, EU:C:2015:708, body 29 a 33 až 36.

## B. Zvláštní režimy pro malé podniky

32. Zprvce znění článků 281, 284, 285, 286 a 287 směrnice o DPH uvádí, že členské státy mohou, ale nemusí, stanovit zvláštní daňové režimy stanovené v uvedených ustanoveních. To potvrzuje bod 49 odůvodnění směrnice, podle kterého by členské státy „měly mít možnost nadále uplatňovat své zvláštní režimy pro malé podniky“.

33. Uvedený bod odůvodnění rovněž ujasňuje, že uvedené režimy musí být uplatňovány „v souladu se společnými ustanoveními a s výhledem užší harmonizace“. V důsledku toho zvláštní režimy pro malé podniky v současnosti<sup>5</sup> představují na unijní úrovni nikoli zcela harmonizovanou oblast<sup>6</sup>, v níž členské státy nutně mají určitou volnost, pokud jsou jejich vnitrostátní pravidla v souladu s relevantními unijními předpisy. Konkrétně směrnice o DPH obsahuje pouze omezený počet ustanovení upravujících způsob koncipování a uplatňování uvedených režimů a členským státům tedy ponechává široký prostor pro uvážení.

34. Mám za to, že žádné z uvedených ustanovení nelze vykládat tak, že *výslovně* zaručuje malým podnikům neomezené právo využívat osvobození od daně. Konkrétně v textu směrnice o DPH neexistuje žádná opora pro názor, že osoba povinná k dani by měla mít právo uplatňovat takový režim *retroaktivně*, aniž by si jej výslovně zvolila. Proto rozhodnutí maďarských orgánů zavést takový režim, ale podmínit jeho uplatňování určitými procesními požadavky, spadá podle mého názoru do prostoru, který směrnice o DPH ponechává členským státům.

35. Uvedený závěr je tedy v souladu s rozdělením pravomocí podle hlavy XII kapitoly 1 směrnice o DPH ve vztahu ke zvláštním režimům pro malé podniky.

36. Zadruhé nejsem přesvědčen argumenty Komise, že neomezené právo uplatňovat osvobození od daně (a to případně i retroaktivně) *implicitně* vyplývá ze systémového výkladu dalších ustanovení směrnice o DPH nebo ze zásady daňové neutrality a zásady proporcionality. Zdá se mi, že ustanovení a zásady, na které odkazuje Komise, zejména vykládané s ohledem na stávající judikaturu, podporují spíše opačný názor.

## C. Článek 290 směrnice o DPH

37. Jak zdůraznila Komise i maďarská vláda, z článku 290 směrnice o DPH plyne, že pokud členský stát zavede osvobození od daně pro malé podniky, uplatnění uvedeného režimu na osobu povinnou k dani, která se ho může účastnit, je *volitelné*, nikoli povinné. Osoba povinná k dani totiž může rovněž zvolit běžný režim DPH, nebo zvláštní režim podle článku 281 (pokud v dotčeném státě takový režim existuje). Při volbě posledně uvedeného režimu a splnění příslušných podmínek může osoba povinná k dani využít rovněž odstupňované daňové slevy (opět pokud v dotčeném členském státě existují). Podle článku 290 směrnice o DPH tedy malé podniky – v závislosti na příslušné vnitrostátní úpravě – mohou volit až ze tří různých režimů DPH.

38. Jak Komise uznává, žádný ze tří režimů není již z principu vhodnější nebo příznivější pro všechny osoby povinné k dani. Vyšší vhodnost či finanční příznivost pro osobu povinnou k dani závisí na mnoha proměnných a zejména na tom, jak uvedená osoba organizuje a provozuje svoji hospodářskou činnost.

5 – Článek 293 směrnice o DPH hovoří na nezbytnosti zajistit dlouhodobé sblížení vnitrostátních předpisů týkajících se zvláštních režimů pro malé podniky a článek 294 téže směrnice umožňuje Radě rozhodnout, „zda je zvláštní režim pro malé podniky v rámci konečného režimu nezbytný“ a případně stanovit „meze a společné prováděcí podmínky pro tento zvláštní režim“.

6 – To dále potvrzuje bod 7 odůvodnění směrnice o DPH, který zní takto: „Společný systém DPH by měl, *přestože* sazby a *osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány*, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce“. (kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

39. Konkrétně vzhledem k tomu, že osvobození od daně zbaňuje podle článku 289 směrnice o DPH osoby povinné k dani možnosti odpočtu DPH, nelze předpokládat, že v případě neprovedení výslovné volby mají všechny osoby povinné k dani v úmyslu zvolit tuto úpravu. Například malé podniky, které pro zahájení činnosti potřebují významné investice, mohou upřednostňovat běžný režim, aby mohly provádět významné odpočty DPH zaplacené na vstupu. Jinými slovy, nelze se domnívat, že pokud existuje osvobození od daně pro malé podniky, jeho uplatňování na osoby povinné k dani splňující požadavky pro osvobození je či mělo by být automatické.

40. Vzhledem k tomu, že zvláštní režimy pro malé podniky představují (volitelnou) výjimku z běžného režimu, neexistuje důvod, proč by se členský stát nemohl domnívat, že pokud osoba povinná k dani neprovedla výslovnou volbu, vztahuje se na ni běžný režim DPH.

41. V tomto ohledu maďarská vláda vysvětluje, že existují konkrétní důvody, proč vyžaduje, aby malé podniky učinily výslovnou *ex ante* volbu daňového režimu, kterému chtějí podléhat. Konkrétně poukazuje na to, že volba zvláštního režimu má řadu důsledků jak pro daňovou správu, tak pro osobu povinnou k dani. Osoba povinná k dani například může mít odlišné procesní povinnosti (například ohledně fakturace, účetnictví či zpráv) a daňový orgán může rovněž mít povinnost postupovat odlišně při uplatňování a zajišťování souladu s pravidly pro DPH (například při vyměřování a vybírání splatné DPH).

42. Retroaktivní uplatnění výběru daňového režimu by navíc mohlo mít určité důsledky pro obchodníky, kteří s dotčenou osobou povinnou k dani obchodovali. Osoby povinné k dani uplatňující osvobození od daně například obecně neplatí DPH, a tedy neúčtují DPH svým zákazníkům. Naopak osoby povinné k dani uplatňující běžný režim (nebo zjednodušené postupy a daňové slevy) musí platit DPH, a proto musí DPH uvádět na fakturách. V takovém případě, na rozdíl od prvního uvedeného příkladu, si zákazníci dotčené osoby povinné k dani mohou DPH odečíst. Retroaktivní uplatnění jiného daňového režimu, než byl původně uplatňován, by tedy mohlo vést k nejistotě ohledně kvalifikace uvedených transakcí pro účely DPH.

43. S ohledem na výše uvedené se mi zdají odůvodněné argumenty maďarské vlády, které se týkají zejména řádné správy a právní jistoty a vysvětlují, proč osoby povinné k dani musí provést výslovnou a *ex ante* volbu režimu DPH, který si přejí uplatňovat.

#### **D. Zásada daňové neutrality**

44. Komise nicméně rovněž tvrdí, že dotčená vnitrostátní právní úprava je v rozporu se zásadou daňové neutrality. Odkazuje na stanovisko generálního advokáta H. Saugmandsgaarda Øe ve věci Plöckl<sup>7</sup>, ve které ze zásady daňové neutrality odvozuje zásadu unijního práva v oblasti DPH, kterou nazývá „zásada odmítání formalismu“. Podle Komise zásada odmítání formalismu znamená, že osoba povinná k dani, která nesplňuje formální požadavky pro osvobození od daně, nemůže být z tohoto samotného důvodu zbavena práva na využití daného režimu.

<sup>7</sup> – C-24/15, EU:C:2016:204.

45. V tomto ohledu konstatuji, že generální advokát H. Saugmandsgaard Øe v uvedeném stanovisku vyvodil existenci takové zásady z několika věcí, v nichž Soudní dvůr rozhodl například, že právo na odpočet<sup>8</sup> či osvobození od DPH v případě plnění v rámci EU<sup>9</sup> nelze odepřít pouze z důvodu, že i přes splnění věcných požadavků osoba povinná k dani nespĺnila určité formální požadavky<sup>10</sup>.

46. Avšak bez ohledu na existenci a rozsah takové zásady považují za zjevné, že dotčená situace je v zásadě odlišná od případů, kterými se zabýval generální advokát H. Saugmandsgaard Øe. Jak právo na odpočet<sup>11</sup>, tak právo na osvobození v případě plnění v rámci EU<sup>12</sup> jsou právy osoby povinné k dani plynoucí přímo z unijního práva, která vnitrostátní právní předpisy pouze provádí. Naproti tomu, jak bylo vysvětleno, zavedení osvobození od daně pro malé podniky je pro členské státy pouhou možností, přičemž členské státy mají v rámci výše uvedených omezení široký prostor pro uvážení ohledně jeho nastavení a fungování.

47. Ve věcech, v nichž Soudní dvůr odmítl formalistický přístup, bylo cílem zajistit, aby navzdory menším procesním pochybením osoby povinné k dani byly transakce zdaňovány v souladu s jejich objektivními charakteristikami<sup>13</sup>. Členské státy nemohou penalizovat nedostatek striktního dodržení formálních požadavků způsobem, který by ohrožoval neutralitu systému, například odlišným zacházením s konkurenčními podniky, nebo který by zmařil účinky klíčových ustanovení směrnice o DPH.

48. Tato logika však není použitelná v projednávané věci. Zaprvé je sporné, zda nesplnění povinnosti oznámit zahájení činnosti podle čl. 213 odst. 1 směrnice o DPH lze vždy považovat za malé procesní pochybení: uvedená povinnost může být významná pro zajištění správného stanovení a výběru daně a pro předcházení podvodům<sup>14</sup>. Je to zajisté *formální* požadavek, ale nelze jej považovat za *formalistický*.

49. Navíc neoznámení zahájení činnosti a neprovedení výslovné volby zvláštního daňového režimu nevede k tomu, že by jakákoli transakce byla zdaněna bez ohledu na její objektivní charakteristiky. Transakce osoby povinné k dani, jako je D. Vámos, uskutečněné v minulosti, jsou jednoduše zdaňovány v souladu s jedním daňovým režimem, namísto jiného, přičemž oba jsou možné a legální.

50. Dále mám za to, že dotčená vnitrostátní právní úprava je v souladu se zásadou daňové neutrality, která vyjadřuje zásadu rovného zacházení v záležitostech týkajících se DPH<sup>15</sup>. Tato zásada brání s podobným zbožím, které je v konkurenčním postavení, zacházet pro účely DPH odlišně<sup>16</sup>, a tím narušovat hospodářskou soutěž<sup>17</sup>.

8 – Rozsudky ze dne 1. dubna 2004, Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, body 49 až 52, a ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 až 61. Viz rovněž stanovisko generálního advokáta H. Saugmandsgaarda Øe ve věci Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:204, poznámka pod čarou 20.

9 – Rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, body 29 až 31, a ze dne 9. října 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 35, 36 a 43. Viz rovněž stanovisko generálního advokáta H. Saugmandsgaarda Øe ve věci Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:204, poznámka pod čarou 21.

10 – Stanovisko generálního advokáta H. Saugmandsgaarda Øe ve věci Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:204, bod 87.

11 – Článek 167 směrnice o DPH.

12 – Článek 3 směrnice o DPH.

13 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. října 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, bod 37.

14 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, bod 45.

15 – Rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, bod 49.

16 – Rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, bod 47.

17 – Viz bod 7 odůvodnění směrnice o PDH a v tomto smyslu také rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, Rank Group, C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 35.



51. V projednávané věci se zdá, že umožnit osobám povinným k dani, které neoznámily zahájení činnosti, provést retroaktivně volbu osvobození od daně by jim poskytlo neoprávněnou výhodu a narušilo by to hospodářskou soutěž v jejich prospěch. Když se osoba povinná k dani registruje a zvolí si uplatňování zvláštního daňového režimu, nezbytně zakládá svoji volbu na předpokladech o budoucnosti svého podnikání. Naproti tomu osoba povinná k dani, která se neregistruje a uvedenou volbu činí později – například při kontrole ze strany daňových orgánů – může při volbě s časovým odstupem volit nejvýhodnější režim.

52. Výsledek je paradoxní: osoba povinná k dani, která se dopustila procesního pochybení, by mohla ve skutečnosti mít z pochybení prospěch a získat výhodnější postavení než konkurenční subjekt, který řádně splnil všechny procesní požadavky stanovené v relevantní vnitrostátní právní úpravě.

53. Taková výhoda může dále vést podniky k porušování zákona a neoznámění zahájení činnosti, a tudíž zvyšovat riziko daňových úniků. V tomto ohledu postačí poznamenat, že podle článku 273 směrnice o DPH „[č]lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani [...]“.

54. Z toho důvodu považuji za pádný argument maďarské vlády, podle kterého je zákaz retroaktivního uplatňování režimu, jako je osvobození od daně, nejen v souladu se zásadou daňové neutrality, ale také má za účel zabránit daňovým únikům.

### ***E. Zásada proporcionality***

55. Konečně Komise argumentuje, že uložení povinnosti podniku zaplatit DPH z prodejů uskutečněných před oznámením zahájení činnosti, navrch ke správní pokutě, činí sankci za neoznámění zahájení činnosti nepřiměřenou, a tudíž porušuje zásadu proporcionality.

56. Jak bylo vysvětleno výše, ve věci Balogh<sup>18</sup> Soudní dvůr rozhodl, že pokuta může být uložena za neohlášení činnosti, pokud je v souladu se zásadou proporcionality. Vnitrostátnímu soudu přísluší posoudit, zda je taková pokuta přiměřená<sup>19</sup>.

57. V tomto ohledu postačí konstatovat, že výběr uvedené DPH v zásadě nemůže být zohledněn při posouzení proporcionality pokuty vnitrostátním soudem. Požadavek zaplatit DPH z předchozích prodejů, které podléhají DPH, která nebyla zaplacená, není pokutou, ale pouze dodatečným výběrem nezaplacené daně.

58. V okamžiku, kdy D. Vámos zahájil výkon hospodářské činnosti ve smyslu článku 9 směrnice o DPH, se stal osobou povinnou k dani, a v důsledku toho se na něj vztahují povinnosti stanovené použitelnými pravidly o DPH. Mezi uvedenými povinnostmi – které je zbytečné připomínat – je povinnost odvést splatnou DPH<sup>20</sup>.

59. Je vhodné znovu připomenout, že skutečnost, že vzhledem k neexistenci výslovné volby se na D. Vámos vztahoval běžný daňový režim, není v žádném případě nezákonná či mimořádná. Je to totiž jedním z daňových režimů, které se na něj mohou vztahovat, a to režim, který je vnitrostátní právní úpravou nastaven jako *základní*. Tím, že v řádné lhůtě neoznámil zahájení své činnosti, se D. Vámos připravil o možnost zvolit si režim osvobození od daně pro určité roky a tento režim uplatňovat.

18 – Usnesení ze dne 30. září 2015, Balogh, C-424/14, nezveřejněné, EU:C:2015:708.

19 – Viz výše bod 29.

20 – Články 193 až 212 směrnice o DPH.

60. Rovněž poznamenávám, že podle dotčené vnitrostátní právní úpravy mohou osoby povinné k dani, které mají právo na osvobození od daně, změnit z roku na rok uplatňovaný režim. Malé podniky tedy nejsou „lapy v pasti“ svého původních pochybení, když neoznámily zahájení činnosti a neprovedly výslovnou volbu režimu DPH, který upřednostňují. Mají každoročně možnost splnit povinnost registrace a požádat o uplatňování osvobození od daně do budoucna, a tím předejít závažnějším následkům.

#### IV. Závěry

61. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžnou otázku Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správní a pracovní soud, Nyíregyháza, Maďarsko) odpověděl takto:

„Unijní právo nebrání vnitrostátní právní úpravě zakazující zpětné uplatňování zvláštního daňového režimu přiznávajícího osvobození pro malé podniky – přijaté na základě ustanovení hlavy XII kapitoly 1 oddílu 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty – na osobu povinnou k dani, která splnila všechny věcné podmínky, avšak v řádné lhůtě neoznámila daňovým orgánům zahájení činnosti a ne zvolila uplatňování uvedeného režimu.“