



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
NILS WAHL
prednesené 23. novembra 2017¹

Vec C-566/16

Dávid Vámos
proti
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Nyíregyháza, Maďarsko)]

„Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Články 281 až 294 – Osobitná úprava pre malé podniky – Úprava oslobodenia od dane – Povinnosť zvoliť si uplatnenie osobitnej úpravy pri oznámení začatia zdaniteľných činností – Neoznámenie začatia zdaniteľných činností – Spätné uplatnenie úpravy“

1. V prejednávanej veci sa Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Nyíregyháza, Maďarsko) pýta Súdneho dvora, či právo Únie bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá zakazuje spätné uplatnenie osobitnej daňovej úpravy, na základe ktorej sú oslobodené od dane malé podniky – prijatej v súlade s ustanoveniami hlavy XII kapitoly 1 oddielu 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“)² –, na zdaniteľnú osobu, ktorá splnila všetky hmotnoprávne podmienky, avšak neoznámila začatie svojich činností daňovým orgánom v primeranom čase a nezvolila si uplatnenie tejto úpravy.

I. Právny rámec

A. Právo Únie

2. Podľa článku 9 ods. 1 smernice o DPH „zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti“.

3. Článok 213 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba oznamuje začatie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba.

...“

¹ Jazyk prednesu: angličtina.

² Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

4. V súlade s článkom 282 smernice o DPH:

„Oslobodenie od dane a odstupňované daňové výhody ustanovené v tomto oddiele sa vzťahujú na dodanie tovaru a poskytovanie služieb, ktoré uskutočňujú malé podniky.“

5. Článok 287 smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty, ktoré pristúpili po 1. januári 1978, môžu oslobodiť od dane zdaniteľné osoby, ktorých ročný obrat nie je vyšší ako ekvivalent týchto hodnôt v národnej mene pri prepočítacom kurze platnom v deň ich pristúpenia:

...

12. Maďarsko: 35 000 [eur];

...“

6. Článok 289 smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľné osoby oslobodené od dane nemajú právo na odpočítanie DPH v súlade s článkami 167 až 171 a s článkami 173 až 177 a ani nesmú DPH uvádzať vo svojich faktúrach.“

7. Podľa článku 290 uvedenej smernice:

„Zdaniteľné osoby, ktoré sú oprávnené na oslobodenie od dane, sa môžu rozhodnúť buď pre všeobecnú úpravu uplatňovania DPH, alebo pre zjednodušujúce pravidlá ustanovené v článku 281. V tomto prípade majú nárok na akúkoľvek odstupňovanú daňovú výhodu ustanovenú vnútroštátnymi právnymi predpismi.“

B. Maďarské právo

1. Zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty

8. § 2 písm. a) Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty; ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„V súlade s týmto zákonom [DPH] podlieha:

a) dodanie tovaru a poskytovanie služieb, ktoré uskutoční zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká, za protihodnotu v tuzemsku...“

9. § 187 zákona o DPH stanovuje:

„1. Zdaniteľná osoba, ktorá sa usídli na štátnom území s ekonomickým cieľom, alebo ktorá, ak nemá sídlo, má na štátnom území bydlisko alebo sa tam obvykle zdržiava, má právo zvoliť si subjektívne oslobodenie od dane v súlade s ustanoveniami tejto kapitoly.

2. V prípade, ak zdaniteľná osoba využije právo voľby podľa vyššie uvedeného odseku 1, uvedená zdaniteľná osoba počas obdobia oslobodenia od dane a ako príjemca oslobodenia dane,

a) nemá povinnosť platiť daň;

- b) nemá právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe;
- c) môže vystavovať len faktúry, na ktorých nie je uvedená suma prenesenej dane, ani sadzba stanovená v § 83.“

10. Podľa § 188 ods. 1 zákona o DPH:

„Zdaniteľná osoba si môže zvoliť subjektívne oslobodenie od dane v prípade, ak protihodnota, ktorá bola zaplatená alebo sa má zaplatiť, za všetky dodania tovarov a poskytnutia služieb, ktoré v zmysle § 2 písm. a) uskutočnila, vyjadrená v maďarských forintoch a akumulovaná za rok, neprekračuje hranicu stanovenú v ods. 2 nižšie

- a) ani svojou skutočnou výškou v kalendárnom roku predchádzajúcom referenčný kalendárny rok,
- b) ani svojou skutočnou alebo logicky predvídateľnou výškou v referenčnom kalendárnom roku.“

11. § 188 ods. 2 tohto zákona v znení platnom do 31. decembra 2012 uvádzal, že maximálna hranica pre vznik práva voľby subjektívneho oslobodenia od dane zodpovedá sume 5 000 000 HUF (maďarských forintov). Od 1. januára 2013 sa hranica zvýšila na 6 000 000 HUF.

2. Zákon XCII z roku 2003 o daňovom konaní

12. § 16 Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o daňovom konaní; ďalej len „zákon o daňovom konaní“) uvádza:

„1. Iba zdaniteľná osoba, ktorá disponuje daňovým identifikačným číslom, môže uskutočňovať zdaniteľnú činnosť, s výnimkou prípadov § 20 a § 21.

2. Zdaniteľná osoba, ktorá chce vykonávať zdaniteľnú činnosť, sa musí zaregistrovať na daňovom orgáne, aby jej bolo pridelené daňové identifikačné číslo [ďalej len „DIČ“].“

13. § 17 ods. 1 písm. a) zákona o daňovom konaní stanovuje, že „zdaniteľná osoba, ktorej daňová povinnosť alebo jej zdaniteľná činnosť predstavujú nezávislú podnikateľskú činnosť podľa zákona upravujúceho súkromné podnikanie, požiada o pridelenie DIČ prostredníctvom podania oznámenia o činnosti (prostredníctvom riadne vyplneného formulára o oznámení) pred orgánom príslušným pre záležitosti týkajúce sa súkromnej podnikateľskej činnosti, čím si splní svoju povinnosť predložiť oznámenie o činnosti pred štátnym daňovým orgánom“.

14. Podľa § 22 ods. 1 písm. c) tohto zákona:

„Osoba podliehajúca DPH oznámi voľbu subjektívneho oslobodenia od dane v rovnakom čase, ako oznámi začatie svojej činnosti podliehajúcej dani.“

15. Podľa § 172 ods. 1 písm. c) tohto zákona:

„Ak subjekty nesplnia svoju oznamovaciu povinnosť (povinnosť oznámiť začatie a zmeny), povinnosť oznámiť údaje, povinnosť oznámiť otvorenie platobného účtu, ako aj povinnosť podať daňové priznania, môžu byť prostredníctvom odchylenia sa stanoveného v ods. 2 sankcionované pokutou za nedbanlivosť do výšky 200 000 HUF, ak ide o fyzickú osobu, a do výšky 500 000 HUF v prípade iných zdaniteľných osôb.“

II. Skutkový stav, konanie a prejudiciálna otázka

16. Od roku 2007 do 22. januára 2014 uskutočnil pán Dávid Vámos na dvoch webových platformách 778 predajov elektroniky, pričom sa nezaregistroval ako zdaniteľná osoba a vo svojich daňových priznaniach neuvádzal príjmy z týchto predajov.

17. Maďarský daňový orgán vykonal u pána Vámosa kontrolu. V správnom konaní uvedený orgán konštatoval, že si pán Vámos nesplnil oznamovaciu povinnosť stanovenú vnútroštátnym zákonom a v dôsledku toho mu uložil peňažnú pokutu. Daňový orgán tiež konštatoval, že pán Vámos vykonával svoju činnosť bez povolenia, pričom nemal pridelené daňové identifikačné číslo, nebol členom obchodnej spoločnosti a nepredložil žiadne doklady, ani účtenky alebo faktúry týkajúce sa predajov.

18. Dňa 22. januára 2014 sa pán Vámos zaregistroval ako osoba podliehajúca DPH a rozhodol sa pre uplatnenie „subjektívneho oslobodenia od dane“, maďarskej úpravy oslobodenia od dane pre malé podniky stanovené v § 187 a nasl. zákona o DPH, prijatého maďarskými orgánmi na základe článkov 281 až 292 smernice o DPH. Od uvedeného dátumu vykonával pán Vámos svoju činnosť ako samostatne zárobkovo činná osoba a súčasne bol zamestnancom iného podniku v rozsahu prekračujúcom 36 hodín týždenne.

19. Daňový orgán následne v konaní odlišnom od predchádzajúceho konania, ktoré viedlo k uloženiu pokuty, vykonal u pána Vámosa vo veciach daňových priznaní za roky 2012 až 2014 kontrolu. Po ukončení tejto kontroly daňový orgán konštatoval existenciu dlhu na DPH (okrem toho aj dlh na dani z príjmu a príspevkoch na sociálne zabezpečenie) za obdobie od prvého štvrtroka 2012 do prvého štvrtroka 2014 a uložil pánovi Vámosovi peňažnú pokutu spolu s úrokmi z omeškania.

20. V odvolacom konaní Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo pre opravné prostriedky Národnej daňovej a colnej správy, Maďarsko) dospelo k záveru, že pán Vámos vykonával nepretržitým a pravidelným spôsobom činnosť predaja tovarov predstavujúcu hospodársku činnosť a podliehal DPH. Pokiaľ ide o subjektívne oslobodenie, daňový orgán zastával názor, že vnútroštátna právna úprava neumožňovala zdaniteľným osobám, aby si toto oslobodenie zvolili spätne. Rozhodol teda, že keďže sa pán Vámos zaregistroval na daňovom orgáne až 22. januára 2014, nemohol si zvoliť subjektívne oslobodenie za obdobie predchádzajúce tomuto dátumu.

21. Pán Vámos uvedené rozhodnutie napadol na Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Nyíregyháza), pričom tvrdil, že daňový orgán sa ho mal spýtať, či mal v úmysle zvoliť si uplatnenie subjektívneho oslobodenia od dane za predaje, ktoré uskutočnil predtým, než sa zaregistroval ako zdaniteľná osoba, vzhľadom na to, že splnil hmotnoprávne podmienky na to, aby mohol túto úpravu uplatniť.

22. Vzhľadom na to, že vnútroštátny súd mal pochybnosti o výklade ustanovení smernice o DPH, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je v rozpore s právom Únie vnútroštátna právna úprava, na základe ktorej môže daňový orgán v rámci dodatočnej daňovej kontroly vylúčiť možnosť zvoliť si subjektívne oslobodenie od dane na základe tvrdenia, že zdaniteľná osoba je oprávnená na túto možnosť len v rovnakom čase, ako oznámi začatie svojej činnosti podliehajúcej dani?“

23. Písomné pripomienky predložila maďarská vláda a Komisia. Pojednávanie sa v zmysle článku 76 ods. 2 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora neuskutočnilo.

III. Analýza

24. Hneď na začiatku je potrebné pripomenúť, že hlava XII kapitola 1 smernice o DPH umožňuje členským štátom, aby zaviedli (alebo si ponechali) tri typy osobitných úprav pre malé podniky: i) zjednodušujúce pravidlá zdanenia a výberu DPH (článok 281 smernice); ii) oslobodenie od dane (články 282 až 290 smernice), a iii) odstupňované daňové výhody (články 282 až 285 a článok 291 smernice).

25. Prejednávaná vec sa týka osobitnej úpravy prijatej maďarskými orgánmi, ktorá priznáva oslobodenie od dane podnikom, ktoré neprekročili určitú hranicu obratu (ďalej len „úprava oslobodenia od dane“). Vnútroštátny súd sa v podstate pýta, či smernica o DPH bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá neumožňuje zdaniteľnej osobe požiadať o spätné uplatnenie úpravy oslobodenia od dane, ak zdaniteľná osoba na to splnila všetky hmotnoprávne podmienky, avšak neoznámila začatie svojej činnosti v primeranom čase a výslovne si nezvolila uplatnenie tejto úpravy.

26. Na to, aby bolo možné odpovedať na túto otázku, je potrebné určiť, či členské štáty môžu pri rozhodovaní o zavedení úpravy oslobodenia pre malé podniky v súlade s ustanoveniami hlavy XII kapitoly 1 oddielu 2 smernice o DPH podmieniť uplatnenie tejto úpravy tým, že zdaniteľná osoba riadne oznámi začatie svojej činnosti a výslovne si zvolí uplatnenie tejto úpravy.

27. Z dôvodov, ktoré uvediem v nasledujúcej časti, sa domnievam, že na túto otázku je potrebné odpovedať kladne.

A. Oznamovacia povinnosť

28. Podľa článku 272 ods. 1 písm. d) smernice o DPH môžu členské štáty oslobodiť od niektorých alebo všetkých povinností uvedených v kapitolách 2 až 6 hlavy XI smernice o DPH zdaniteľné osoby, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od dane pre malé podniky. Medzi tieto povinnosti patrí najmä povinnosť oznámiť začatie činnosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba, ktorá je stanovená v článku 213 smernice o DPH. Maďarské orgány sa však rozhodli, že tak neurobia a Súdny dvor vo svojom rozhodnutí vo veci Balogh považuje túto voľbu za legitímnu.³

29. V uvedenej veci – ktorá sa týkala tej istej maďarskej úpravy oslobodenia od dane a ktorú predložil ten istý vnútroštátny súd ako v prejednáwanej veci – Súdny dvor rozhodol, že smernica o DPH nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá od zdaniteľnej osoby vyžaduje, aby oznámila začatie svojej hospodárskej činnosti, a to aj v prípade, že jej ročný príjem neprekročil hranicu oslobodenia od dane stanovenú pre malé podniky. Súdny dvor dodal, že členské štáty môžu tiež uložiť správnu pokutu sankcionujúcu nesplnenie tejto povinnosti zo strany zdaniteľnej osoby za predpokladu, že je pokuta primeraná.⁴

30. V prejednáwanej veci je teda zrejmé, že povinnosť, ktorú ukladá maďarské právo pánovi Vámosovi, podľa ktorej je povinný oznámiť začatie svojich činností vnútroštátnym daňovým orgánom, je z hľadiska práva Únie prípustná. Daňový orgán bol teda oprávnený uložiť mu za nesplnenie tejto povinnosti peňažnú pokutu.

31. V tomto kontexte je potrebné tiež skúmať, či existujú ustanovenia práva Únie, ktoré bránia členským štátom v tom, aby i) vyžadovali od zdaniteľných osôb, ktoré oznámili začatie činnosti, aby si v tejto súvislosti zvolili spomedzi pre ne dostupných daňových úprav tú, ktorá sa má na ne uplatňovať, a ii) rozhodli, že každá takáto voľba bude mať účinky len do budúcnosti.

3 Uznesenie z 30. septembra 2015, Balogh (C-424/14, neverejnené, EU:C:2015:708).

4 Uznesenie z 30. septembra 2015, Balogh (C-424/14, neverejnené, EU:C:2015:708, body 29 a 33 až 36).

B. Osobitná úprava pre malé podniky

32. Po prvé znenie článkov 281, 284, 285, 286 a 287 smernice o DPH uvádza, že členské štáty *môžu*, ale nie sú povinné stanoviť akúkoľvek z uvedených osobitných daňových úprav. Potvrďuje to bod 49 odôvodnenia smernice, podľa ktorého by sa členským štátom „malo umožniť pokračovať v uplatňovaní ich osobitnej úpravy pre malé podniky“.

33. V tomto odôvodnení sa tiež uvádza, že tieto úpravy sa majú uplatňovať „v súlade so spoločnými ustanoveniami a so zreteľom na užšiu harmonizáciu“. Osobitná úprava pre malé podniky preto predstavuje problematiku, ktorá zatiaľ⁵ nie je na úrovni Únie plne harmonizovaná,⁶ a keď členské štáty využívajú určitú mieru voľnej úvahy za predpokladu, že ich vnútroštátne pravidlá sú v súlade s príslušnými ustanoveniami práva Únie. Smernica o DPH obsahuje len niekoľko ustanovení upravujúcich spôsob, akým majú byť tieto úpravy navrhnuté a uskutočnené, čím sa členským štátom ponecháva široká miera voľnej úvahy.

34. Žiadne z týchto ustanovení nemožno podľa môjho názoru vykladať tak, že malým podnikom *výslovne* priznáva neobmedzené právo uplatňovať úpravu oslobodenia od dane. Predovšetkým smernica o DPH neobsahuje žiadny formálny základ, podľa ktorého by zdaniteľná osoba mala mať právo uplatniť takúto úpravu *spätne* bez toho, aby si ju výslovne zvolila. Z tohto dôvodu zastávam názor, že rozhodnutie maďarských orgánov stanoviť takúto úpravu, avšak podmieniť jej uplatnenie určitým procesným požiadavkám, spadá do diskrečnej právomoci, ktorú smernica o DPH členským štátom ponecháva.

35. Tento záver je preto v súlade s rozdelením právomocí stanoveným v hlave XII kapitole 1 smernice o DPH, pokiaľ ide o osobitnú úpravu pre malé podniky.

36. Po druhé nie som presvedčený o argumentoch predložených Komisiou, že neobmedzené právo uplatniť úpravu oslobodenia od dane (vrátane prípadného spätného účinku) vyplýva *implicitne* zo systematického výkladu ostatných ustanovení smernice o DPH a/alebo vychádza zo zásad daňovej neutrality a proporcionality. Zdá sa mi, že ustanovenia a zásady, na ktoré odkazuje Komisia, osobitne vykladané v rámci existujúcej judikatúry, podporujú skôr opačný názor.

C. Článok 290 smernice o DPH

37. Komisia a maďarská vláda poukazujú na to, že z článku 290 smernice o DPH vyplýva, že ak členský štát prijme úpravu oslobodenia od dane pre malé podniky, uplatnenie tejto úpravy na zdaniteľné osoby, ktoré majú na ňu nárok, je *dobrovoľné*, nie povinné. Zdaniteľné osoby sa môžu tiež rozhodnúť pre všeobecnú úpravu uplatňovania DPH alebo pre osobitnú úpravu stanovenú v článku 281 (ak by takáto úprava v príslušnom členskom štáte existovala). V prípade, že si zdaniteľná osoba zvolí neskôr uvedenú úpravu a sú splnené príslušné podmienky, môže takáto zdaniteľná osoba využiť takisto daňovú úľavu (za predpokladu, že by takáto úľava v dotknutom členskom štáte existovala). Podľa článku 290 smernice o DPH majú preto malé podniky k dispozícii – v závislosti od príslušnej vnútroštátnej právnej úpravy – až tri rôzne úpravy DPH, ktoré si môžu zvoliť.

5 Článok 293 smernice o DPH odkazuje na „nevyhnutnosť zabezpečiť dlhodobú konvergenciu vnútroštátnych predpisov“ týkajúcich sa osobitnej úpravy pre malé podniky a podľa článku 294 uvedenej smernice Rada rozhodne „či je osobitná úprava pre malé podniky potrebná v rámci konečnej úpravy“ a v prípade potreby „ustanoví spoločné obmedzenia a podmienky pre vykonávanie tejto osobitnej úpravy“.

6 Potvrďuje to tiež bod 7 odôvodnenia smernice o DPH, ktorý stanovuje: „Aj keď sadzby a oslobodenia od dane nie sú úplne harmonizované, spoločný systém DPH by mal viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého členského štátu rovnaké daňové zaťaženie bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

38. Komisia uznáva, že žiadna z týchto troch úprav nie je v zásade výhodnejšia alebo vhodnejšia pre všetky zdaniteľné osoby. Otázka, ktorá z úprav je vhodnejšia alebo finančne výnosnejšia pre zdaniteľnú osobu, závisí od mnohých premenných a najmä od spôsobu, akým táto osoba organizovala a vykonávala svoju hospodársku činnosť.

39. Konkrétnejšie, vzhľadom na to, že podľa článku 289 smernice o DPH uplatnenie úpravy oslobodenia od dane zbavuje zdaniteľné osoby možnosti odpočítať DPH, nie je možné predpokladať, že v prípade neexistencie výslovnej voľby z ich strany majú všetky zdaniteľné osoby v úmysle zvoliť si túto úpravu. Napríklad malé podniky, ktoré potrebujú významné investície na to, aby mohli začať svoju činnosť, môžu uprednostňovať skôr uplatnenie všeobecnej úpravy, aby si mohli odpočítať podstatnú časť DPH zaplatenú na vstupe. Inými slovami, nie je možné sa domnievať, že ak existuje úprava oslobodenia od dane pre malé podniky, uplatnenie tejto úpravy na zdaniteľné osoby spĺňajúce požiadavky je alebo by malo byť automatické.

40. Vzhľadom na to, že osobitná úprava pre malé podniky predstavuje výnimku (a to fakultatívnu) zo všeobecnej úpravy, nevidím žiadne dôvody, pre ktoré by členský štát nemal mať možnosť domnievať sa, že ak si zdaniteľná osoba úpravu nevyberie, potom by mala platiť všeobecná úprava DPH.

41. Maďarská vláda v tejto súvislosti vysvetľuje, že existujú konkrétne dôvody, ktoré vyžadujú, aby si malé podniky výslovne a vopred zvolili daňovú úpravu DPH, ktorú chcú uplatniť. Osobitne upozorňuje na skutočnosť, že výber osobitnej úpravy má vplyv pre daňovú správu a zdaniteľnú osobu. V prípade zdaniteľnej osoby by mohli existovať predovšetkým odlišné procesné povinnosti (napríklad pokiaľ ide o fakturovanie, účtovníctvo alebo správu) a aj daňový orgán by možno musel dodržiavať iné postupy pri uplatňovaní a zabezpečovaní dodržiavania pravidiel DPH (napríklad pri zdaňovaní a výbere DPH).

42. Spätné uplatnenie výberu daňovej úpravy by mohlo mať aj určité dôsledky pre obchodníkov, ktorí uskutočnili transakcie s dotknutou zdaniteľnou osobou. Napríklad zdaniteľné osoby, ktoré uplatňujú oslobodenie od dane, vo všeobecnosti neplatia DPH a preto ju nemusia preniesť na svojich zákazníkov. Naopak, zdaniteľné osoby, ktoré uplatňujú všeobecnú úpravu (alebo zjednodušené postupy a úpravu daňových úľav) musia DPH zaplatiť a uviesť ju vo svojich faktúrach. V neskôr uvedenom prípade si zákazníci zdaniteľnej osoby môžu na rozdiel od skôr uvedenej úpravy túto daň odpočítať. Spätné uplatnenie daňovej úpravy, ktorá sa líši od pôvodne uplatňovanej úpravy, môže teda viesť k neistote, pokiaľ ide o status týchto transakcií na účely DPH.

43. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy sa mi zdajú byť primerané tvrdenia predložené maďarskou vládou – týkajúce sa najmä riadnej správy a právnej istoty – s cieľom vysvetliť, prečo daňové orgány od zdaniteľných osôb vyžadujú, aby si výslovne a vopred zvolili úpravu DPH, ktorú chcú uplatniť.

D. Zásada daňovej neutrality

44. Komisia však tiež tvrdí, že dotknutá vnútroštátna právna úprava je v rozpore so zásadou daňovej neutrality. Odkazuje na návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci Plöckl⁷, v ktorých odvodzuje zo zásady daňovej neutrality zásadu práva EÚ v oblasti DPH, ktorú nazýva „zásadou odmietania formalistického prístupu“. Podľa Komisie zásada odmietania formalistického prístupu znamená, že zdaniteľná osoba, ktorá nesplnila formálne požiadavky úpravy oslobodenia, nemôže byť z tohto dôvodu pozbavená svojho práva túto úpravu uplatniť.

⁷ C-24/15, EU:C:2016:204.

45. V tomto zmysle pripomínam, že generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo svojich návrhoch odvodil existenciu tejto zásady z viacerých vecí, v ktorých Súdny dvor napríklad rozhodol, že právo na odpočet⁸ alebo oslobodenie od DPH v prípade dodania v rámci EÚ⁹ nie je možné odmietnuť len preto, že zdaniteľná osoba napriek tomu, že splnila vecné požiadavky, opomenula určité formality.¹⁰

46. Bez ohľadu na existenciu a rozsah pôsobnosti tejto zásady je podľa môjho názoru zrejmé, že súčasná situácia sa zásadne líši od typov prípadov, ktoré preskúmal generálny advokát Saugmandsgaard Øe. Právo na odpočet¹¹ a právo na oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci Únie¹² sú práva, ktoré zdaniteľnej osobe vyplývajú priamo z právnych predpisov Únie a ktoré vnútroštátna právna úprava jednoducho prebrala. Naopak, ako už bolo vysvetlené, prijatie úpravy oslobodenia od dane pre malé podniky je len možnosťou pre členské štáty, ktoré majú v rámci vyššie uvedených obmedzení tiež širokú mieru voľnej úvahy, pokiaľ ide o jej nastavenie a fungovanie.

47. V prípadoch, v ktorých Súdny dvor zamietol formalistický prístup, bolo cieľom zabezpečiť, aby napriek malému procesnému pochybeniu zo strany zdaniteľnej osoby boli transakcie naďalej zdaňované s ohľadom na ich objektívne charakteristiky.¹³ Členské štáty nesmú sankcionovať nedodržanie striktných požiadaviek spôsobom, ktorý by ohrozil neutralitu úpravy, napríklad odlišným zaobchádzaním s konkurenčnými podnikmi alebo tým, že by viedol k neúčinnosti kľúčových ustanovení smernice o DPH.

48. V prejednávanej veci sa však táto logika neuplatňuje. Po prvé nie je isté, či sa neoznámenie začatia činnosti podľa článku 213 ods. 1 smernice o DPH môže vždy považovať za menej závažné procesné pochybenie: táto povinnosť môže zohrávať dôležitú úlohu pri zabezpečovaní riadneho vyberania dane a predchádzaní podvodu.¹⁴ Ide nepochybne o *formálnu* požiadavku, avšak dá sa povedať, že nejde o *formalistickú* požiadavku.

49. Navyše neoznámenie začatia činnosti a neexistencia výslovnej voľby jednej osobitnej daňovej úpravy nemajú za následok, že sa akákoľvek transakcia zdaňuje bez ohľadu na jej objektívne charakteristiky. Transakcie zdaniteľnej osoby, akou je pán Vámos, ku ktorým došlo v minulosti, sú jednoducho zdaňované na základe jednej daňovej úpravy namiesto inej úpravy, pričom obidve boli možné a zákonné.

50. Okrem toho sa domnievam, že dotknutá vnútroštátna právna úprava je v súlade so zásadou daňovej neutrality, ktorá vyjadruje zásadu rovnosti zaobchádzania v oblasti DPH.¹⁵ Táto zásada bráni tomu, aby sa s podobnými tovarmi, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo z pohľadu DPH odlišne,¹⁶ čím by sa narušila hospodárska súťaž.¹⁷

8 Rozsudky z 1. apríla 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, body 49 až 52), a z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 až 61). Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, poznámka pod čiarou 20).

9 Rozsudky z 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, body 29 až 31), a z 9. októbra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, body 35, 36 a 43). Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, poznámka pod čiarou 21).

10 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, bod 87).

11 Článok 167 smernice o DPH.

12 Článok 3 smernice o DPH.

13 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. októbra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, bod 37).

14 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. júla 2012, Rédlíhs (C-263/11, EU:C:2012:497, bod 45).

15 Rozsudok z 10. apríla 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 49).

16 Rozsudok z 10. apríla 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 47).

17 Pozri bod 7 odôvodnenia smernice o DPH a v tom zmysle rozsudok z 10. novembra 2011, Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 35).

51. V prejednávanej veci sa zdá, že umožniť zdaniteľným osobám, ktoré neoznámili začatie svojich činností, aby si spätne zvolili osobitnú daňovú úpravu, by im mohlo poskytnúť neoprávnenú výhodu, ktorá by narúšala hospodársku súťaž v ich prospech. Ak zdaniteľná osoba oznámi začatie svojej činnosti a zvolí si uplatniteľnú osobitnú daňovú úpravu, jej voľba je založená na prognózach týkajúcich sa jej budúcich činností. Naopak, zdaniteľná osoba, ktorá neoznámila začatie svojej činnosti a ktorá si zvolí daňovú úpravu až neskôr – napríklad až pri kontrole zo strany daňových orgánov –, si môže zvoliť úpravu, ktorá je s odstupom času pre ňu najvýhodnejšia.

52. Výsledok je paradoxný: zdaniteľná osoba, ktorá sa dopustila procesnej chyby, môže mať v skutočnosti z tohto pochybenia prospech a byť teda v lepšej situácii ako jej konkurenti, ktorí si naopak riadne splnili všetky svoje procesné povinnosti stanovené príslušnými vnútroštátnymi právnymi predpismi.

53. Takáto výhoda by mohla naopak povzbudzovať podniky k tomu, aby porušili právny predpis tým, že neoznámia začatie svojich činností, čím zvýšia pravdepodobnosť daňového podvodu. V tejto súvislosti stačí poukázať na to, že podľa článku 273 smernice o DPH, „členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami...“.

54. Z tohto dôvodu sa mi zdá byť prijateľné tvrdenie maďarskej vlády, podľa ktorej je zákaz spätného uplatnenia úpravy, akou je osobitná daňová úprava, nielen v súlade so zásadou daňovej neutrality, ale tiež s cieľom zabrániť daňovým únikom a podvodom.

E. Zásada proporcionality

55. Nakoniec Komisia tvrdí, že požadovať od podniku, aby zaplatil DPH z predaja uskutočneného pred oznámením začatia činností, spolu so správnu pokutou, by predstavovalo neprimeranú sankciu za neoznámenie začatia činností, a bolo by teda v rozpore so zásadou proporcionality.

56. Ako už bolo vysvetlené vyššie, Súdny dvor vo veci Balogh¹⁸ rozhodol, že správnu pokutu je možné uložiť s cieľom sankcionovať neoznámenie začatia činností za predpokladu, že je takáto pokuta primeraná. Posúdenie primeranosti pokuty prináleží vnútroštátnemu súdu.¹⁹

57. V tejto súvislosti stačí uviesť, že vrátenie tejto DPH nemožno v zásade zohľadniť pri posúdení primeranosti sankcie uloženej vnútroštátnym súdom. Povinnosť zaplatiť DPH z minulých predajov, ktoré podliehajú DPH, ale za ktoré DPH nebola zaplatená, nie je sankciou, ale len vymáhaním nezaplatenej dane.

58. Od chvíle, keď pán Vámos začal vykonávať hospodársku činnosť v zmysle článku 9 smernice o DPH, stal sa zdaniteľnou osobou a následne sa na neho začali uplatňovať povinnosti stanovené uplatniteľnými právnymi predpismi o DPH. Medzi tieto povinnosti – ktorú je sotva potrebné pripomenúť – patrí povinnosť zaplatiť splatnú DPH.²⁰

¹⁸ Uznesenie z 30. septembra 2015, Balogh (C-424/14, neuverejnené, EU:C:2015:708).

¹⁹ Pozri bod 29 vyššie.

²⁰ Články 193 až 212 smernice o DPH.

59. Možno by bolo vhodné znovu pripomenúť, že skutočnosť, že pri neexistencii výslovnej voľby nie je všeobecná úprava uplatňovaná na pána Vámosa v žiadnom prípade nezákonná alebo výnimočná. Je v podstate jednou z daňových úprav, ktoré sa naňho mohli uplatniť a ktorá bola vnútroštátnymi právnymi predpismi stanovená ako *štandardná* úprava. Pán Vámos už niekoľko rokov nevyužil možnosť výberu úpravy oslobodenia od dane, keďže neoznámil začatie svojej činnosti a neprejavil vôľu uplatniť túto úpravu oslobodenia.

60. V tejto súvislosti je potrebné tiež poznamenať, že podľa predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy si zdaniteľné osoby, ktoré majú nárok na uplatnenie úpravy oslobodenia od dane, môžu v jednotlivých zdaňovacích obdobiach zvoliť rôzne daňové úpravy. Malé podniky teda nie sú „utláčané“ tým, že pôvodne neoznámili začatie svojej činnosti a výslovne si nezvolili úpravu DPH, ktorú uprednostňujú. Každý rok majú možnosť splniť si oznamovaciu povinnosť a požiadať o budúce uplatnenie úpravy oslobodenia od dane, čo im umožňuje vyhnúť sa prísnejším následkom.

IV. Návrh

61. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Nyíregyháza, Maďarsko) takto:

Právo Únie nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá zakazuje spätné uplatnenie osobitnej daňovej úpravy, na základe ktorej sú oslobodené od dane malé podniky – prijatej v súlade s ustanoveniami hlavy XII kapitoly I oddielu 2 smernice Rady 2006/112/EHS z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty –, na zdaniteľnú osobu, ktorá si splnila všetky hmotnoprávne podmienky, avšak neoznámila začatie svojich činností v primeranom čase a výslovne si nezvolila uplatnenie tejto úpravy.