

62016CJ0566

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

zo 17. mája 2018 (*1)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – články 282 až 292 – Osobitná úprava pre malé podniky – Úprava oslobodenia od dane – Povinnosť zvoliť si uplatňovanie osobitnej úpravy počas referenčného kalendárneho roka“

Vo veci C-566/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Nyíregyháza, Maďarsko) z 25. októbra 2016 a doručený Súdnemu dvoru 10. novembra 2016, ktorý súvisí s konaním:

Dávid Vámos

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory J. L. da Cruz Vilaça, sudcovia E. Levits (spravodajca), A. Borg Barthet, M. Berger a F. Biltgen,

generálny advokát: N. Wahl,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

–

maďarská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér a E. E. Sebestyén, splnomocnení zástupcovia,

–

Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a B. Béres, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 23. novembra 2017,

vyhlásil tento

Rozsudok

Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu práva Únie a predovšetkým smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2

Tento návrh bol podaný v rámci sporu, v ktorom proti sebe vystupujú pán Dávid Vámos a Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo pre opravné prostriedky Národnej daňovej a colnej správy, Maďarsko) (ďalej len „riaditeľstvo“), vo veci rozhodnutia tohto posledného uvedeného riaditeľstva o stanovení nedoplatku na dani z pridanej hodnoty (DPH) u pána Vámosa ako zdaniteľnej osoby a jeho povinnosti zaplatiť pokutu a úroky z omeškania.

Právny rámec

Právo Únie

3

Článok 9 smernice o DPH uvádza:

„1. ‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.

...“

4

Článok 213 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

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

Členské štáty umožnia, a môžu požadovať, aby sa oznámenie podávalo elektronicky v súlade s podmienkami, ktoré stanovia.“

5

Článok 214 uvedenej smernice stanovuje:

„1. Členské štáty prijímú opatrenia potrebné na identifikovanie týchto osôb pomocou individuálneho čísla:

a)

každý zdaniteľnej osoby s výnimkou osôb uvedených v článku 9 ods. 2, ktorá na ich území uskutočňuje iné dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, pri ktorých vzniklo právo na odpočítanie dane, než je dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, pri ktorých DPH platí výhradne odberateľ alebo príjemca v súlade s článkami 194 až 197 a článkom 199,

...“

6

Článok 272 tejto smernice stanovuje:

„1. Členské štáty môžu oslobodiť od niektorých alebo všetkých povinností uvedených v kapitolách 2 až 6 tieto zdaniteľné osoby:

...

d)

zdaniteľné osoby, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od dane pre malé podniky ustanovené v článkoch 282 až 292,

...“

7

Článok 273 smernice o DPH uvádza:

„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, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

8

Článok 281 tejto smernice stanovuje:

„Členské štáty, ktoré by sa mohli stretnúť s ťažkosťami pri uplatňovaní všeobecnej úpravy uplatňovania DPH pre malé podniky z dôvodu ich činnosti alebo štruktúry môžu v súlade s podmienkami a obmedzeniami, ktoré môžu tieto členské štáty stanoviť, a po porade s Výborom pre DPH uplatniť zjednodušujúce pravidlá zdanenia a výberu dane, ako sú paušálne úpravy, za predpokladu, že tieto pravidlá nepovedú k odpočtu dane.“

9

Podľa znenia článku 282 smernice o DPH, ktorý je súčasťou jej hlavy XII s názvom „Osobitné úpravy“ kapitoly 1 oddielu 2 s názvom „Oslobodenie od dane alebo odstupňované daňové výhody“:

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

10

Článok 287 tejto smernice stanovuje:

„Ľenské 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.

Maarsko: 35000 [eur],

...“

11

Ľánok 290 uvedenej smernice stanovuje:

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

Maarské právo

Zákon o DPH

12

§ 2 az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon ?. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty, alej 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...“

13

§ 187 tohto zákona stanovuje:

„1.

Zdaniteľná osoba, ktorá sa usídlí 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 dať;

b)

nemá právo na odpísanie dane zaplatenej na vstupe;

c)

môže vystavovať len faktúry, na ktorých nie je uvedená suma prenesenej dane, ani sadzba stanovená v § 83.“

14

§ 188 ods. 1 uvedeného zákona stanovuje:

„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 (HUF)] 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.“

15

§ 188 ods. 2 toho istého zákona v znení platnom do 31. decembra 2012 uvádzal, že horná hranica pre vznik subjektívneho oslobodenia od dane zodpovedá sume 5000000 HUF (približne 16040 eur). Od 1. januára 2013 sa táto horná hranica zvýšila na 6000000 HUF (približne 19250 eur).

Daňový poriadok

16

§ 16 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon ?. XCII z roku 2003, ktorým sa stanovuje daňový poriadok, ďalej len „daňový poriadok“) znie:

„1.

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

2.

Zdaniteľná osoba, ktorá chce vykonávať zdaniteľnú činnosť, sa musí zaregistrovať na daňovom orgáne, aby jej bolo pridelené daňové identifikačné číslo.“

17

§ 17 ods. 1 písm. a) daňového poriadku stanovuje, že „zdaniteľná osoba, ktorej daňová povinnosť alebo zdaniteľná činnosť predstavujú nezávislú podnikateľskú činnosť podľa zákona

upravujúceho súkromné podnikanie, požiada o pridelenie daňového identifikačného čísla 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“.

18

§ 22 ods. 1 písm. c) tohto poriadku stanovuje:

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

19

§ 172 ods. 1 písm. c) uvedeného poriadku stanovuje:

„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 odchýlenia sa stanoveného v ods. 2 sankcionované pokutou za nedbanlivosť do výšky 200000 [HUF (približne 640 eur)], ak ide o fyzickú osobu, a do výšky 500000 [HUF (približne 1600 eur)] v prípade iných zdaniteľných osôb.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

20

Maďarský daňový orgán po vykonaní kontroly konštatoval, že od roku 2007 do 22. januára 2014 uskutočnil pán Vámos predaj 778 kusov elektroniky prostredníctvom dvoch internetových stránok bez toho, aby bol zapísaný do registra zdaniteľných osôb na účely DPH a priznal príjmy pochádzajúce z tohto predaja, a v dôsledku toho mu uložil pokutu.

21

Uvedený daňový orgán tiež zistil, že v období od 1. januára 2012 do 31. decembra 2013 pán Vámos vykonával činnosť predaja, z ktorej pochádzali príjmy nepresahujúce hornú hranicu, pri ktorej vzniká právo na subjektívne oslobodenie od dane, stanovenú v § 188 ods. 2 zákona o DPH, a že od 1. do 22. januára 2014 pán Vámos vykonával činnosť predaja, z ktorej vznikli zanedbateľné príjmy.

22

Dňa 22. januára 2014 sa pán Vámos zapísal do registra osôb podliehajúcich DPH a zvolil si uplatnenie subjektívneho oslobodenia od dane, ktoré je úpravou oslobodenia od DPH pre malé podniky stanovenou v § 187 a nasl. zákona o DPH.

23

V samostatnom konaní odlišnom od toho, ktoré viedlo k uloženiu pokuty pánovi Vámosovi, ma?arský da?ový orgán uskuto?nil následnú kontrolu jeho da?ových priznaní, ktoré sa týkali všetkých daní a podpory z rozpo?tu v súvislosti so zda?ovacími obdobiami rokov 2012 až 2014. Po ukon?ení tejto kontroly konštatoval u pána Vámosa existenciu dlhu na DPH za obdobie od prvého štvr?roka 2012 do prvého štvr?roka 2014 a na základe takto preukázaného nedoplatku na dani mu uložil zaplati? novú pokutu spolu s úrokmi z omeškania.

24

Toto posledné uvedené rozhodnutie, proti ktorému pán Vámos podal odvolanie, bolo potvrdené riadite?stvom pre opravné prostriedky. To sa na jednej strane odvolalo na § 187 ods. 1 zákona o DPH, na základe ktorého bol pán Vámos oprávnený rozhodnú? sa pre subjektívne oslobodenie od dane, pri?om na druhej strane uviedlo, že § 22 ods. 1 písm. c) da?ového poriadku priznáva možnosť zvoli? si subjektívne oslobodenie od dane jedine pri oznámení za?atia vykonávania zdanite?ných ?inností a že túto možnosť už neskôr nemožno uplatni?. Pod?a stanoviska riadite?stva pre opravné prostriedky vzh?adom na to, že pán Vámos sa zaregistroval na da?ovom orgáne a zvolil si subjektívne oslobodenie od dane až 22. januára 2014, bol oprávnený uplat?ova? toto subjektívne oslobodenie od dane až po tomto dni.

25

Pán Vámos spochyb?uje toto rozhodnutie riadite?stva pre opravné prostriedky pred vnútroštátnym súdom, ktorý podal návrh na za?atie prejudiciálneho konania, pri?om tvrdí, že výkon hospodárskej ?innosti v zmysle § 6 zákona o DPH vedie len k uplat?ovaniu DPH a že v dôsledku toho zakladá oznamovaciu povinnos? v súlade s ?lánkom 213 ods. 1 smernice o DPH a § 16 zákona o da?ovom konaní, ale nie povinnos? plati? DPH. Ke?že príjmy pána Vámosa, ako ich zistil ma?arský da?ový orgán, nepresahovali ani za rok 2012, ani za rok 2013 hornú hranicu, pri ktorej vzniká právo na subjektívne oslobodenie od dane, ma?arský da?ový orgán mu údajne nemal uloži? povinnos? zaplati? DPH za zda?ovacie obdobia rokov 2012 a 2013, ale údajne bol naopak povinný spýta? sa ho v rámci následnej kontroly, či má záujem uplatni? si subjektívne oslobodenie od dane.

26

Za týchto okolností Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Nyíregyháza, Ma?arsko) rozhodol preruši? konanie a položi? Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je v rozpore s právom Únie vnútroštátna právna úprava, na základe ktorej môže da?ový orgán v rámci dodato?nej da?ovej kontroly vylú?i? možnosť zvoli? si subjektívne oslobodenie od dane na základe tvrdenia, že zdanite?ná osoba je oprávnená na túto možnosť len v rovnakom ?ase, ako oznámi za?atie svojej ?innosti podliehajúcej dani?“

O prejudiciálnej otázke

27

Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má právo Únie vyklada? v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá vylú?uje uplatnenie osobitnej úpravy zda?ovania DPH stanovujúcej oslobodenie od dane pre malé podniky – prijatej v súlade s ustanoveniami hlavy XII kapitoly 1 oddielu 2 smernice o DPH – na zdanite?nú osobu, ktorá sp??a všetky vecné podmienky, ale ktorá si neuplatnila možnosť zvoli? si uplat?ovanie tejto úpravy v tom istom ?ase,

ako oznámila dať ovému úradu zaťaženie výkonu svojej hospodárskej činnosti.

28

V tejto súvislosti je najskôr potrebné pripomenúť, že články 282 až 292, a najmä článok 287 bod 12 smernice o DPH upravujú možnosť členských štátov priznať malým podnikom oslobodenie od DPH.

29

Následne je potrebné uviesť, že článok 290 tejto smernice stanovuje pre zdaniteľné osoby, ktoré sú oprávnené na oslobodenie od DPH, možnosť zvoliť si buď všeobecnú úpravu uplatňovania DPH, alebo uplatnenie zjednodušujúcich pravidiel ustanovených v článku 281 tejto smernice.

30

Navyše v súlade so znením článkov 281 a 284 až 287 uvedenej smernice členské štáty môžu stanoviť a uplatňovať akúkoľvek z osobitných daňových úprav DPH, ak sú tieto úpravy v súlade so systémom DPH. Okrem toho odôvodnenie 49 tej istej smernice uvádza, že pokiaľ ide o malé podniky, členským štátom by sa malo umožniť pokračovať v uplatňovaní ich osobitnej úpravy.

31

Napokon úprava subjektívneho oslobodenia od dane stanovená maďarským právom je osobitnou úpravou umožňujúcou podnikom, ktorých obrat nepresiahol určitú hornú hranicu, priznanie oslobodenia od DPH. Táto úprava oslobodenia od dane uplatňujúca sa na malé podniky v súlade s článkom 187 ods. 2 zákona o DPH znamená, že zdaniteľná osoba nie je povinná platiť DPH, nemá právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe a zabezpečí, aby vystavovala výlučne faktúry, v ktorých nebude uvedená DPH. Vo svojich pripomienkach pred Súdnym dvorom maďarská vláda uviedla, že možnosť zvoliť si oslobodenie od dane sa môže uplatniť aj po oznámení zaťaženia výkonu činnosti, ale môže mať účinky len do budúcnosti.

32

V prejednávanej veci zdaniteľná osoba požiadala o možnosť využiť subjektívne oslobodenie od dane, čo jej bolo odmietnuté z dôvodu, že právo zvoliť si toto oslobodenie sa malo uplatniť počas kalendárneho roka, v ktorom chcela využiť uvedené oslobodenie od dane.

33

Pokiaľ ide o povinnosť oznámiť zaťaženie výkonu hospodárskej činnosti, Súdny dvor už rozhodol, že smernica o DPH nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá zdaniteľnej osobe ukladá povinnosť takéhoto oznámenia, ak výnos z tejto činnosti nepresahuje hornú hranicu, pri ktorej vzniká právo na oslobodenie od dane pre malé podniky (pozri v tomto zmysle uznesenie z 30. septembra 2015, Balogh, C-424/14, neuverejnené, EU:C:2015:708, bod 30). Rovnako rozhodol, že smernica o DPH nebráni tomu, aby nedodržanie oznamovacej povinnosti zdaniteľnou osobou bolo sankcionované pokutou uloženou v správnom konaní, pokiaľ je táto pokuta primeraná (pozri v tomto zmysle uznesenie z 30. septembra 2015, Balogh, C-424/14, neuverejnené, EU:C:2015:708, bod 37).

34

V prejednávanej veci je potrebné preskúmať, či členský štát môže podmieniť priznanie úpravy oslobodenia od dane voľbou tejto úpravy zo strany zdaniteľnej osoby v rovnakom zase, ako táto

osoba predloží oznámenie zaťažatia výkonu činnosti, a či môže v prípade, ak zdaniteľná osoba v tejto súvislosti neuskutoční svoju vôľu, uplatniť z úradnej moci bežnú úpravu zdanenia DPH.

35

Na jednej strane je potrebné uviesť, že vzhľadom na ustanovenia uvedené v bode 30 tohto rozsudku uplatňovanie osobitnej úpravy pre malé podniky predstavuje fakultatívnu možnosť, ktorú majú členské štáty pri organizácii svojho systému zdačovania.

36

Na druhej strane z článku 273 prvého odseku smernice o DPH vyplýva, že členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré nie sú uvedené v tejto smernici, ak ich považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom.

37

V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že z tohto ustanovenia vyplýva, že každý členský štát má povinnosť prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečil, že DPH splatná na jeho území bude vyberaná v plnej výške, a bojoval proti podvodom (rozsudok z 9. júla 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 25 a citovaná judikatúra).

38

Súdny dvor tiež rozhodol, že ustanovenia článku 273 smernice o DPH okrem obmedzení, ktoré stanovujú, nespresujú podmienky ani povinnosti, ktoré môžu členské štáty stanoviť, a priznávajú im teda vôľnú úvahu v súvislosti s prostriedkami na dosiahnutie toho, že splatná DPH bude na ich území vyberaná v plnej výške, ako aj na účely boja proti podvodom (rozsudok z 26. októbra 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, bod 21 a citovaná judikatúra).

39

Je nepochybne pravda, že 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. Pritom však ide o obyčajnú možnosť, v dôsledku čoho členské štáty nie sú povinné oslobodiť zdaniteľné osoby od takýchto povinností.

40

V dôsledku toho je potrebné konštatovať, že ako vyplýva z bodov 34 a 46 návrhov generálneho advokáta, rozhodnutie maďarského zákonodarcu zaviesť úpravu oslobodenia od dane a podmienky jej uplatňovanie určitými procesnými požiadavkami patrí do miery voľnej úvahy, ktorú členským štátom priznáva smernica o DPH.

41

Aj keď členské štáty majú určitú mieru voľnej úvahy pri výbere opatrení, ktoré treba prijať s cieľom zabezpečiť riadny výber DPH a zabrániť podvodom, sú pritom povinné pri výkone svojich právomocí dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady, a najmä dodržiavať zásadu proporcionality (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 50 a citovanú judikatúru, ako aj zásady daňovej neutrality a právnej istoty).

Pokiaľ ide po prvé o zásadu proporcionality, je teda potrebné konštatovať, že ako uviedol generálny advokát v bodoch 57 a 58 svojich návrhov, povinnosť zaplatiť DPH z dosiahnutého predaja nepredstavuje sankciu za nesplnenie povinnosti oznámiť zaťaženie výkonu činnosti, ako aj uskutočniť voľbu úpravy oslobodenia od dane, ale predstavuje vymáhanie DPH, ktorá sa stala splatnou so zaťažením výkonu hospodárskej činnosti subjektu, ako je pán Vámos.

Okrem toho v rozsudku z 9. septembra 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:512) Súdny dvor rozhodol, že právo Únie a najmä zásada proporcionality nebráni tomu, aby členský štát, ktorý využíva možnosť poskytnúť zdaniteľným osobám právo zvoliť si osobitnú úpravu zdačovania, prijal právnu úpravu, ktorá podmieňuje odpoveď DPH zaplatenej na vstupe v plnej výške udelením predchádzajúceho súhlasu, ktorý nemá spätné účinky, zo strany daňového úradu.

Súdny dvor v tejto súvislosti spresnil, že neexistencia spätnej účinnosti konania na vydanie súhlasu neznamena, že toto konanie je neproporcionálne (rozsudok z 9. septembra 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C-269/03, EU:C:2004:512, bod 29).

Z bodu 34 tohto rozsudku vyplýva, že v situácii, ako je situácia, o ktorú ide vo veci samej, sa bežná úprava zdačovania DPH stáva uplatniteľnou vtedy, keď sa zdaniteľná osoba nerozhodla zvoliť si úpravu subjektívneho oslobodenia od dane. V dôsledku toho vnútroštátna právna úprava, ktorá odmieta priznať oslobodenie od DPH v situácii, ako je situácia vo veci samej, nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na správny výber DPH.

Pokiaľ ide po druhé o zásadu daňovej neutrality, ktoré je zo strany normotvorcu Únie v oblasti DPH vyjadrením všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania (rozsudok z 26. októbra 2017, *BB construct*, C-534/16, EU:C:2017:820, bod 29), už bolo rozhodnuté, že opatrenia, ktoré prijímajú štáty s cieľom zabezpečenia správneho výberu DPH a prechádzania daňových únikov, nesmú byť používané spôsobom, ktorý by spochybňoval neutralitu DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. apríla 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, body 28 a 29 a citovanú judikaturu).

V tejto súvislosti je potrebné usudzovať, že tým, že by sa zdaniteľným osobám umožnilo, aby si zvolili úpravu oslobodenia od dane po uplynutí stanovenej lehoty, by sa im priznala nenáležitá konkurenčná výhoda na úkor subjektov, ktoré riadne dodržali procesné povinnosti stanovené vnútroštátnou právnou úpravou dotknutou vo veci samej. Tieto zdaniteľné osoby by si totiž v dôsledku toho mohli dodatočne vybrať daňovú úpravu, ktorá sa im bude zdať najvýhodnejšia, pričom by mohli vychádzať z konkrétnych výsledkov svojej činnosti.

Zásada daňovej neutrality pritom bráni predovšetkým tomu, aby sa so zdaniteľnými osobami nachádzajúcimi sa v podobnom postavení, ktorí sú navzájom konkurentmi, zaobchádzalo na úroveň

DPH rozdielne.

49

Z toho vyplýva, že zásada daňovej neutrality a všeobecnejšie zásada rovnosti zaobchádzania so zdaniteľnými osobami nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá nepriznáva oslobodenie od DPH zdaniteľnej osobe, ktorá si nezvolila jednu z úprav oslobodenia od dane v tom istom štáte, ako oznámila začatie výkonu svojej hospodárskej činnosti, hoci výsledok jej činnosti nepresahuje hornú hranicu, pri ktorej vzniká právo na oslobodenie od dane pre malé podniky.

50

Po tretie je potrebné uviesť, že zásada právnej istoty musí byť dodržiavaná inštitúciami Európskej únie, ale aj členskými štátmi pri výkone právomocí, ktoré im zverujú smernice Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. júla 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 30 a citovanú judikatúru).

51

Táto zásada vyžaduje, aby sa nemohla donekonečna spochybňovať daňová situácia zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. februára 2014, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 46).

52

Navyše ako bolo uvedené v bode 31 tohto rozsudku, vzhľadom na to, že subjekty, na ktoré sa vzťahuje subjektívne oslobodenie od dane, neplatia DPH, a teda ju nemusia preniesť na svojich zákazníkov, pre daňové úrady sa môže ukázať ako nevyhnutné, aby vopred poznali zdaniteľné osoby, ktoré si zvolili túto úpravu oslobodenia od dane.

53

V dôsledku toho je vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej v súlade so zásadou právnej istoty.

54

Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je potrebné odpovedať na položenú otázku tak, že právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá vylučuje uplatnenie osobitnej úpravy zdaňovania DPH stanovujúcej oslobodenie od dane pre malé podniky – prijatej v súlade s ustanoveniami hlavy XII kapitoly 1 oddielu 2 smernice o DPH – na zdaniteľnú osobu, ktorá spĺňa všetky vecné podmienky, ale ktorá si neuplatnila možnosť zvoliť si uplatňovanie tejto úpravy v tom istom štáte, ako oznámila daňovému úradu začatie výkonu svojej hospodárskej činnosti.

O trovách

55

Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

Právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá vylučuje uplatnenie osobitnej úpravy zdaťovania DPH stanovujúcej oslobodenie od dane pre 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 – na zdaniteľnú osobu, ktorá spĺňa všetky vecné podmienky, ale ktorá si neuplatnila možnosť zvoliť si uplatňovanie tejto úpravy v tom istom štáte, ako oznámila daňovému úradu začatie výkonu svojej hospodárskej činnosti.

Podpisy

(*1) Jazyk konania: maďarčina.