

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

NILSE WAHLA

přednesené dne 23. listopadu 2017(1)

Věc C-566/16

Dávid Vámos

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

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

„Daně – Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Články 281 až 294 – Zvláštní režimy pro malé podniky – Osvobození od daní – 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 daní malým podnikům – přijaté na základě ustanovení hlavy XII kapitoly 1 oddílu 2 směrnice Rady 2006/112/ES(2) ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) – na osobu povinnou k dani, která splnila všechny věcné podmínky, ale neoznámila v žádné 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 samostatnou 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.

[...]"

4. Podle článku 282 směrnice o DPH:

„Osvobození 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 daní osobám povinným k dani, jejichž roční obrát 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 daní, nemají nárok na odpočet daní 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 daní, 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 uskutečňná 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 daní,

(a) nepodléhá povinnosti uhradit daň:

(b) nemá nárok na odpout dan? zaplacené na vstupu;

(c) je oprávn?na vystavit pouze fakturu, ve které se neuvádí výše p?enesené dan? ani sazba dan? stanovená v ?látku 83.“

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

„Osoba povinná k dani je oprávn?na se rozhodnout pro osobní osvobození, pokud ?ástka protipln?ní, která byla nebo má být zaplacená za veškerá dodání zboží a poskytnutí služeb, jež tato osoba uskute?nila v souladu s ?l. 2 písm. a), akumulovaná za rok a vyjád?ená ve forintech, nepřekračuje hranici stanovenou v odstavci 2, a to

a) ani svojí skute?nou výší v kalendá?ním roce p?edcházejícím referen?nímu kalendá?nímu roku,

(b) ani svojí skute?nou nebo rozumn? p?edvídatelnou výší v referen?ním kalendá?ním roce.“

11. Ustanovení § 188 odst. 2 téhož zákona, ve zn?ní platném do dne 31. prosince 2012, stanovilo, že hranice pro vznik nároku na osobní osvobození odpovídá pen?žit? ?ástce 5 000 000 ma?arských forint? (HUF). Ode dne 1. ledna 2013 byla hranice zvýšena na 6 000 000 HUF.

2. *Zákon XCII z roku 2003 o obecném da?ovém ?ízení*

12. Ustanovení § 16 Az adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. Törvény (zákon XCII z roku 2003 o obecném da?ovém ?ízení; dále jen „zákon o obecném da?ovém ?ízení“) zní takto:

„1) S výhradou ?lánek? 20 a 21 m?že zdanitelnou ?innost vykonávat pouze osoba povinná k dani, již bylo p?id?leno da?ové identifika?ní ?íslo.

2) Osoba povinná k dani, která má v úmyslu vykonávat zdanitelnou ?innost, musí oznámit zahájení živnosti státnímu da?ovému orgánu, který jí p?id?lí da?ové identifika?ní ?íslo [dále jen „DI?“].“

13. Ustanovení § 17 odst. 1 písm. a) zákona o obecném da?ovém ?ízení stanoví, že „osoba povinná k dani, jejíž da?ová povinnost nebo zdanitelná ?innost odpovídají povinnosti nebo ?innosti osoby samostatn? výd?le?n? ?inné podle zákona upravujícího soukromé podnikání, požádá o p?id?lení DI?, a to podáním oznámení o zahájení živnosti (?ádn? vypln?ný formulá? o zahájení živnosti) orgánu p?íslušnému pro záležitosti týkající se ?innosti osob samostatn? výd?le?n? ?inných, ?ímž splní povinnost podat oznámení o zahájení živnosti státnímu da?ovému orgánu“.

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

„V okamžiku, kdy osoba povinná k dani oznámí zahájení zdanitelné ?innosti, 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 p?i nespln?ní povinnosti týkající se registra?ní povinnosti (po?áte?ní oznámení a oznámení zm?n), poskytnutí údaj? nebo otev?ení b?žného ú?tu nebo povinnosti týkající se podání da?ových prohlášení uložit pen?žitou sankci do výše 200 000 HUF v p?ípad? jednotlivc? a do výše 500 000 HUF v p?ípad? 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. Maarský 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. maarské osvobození od daně pro malé podniky stanovené v § 187 a násl. zákona o DPH, který maarské 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 přiznání 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, Maarsko) 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 Bíróságg (Správní a pracovní soud, Nyíregyháza, Maarsko), 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 všechny 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 okolností, že této možnosti může osoba povinná k dani využít pouze v okamžiku, kdy oznamuje zahájení zdanitelné činnosti?“

23. Písemná vyjádření předložily maarská 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 vymáhání 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 maarskými orgány, který stanoví osvobození podniků, které nepřekročí určitou maximální výši obrátu (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 výslovně 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 podílet použití takového režimu skutečností, že osoba povinná k dani žádně 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 maarské orgány se rozhodly tak neučinit a legalita této volby byla potvrzena v rozsudku Soudního dvora ve věci Balogh(3).

29. V uvedené věci – týkající se téhož maarského osvobození od daně a předložené tímtéž 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(4).

30. Je tedy jasné, že v projednávané věci je požadavek podle maarského práva, aby D. Vámos oznámil zahájení činnosti vnitrostátním daňovým úřadem, 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.

B. Zvláštní režimy pro malé podniky

32. Zprv 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 odvodní směrnice, podle kterého by členské státy „mly mít možnost nadále

uplatňovat své zvláštní režimy pro malé podniky“.

33. Uvedený bod odvodní 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 souvislosti(5) představují na unijní úrovni nikoli zcela harmonizovanou oblast(6), 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.

39. Konkrétně vzhledem k tomu, že osvobození od daně zbavuje 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 maarská 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 vyměňování 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 maarské 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(7), 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.

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(8) či osvobození od DPH v případě plnění v rámci EU(9) nelze odepřít pouze z důvodu, že i přes splnění věcných požadavků osoba povinná k dani nesplnila určité formální požadavky(10).

46. Avšak bez ohledu na existenci a rozsah takové zásady považuji za zjevné, že dotčená situace je v zásadě odlišná od případů, kterými se zabýval generální advokát H. Saugmandsgaard Øe. Jak právo na odpočet(11), tak právo na osvobození v případě plnění v rámci EU(12) 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(13). 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. Zprv 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(14). 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(15). Tato zásada brání s podobným zbožím, které je v konkurenčním postavení, zacházet pro účely DPH odlišně(16), a tím narušovat hospodářskou soutěž(17).

51. V projednávané věci se zdá, že umožnit osobám povinným k dani, které neoznámily zahájení činnosti, provést retroaktivní 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 uplatnění 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 neoznámení zahájení činnosti, a tudíž zvyšovat riziko daňových úniků. V tomto ohledu postačí poznamenat, že podle článku 273 směrnice o DPH „[čl.]enské 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 plátními i plátními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani [...]“.

54. Z toho důvodu považuji za pádný argument maarské vlády, podle kterého je zákaz retroaktivního uplatnění 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 neoznámení zahájení činnosti nepřiměřenou, a tudíž porušuje zásadu proporcionality.

56. Jak bylo vysvětleno výše, ve věci Balogh(18) Soudní dvůr rozhodl, že pokuta může být uložena za neohlášení činnosti, pokud je v souladu se zásadou proporcionality. Vnitrostátnímu

soudu p?ísluší posoudit, zda je taková pokuta p?im??ená(19).

57. V tomto ohledu posta?í konstatovat, že výb?r uvedené DPH v zásad? nem?že být zohledn?n p?i posouzení proporcionality pokuty vnitrostátním soudem. Požadavek zaplatit DPH z p?edchozích prodej?, které podléhají DPH, která nebyla zaplacená, není pokutou, ale pouze dodatečným výb?rem nezaplacené dan?.

58. V okamžiku, kdy D. Vámos zahájil výkon hospodá?ské ?innosti ve smyslu ?lánku 9 sm?rnice o DPH, se stal osobou povinnou k dani, a v d?sledku toho se na n?j vztahují povinnosti stanovené použitelnými pravidly o DPH. Mezi uvedenými povinnostmi – které je zbytečné p?ipomínat – je povinnost odvést splatnou DPH(20).

59. Je vhodné znovu p?ipomenout, že skutečnost, že vzhledem k neexistenci výslovné volby se na D. Vámos vztahoval běžný da?ový režim, není v žádném p?ípad? nezákonná ?i mimo?ádná. Je to totiž jedním z da?ových režim?, které se na n?j mohou vztahovat, a to režim, který je vnitrostátní právní úpravou nastaven jako *základní*. Tím, že v ?ádné lh?t? neoznámil zahájení své ?innosti, se D. Vámos p?ipravil o možnost zvolit si režim osvobození od dan? pro určité roky a tento režim uplat?ovat.

60. Rovněž poznamenávám, že podle dot?ené vnitrostátní právní úpravy mohou osoby povinné k dani, které mají právo na osvobození od dan?, zm?nit z roku na rok uplat?ovaný režim. Malé podniky tedy nejsou „lapy v pasti“ svého p?vodních pochybení, když neoznámily zahájení ?innosti a neprovedly výslovnou volbu režimu DPH, který up?ednost?ují. Mají každoročnou možnost splnit povinnost registrace a požádat o uplat?ování osvobození od dan? do budoucna, a tím p?edejít závažnějším následk?m.

IV. Záv?ry

61. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby na p?edb?žnou otázku Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správní a pracovní soud, Nyíregyháza, Ma?arsko) odpověd?l takto:

„Unijní právo nebrání vnitrostátní právní úprav? zakazující zp?tné uplat?ování zvláštního da?ového režimu p?iznávacího osvobození pro malé podniky – p?ijaté na základ? ustanovení hlavy XII kapitoly 1 oddílu 2 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?idané hodnoty – na osobu povinnou k dani, která splnila všechny v?cné podmínky, avšak v ?ádné lh?t? neoznámila da?ovým orgán?m zahájení ?innosti a ne zvolila uplat?ování uvedeného režimu.“

1– P?vodní jazyk: angličtina.

2– OJ 2006 L 347, p. 1.

3– Usnesení ze dne 30. zá?í 2015, Balogh, C?424/14, nezveřejněné, EU:C:2015:708.

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

5– ?lánek 293 sm?rnice o DPH hovo?í na nezbytnosti zajistit dlouhodobé sbližování vnitrostátních p?edpis? týkajících se zvláštních režim? pro malé podniky a ?lánek 294 téže sm?rnice umožňuje Rad? rozhodnout, „zda je zvláštní režim pro malé podniky v rámci konečného režimu nezbytný“ a p?ípadně stanovit „meze a společné provád?cí podmínky pro tento zvláštní režim“.

6– To dále potvrzuje bod 7 odvodní 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).

7– C-24/15, EU:C:2016:204.

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 Øa 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, Rødtlihs, 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 odvodní směrnice o DPH 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.

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.