

Začasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

NILSA WAHLA,

predstavljeni 23. novembra 2017(1)

Zadeva C-566/16

Dávid Vámos

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Nyíregyházi, Madžarska))

„Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Členi od 281 do 294 – Posebne ureditve za mala podjetja – Ureditev oprostitve – Obveznost odločitve za uporabo posebne ureditve ob prijavi za etka opravljanja obdavčljivih dejavnosti – Neprijava za etka opravljanja obdavčljivih dejavnosti – Retroaktivna uporaba ureditve“

1. V obravnavani zadevi Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Nyíregyházi, Madžarska) Sodišče sprašuje, ali pravo Unije nasprotuje nacionalni zakonodaji, s katero je prepovedana retroaktivna uporaba posebne davčne ureditve, s katero se odobri oprostitve malim podjetjem in ki je bila sprejeta v skladu z določbami naslova XII, poglavje 1, del 2, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV),⁽²⁾ za davčnega zavezanca, ki je izpolnil vse materialne pogoje, vendar ni pravočasno prijavil za etka opravljanja dejavnosti davčnim organom in se ni odločil za uporabo te ureditve.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

2. V skladu s členom 9(1) je „[d]avčni zavezanec“ [...] vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“.

3. Člen 213(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV določa:

„Vsak davčni zavezanec prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec.

[...]“

4. Člen 282 Direktive o DDV določa:

„Oprostitev in progresivne davčne olajšave, predvidene v tem oddelku, se uporabljajo za dobavo blaga in storitev malih podjetij.“

5. Člen 287 Direktive o DDV določa:

„Države članice, ki so pristopile po 1. januarju 1978, lahko oprostito davčne zavezance, katerih letni promet ne presega protivrednosti naslednjih zneskov v nacionalni valuti po menjalnem tečaju na dan njihovega pristopa:

[...]

(12) Madžarska: 35.000 EUR;

[...]“

6. Člen 289 Direktive o DDV določa:

„Davčni zavezanci, oproščeni DDV, nimajo pravice do odbitka DDV v skladu s členi 167 do 171 in členi 173 do 177 niti ga ne smejo izkazovati na svojih računih.“

7. V členu 290 te direktive je določeno:

„Davčni zavezanci, upravičeni do oprostitve DDV, se lahko odločijo za splošno ureditev DDV ali za poenostavljene postopke iz člena 281. V tem primeru imajo pravico do vsakršne progresivne davčne olajšave, ki jo lahko določa nacionalna zakonodaja.“

B. Madžarsko pravo

1. *Zakon CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost*

8. Člen 2(a) Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„V skladu s tem zakonom so predmet [DDV]:

(a) dobave blaga ali storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na nacionalnem ozemlju za plačilo [...]“

9. V členu 187 zakona o DDV je določeno:

„1. Davčni zavezanec, ki ima z namenom opravljanja ekonomske dejavnosti na nacionalnem ozemlju sedež oziroma, če nima sedeža, ima na nacionalnem ozemlju stalno prebivališče ali običajno bivališče, ima pravico, da se v skladu z določbami tega poglavja odloči za osebno oprostitvev.“

2. Če davčni zavezanec uveljavlja pravico do odložitve, navedeno v odstavku 1, potem v obdobju, ko zanj velja osebna oprostitve, in kot oseba, ki je davka oproščena,

(a) ni zavezan za plačilo davka;

(b) nima pravice do odbitka vstopnega davka;

(c) lahko izda samo račun, na katerem nista navedena niti znesek obračunane davke niti stopnja davka, določena v členu 83.“

10. Člen 188(1) zakona o DDV določa:

„Za osebno oprostitve se je mogoče odložiti, če v skladu s členom 2(a) protivrednost, ki je bila plačana ali se dolguje davčnemu zavezancu za blago, ki ga je dobavil, oziroma za storitve, ki jih je opravil, in je izražena v forintih, na letni ravni

(a) dejansko ne preseže najvišjega praga v koledarskem letu pred referenčnim koledarskim letom,

(b) niti dejansko ne preseže najvišjega praga v referenčnem koledarskem letu oziroma ni razumno verjetno, da ga bo v tem referenčnem letu presegla.“

11. V členu 188(2) tega zakona, v različici, ki se je uporabljala do 31. decembra 2012, je bilo določeno, da znaša najvišji prag, do katerega se je mogoče odložiti za osebno davčno oprostitve, 5.000.000 madžarskih forintov (HUF). S 1. januarjem 2013 se je prag dvignil na 6.000.000 HUF.

2. *Zakon XCII iz leta 2003 o splošnem davčnem postopku*

12. Člen 16 Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (zakon XCII iz leta 2003 o splošnem davčnem postopku, v nadaljevanju: zakon o splošnem davčnem postopku) določa:

„1. Samo davčni zavezanec, ki ima identifikacijsko številko za DDV, lahko opravlja obdavčljivo dejavnost, to pa ne posega v določbe členov 20 in 21.

2. Davčni zavezanec, ki želi opravljati obdavčljivo dejavnost, mora državnemu davčnemu organu predložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV [v nadaljevanju: identifikacijska številka za DDV].“

13. Člen 17(1) zakona o splošnem davčnem postopku določa, da „[?]e davčna obveznost ali obdavčljiva dejavnost davčnega zavezanca ustreza dejavnosti samostojnega podjetnika v skladu z zakonom, ki ureja dejavnost samostojnih podjetnikov, mora navedeni davčni zavezanec zaprositi za izdajo identifikacijske številke za DDV s tem, da pri organu, pristojnem za zadeve v zvezi z dejavnostjo samostojnih podjetnikov, vloži prijavo dejavnosti (pravilno izpolnjen obrazec za prijavo), s katero izpolni obveznost prijave dejavnosti pri državnem davčnem organu“.

14. Člen 22(1)(c) tega zakona določa:

„Davčni zavezanec za davek na dodano vrednost ob prijavi začetka opravljanja obdavčljive dejavnosti izjavi, ali uveljavlja osebno oprostitve.“

15. Člen 172(1)(c) tega zakona določa:

„Razen v primeru določb iz odstavka 2, se lahko davčnemu zavezancu naloži globa do 200.000 HUF, če gre za fizično osebo, in do 500.000 HUF v primeru drugih davčnih zavezancev, če ne

izpolnijo obveznosti prijavljanja (prvotna prijava in obveščanje o spremembah), obveznosti posredovanja podatkov, odprtja tekočega računa ali obveznosti predložitve davčnih obračunov.“

II. Dejansko stanje, postopek in vprašanje za predhodno odločanje

16. Dávid Vámos je od leta 2007 do 22. januarja 2014 opravil 778 prodaj elektronskih naprav na dveh spletnih portalih. Ni se registriral kot davčni zavezanec in ni prijavil dohodka od teh prodaj.

17. Madžarski davčni organ je pri D. Vámosu opravil davčni nadzor. V upravnem postopku je ta organ ugotovil, da D. Vámos ni izpolnil obveznosti prijave, določenih v nacionalni zakonodaji, zaradi česar mu je naložil globo. Davčni organ je tudi ugotovil, da je D. Vámos svojo dejavnost opravljal brez dovoljenja, brez identifikacijske številke za DDV, ne da bi bil družbenik v gospodarski družbi in ne da bi izstavljal dokumente, potrdila ali račune v zvezi s prodajo.

18. D. Vámos se je 22. januarja 2014 registriral kot davčni zavezanec za DDV in se odločil za uveljavljanje „osebne oprostitve“ – madžarske ureditve davčne oprostitve za mala podjetja, določenih v členu 187 in naslednjih zakona o DDV, ki so jo madžarski organi sprejeli za izvajanje členov od 281 do 292 Direktive o DDV. Po tem datumu je D. Vámos dejavnost opravljal kot samostojni podjetnik, hkrati pa je bil zaposlen pri drugem podjetju za več kot 36 ur tedensko.

19. Davčni organ je neodvisno od postopka, ki je vodil do naložitve globe, uvedel drugi postopek v zvezi z davčnimi obračuni D. Vámosa za leta od 2012 do 2014. Na podlagi tega preverjanja je davčni organ ugotovil davčni dolg (poleg dolga iz naslova davka na dohodek in prispevkov za socialno varnost) za obdobje med prvim četrtletjem 2012 in prvim četrtletjem 2014 ter D. Vámosu naložil globo in zamudne obresti zaradi prepoznega plačila.

20. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe nacionalne davčne in carinske uprave, Madžarska) je na podlagi upravne pritožbe sklenil, da je D. Vámos stalno in redno opravljal prodajo blaga, kar je pomenilo gospodarsko dejavnost, zavezano za DDV. Glede osebne oprostitve je davčni organ zavzel stališče, da nacionalno pravo davčnim zavezancem ne omogoča retroaktivne odločitve za to oprostitev. Tako je bilo ugotovljeno, da se D. Vámos do 22. januarja 2014 ni registriral pri davčnem organu in da zato ni upravičen, da se za obdobje pred tem datumom odloči za osebno oprostitev.

21. D. Vámos je to odločbo izpodbijal pri Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Nyíregyházi, Madžarska) in trdil, da bi ga moral davčni organ vprašati, ali se želi odločiti za uporabo osebne oprostitve za prodaje, ki jih je opravil pred registracijo za davčnega zavezanca, saj je izpolnjeval materialne pogoje za ugodnosti iz te ureditve.

22. Zaradi dvomov o pravilni razlagi upoštevni določb Direktive o DDV je predložitveno sodišče prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je nacionalna ureditev, v skladu s katero lahko davčni organ ob naknadnem davčnem nadzoru izključi možnost davčnega zavezanca, da se odloči za oprostitev, z utemeljitvijo, da ima davčni zavezanec to možnost samo ob prijavi za etka opravljanja obdavčljive dejavnosti, v nasprotju s pravom Unije?“

23. Madžarska vlada in Komisija sta predložili pisna stališča. Na podlagi člena 76(2) Poslovnika Sodišča obravnava ni bila opravljena.

III. Analiza

24. Na začetku se je treba zavedati, da je z naslovom XII, poglavje 1, Direktive o DDV državam

žalnicam dovoljeno, da uvedejo (ali obdržijo) tri vrste posebnih ureditev za mala podjetja: (i) poenostavljene postopke za obračunavanje in pobiranje DDV (člen 281 Direktive), (ii) oprostitve (členi od 282 do 290 Direktive) in (iii) progresivne olajšave (členi od 282 do 285 in 291 Direktive).

25. Obravnavana zadeva se nanaša na posebno ureditev, ki so jo uzakonili madžarski organi, s katero se oprostitve odobri podjetjem, ki ne presežejo določene praga prometa (v nadaljevanju: ureditev oprostitve). Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali Direktiva o DDV nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki davčnemu zavezancu onemogoča, da zaprosi za retroaktivno uporabo ureditve oprostitve, če je davčni zavezanec izpolnil vse materialne zahteve, vendar ni pravočasno prijavil začetka opravljanja dejavnosti in se ni izrecno odločil za uporabo te ureditve.

26. Za odgovor na to vprašanje je treba ugotoviti, ali države članice smejo – ko se odločijo za določitev ureditve oprostitve za mala podjetja v skladu z določbami naslova XII, poglavje 1, del 2, Direktive o DDV – pogojevati uporabo take ureditve s tem, da davčni zavezanec pravilno prijavi začetek svoje dejavnosti in se izrecno odloči za uporabo te ureditve.

27. Iz razlogov, ki bodo predstavljeni v nadaljevanju, menim, da je treba na to vprašanje odgovoriti pritrdilo.

A. Obveznost registracije

28. V skladu s členom 272(1)(d) Direktive o DDV lahko države članice davčne zavezance, za katere velja ureditev oprostitve za mala podjetja, oprostitjo nekaterih ali vseh obveznosti iz poglavij od 2 do 6 naslova XI Direktive o DDV. Med temi obveznostmi je zlasti ta, da se prijavi začetek opravljanja dejavnosti kot davčni zavezanec, določena v členu 213 Direktive o DDV. Vendar so se madžarski organi odločili, da tega ne bodo storili, in Sodišče je to odločitev v zadevi Balogh(3) spoznalo za zakonito.

29. V tej zadevi, ki se je nanašala na isto madžarsko ureditev davčne oprostitve in v kateri je predlog podalo isto sodišče kot v obravnavani zadevi, je Sodišče ugotovilo, da Direktiva o DDV ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, s katero se od davčnega zavezanca zahteva, da prijavi začetek opravljanja gospodarske dejavnosti, čeprav njegov letni promet ne presega praga za ureditev oprostitve za mala podjetja. Sodišče je dodalo, da lahko države članice prav tako naložijo upravno kazen, s katero se kaznuje opustitev davčnega zavezanca, da ravna v skladu s to obveznostjo, če je kazen sorazmerna.(4)

30. Jasno je torej, da je v obravnavani zadevi zahteva iz madžarskega prava, da D. Vámos prijavi začetek opravljanja dejavnosti domačim davčnim organom, na podlagi prava Unije zakonita. Ker tega ni storil, mu je davčni organ upravičeno naložil globo.

31. V teh okoliščinah je naslednje vprašanje, ki ga je treba preučiti, ali obstajajo določbe prava Unije, ki nasprotujejo temu, da države članice (i) zahtevajo od davčnih zavezancev, ki so prijavili začetek opravljanja dejavnosti, da v zvezi s tem izberejo tudi davčno ureditev, ki jo želijo uživati, med tistimi, ki so jim na voljo, in da (ii) določijo, da ima vsaka taka izbira učinke le v prihodnosti.

B. Posebne ureditve za mala podjetja

32. Najprej, besedilo členov 281, 284, 285, 286 in 287 Direktive o DDV določa, da države članice *lahko* vzpostavijo, niso pa dolžne tega storiti, katero koli od posebnih davčnih ureditev, navedenih v teh členih. To je potrjeno z uvodno izjavo 49 Direktive, v skladu s katero je „[t]reba omogočiti, da države članice še naprej uporabljajo posebne ureditve za majhna podjetja“.

33. Iz te uvodne izjave je tudi razvidno, da je treba te ureditve uporabljati „v skladu s skupnimi

določbami in z namenom tesnejše uskladitve“. Zato so posebne ureditve za mala podjetja trenutno(5) zadeva, ki na ravni Unije ni popolnoma harmonizirana(6) in v kateri države članice nujno uživajo nekaj proste presoje, če so njihova nacionalna pravila v skladu z upoštevnimi določbami prava Unije. Natančneje, Direktiva o DDV vsebuje zgolj omejeno število določb, s katerimi je urejen način oblikovanja in delovanja teh ureditev, s čimer je državam članicam dana široka diskrecijska pravica.

34. Po mojem mnenju nobene od teh določb ni mogoče razumeti tako, da malim podjetjem izrecno dajejo neomejeno pravico uporabe ureditve oprostitve. Predvsem v besedilu Direktive o DDV ni podlage za stališče, da bi moral davčni zavezanec imeti pravico uživati tako ureditev retroaktivno, ne da bi se za to izrecno odločil. Zato spada po mojem mnenju odločitev madžarske vlade, da vzpostavi tako ureditev, a jo pogoji z nekaterimi procesnimi zahtevami, v diskrecijsko pravico, ki je državam članicam dana z Direktivo o DDV.

35. Zato je tak sklep v skladu z delitvijo pristojnosti, ki je v zvezi s posebnimi ureditvami za mala podjetja določena v naslovu XII, poglavje 1, Direktive o DDV.

36. Drugič, niso me prepričale trditve Komisije, da neomejena pravica do uživanja ureditve oprostitve (vključno retroaktivno, če je to potrebno) *implicitno* izhaja iz sistemske razlage drugih določb Direktive o DDV in/ali iz načela davčne nevtralnosti in sorazmernosti. Zdi se mi, da določbe in načela, ki jih navaja Komisija, zlasti če se razlagajo ob upoštevanju obstoječe sodne prakse, prej podpirajo nasprotno stališče.

C. Člen 290 Direktive o DDV

37. Kot sta poudarili Komisija in madžarska vlada, iz člena 290 Direktive o DDV izhaja, da je – če država članica uzakoni ureditev oprostitve za mala podjetja – uporaba te ureditve za davčne zavezanca, ki v njej lahko sodelujejo, *fakultativna* in ne obvezna. Davčni zavezanci lahko dejansko izberejo tudi, da zanje velja običajni sistem DDV, ali pa posebna ureditev iz člena 281 (če v upoštevni državi članici taka ureditev obstaja). Če se izbere ta zadnja ureditev in so izpolnjeni upoštevni pogoji, lahko davčni zavezanec uživa tudi progresivne davčne olajšave (spet če v upoštevni državi članici taka olajšava obstaja). Zato imajo lahko na podlagi člena 290 Direktive o DDV mala podjetja – odvisno od upoštevne nacionalne zakonodaje – na voljo tri različne davčne sisteme, za katere se lahko odločijo.

38. Kot priznava Komisija, ni nobeden od treh sistemov v načelu boljši ali ugodnejši za vse davčne zavezanca. Ali je eden ali drugi primernejši ali finančno bolj zanesljiv za davčnega zavezanca, je dejansko odvisno od številnih spremenljivk, zlasti od tega, kako je ta organiziral svojo gospodarsko dejavnost in kako jo opravlja.

39. Natančneje, ker uporaba ureditve oprostitve v skladu s členom 289 Direktive o DDV davčnemu zavezancu odvzame možnost odbitja DDV, ni mogoče predvidevati, da se želijo vsi davčni zavezanci, ki so do oprostitve upravičeni – ne da bi sami izrecno oznanili svojo izbiro – odločiti zanjo. Na primer, malim podjetjem, ki morajo za zagon poslovanja precej investirati, bo morda bolj všeč, da se uporabi običajni sistem, tako da bodo lahko odbila precej visok plačani vstopni DDV. Drugače povedano, nikakršne podlage ni, da bi se lahko štelo, da je ali bi morala biti – če obstaja ureditev oprostitve za mala podjetja – uporaba te ureditve za davčne zavezanca, ki izpolnjujejo zahteve, avtomatična.

40. Ker pomenijo posebne ureditve za mala podjetja (neobvezno) izjemo od običajnega sistema, ne vidim razloga, zakaj državi članici ne bi smelo biti dovoljeno, da se šteje – če se davčni zavezanec ne izjavi o svoji izbiri – da je sistem, ki se uporabi, običajna ureditev DDV.

41. V zvezi s tem madžarska vlada pojasnjuje, da obstajajo posebni razlogi, zakaj od malih podjetij zahteva, da izrecno in vnaprej izberejo davčni sistem, za katerega želijo, da se zanje uporabi. Med drugim poudarja, da ima izbira posebnega sistema številne posledice za davčno upravo in davčnega zavezanca. Med drugim lahko obstajajo različne procesne obveznosti za davčnega zavezanca (na primer v zvezi s fakturiranjem, knjigovodstvom in poročanjem), pa tudi davčni organ bo morda moral pri uporabi pravil o DDV in zagotavljanju skladnosti z njimi ravnati po različnih postopkih (na primer za obračunavanje in pobiranje dolgovanega DDV).

42. Retroaktivna uporaba izbire davčnega sistema ima lahko poleg tega nekatere posledice za trgovce, ki so z zadevnim davčnim zavezancem opravili transakcije. Na primer, davčni zavezanci, ki uživajo oprostitve, naenkrat ne plačujejo DDV in jim ga torej ni treba prevaliti na svoje stranke. Nasprotno pa morajo davčni zavezanci, za katere velja običajni sistem (ali poenostavljeni postopki in sistem davčnih olajšav), plačati DDV in se torej ta davek prikaže na njihovih računih. V slednjem primeru lahko, drugače kot v prvem, stranke davčnega zavezanca odbijejo ta DDV. Retroaktivna uporaba davčnega sistema, ki je drugačen od prvotno uporabljenega, lahko tako vodi do negotovosti v zvezi s položajem v zvezi z DDV glede teh transakcij.

43. Glede na navedeno se mi zdijo trditve madžarske vlade – ki se nanašajo zlasti na dobro upravljanje in pravno varnost – ki jih ta navaja v pojasnilo, zakaj davčni organ od davčnih zavezancev zahteva, da se izrecno in vnaprej odločijo za sistem DDV, za katerega želijo, da se zanje uporabi, razumne.

D. Načelo davčne nevtralnosti

44. Vendar Komisija trdi tudi, da je sporna nacionalna zakonodaja v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti. Sklicuje se na sklepne predloge generalnega pravobranilca H. Saugmandsgaarda Øja v zadevi Plöckl,(7) v katerih iz načela davčne nevtralnosti izvaja načelo prava Unije glede DDV, ki ga imenuje „načelo zavračanja formalizma“. Po navedbah Komisije načelo zavračanja formalizma pomeni, da davčni zavezanec, ki ne izpolnjuje formalnih zahtev ureditve oprostitve, ne more že samo iz tega razloga biti prikrajšan za svojo pravico, da je deležen ugodnosti te ureditve.

45. V zvezi s tem ugotavljam, da je generalni pravobranilec H. Saugmandsgaard Øe o obstoju takega načela sklepal iz več zadev, v katerih je Sodišče na primer razsodilo, da pravica do odbitka(8) ali oprostitve DDV v primeru dobav znotraj Unije(9) ne bi smela biti zanikana iz preprostega razloga, da kljub spoštovanju materialnih zahtev davčni zavezanec ni izpolnil nekaterih formalnih zahtev.(10)

46. Vendar je po mojem mnenju ne glede na obstoj in podrobnosti uporabe takega načela jasno, da je zadevni položaj popolnoma drugačen od vrste zadev, ki jih je preučil generalni pravobranilec H. Saugmandsgaard Øe. Pravica do odbitka(11) in pravica do oprostitve v primeru dobave znotraj Unije(12) sta pravici, ki ju davčni zavezanec prejema neposredno iz prava Unije in sta z nacionalno zakonodajo enostavno preneseni. Nasprotno pa je, kot je bilo pojasnjeno, uzakonitev ureditve oprostitve za mala podjetja zgolj možnost, ki je na voljo državam članicam, ki imajo v zgoraj navedenih okvirih tudi široko diskrecijsko pravico v zvezi z njihovim oblikovanjem in delovanjem.

47. V zadevah, v katerih je Sodišče zavrnilo formalistični pristop, je bil cilj zagotoviti, da so transakcije kljub manjši procesni napaki davčnega zavezanca še vedno obdavčene v skladu z njihovimi objektivnimi značilnostmi.(13) Države članice ne smejo kaznovati dejstva, da niso strogo spoštovane formalne zahteve, na način, ki bi lahko spodkopaval nevtralnost sistema, na primer z različnim obravnavanjem konkurenčnih podjetij ali tako, da postanejo neučinkovite bistvene določbe Direktive o DDV.

48. Vendar se ta logika ne more uporabiti v obravnavani zadevi. Prvič, dvomljivo je, da bi bilo mogoče opustitev ravnanja v skladu z obveznostjo prijave začetka opravljanja dejavnosti, določeno v členu 213(1) Direktive o DDV, vedno šteti za manjšo procesno napako: ta obveznost je lahko pomembna za zagotovitev pravilnega obračunavanja in pobiranja davka in preprečevanja goljufij.(14) Seveda gre za *formalno* zahtevo, vendar, kot je mogoče reči, ne za *formalistično* zahtevo.

49. Poleg tega neprijava začetka opravljanja dejavnosti in izrecna odločitev za posebni davčni sistem ne vodi do tega, da bi se katera koli transakcija obdavčila ne glede na njene objektivne značilnosti. Transakcije, ki jih je v preteklosti opravil davčni zavezanec, kot je D. Vámos, se zgolj obdavčijo po enem davčnem sistemu namesto po drugem, pri čemer sta oba sistema možna in zakonita.

50. Dalje, zdi se mi, da je sporna nacionalna zakonodaja v skladu z načelom davčne nevtralnosti, ki se v zadevah v zvezi z DDV izraža kot odsev načela enakega obravnavanja.(15) To načelo nasprotuje temu, da se podobno blago, ki si je medsebojno konkurenčno, za namene DDV obravnava različno,(16) s čimer se izkrivlja konkurenca.(17)

51. V obravnavani zadevi se zdi, da lahko to, da se davčnim zavezancem, ki niso prijavili začetka opravljanja dejavnosti, dovoli retroaktivna odločitev za ureditev davčnih oprostitev, tem omogoči nepoštena prednost in v njihovo korist izkrivi konkurenca. Ko se davčni zavezanec prijavi in odloči za uporabo nekega davčnega sistema, njegova izbira nujno temelji na napovedih glede njegovega bodočega poslovanja. Nasprotno pa lahko davčni zavezanec, ki se sploh ne prijavi in ki se odloči šele pozneje – na primer, če in ko davčni organi pri njem opravijo nadzor – izbere sistem, ki se mu zaradi preteklega vedenja zdi zanj najugodnejši.

52. Rezultat je paradoksalen: davčni zavezanec, ki naredi procesno napako, ima lahko od nje korist in je tako v boljšem položaju kot konkurenčni trgovci, ki so namesto tega pravilno ravnali v skladu s procesnimi obveznostmi iz upoštevanih nacionalnih zakonov.

53. Taka prednost lahko torej podjetja vzpodbudi h kršitvi zakona, tako da ne prijavijo začetka opravljanja dejavnosti, s čimer pripomorejo k večji verjetnosti davčnih utaj. V zvezi s tem je dovolj opozoriti, da lahko v skladu s členom 273 Direktive o DDV „[d]ržave članice [...] določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami [...]“.

54. Zato se mi zdi verjetna trditev madžarske vlade, da prepoved retroaktivne uporabe sistema, kot je ureditev davčne oprostitve, ni le v skladu z načelom davčne nevtralnosti, ampak je namenjena tudi preprečevanju davčnih utaj in goljufij.

E. Načelo sorazmernosti

55. Nazadnje, Komisija trdi, da če se podjetju poleg upravne globe naloži plačilo DDV na prodaje, opravljene pred prijavo začetka opravljanja dejavnosti, postane kazen zaradi neprijave

za?etka opravljanja aktivnosti pretirana in se s tem krši na?elo sorazmernosti.

56. Kot je bilo pojasnjeno zgoraj, je Sodiš?e v zadevi Balogh(18) odlo?ilo, da je mogo?e upravno kazen naložiti zaradi kaznovanja neprijave za?etka opravljanja dejavnosti, ?e je sorazmerna. Naloga nacionalnega sodiš?a je, da ugotovi, ali je taka globa sorazmerna.(19)

57. V tem smislu je dovolj navesti, da izterjave DDV na?eloma ni mogo?e upoštevati pri presoji sorazmernosti kazni, ki jo opravi nacionalno sodiš?e. Zahteva, da se DDV pla?a na pretekle prodaje, ki so predmet DDV, pa zanje DDV ni bil pla?an, ni kazen, ampak zgolj izterjava nepla?anega davka.

58. Od trenutka, ko je D. Vámos za?el opravljati gospodarsko dejavnost v smislu ?lena 9 Direktive o DDV, je postal dav?ni zavezanec in so se posledično zanj uporabljale obveznosti, dolo?ene z veljavnimi pravili o DDV. Med temi obveznostmi je, ?esar res ni treba poudarjati, obveznost, da se pla?a dolgovani DDV.(20)

59. Morda bo v pomo?, ?e še enkrat navedem, da ob tem, da ni bila opravljena izrecna izbira, običajni sistem, ki se je uporabil za D. Vámosa, nikakor ni nezakonit ali izjemen. Dejansko gre za enega od dav?nih sistemov, ki bi ga bilo mogo?e uporabiti zanj, in sicer sistem, ki je bil v nacionalni zakonodaji dolo?en kot *izhodiš?ni* sistem. D. Vámos si je sam zapravlil možnosti za izbiro ureditve oprostitve za nekaj let s tem, da ni pravo?asno prijavil za?etka opravljanja dejavnosti in svoje želje, da se zanj uporabi ta ureditev.

60. Prav tako mimogrede ugotavljam, da na podlagi sporne nacionalne zakonodaje dav?ni zavezanci, ki so upravi?eni do uporabe ureditve oprostitve, lahko ob prehodu iz enega dav?nega leta v drugo izberejo uporabo druga?ne ureditve. Zato mala podjetja niso „ujetniki“ svoje prvotne neprijave za?etka opravljanja dejavnosti in tega, da se niso izrecno odlo?iti za sistem DDV, ki jim ustreza. Vsako leto imajo možnost, da ravnajo v skladu z obveznostjo prijave in zahtevajo uporabo ureditve oprostitve za prihodnost ter se s tem izognejo hujšim posledicam.

IV. Predlog

61. Glede na navedeno Sodiš?u predlagam, naj na vprašanje, ki ga je postavilo Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodiš?e v Nyíregyházi, Madžarska), odgovori:

Pravo Unije ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, s katero je prepovedana retroaktivna uporaba posebnega sistema davkov, s katerim se malim podjetjem odobri oprostitev in ki je bil sprejet v skladu z dolo?bami naslova XII, poglavje 1, del 2, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, za dav?nega zavezanca, ki je izpolnil vse materialne pogoje, vendar dav?nim organom ni pravo?asno prijavil za?etka opravljanja dejavnosti in se ni odlo?il za uporabo te ureditve.

1 Jezik izvirnika: angleš?ina.

2 UL 2006, L 347, str. 1.

3 Sklep z dne 30. septembra 2015, Balogh (C?424/14, neobjavljen, EU:C:2015:708).

4 Sklep z dne 30. septembra 2015, Balogh (C?424/14, neobjavljen, EU:C:2015:708, to?ke 29 in od 33 do 36).

5 ?len 293 Direktive o DDV pri posebnih ureditvah za mala podjetja omenja „potreb[o] zagotoviti dolgoro?no konvergenco nacionalnih predpisov“, ?len 294 iste direktive pa Svetu

dovoljuje, da odloži, „ali je v okviru dokončne ureditve potrebna posebna ureditev za mala podjetja“, in da po potrebi „odloži o skupnih omejitvah in pogojih izvajanja te posebne ureditve“.

6 To je dalje potrjeno z uvodno izjavo 7 Direktive o DDV, v kateri je navedeno: „Skupni sistem DDV bi moral, *kljub temu da stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene*, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz“ (poudarek dodan).

7 C-24/15, EU:C:2016:204.

8 Sodbi z dne 1. aprila 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, točke od 49 do 52), in z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točke od 58 do 61). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca H. Saugmandsgaarda Øja v zadevi Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, opomba 20).

9 Sodbi z dne 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točke od 29 do 31), in z dne 9. oktobra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, točke 35, 36 in 43). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca H. Saugmandsgaarda Øja v zadevi Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, opomba 21).

10 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca H. Saugmandsgaarda Øja v zadevi Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, točka 87).

11 Člen 167 Direktive o DDV.

12 Člen 3 Direktive o DDV.

13 Glej v zvezi s tem sodbo z dne 20. oktobra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, točka 37).

14 Glej v zvezi s tem sodbo z dne 19. julija 2012, Rødtlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, točka 45).

15 Sodba z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, točka 49).

16 Sodba z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, točka 47).

17 Glej uvodno izjavo 7 Direktive o DDV in v tem smislu sodbo z dne 10. novembra 2011, Rank Group (C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 35).

18 Sklep z dne 30. septembra 2015, Balogh (C-424/14, neobjavljen, EU:C:2015:708).

19 Glej zgoraj točko 29.

20 Členi od 193 do 212 Direktive o DDV.