

Vec C-1/21

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

4. január 2021

Vnútroštátny súd:

Administrativen săd Veliko Tarnovo

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

18. november 2020

Žalobca:

MC

Žalovaný:

Direktor na Direkcia „Obžalvane i danáčno-osiguritelna praktika“
Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija
za prichodite

Predmet konania vo veci samej

Predmetom konania je žaloba, ktorou MC s bydliskom v meste Veliko Tarnovo (Bulharsko) napáda zákonnosť opravného daňového výmeru, ktorý vydalo Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prichodite (Oblastné riaditeľstvo Národnej agentúry pre verejné príjmy, Bulharsko; ďalej len „NAP“) so sídlom v meste Veliko Tarnovo a ktorým bol opravený opravný daňový výmer. V časti napadnutej žalobou podanou na vnútroštátnom súde bol opravený opravný daňový výmer potvrdený rozhodnutím, ktoré vydal Direktor na Direkcija „Obžalvane i danáčno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo (riaditeľ riaditeľstva „Opravné prostriedky v daňovej oblasti a oblasti sociálneho zabezpečenia“ Veliko Tarnovo, Bulharsko). Opraveným opravným daňovým výmerom bola žalobcovi uložená povinnosť zaplatiť do štátnej pokladnice sumu v celkovej výške 45 008,25 leva (BGN) za zdaňovacie obdobie december 2014, z čoho 12 837,50 leva (BGN) tvoria splatné úroky. Uvedená suma je súčasťou splatnej dane, ktorú neuhradil iný daňový subjekt, konkrétne spoločnosť „ZZ“ AD, pričom žalobca bol členom predstavenstva tejto spoločnosti v období, ktorého sa týka uvedená dlžná suma. Po začatí konania vo veci samej súd konštatoval, že na to, aby mohol správne rozhodnúť, potrebuje výklad predpisov Únie. Preto predkladá Súdnemu dvoru Európskej únie návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 tretieho odseku ZFEÚ.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

Článok 9 Dohovoru vypracovaného na základe článku K.3 Zmluvy o Európskej únii o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev

Článok 273 smernice 2006/112/ES

Zlučiteľnosť § 19 ods. 2 daňáčno-osiguritelnen procesualen kodeks (procesný poriadok v daňových veciach a vo veciach sociálneho zabezpečenia, ďalej len „DOPK“) s právom Únie. Toto ustanovenie umožňuje vyvodiť zodpovednosť konateľa alebo člena riadiaceho orgánu spoločnosti, ktorého nepoctivé konanie viedlo k zmenšeniu majetku spoločnosti, a preto je spoločnosť povinná zaplatiť dane a/alebo zákonné príspevky na sociálne zabezpečenie, za majetkovú škodu. Ide o osobnú zodpovednosť, ktorá sa však vzťahuje na cudzie dlhy. Dlžník takto zodpovedá až do výšky zmenšenia majetku ním riadenej spoločnosti, ktoré spôsobil. K zabezpečeniu a exekúcii dochádza najprv v rámci majetku dlžníka, ktorý má dlh na daniach alebo na príspevkoch na sociálne zabezpečenie, na ktorý sa vzťahuje ručenie. Zodpovednosť nepoctivého konateľa [alebo člena riadiaceho orgánu] zaniká, keď zanikne dlh, v súvislosti s ktorým bola táto zodpovednosť konštatovaná.

Zlučiteľnosť uvedeného vnútroštátneho ustanovenia najmä so zásadou proporcionality.

Zlučiteľnosť zodpovednosti nepoctivého konateľa [alebo člena riadiaceho orgánu] za úroky z neuspokojených verejnoprávnych pohľadávok aj v prípadoch, v ktorých oneskorené zaplatenie, ktoré viedlo k úročeniu dlhov, nebolo spôsobené správaním nepoctivého konateľa [alebo člena riadiaceho orgánu], ale správaním inej osoby alebo vznikom objektívnych okolností [s právom Únie].

Prejudiciálne otázky

1. Má sa článok 9 Dohovoru vypracovaného na základe článku K.3 Zmluvy o Európskej únii o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev v spojení s článkom 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnemu právnemu nástroju v harmonizovanej oblasti DPH, aký je upravený v § 19 ods. 2 danáčno-osiguritelen procesualen kodeks (DOPK), ktorého uplatnenie má za následok vznik dodatočnej solidárnej zodpovednosti fyzickej osoby, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a ktorá nie je povinná zaplatiť DPH, ale ktorej nepoctivé správanie viedlo k tomu, že zdaniteľná právnická osoba, ktorá je povinná zaplatiť daň, túto DPH nezaplatila?
2. Nebráni výklad týchto ustanovení a uplatnenie zásady proporcionality vnútroštátnemu právnemu nástroju upravenému v § 19 ods. 2 DOPK, aj pokiaľ ide o úroky z DPH, ktorú zdaniteľná osoba nezaplatila včas?
3. Odporuje vnútroštátny právny nástroj upravený v § 19 ods. 2 DOPK v prípade, v ktorom oneskorené zaplatenie DPH, ktoré viedlo k úročeniu splatnej DPH, nebolo spôsobené správaním fyzickej osoby, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, ale správaním inej osoby alebo vznikom objektívnych okolností, zásade proporcionality?

Právne predpisy a judikatúra Únie

Článok 9 Dohovoru vypracovaného na základe článku K.3 Zmluvy o Európskej únii o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev (ďalej len „Dohovor“).

Odôvodnenie 44, článok 9 ods. 1, ako aj články 206 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“).

Vnútroštátny súd uvádza, že sa mu nepodarilo nájsť nijakú judikatúru Súdneho dvora, ktorá by obsahovala odpoveď na prejudiciálne otázky potrebnú na správne rozhodnutie sporu. V oblasti harmonizovaného systému DPH Súdny dvor viackrát

objasnil uplatňovanie zásady proporcionality, pričom však nerozhodol o jej uplatnení v súvislosti s okolnosťami, ktoré sú totožné alebo podobné okolnostiam sporu vo veci samej. Podľa názoru vnútroštátneho súdu výklad článku 205 smernice v judikatúre Súdneho dvora nie je relevantný, keďže na jednej strane solidárna zodpovednosť, ktorú stanovuje vnútroštátny právny mechanizmus, nespadá do pôsobnosti tohto ustanovenia, a na druhej strane solidárna zodpovednosť upravená v uvedenom ustanovení sa vzťahuje na zdaniteľnú osobu v zmysle smernice.

Vnútroštátne právne predpisy

Danäčno-osiguriteln procesualen kodeks (procesný poriadok v daňových veciach a vo veciach sociálneho zabezpečenia, ďalej len „DOPK“):

§ 14. Dlžníkmi sú fyzické a právnické osoby, ktoré:

1. sú povinné platiť dane alebo zákonné príspevky na sociálne zabezpečenie...

§ 19 (2). Konateľ alebo člen riadiaceho orgánu, ktorý nepoctivo poskytne vecné alebo peňažné plnenia z majetku právnickej osoby, ktorá je dlžníkom podľa § 14 bodu 1 alebo 2, ktoré predstavujú skryté rozdelenie zisku alebo vyplatenie dividend, alebo prevedie majetok dlžníka bezodplatne alebo za ceny, ktoré sú podstatne nižšie než trhové ceny, čím sa majetok dlžníka zmenší, a preto sa nezaplatia dane alebo zákonné príspevky na sociálne zabezpečenie, zodpovedá za dlhy až do výšky poskytnutých plnení, resp. zmenšenia majetku.

§ 20. V prípadoch uvedených v § 19 k zabezpečeniu a exekúcii dochádza najprv v rámci majetku dlžníka, ktorý má dlh na daniach alebo na príspevkoch na sociálne zabezpečenie, na ktorý sa vzťahuje zodpovednosť.

§ 21 (3). Zodpovednosť tretích osôb zaniká, keď zanikne dlh, v súvislosti s ktorým bola táto zodpovednosť konštatovaná právoplatným právnym aktom. V tomto prípade sa zaplatené sumy vrátia postupom podľa kapitoly 16 oddielu 1.

Zakon za danäk vārchu dobavenata stojnost (zákon o DPH)

§ 3 (1). Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávislú ekonomickú činnosť, bez ohľadu na ciele a výsledky tejto činnosti.

§ 89 (1). Ak za dané obdobie vznikne výsledok v podobe splatnej dane, registrovaná osoba je povinná zaplatiť daň v lehote na podanie daňového priznania k DPH za toto zdaňovacie obdobie na účet príslušného Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prichodite (Oblasné riaditeľstvo Národnej agentúry pre verejné príjmy) v prospech štátnej pokladnice.

Zakon za lichvite vārchu danāci, taksi i drugi podobni daržavni vzemania (zákon o úrokoch z daní, poplatkov a podobných verejnoprávnych pohľadávok)

§ 1 (1). Dane, poplatky, zrážky zo zisku, príspevky do štátnej pokladnice a iné podobné verejnoprávne pohľadávky, ktoré neboli zaplatené alebo zrazené v lehotách na dobrovoľnú úhradu alebo ktoré boli zrazené, ale neboli včas zaplatené, sa vyberajú spolu so zákonnými úrokmi.

Vnútroštátny súd uvádza, že judikatúra kasačného súdu týkajúca sa existencie povinnosti zaplatiť úroky podľa § 19 ods. 2 DOPK je nejednotná. Existujú rozsudky, v ktorých sa vychádza z toho, že zodpovednosť nepoctivého člena riadiaceho orgánu zahŕňa aj úroky. Existujú však aj v rozsudky, v ktorých sa konštatuje, že zodpovednosť podľa § 19 ods. 2 zahŕňa len istinu.

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Žalobca bol členom predstavenstva spoločnosti „ZZ“ AD, proti ktorej bol vydaný opravný daňový výmer na sumu 3 799 590,92 leva (BGN). Táto suma zahŕňa aj úroky z nezaplatenej DPH vo výške 691 911,94 leva (BGN). Je nesporné, že práve táto spoločnosť je tak podľa vnútroštátnych daňových predpisov, ako aj podľa práva Únie zdaniteľnou osobou a musí zaplatiť DPH, ako aj úroky z DPH, pokiaľ má v termíne splatnosti týchto dlžných súm k dispozícii finančné prostriedky.
- 2 So zreteľom na vymoženie dlžných súm bolo začaté exekučné konanie na vymoženie verejnoprávnych pohľadávok. Dlžníkovi boli viackrát doručené výzvy na dobrovoľné zaplatenie, avšak k takému zaplateniu nikdy nedošlo.
- 3 Bolo zistené, že spoločnosť má aj ďalšie dlhy, ktoré sú zabezpečené záložnými právami na hnutelné veci, exekučným záložným právom na nehnuteľnosti, ako aj dvoma osobitnými záložnými právami na celú spoločnosť ako súbor práv a povinností. Bolo tiež zriadené záložné právo na účty spoločnosti, ale vymožené sumy nepostačujú na pokrytie dlhov. Preto exekučný orgán klasifikoval verejnoprávne pohľadávky voči spoločnosti, ktoré zahŕňajú aj vyššie uvedené úroky z DPH, ktorá nebola zaplatená včas, ako ťažko vymožiteľné.
- 4 So zreteľom na možné uplatnenie nároku voči žalobcovi na základe jeho osobnej zodpovednosti za tieto cudzie dlhy sa tento exekučný orgán obrátil na príslušné oblastné riaditeľstvo NAP. Pohľadávky voči žalobcovi sú založené na tom, že si viacnásobne zvýšil odmenu [z 3 000 na 20 000 levov (BGN)], pričom nebol schopný predložiť hodnoverný dôkaz o tomto zvýšení. Spôsob, akým bola vyplatená zvýšená odmena, nespĺňa zákonné požiadavky a nezodpovedá zistenej praxi. Tieto sumy boli prevedené na advokáta, ktorý vykonával činnosť pre spoločnosť, ktorý ich zasa previedol na účet manželky žalobcu, ku ktorému má prístup aj žalobca. Na účely určenia výšky sumy, ktorú je žalobca povinný zaplatiť, dal súd vypracovať účtovný znalecký posudok.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 5 Žalobca popiera pohľadávku a uvádza, že nebolo riadne konštatované, že sú splnené všetky podmienky na uplatnenie nároku voči nemu na základe zodpovednosti podľa § 19 ods. 2 DOPK. Jeho hlavným argumentom je, že neexistuje nijaká príčinná súvislosť medzi odmenou, ktorú dostal v postavení riadiaceho orgánu zdaniteľnej osoby, a nedostupnými finančnými prostriedkami na splnenie verejnoprávnych pohľadávok, ktoré zahŕňali aj úroky z DPH za december 2014.
- 6 Žalovaný v podstate uvádza, že žalobca ako riadiaci orgán zdaniteľnej osoby (ktorá je zdaniteľnou osobou aj na účely DPH) je nepoctivý, keďže počas relevantného zdaňovacieho obdobia dostal odmenu vo výške, v prípade ktorej nie je preukázané, že bola stanovená riadne. Sumy boli prevedené na účet advokáta, s ktorým spoločnosť uzavrela zmluvu o právnom poradenstve, a advokát ich previedol na účet manželky žalobcu, ktorým mohol disponovať aj žalobca. Podľa názoru žalovaného treba pokyny, ktoré dal žalobca hlavnému účtovníkovi zdaniteľnej osoby, považovať za prejav nepoctivého správania. Tento účtovník vykonal účtovné úkony na vyplatenie zvýšenej odmeny žalobcovi, ktoré nemalo nijaký základ.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 7 Vnútroštátny súd sa domnieva, že na to, aby mohol správne rozhodnúť spor, potrebuje odpoveď Súdneho dvora týkajúcu sa subjektívnych a objektívnych hraníc zodpovednosti za skutočné zaplatenie DPH, ktoré sú prípustné podľa relevantných právnych predpisov Únie a podľa zásady proporcionality, v prípadoch, v ktorých boli poškodené finančné záujmy Únie, najmä ak toto poškodenie spočíva v tom, že v dôsledku správania fyzickej osoby, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, nebolo možné vybrať úroky z DPH, ktorú zdaniteľná osoba nezaplatila včas.
- 8 Na účely návrhu na začatie prejudiciálneho konania a so zreteľom na potrebu získať výkladové usmernenia vnútroštátny súd predbežne predpokladá, že správanie žalobcu má za následok, že sa uplatní právny nástroj upravený vo vnútroštátnom práve, konkrétne v § 19 ods. 2 DOPK. Rovnako na účely návrhu na začatie prejudiciálneho konania ďalej predpokladá, že žalobca v konaní prostredníctvom tretej osoby dal pokyn na prevod určitej sumy z majetku spoločnosti na fyzickú osobu, ktorá s ním bola prepojená, alebo aspoň vedel o tomto prevode a pritom konal podľa vnútroštátneho práva nepoctivo. Z dôvodu zmenšenia majetku spoločnosti o túto sumu neboli zaplatené splatné úroky z DPH, ktorých splatnosť nastala v decembri 2014.
- 9 Podľa vnútroštátneho súdu však vzniká otázka, či právo Únie dovoľuje vyvodit' zodpovednosť tretej fyzickej osoby, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, z dôvodu nezaplatenej DPH a/alebo nezaplatených úrokov z DPH na základe právneho nástroja vytvoreného vnútroštátnym ustanovením § 19 ods. 2 DOPK.

- 10 Vnútroštátny súd v prvom rade považuje za vhodné poukázať na to, že – aj keď to výslovne nevyplýva z vnútroštátnej judikatúry – zodpovednosť za nezaplatenú daň podľa § 19 ods. 2 DOPK má solidárny charakter, keďže síce vzniká po vzniku zodpovednosti zdaniteľnej osoby, ale ďalej existuje až do zániku daňovej povinnosti. Jej nútené vymożenie je subsidiárne, čo vyplýva z § 20 DOPK. Napriek tomu vznik zodpovednosti podľa § 19 ods. 2 DOPK nemá za následok zánik záväzku pôvodného dlžníka, ktorým je podľa vnútroštátneho právneho nástroja zdaniteľná právnická osoba. Naopak, zánik daňovej povinnosti vedie z dôvodov, ktoré vyplývajú z vnútroštátneho ustanovenia § 21 ods. 3 DOPK, aj k zániku zodpovednosti solidárneho dlžníka.
- 11 Na druhej strane táto zodpovednosť nie je vôbec spojená s podvodným alebo nekalým konaním samotnej zdaniteľnej právnickej osoby v súvislosti s jej nezávislou ekonomickou činnosťou alebo založená na takom konaní.
- 12 Vnútroštátny právny nástroj v skutočnosti smeruje proti nepoctivému správaniu fyzickej osoby, ktorá podľa vnútroštátneho práva ani podľa smernice o DPH nemá postavenie zdaniteľnej osoby. Jej právny vzťah so zdaniteľnou osobou spočíva v tom, že fyzická osoba je riadiacim orgánom alebo súčasťou riadiaceho orgánu zdaniteľnej osoby a vykonáva prevádzkové a riadiace funkcie.
- 13 Článok 9 Dohovoru naozaj oprávňuje členské štáty, aby prijali vnútroštátne právne predpisy na ochranu finančných záujmov Únie, ktoré prekračujú rámec minimálnych povinností a noriem vyplývajúcich z jeho ustanovení.
- 14 Na jednej strane, ak členské štáty v oblasti ochrany finančných záujmov Únie prijmú vnútroštátne právne nástroje, ktorými sa stanovujú povinnosti a dôvody zodpovednosti právnych subjektov, tieto právne nástroje musia byť v súlade so zásadou proporcionality.
- 15 Na druhej strane sa vnútroštátny súd domnieva, že pri vytváraní právnych nástrojov na ochranu finančných záujmov Únie v oblasti DPH vnútroštátny zákonodarca popri tejto zásade, ktorá platí v práve Únie, musí zohľadniť aj harmonizovanú právnu úpravu v oblasti DPH.
- 16 Dalo by sa tvrdiť, že fyzická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou v zmysle smernice, nemôže solidárne zodpovedať za DPH, ktorú zdaniteľná osoba nezaplatila, keďže členské štáty nie sú oprávnené prijať také vnútroštátne právne nástroje. Možno však tvrdiť aj opak, teda že nepoctivé správanie fyzickej osoby, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, ale je prepojená so zdaniteľnou právnickou osobou, dovoľuje členským štátom vyvodiť solidárnu zodpovednosť prvej uvedenej osoby za zaplatenie DPH, ktorú druhá uvedená osoba nezaplatila.
- 17 Aj keby sa však predpokladalo, že členské štáty sú oprávnené vyvodiť zodpovednosť fyzickej osoby, ktorá nie je zdaniteľnou osobou na účely DPH, podľa názoru vnútroštátneho súdu z toho nevyplýva kategorický a jednoznačný záver, že táto osoba zodpovedá aj za úroky z DPH, ktorá nebola zaplatená včas. Z článku 273 v spojení s odôvodnením 44 smernice o DPH na prvý pohľad

vyplýva, že opatrenia a právne nástroje, ktoré členské štáty môžu zaviesť na ochranu svojich finančných záujmov, a teda aj finančných záujmov Únie v oblasti DPH, sú obmedzené na možnosť vyvodit' zodpovednosť nepoctivej osoby len za samotnú nezaplatenú DPH, ale nie aj za úroky z dôvodu jej oneskoreného zaplataenia. Tento záver by vyplýval z čisto gramatického a doslovného výkladu znenia článku 273 v spojení s odôvodnením 44 smernice o DPH. Možno tiež tvrdiť, že nepoctivosť tretej osoby, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, je dostatočným dôvodom na to, aby táto osoba zodpovedala aj/alebo len za úroky súvisiace s DPH, ktorá nebola zaplataená včas. V oboch prípadoch musí vnútroštátny súd posúdiť, či za takých okolností treba zohľadniť zásadu proporcionality a aké dôsledky by mala táto zásada.

- 18 Napokon musí vnútroštátny súd posúdiť, či by v prípade uplatnenia vnútroštátneho právneho nástroja, podľa ktorého vzniká solidárna zodpovednosť tretej osoby, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, za úroky z DPH, ktorá nebola zaplataená včas, došlo k porušeniu zásady proporcionality, ktorá platí v práve Únie, ak oneskorené zaplataenie splatnej DPH, a teda aj dôvod úročenia tejto dlžnej sumy, nebolo spôsobené nepoctivým správaním tejto tretej fyzickej osoby, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, ale správaním iného subjektu alebo vznikom objektívnych okolností.
- 19 Pre vnútroštátny súd by preto bolo užitočné, ak by dostal odpoveď s výkladovými usmerneniami na otázku, či je v harmonizovanej oblasti DPH prípustný právny nástroj, ktorý je upravený vo vnútroštátnom ustanovení § 19 ods. 2 DOPK, ak v dôsledku jeho uplatnenia dodatočne vznikne solidárna zodpovednosť fyzickej osoby, ktorá nie je zdaniteľnou osobou v zmysle smernice o DPH a nie je osobou, ktorá bola pôvodne povinná zaplataiť DPH, ale je s touto zdaniteľnou osobou prepojená a oneskorené alebo neuskutočnené zaplataenie DPH vyplýva z jej nepoctivého správania.
- 20 Pre vnútroštátny súd by navyše bolo užitočné, ak by dostal odpoveď s výkladovými usmerneniami na otázku, či je právny nástroj, ktorý je upravený vo vnútroštátnom ustanovení § 19 ods. 2 DOPK, pri výklade článku 9 Dohovoru a článku 273 smernice o DPH s prihliadnutím na zásadu proporcionality uplatniteľný a prípustný, pokiaľ ide o úroky z DPH, ktorá nebola zaplataená včas.
- 21 Pre vnútroštátny súd by napokon bola užitočná odpoveď Súdneho dvora s výkladovými usmerneniami na otázku, či vnútroštátne ustanovenie § 19 ods. 2 DOPK – ak sa uplatní, len pokiaľ ide o úroky z DPH – odporuje zásade proporcionality, ktorá platí v práve Únie, ak oneskorené zaplataenie DPH, ktoré viedlo k vyčísleniu príslušných úrokov, nebolo spôsobené správaním fyzickej osoby, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, ale správaním inej osoby alebo vznikom objektívnych okolností.