

**Vec C-4/20**

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

**Dátum podania:**

7. január 2020

**Vnútroštátny súd:**

Värchoven administrativen säd

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

16. december 2019

**Navrhovateľ kasačného opravného prostriedku:**

„Alti“ OOD

**Odporca v konaní o kasačnom opravnom prostriedku:**

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danäčno-osiguritelna praktika“ –  
Plovdiv pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za  
prichodite

---

## **Predmet konania vo veci samej**

Napadnutie opravného daňového výmeru, ktorým sa príjemcovi dodania tovaru ako solidárnemu dlžníkovi ukladá povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty, ktorú neodviedol dodávateľ, spolu s úrokom z omeškania, ktorý dlhuje dodávateľ.

## **Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

Výklad práva Únie; článok 267 ods. 1 písm. b) ZFEÚ

## **Prejudiciálne otázky**

1. Majú sa článok 205 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a zásada proporcionality vykladať v tom zmysle, že solidárna zodpovednosť registrovanej osoby, ktorá je príjemcom zdaniteľného dodania tovaru, za daň z pridanej hodnoty, ktorú neodviedol jej dodávateľ, okrem istiny dodávateľa (dlh na dani z pridanej hodnoty) zahŕňa aj vedľajšiu povinnosť nahradiť škodu spôsobenú omeškaním dlžníka vo výške zákonného úroku z istiny od začiatku omeškania dlžníka až do okamihu vydania opravného daňového výmeru, ktorým je konštatovaná jeho solidárna zodpovednosť, resp. do splnenia záväzku?
2. Majú sa článok 205 smernice 2006/112 a zásada proporcionality vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnemu predpisu akým je článok 16 ods. 3 Danäčno-osigurítelen procesualen kodeks (zákon o daňovom konaní a konaní vo veciach sociálneho poistenia), podľa ktorého zodpovednosť tretej osoby za nezaplatené dane zdaniteľnej osoby zahŕňa dane a úroky?

## **Citované predpisy práva Únie a príslušná judikatúra**

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), najmä články 193 a 205.

Rozsudok z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i. (C-384/04, EU:C:2006:309, najmä body 28 až 33).

Rozsudok z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, najmä body 19 až 22).

Rozsudok z 18. mája 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, najmä bod 85).

Rozsudok z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, najmä body 19 až 22).

### **Citované vnútroštátne predpisy**

Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „zákon o DPH“), najmä článok 177.

Danáčno-osiguritelen procesualen kodeks (zákon o daňovom konaní a konaní vo veciach sociálneho poistenia, ďalej len „DOPK“), najmä články 14 a 16.

Zakon za zadalženijata i dogovorite (zákon o záväzkových a zmluvných vzťahoch, ďalej len „ZZD“), najmä články 121, 122 a 126.

### **Krátke zhrnutie skutkového stavu a konania**

- 1 Spoločnosť „Alti“ OOD je bulharská spoločnosť s ručením obmedzeným.
- 2 V roku 2014 spoločnosť „Alti“ OOD (ďalej tiež „príjemca“) prevzala od bulharskej jednočlennej spoločnosti s ručením obmedzeným „Fotomag“ EOOD (ďalej tiež „dodávateľ“) kombajn „CLAAS Lexion 570 T“, traktor „John Deere 8420“, ako aj vlečku „CLAAS 7190“. Spoločnosť „Fotomag“ EOOD za tieto dodania tovaru vystavila spoločnosti Alti OOD nasledujúce faktúry: (za kombajn) z 11. apríla 2014 so základom dane vo výške 284 000 leva (BGN) a daňou z pridanej hodnoty vo výške 56 800 BGN, (za traktor) taktiež z 11. apríla 2014 so základom dane vo výške 166 000 BGN a daňou z pridanej hodnoty vo výške 32 200 BGN, ako aj (za vlečku) z 8. mája 2014 so základom dane vo výške 7 500 BGN a daňou z pridanej hodnoty vo výške 1 500 BGN. Uvedené sumy príjemca previedol na bankový účet dodávateľa a uplatnil právo na odpočítanie dane; faktúry vykázal vo svojom účtovníctve a v daňových priznaniach týkajúcich sa obdobia apríla 2014 a júna 2014.
- 3 Dodávateľ zase podľa údajov faktúry z 10. apríla 2014 získal uvedenú poľnohospodársku techniku od spoločnosti SJB Traktors Ltd (Veľká Británia). Po daňovej kontrole v spoločnosti „Fotomag“ EOOD bol tejto spoločnosti vydaný opravný daňový výmer z 27. júna 2016, ktorý konštatoval, že táto spoločnosť počas daňového obdobia apríla 2014 vykázala nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva a DPH vypočítala z prvých dvoch faktúr vystavených spoločnosti „Alti“ OOD. Celkovo tak mala táto spoločnosť za toto zdaňovacie obdobie odvieť daň z pridanej hodnoty vo výške 86 680 BGN, z čoho dodávateľ v čase vydania opravného daňového výmeru dlhoval ešte 86 211,82 BGN. Za máj 2014 priznala DPH vo výške 1 500 BGN, ktorú účtovala v tretej faktúre vystavenej spoločnosti „Alti“ OOD. Túto daň z pridanej hodnoty však neodviedla.
- 4 Daňová kontrola bola nariadená aj u príjemcu. Dňa 23. februára 2018 orgány príslušné pre príjmy vydali spoločnosti „Alti“ OOD opravný daňový výmer,

ktorým bola spoločnosť „Alti“ OOD ako solidárnemu dlžníkovi podľa článku 177 zákona o DPH vo veci dane z pridanej hodnoty, ktorú spoločnosť „Fotomag“ vykázala v troch faktúrach vystavených spoločnosti „Alti“ OOD, ale ju nezaplatila, uložená povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty takto: za zdaňovacie obdobie apríl 2014 vo výške 86 211,82 BGN, zvýšenej o úrok z omeškania vo výške 33 123,83 BGN za obdobie od 15. mája 2014 do 23. februára 2018 a za zdaňovacie obdobie máj 2014 vo výške 1 500 BGN, zvýšenej o úrok z omeškania vo výške 563,08 BGN za obdobie od 15. júna 2014 do 23. februára 2018.

- 5 Proti opravnému daňovému výmeru podala spoločnosť „Alti“ OOD odvolanie. Keďže s výsledkom správneho konania nebola spokojná, podala proti správnenému aktu žalobu na Administrativen säd Plovdiv (Správny súd Plovdiv, Bulharsko). Správny súd konajúci vo veci žalobu zamietol ako neodôvodnenú z nasledujúcich dôvodov:

5.1. V sporných obdobiach, v ktorých boli zdaniteľné dodania tovaru uskutočnené, boli dodávateľ a príjemca zaregistrovaní podľa zákona o DPH. Na faktúry, ktoré mu vystavil dodávateľ, si príjemca uplatnil právo na odpočítanie dane. Daň z pridanej hodnoty dlhovanú z týchto dodaní tovaru dodávateľ neodviedol do štátneho rozpočtu. Strany vedú spor o to, či príjemca vedel alebo musel vedieť, že jeho dodávateľ daň z pridanej hodnoty neodvedie.

5.2. Článok 177 ods. 3 zákona o DPH ustanovuje vyvrátenú domnienku. Dôkazy získané v priebehu konania preukazujú, že spoločnosť „Alti“ OOD vedela o tom, že jej dodávateľ si nesplní svoju povinnosť odvieť daň z pridanej hodnoty. Je to tak preto, lebo skutočné vzťahy existujúce medzi spoločnosťami „Alti“ OOD a „Fotomag“ EOOD idú nad rámec bežných obchodných vzťahov medzi dodávateľom a príjemcom a ich cieľom je obísť zákon. V tomto prípade spočíval zamýšľaný právny účinok, ktorý však zákon nepripúšťa, v tom, že sa vykonal odpočet dane namiesto vyhlásenia nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva a realizovala sa „nulová“ transakcia z hľadiska odpočítania dane. Zástupcovia oboch spoločností o tom vedeli.

5.3. Spoločnosť „Alti“ OOD uzavrela zmluvu o dodávke poľnohospodárskej techniky so spoločnosťou, ktorá predtým takúto činnosť nevykonávala a nemala v tejto oblasti náležité skúsenosti. Dodávateľ nemal potrebné prostriedky na nadobudnutie techniky, ktorú mal predať spoločnosti „Alti“ OOD, ale si ich požičal od spoločnosti „Sunvision“ AD, spoločnosti, ktorej výkonným riaditeľom je konateľ spoločnosti „Alti“ OOD a ktorej akcionárom je konateľ dodávateľa. Konateľ spoločnosti „Alti“ OOD dojednal aj prepravu. Bankové prevody v reťazci „Sunvision“ AD – „Fotomag“ EOOD, „Sunvision“ AD – „Alti“ OOD – „Fotomag“ EOOD – „Sunvision“ AD navyše realizovala tá istá osoba, ktorú na to splnomocnila každá z tých troch spoločností. Táto osoba viedla účtovníctvo spoločnosti „Alti“ OOD a dodávateľa, ako aj spoločnosti „Bultrans 73“ EOOD, prostredníctvom e-mailu ktorej bola dojednaná preprava.

5.4. Správny súd rozhodol, že v rámci solidárnej zodpovednosti sa musí platiť úrok z omeškania. To vyplýva zo skutočnosti, že uplatnenie článku 16 ods. 3 DOPK nie je vylúčené a že toto ustanovenie výslovne stanovuje, že subjekt, ktorý zodpovedá za záväzky zdaniteľnej osoby, zodpovedá za dane a zákonné príspevky na sociálne poistenie, ako aj za úroky a náklady spojené s ich výberom. Solidárne ručenie podľa článku 177 ods. 1 zákona o DPH nie je obmedzené na výšku „splatnej a neodvedenej dane“. Omeškanie dodávateľa uvádza do omeškania aj príjemcu.

- 6 Proti rozsudku Administrativen sād Plovdiv (Správny súd Plovdiv) podala spoločnosť „Alti“ OOD kasačný opravný prostriedok na Vārchoven administrativen sād (Najvyšší správny súd, Bulharsko, ďalej len „VAS“). VAS zastáva názor, že rozhodnutie sporu si vyžaduje výklad článku 205 smernice 2006/112, a preto predkladá Súdnemu dvoru uvedené dve prejudiciálne otázky.

### **Podstatné argumenty účastníkov konania vo veci samej**

- 7 V rámci daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti „Alti“ OOD zistili orgány príslušné pre príjmy nasledujúce: Po prvé nadobudnutie tovaru spoločnosťou „Fotomag“ EOOD financovala tretia spoločnosť, a to spoločnosť „Sunvision“ AD, spoločníkmi ktorej sú konatelia spoločností „Fotomag“ EOOD a „Alti“ OOD. Po druhé preprava kombajnu z Veľkej Británie bola organizovaná prostredníctvom e-mailovej adresy spoločnosti „Bultrans 73“ EOOD, konateľom a štatutárnym zástupcom ktorej je konateľ spoločnosti „Alti“ OOD. Po tretie účtovníctvo spoločností „Fotomag“ EOOD a „Alti“ OOD vedie tá istá osoba a tieto dve spoločnosti udelili tejto osobe rozsiahle oprávnenia, medzi nimi oprávnenie disponovať ich bankovými účtami a podávať daňové priznania k dani z pridanej hodnoty podľa zákona o DPH.
- 8 Týmito zisteniami odôvodnili orgány príslušné pre príjmy svoj záver, že nadobudnutie poľnohospodárskej techniky spoločnosťou „Fotomag“ EOOD prostredníctvom nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva organizovala spoločnosť „Alti“ OOD na účely zneužitia dane z pridanej hodnoty. Príjemca vedel, že dodávateľ nezaplatí daň z pridanej hodnoty, ktorú je povinný zaplatiť podľa ním vystavených faktúr. Orgány príslušné pre príjmy zastávajú názor, že predmetná transakcia medzi spoločnosťami „Fotomag“ EOOD a „Alti“ OOD obchádza zákon. Platí tak zákonná domnienka vedomosti, ktorá je potom predpokladom pre solidárnu zodpovednosť príjemcu dodaní podľa článku 177 zákona o DPH.
- 9 Spoločnosť „Alti“ OOD uplatňuje, že subjektívny znak skutkovej podstaty článku 177 zákona o DPH, totiž vedomosť o tom, že dodávateľ neodvedie DPH, nebol preukázaný. Na to, aby existovala táto vedomosť, musí byť u konateľa spoločnosti preukázaná.
- 10 Spoločnosť „Alti“ OOD okrem toho uplatňuje, že analogicky so zodpovednosťou za dlhy iných osôb sa za obdobie od splatnosti dlhu na dani z pridanej hodnoty až

do vydania opravného daňového výmeru nedlhuje úrok z omeškania. Prijemca zdaniteľného plnenia nedlhuje daň z pridanej hodnoty, takže neporušil žiadnu povinnosť odviesť daň z pridanej hodnoty v lehote stanovenej zákonom o DPH. Zodpovednosť príjemcu zdaniteľného plnenia podľa článku 177 zákona o DPH nezahŕňa úroky z omeškania.

### Stručná prezentácia odôvodnenia prejudiciálneho konania

- 11 Vnútroštátny súd skúma hlavnú otázku týkajúcu sa uplatniteľnosti solidárnej zodpovednosti príjemcu podľa článku 177 zákona o DPH a rozsahu tejto zodpovednosti. Podľa tohto ustanovenia registrovaná osoba, ktorá je príjemcom zdaniteľného dodania tovaru alebo poskytnutia služby, zodpovedá za daň, ktorú dlhuje a neodviedla iná registrovaná osoba, ak využila právo na odpočítanie dane, ktoré priamo alebo nepriamo súvisí s dlhovanou a neodvedenou daňou. Zodpovednosť vzniká, keď registrovaná osoba vedela alebo musela vedieť, že daň nebude odvedená.
- 12 VAS zastáva názor, že pri zohľadnení rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06), a z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i. (C-384/04), je toto ustanovenie bulharského zákona o DPH zlučiteľné s právom Únie a najmä s článkom 205 smernice 2006/112. Zo samotnej povahy solidárnej zodpovednosti vyplýva, že každý dlžník je zodpovedný za celú výšku dlhu a že veriteľ má v zásade voľnosť požadovať zaplatenie tohto dlhu od jedného alebo viacerých dlžníkov podľa svojho výberu.
- 13 Pri určovaní rozsahu tejto solidárnej zodpovednosti bulharský zákonodarca v článku 177 zákona o DPH výslovne neustanovil, že príjemca dodania tovaru popri neodvedenej dani dlhuje aj úrok z omeškania odo dňa splatnosti dane. Zodpovednosť príjemcu podľa článku 177 ods. 1 zákona o DPH je skôr obmedzená na sumu dlhovanej dane, ktorú zdaniteľná osoba nezaplatila, ak príjemca v tomto rozsahu uplatnil právo na odpočítanie dane. Argumenty v prospech toho, že solidárna zodpovednosť má v tomto prípade väčší rozsah, však možno vyvodiť z iných ustanovení vnútroštátneho práva (najmä z článku 16 ods. 3 DOPK a článku 126 ods. 3 ZZD).
- 14 Keďže bulharská judikatúra k tejto otázke nie je jednotná, vnútroštátny súd si nie je istý, ako túto otázku správne zodpovedať v tomto prípade.
- 15 Podľa jedného názoru zastávaného vo vnútroštátnej judikatúre podľa článku 177 zákona o DPH solidárni dlžníci zodpovedajú za záväzky zdaniteľnej osoby. Podľa bulharského práva sú v zákonom stanovených prípadoch povinní zaplatiť daň, ktorú zdaniteľná osoba v stanovenej lehote neodviedla. Článok 16 ods. 3 DOPK výslovne ustanovuje, že zodpovednosť tretej osoby (ktorá nie je daňovníkom) zahŕňa daň a zákonné príspevky na sociálne poistenie, ako aj úroky a náklady na ich výber. Solidárna zodpovednosť podľa článku 177 zákona o DPH tak nie je obmedzená na výšku dlhovanej a neodvedenej dane. Relatívny účinok solidárnej zodpovednosti typický pre záväzkovoprávne vzťahy neplatí pre verejnoprávne

záväzky, takže omeškanie jedného zo solidárnych dlžníkov uvádza do omeškania aj ostatných solidárnych dlžníkov. V dôsledku toho príjemca dodania tovaru solidárne zodpovedá nielen za istinu dodávateľa (dlh na dani z pridanej hodnoty), ale aj za vedľajšiu povinnosť nahradiť škodu spôsobenú omeškáním vo výške zákonného úroku z istiny od začiatku omeškania do splnenia záväzku.

- 16 Podľa druhého názoru zastávaného vo vnútroštátnej judikatúre je zodpovednosť podľa článku 177 zákona o DPH osobitným druhom zodpovednosti osoby registrovanej podľa zákona o DPH, ktorá nastáva, keď sú naplnené komplexné znaky skutkovej podstaty stanovené v tomto ustanovení. Podstata zodpovednosti spočíva v tom, že vzniká povinnosť registrovanej osoby splniť dlh na dani z pridanej hodnoty inej registrovanej osoby. Článok 177 zákona o DPH predstavuje špeciálnu právnu úpravu vo vzťahu k článku 16 ods. 3 DOPK. Článok 177 zákona o DPH upravuje výnimku zo všeobecnej zásady, keďže stanovuje solidárnu zodpovednosť inej osoby než dodávateľa. Toto ustanovenie výslovne obmedzuje zodpovednosť na „splatnú a neodvedenú daň“. Ako výnimka sa musí uplatňovať v súlade s jej presným zmyslom.
- 17 V príslušných rozsudkoch Súdneho dvora Európskej únie sa nenachádza odpoveď na otázku, či je so zreteľom na existenciu solidárnej zodpovednosti a pri zohľadnení zásady proporcionality prípustné ustanovenie vnútroštátneho práva ako článok 16 ods. 3 DOPK, ktoré ustanovuje, že táto zodpovednosť zahŕňa aj úrok z omeškania. Preto vnútroštátny súd považuje za potrebný výklad ustanovení smernice 2006/112 a najmä článku 205 tejto smernice. Vnútroštátny súd predkladá Súdnemu dvoru Európskej únie návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ods. 1 písm. b) ZFEÚ s vyššie uvedenými prejudiciálnymi otázkami.