

## Věc C-1/21

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

4. ledna 2021

**Předkládající soud:**

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulharsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

18. listopadu 2020

**Žalobce:**

MC

**Žalovaný:**

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“  
Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalna agencija za  
prichodite

**Předmět původního řízení**

Předmětem řízení je žaloba podaná MC z Veliko Tarnovo, kterou MC popírá zákonnost platebního výměru vydaného Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite (Územní ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy, dále jen „NAP“) ve Veliko Tarnovo a opraveného opravným platebním výměrem. V části, která je napadána žalobou podanou k předkládajícímu soudu, byl opravený platební výměr potvrzen rozhodnutím Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo (ředitel ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního pojištění“ Veliko Tarnovo). Opravným platebním výměrem byl žalobci vyměřen veřejný dluh ve výši celkem 45 008,25 leva (BGN) za zdaňovací období prosinec 2014, z čehož 12 837,50 leva (BGN) připadá na úroky. Uvedená částka je součástí neuhrazeného daňového dluhu jiného daňového subjektu, a sice společnosti „ZZ“ AD, přičemž žalobce byl členem jejího představenstva v období, za nějž je uvedená částka dlužna. Po zahájení řízení ve věci samé soud shledává, že pro správné rozhodnutí je mu zapotřebí výkladu unijního práva. Z tohoto důvodu předkládá Soudnímu dvoru

Evropské unie žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě čl. 267 odst. 3 SFEU.

### **Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

Článek 9 Úmluvy o ochraně finančních zájmů Evropských společenství vypracované na základě článku K.3 Smlouvy o Evropské unii

Článek 273 směrnice 2006/112/ES.

Slučitelnost čl. 19 odst. 2 Danačno osiguritelen procesualen kodeks (daňový a pojišťovací řád procesní, dále jen „DOPK“) s unijním právem. Na základě tohoto ustanovení ručí jednatel nebo člen řídicího orgánu podniku, jehož nepoctivé jednání vedlo ke snížení majetku podniku a v důsledku toho tento podnik dluží daně a/nebo příspěvky na sociální pojištění, za majetkovou újmu. Jedná se o osobní ručení, avšak za cizí dluhy. Dlužník ručí až do výše jím způsobeného snížení hodnoty majetku podniku, který řídí. Zajištění a nucený výkon rozhodnutí se provádí nejprve do majetku dlužníka, za jehož daňový dluh a dluh na sociálním pojištění je ručeno. Ručení nepoctivého jednatele [nebo člena řídicího orgánu] odpadá, pokud dluh, za nějž bylo ručení stanoveno, zanikl.

Slučitelnost uvedeného vnitrostátního ustanovení zejména se zásadou proporcionality.

Slučitelnost [s unijním právem] ručení nepoctivého jednatele [nebo člena řídicího orgánu] za úroky z neuhrazených veřejnoprávních pohledávek také v případech, kdy důvodem opožděné platby, v jejímž důsledku došlo k úročení dluhů, nebylo chování nepoctivého jednatele [nebo člena řídicího orgánu], nýbrž chování jiné osoby nebo naplnění objektivních okolností.

### **Předběžné otázky**

- 1) Musí být článek 9 Úmluvy o ochraně finančních zájmů Evropských společenství vypracované na základě článku K.3 Smlouvy o Evropské unii ve spojení s článkem 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že v harmonizované oblasti daně z přidané hodnoty nebrání vnitrostátnímu právnímu nástroji, jako je právní nástroj stanovený v čl. 19 odst. 2 DOPK, jehož použití má za následek dodatečné solidární ručení fyzické osoby, která není povinná k dani a nedluží daň z přidané hodnoty, avšak její nepoctivé chování vedlo k tomu, že právnická osoba povinná k dani, která je dlužníkem daně, tuto daň z přidané hodnoty neodvedla?

- 2) Brání výklad těchto ustanovení a použití zásady proporcionality vnitrostátnímu právnímu nástroji stanovenému v čl. 19 odst. 2 DOPK také ohledně úroků z daně z přidané hodnoty, která nebyla osobou povinnou k dani odvedena včas?
- 3) Je vnitrostátní právní nástroj stanovený v čl. 19 odst. 2 DOPK v případě, v němž důvodem opožděné úhrady daně z přidané hodnoty, která vedla k úročení dluhu na dani z přidané hodnoty, není chování fyzické osoby nepovinné k dani, nýbrž chování jiné osoby nebo naplnění objektivních okolností, v rozporu se zásadou proporcionality?

### **Unijní právo a unijní judikatura**

Článek 9 Úmluvy o ochraně finančních zájmů Evropských společenství vypracované na základě článku K.3 Smlouvy o Evropské unii (dále jen „Úmluva“)

Bod 44 odůvodnění, čl. 9 odst. 1 a články 206 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“).

Předkládající soud uvádí, že mu není známa žádná judikatura Soudního dvora, která by obsahovala odpověď na předběžné otázky nezbytnou pro správné rozhodnutí ve věci. V oblasti harmonizovaného systému daně z přidané hodnoty se Soudní dvůr opakovaně vyjadřoval k otázce použití zásady proporcionality, aniž by však rozhodoval o jejím použití za okolností, které jsou shodné nebo podobné okolnostem původního řízení. Podle názoru předkládajícího soudu není výklad článku 205 směrnice v judikatuře Soudního dvora relevantní, neboť na jedné straně solidární ručení stanovené vnitrostátním právním mechanismem nespadá do oblasti působnosti tohoto ustanovení a na druhé straně se společné a nerozdílné ručení stanovené tímto článkem vztahuje na osobu povinnou k dani ve smyslu této směrnice.

### **Vnitrostátní právní předpisy**

Danačno-osiguriteln procesualen kodeks (daňový a pojišťovací řád procesní, dále jen „DOPK“):

Článek 14 Dlužníci jsou fyzické a právnické osoby, které:

1. jsou povinny odvádět daně nebo příspěvky na zákonné sociální pojištění;

Článek 19 odst. 2 Jednatel nebo člen řídicího orgánu, který nepoctivě uskutečňuje věcná nebo peněžitá plnění z majetku právnické osoby, která je dlužníkem podle čl. 14 bodu 1 nebo 2, která představují skryté rozdělení zisku nebo dividend, nebo který převede majetek dlužníka bezplatně či za ceny, které jsou významně nižší než tržní ceny, čímž se sníží majetek dlužníka a z tohoto důvodu nebyly odvedeny

daně nebo příspěvky na zákonné sociální pojištění, ručí za dluhy do výše uskutečněných plnění respektive snížení majetku.

Článek 20 V případech upravených v článku 19 se zajištění a nucený výkon rozhodnutí provádí nejprve do majetku dlužníka, za jehož daňový dluh a dluh na sociálním pojištění je ručeno.

Článek 21 odst. 3 Ručení třetích osob odpadá, jestliže dluh, za nějž bylo toto ručení pravomocným právním aktem stanoveno, zanikne. V tomto případě budou uhrazené částky po řízení podle kapitoly 16, část 1 vráceny.

Zakon za danaka varhu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty)

Článek 3 odst. 1 Osobou povinnou k dani je každá osoba, která vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

Článek 89 odst. 1 Jestliže je za období dosažen výsledek v podobě odváděné daně, je registrovaná osoba povinna uhradit tuto daň ve lhůtě stanovené pro podání přiznání k dani z přidané hodnoty za toto zdaňovací období na účet příslušné Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite (Územní ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy) ve prospěch státního rozpočtu.

Zakon za lichvite varchu danaci, taksi i drugi podobni daržavni vzemanija (zákon o úrocích z daní, poplatků a jiných podobných veřejnoprávních pohledávek)

Článek 1 odst. 1 Daně, poplatky, odvody ze zisku, příspěvky do rozpočtu a jiné podobné veřejnoprávní pohledávky, které nebyly uhrazeny ve lhůtě pro dobrovolnou platbu, nebyly zadrženy či byly zadrženy, ale nebyly včas uhrazeny, budou inkasovány s připočtením zákonných úroků.

Předkládající soud uvádí, že judikatura kasačního soudu týkající se povinnosti zaplatit úroky podle čl. 19 odst. 2 DOPK je protichůdná. Některé rozsudky vychází z toho, že ručení nepoctivého vedení zahrnuje také úroky. Existují však i rozsudky, v nichž je zastáván názor, že ručení podle čl. 19 odst. 2 zahrnuje pouze hlavní pohledávku.

### **Stručný popis skutkového stavu a řízení**

- 1 Žalobce byl členem představenstva společnosti „ZZ“ AD, vůči níž byl vydán platební výměr na částku 3 799 590,92 leva (BGN). Tato částka zahrnuje také úroky z neodvedené daně z přidané hodnoty ve výši 691 911,94 leva (BGN). Nepanují pochybnosti o tom, že právě tato společnost je podle vnitrostátního daňového práva i podle unijního práva osobou povinnou k dani a musí odvést daň z přidané hodnoty, jakož i úroky z ní v případě, že má v okamžiku splatnosti daně k dispozici peněžní prostředky.

- 2 K získání dlužných částek bylo zahájeno řízení o nuceném výkonu rozhodnutí za účelem vymáhání veřejnoprávních pohledávek. Dlužníci byly opakovaně zaslány výzvy k dobrovolné úhradě, k té však nikdy nedošlo.
- 3 Bylo zjištěno, že společnost má i další dluhy, které jsou zajištěny zástavními právy k movitým věcem, obstavením nemovitostí, jakož i dvěma zvláštními zástavními právy k celé společnosti jako souhrnu práv a povinností. Obstaveny byly také účty společnosti, došlé částky však nepostačují k úhradě dluhů. Orgán provádějící nucený výkon proto veřejné dluhy společnosti, mezi nimi i výše uvedené úroky z včas neodvedené daně z přidané hodnoty, klasifikoval jako obtížně vymahatelné.
- 4 S ohledem na možné uplatnění nároků vůči žalobci z důvodu jeho osobního ručení za tyto cizí dluhy se tento orgán pro veřejné příjmy obrátil na územní ředitelství NAP. Pohledávky vůči žalobci se zakládají na okolnosti, že opakovaně zvýšil svou odměnu (z 3 000 na 20 000 leva [BGN]), aniž by pro toto zvýšení mohl předložit platný důkaz. Způsob, jakým byla zvýšená odměna vyplácena, není v souladu se zákonnými požadavky a zjištěnou praxí. Částky byly poukazovány advokátovi, který pracoval pro společnost, a ten je posílal na účet manželky žalobce, k němuž má žalobce také přístup. Za účelem stanovení výše částky dlužené žalobcem zadal soud vypracování účetního auditu.

#### **Hlavní argumenty účastníků původního řízení**

- 5 Žalobce pohledávku popírá a tvrdí, že nebylo řádně zjištěno splnění všech podmínek pro uplatnění nároku vůči jeho osobě na základě ručení podle čl. 19 odst. 2 DOPK. Jeho hlavním argumentem je, že neexistuje příčinná souvislost mezi odměnou, kterou obdržel ve své pozici řídicího orgánu osoby povinné k dani, a neexistujícími peněžními prostředky na úhradu veřejnoprávních pohledávek, které zahrnovaly také daň z přidané hodnoty za prosinec 2014.
- 6 Žalovaný v zásadě uvádí, že žalobce je jako řídicí orgán osoby povinné k dani (také ohledně daně z přidané hodnoty) nepoctivý, neboť během relevantního zdaňovacího období obdržel odměnu, u níž nebylo prokázáno, že byla řádně stanovena. Částky byly poukazovány na účet advokáta, s nímž měla společnost uzavřenu smlouvu o poskytování právního poradenství, a advokát je poukazoval na účet manželky žalobce, k němuž měl žalobce také dispoziční právo. Podle názoru žalovaného je nutno pokyny žalobce hlavnímu účetnímu osoby povinné k dani považovat za výraz nepoctivého chování. Posledně jmenovaný prováděl účetní operace za účelem úhrady zvýšené odměny žalobci, pro kterou neexistoval žádný podklad.

#### **Stručný popis odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 7 Pro správné rozhodnutí sporu považuje předkládající soud za nezbytnou odpověď Soudního dvora k subjektivním a objektivním mezím ručení za skutečnou úhradu



daně z přidané hodnoty, které jsou přípustné podle relevantních právních předpisů unijního práva a zásady proporcionality, a to v případech, v nichž byly ohroženy finanční zájmy Unie, zejména jestliže toto ohrožení spočívá v tom, že z důvodu chování fyzické osoby nepovinné k dani nebylo možno získat úroky z daně z přidané hodnoty, která nebyla osobou povinnou k dani odvedena včas.

- 8 Pro účely žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a s ohledem na nezbytnost vyžádat si příslušný výklad vychází předkládající soud podmíněně z toho, že chování žalobce má za následek použitelnost právního instrumentu stanoveného vnitrostátním právem, totiž čl. 19 odst. 2 DOPK. Stejně tak pro účely žádosti vychází také z toho, že žalobce nařídil prostřednictvím třetí osoby převedení částky z majetku společnosti na fyzickou osobu s ním propojenou nebo o tom alespoň měl povědomí a přitom podle vnitrostátního práva jednal nepoctivě. Z důvodu snížení majetku společnosti o tuto částku nebyly zaplacené splatné úroky z daně z přidané hodnoty, které vznikly v prosinci 2014.
- 9 Pro předkládající soud však vyvstává otázka, zda unijní právo připouští, aby třetí fyzická osoba nepovinná k dani ručila za neodvedenou daň z přidané hodnoty a/nebo nezaplacené úroky z této daně na základě právního instrumentu vytvořeného vnitrostátním ustanovením čl. 19 odst. 2 DOPK.
- 10 Předkládající soud považuje předně za vhodné připomenout, že - ačkoliv to výslovně nevyplývá z vnitrostátní judikatury - je ručení za neodvedenou daň podle čl. 19 odst. 2 DOPK společné a nerozdílné povahy, neboť sice vzniká poté, co vznikne odpovědnost osoby povinné k dani, trvá však až do zániku daňového dluhu. Její nucené vymáhání je subsidiární, což vyplývá z článku 20 DOPK. Vznik ručení podle čl. 19 odst. 2 DOPK však neosvobozuje původního dlužníka, kterým je podle vnitrostátního právního nástroje právnická osoba povinná k dani. Naopak - zánik daňového dluhu vede z důvodů vyplývajících z vnitrostátního ustanovení čl. 21 odst. 3 DOPK k zániku ručení solidárního dlužníka.
- 11 Na druhé straně toto ručení není žádným způsobem spojeno nebo odůvodněno podvodnými nebo zneužívajícími jednáními právnické osoby povinné k dani samotné, pokud jde o její nezávislou hospodářskou činnost.
- 12 Vnitrostátní právní nástroj je vlastně namířen proti nepoctivému jednání fyzické osoby, která podle vnitrostátního práva ani podle směrnice o DPH není osobou povinnou k dani. Její právní vztah k osobě povinné k dani spočívá v tom, že fyzická osoba je řídicím orgánem nebo součástí řídicího orgánu osoby povinné k dani a plní operativní a řídicí funkce.
- 13 Ve skutečnosti zmocňuje článek 9 Úmluvy členské státy, aby na ochranu finančních zájmů Unie přijaly vnitrostátní úpravu překračující rámec minimálních závazků a standardů vyplývajících z jejich ustanovení.
- 14 Jestliže členské státy na jedné straně přijmou na ochranu finančních zájmů Unie vnitrostátní právní nástroje, jež právním subjektům stanoví povinnosti a odpovědnosti, musí takové právní nástroje dodržovat zásadu proporcionality.

- 15 Na druhé straně předkládající soud shledává, že při vytvoření právních nástrojů na ochranu finančních zájmů Unie v oblasti daně z přidané hodnoty musí vnitrostátní zákonodárce kromě této zásady unijního práva dodržovat také harmonizované předpisy v oblasti daně z přidané hodnoty.
- 16 Bylo by možno zastávat názor, že fyzická osoba, která není osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice, nemůže společně a nerozdílně ručit za daň z přidané hodnoty neodvedenou osobou povinnou k dani, neboť členské státy nejsou oprávněny takové vnitrostátní právní nástroje přijímat. Naproti tomu lze ale také zastávat ten názor, že totiž nepoctivé chování fyzické osoby, která sama není osobou povinnou k dani, je ale s osobou povinnou k dani spojena, umožňuje členským státům stanovit, že prvně jmenovaná osoba ručí společně a nerozdílně za platbu daně z přidané hodnoty neodvedenou druhou jmenovanou osobou.
- 17 Avšak i v případě, že bychom předpokládali, že členské státy mají pravomoc stanovit ručení fyzické osoby, která není ohledně daně z přidané hodnoty osobou povinnou k dani, nevede to podle názoru předkládajícího soudu ke kategorickému a jednoznačnému závěru, že tato osoba ručí také za úroky z daně z přidané hodnoty neodvedené včas. Na první pohled vyplývá z článku 273 směrnice o DPH ve spojení s jejím bodem 44 odůvodnění, že opatření a právní nástroje, které členské státy mohou přijmout na ochranu svých a tedy také unijních finančních zájmů v oblasti daně z přidané hodnoty, jsou omezeny na možnost, že nepoctivá osoba ručí pouze za neodvedenou daň samotnou, nikoliv však za úroky způsobené její pozdní úhradou. Tento závěr by vyplýval z čistě gramatického a úzkého výkladu znění článku 273 směrnice o DPH ve spojení s jejím bodem 44 odůvodnění. Obhajitelný je také názor, že nepoctivost třetí osoby nepovinné k dani je důvodem postačujícím k tomu, aby tato osoba ručila také/nebo pouze za úroky související s daní z přidané hodnoty neodvedené včas. V obou případech musí předkládající soud posoudit, zda za takovýchto okolností je nutno zohlednit zásadu proporcionality a jaké by měla účinky.
- 18 Konečně musí předkládající soud posoudit, zda by při použití vnitrostátního právního nástroje solidárního ručení třetí osoby nepovinné k dani za úroky z daně z přidané hodnoty neuhrazené včas představovalo porušení unijně právní zásady proporcionality, jestliže by nevhodné zaplacení dluhu na dani z přidané hodnoty a tedy důvod úročení tohoto dluhu nebylo zapříčiněno nepoctivým chováním třetí fyzické osoby nepovinné k dani, nýbrž chováním jiného subjektu nebo naplněním objektivních okolností.
- 19 Předkládajícímu soudu by tedy napomohla odpověď s výkladem na otázku, zda je právní instrument zakotvený ve vnitrostátním ustanovení čl. 19 odst. 2 DOPK v harmonizované oblasti daně z přidané hodnoty přípustný, jestliže je při jeho použití *post factum* uloženo solidární ručení fyzické osobě, která není osobou povinnou k dani ve smyslu směrnice o DPH a není původním dlužníkem daně z přidané hodnoty, je však s touto osobou povinnou k dani spojena, a opožděná nebo neuskutečněná úhrada daně z přidané hodnoty vyplývá z jejího nepoctivého chování.

- 20 Mimoto by pro předkládající soud byla užitečná odpověď s výkladem na otázku, zda je při výkladu článku 9 Úmluvy a článku 273 směrnice o DPH s přihlédnutím k zásadě proporcionality právní nástroj stanovený vnitrostátním ustanovením čl. 19 odst. 2 DOPK použitelný a přípustný v případě úroků z daně z přidané hodnoty neodvedené včas.
- 21 Konečně by předkládajícímu soudu pomohla odpověď Soudního dvora s výkladem na otázku, zda je vnitrostátní ustanovení čl. 19 odst. 2 DOPK, použije-li se na úroky z daně z přidané hodnoty, v rozporu s unijní zásadou proporcionality, jestliže důvodem opožděného odvedení daně z přidané hodnoty, které vedlo ke vzniku příslušných úroků, není chování fyzické osoby nepovinné k dani, nýbrž chování jiné osoby nebo naplnění objektivních okolností.

PRACOVNÍ DOKUMENT