

Věc C-4/20

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

7. ledna 2020

Předkládající soud:

Varchoven administrativen sad (Bulharsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

16. prosince 2019

Navrhovatelka v řízení o kasačním opravném prostředku:

„Alti“ OOD

Odpůrce v řízení o kasačním opravném prostředku:

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Plovdiv pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (ředitel ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního zabezpečení“ – Plovdiv při Ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy (NAP))

Předmět původního řízení

Napadení opravného daňového výměru, jimž je příjemkyní dodání zboží jako solidární dlužníci vyměřena daň z přidané hodnoty, kterou neodvedla dodavatelka, s připočtením úroků z prodlení, které dluží dodavatelka.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Výklad unijního práva; článek 267 odst. 1 písm. b) SFEU

Předběžné otázky

1. Musí být článek 205 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a zásada proporcionality vykládány

v tom smyslu, že solidární odpovědnost registrované osoby, která je příjemcem zdanitelného dodání zboží, za daň z přidané hodnoty neodvedenou jejím dodavatelem, zahrnuje kromě hlavního dluhu dodavatele (dluh na dani z přidané hodnoty) také akcesorickou povinnost nahradit škodu způsobenou prodlením ve výši zákonných úroků z hlavního dluhu od začátku prodlení dlužníka až do okamžiku vydání opravného daňového výměru, jímž se stanoví solidární odpovědnost, resp. až do splnění závazku?

2. Musí být článek 205 směrnice 2006/112 a zásada proporcionality vykládány v tom smyslu, že brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je čl. 16 odst. 3 Danačno-osiguriteln procesualen kodeks (daňový a pojišťovací řád procesní), podle nějž odpovědnost třetí osoby za nezaplacené daně osoby povinné k dani zahrnuje daně a úroky?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva a unijní judikatura

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, zejména články 193 a 205.

Rozsudek ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další C-384/04, (EU:C:2006:309), zejména body 28 až 33.

Rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10 (EU:C:2011:871), zejména body 19 až 22.

Rozsudek ze dne 18. května 2017, Latvijas Dzēlzelš, C-154/16 (EU:C:2017:392), zejména bod 85.

Rozsudek ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105), zejména body 19 až 22.

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Zakon za danak varchu dobavenata stoynost (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDDS“), zejména článek 177.

Danačno-osiguriteln procesualen kodeks (daňový a pojišťovací řád procesní, dále jen DOPK), zejména články 14 a 16.

Zakon za zadalženijata i dogovorite (zákon o závazkových a smluvních vztazích, dále jen „ZZD“), zejména články 121, 122 a 126.

Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení

1 „Alti“ OOD je bulharská společnost s ručením omezeným.

- 2 V roce 2014 zakoupila společnost „Alti“ OOD (dále také „příjemkyně“) od bulharské společnosti s ručením omezeným mající jediného vlastníka „Fotomag“ EOOD (dále také „dodavatelka“) kombajn „CLAAS Lexion 570 T“, traktor „John Deere 8420“ a vlečku „CLAAS 7190“. Společnost „Fotomag“ EOOD vystavila společnosti „Alti“ OOD za tyto dodávky následující faktury: (za kombajn) ze dne 11. dubna 2014 se zdaňovacím základem ve výši 284 000 leva a daní z přidané hodnoty ve výši 56 800 leva, (za traktor) také ze dne 11. dubna 2014 se zdaňovacím základem ve výši 166 000 leva a daní z přidané hodnoty ve výši 32 200 leva a (za vlečku) ze dne 8. května 2014 se zdaňovacím základem ve výši 7 500 leva a daní z přidané hodnoty ve výši 1 500 leva. Příjemkyně uhradila tyto částky na bankovní účet dodavatelky a využila nárok na odpočet daně; faktury vykázala ve svém účetnictví a také v daňových přiznáních za období duben 2014 a červen 2014.
- 3 Podle faktury ze dne 10. dubna 2014 zakoupila dodavatelka uvedenou zemědělskou techniku od společnosti SJB Traktors Ltd (Velká Británie). Poté, co byla u společnosti „Fotomag“ EOOD provedena daňová kontrola, byl vůči ní vydán dne 27. června 2016 platební výměr, jímž bylo stanoveno, že podnik vykázal ve zdaňovacím období duben 2014 nákupy v rámci Společenství, a vypočtena daň z přidané hodnoty z obou prvních faktur vystavených společností „Alti“ OOD. Ve výsledku měla být za toto zdaňovací období odvedena daň z přidané hodnoty ve výši 86 680 leva, z čehož dodavatelka v okamžiku vydání opravného daňového výměru dlužila ještě 86 211,82 leva. Za květen 2014 vykázala daň z přidané hodnoty ve výši 1 500 leva, kterou stanovila ve třetí faktuře vystavené společnosti „Alti“ OOD. Tato daň z přidané hodnoty však nebyla odvedena.
- 4 Daňová kontrola byla nařízena také u příjemkyně. Dne 23. února 2018 vydaly orgány příslušné pro příjmy opravný daňový výměr vůči společnosti „Alti“ OOD, jímž jí jako solidární dlužníci podle článku ZDDS byly za daň z přidané hodnoty, kterou společnost „Fotomag“ EOOD vykázala ve svých třech jí vystavených fakturách, avšak neodvedla, uloženy následující platby: za zdaňovací období duben 2014 ve výši 86 211,82 leva plus úroky z prodlení ve výši 33 123,83 leva za období od 15. května 2014 do 23. února 2018 a za zdaňovací období květen 2014 ve výši 1 500 BGN plus úroky z prodlení ve výši 563,08 leva za období od 15. června 2014 do 23. února 2018.
- 5 Společnost „Alti“ OOD podala proti opravnému daňovému výměru odpor. Vzhledem k tomu, že nebyla spokojená s výsledkem správního řízení, podala proti správnímu aktu žalobu k Administrativen sad (správní soud) v Plovdivu. Správní soud zamítl tuto žalobu jako neopodstatněnou z následujících důvodů:
 - 5.1. Dodavatelka a příjemkyně byly ve sporných obdobích, v nichž se zdanitelná dodání uskutečnila, registrovány podle ZDDS. Příjemkyně využila u faktur, které jí vystavila dodavatelka, nárok na odpočet daně. Dodavatelka státu neodvedla daň z přidané hodnoty, kterou dlužila z dodání. Účastníci řízení vedou spor o to, zda příjemkyně věděla nebo musela vědět, že její dodavatelka daň neodvede.

5.2. Článek 177 odst. 3 ZDDS stanoví vyvratitelnou domněnku povědomí. Důkazní prostředky získané v řízení dokládají, že společnost „Alti“ OOD měla povědomí o tom, že její dodavatelka svou povinnost odvést daň z přidané hodnoty nesplní. Je tomu tak proto, že skutečné vztahy mezi společnostmi „Alti“ OOD a „Fotomag“ EOOD překračovaly běžné obchodní vztahy mezi dodavatelem a příjemce a jejich účelem bylo obcházení zákona. V projednávané věci spočíval zamýšlený právní důsledek, který zákon nepřipouští, v tom, že byl proveden odpočet daně místo toho, aby byl v daňovém přiznání uveden nákup v rámci Společenství a proveden obchod s výsledkem „nula“ ohledně odpočtu daně. Zástupci obou firem o tom měli povědomí.

5.3. Společnost „Alti“ OOD uzavřela smlouvu na dodávku zemědělské techniky s podnikem, který předtím žádnou takovou činnost nevykonával a neměl žádnou odpovídající zkušenost. Dodavatelka nedisponovala potřebnými prostředky, aby zakoupila techniku, kterou měla prodat společnosti „Alti“ OOD, nýbrž si je zapůjčila od společnosti „Sunvision“ AD, jejímž výkonným ředitelem je jednatel společnosti „Alti“ OOD a akcionářem je jednatel dodavatelky. Jednatel společnosti „Alti“ OOD také sjednal přepravu. Bankovní převody v řetězci „Sunvision“ AD – „Fotomag“ EOOD, „Sunvision“ AD – „Alti“ OOD – „Fotomag“ EOOD – „Sunvision“ AD mimoto provedla stejná osoba, kterou k tomu každá ze společností zmocnila. Tato osoba zároveň vedla účetnictví společnosti „Alti“ OOD a dodavatelky a také účetnictví společnosti „Bultrans 73“ EOOD, přes jejíž e-mailovou adresu byla sjednána doprava.

5.4. Správní soud shledal, že v rámci solidární odpovědnosti je nutno uhradit také úroky z prodlení. Tato skutečnost podle něj vyplývá ze skutečnosti, že použití čl. 16 odst. 3 DOPK není vyloučeno a toto ustanovení výslovně upravuje, že osoba odpovídající za závazky osoby povinné k dani odpovídá za daně a zákonné příspěvky na sociální pojištění, jakož i za úroky a náklady spojené s jejich vymáháním. Solidární odpovědnost podle čl. 177 odst. 1 ZDDS není omezena výší „splatné a neodvedené daně“. Prodlení dodavatele je zároveň prodlením příjemce.

- 6 Společnost „Alti“ OOD podala proti rozsudku Administrativen sad Plovdiv kasační stížnost k Varchoven administrativen sad (Vrchní správní soud, dále jen „VAS“). VAS má za to, že k rozhodnutí sporu je nezbytný výklad článku 205 směrnice 2006/112 a předkládá proto Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o uvedených předběžných otázkách.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 7 V rámci daňové kontroly provedené u společnosti „Alti“ OOD zjistily orgány příslušné pro příjmy následující skutečnosti: Zaprvé byl nákup zboží společností „Fotomag“ EOOD financován třetí společností, a sice společností „Sunvision“ AD, jejíž společníci jsou jednatelem společnosti „Fotomag“ EOOD a „Alti“ OOD. Zadruhé byla přeprava kombajnu z Velké Británie organizována z e-mailové

adresy společnosti „Bultrans 73“ EOOD, jejíž jednatel a zákonný zástupce je jednatelem společnosti „Alti“ OOD. Zatřetí je účetnictví společností „Fotomag“ EOOD a „Alti“ OOD vedeno stejnou osobou, obě společnosti poskytly této osobě dalekosáhlé pravomoci, mimo jiné pravomoc disponovat jejich účty a předkládat příznání k dani z přidané hodnoty podle ZDDS.

- 8 Na základě těchto zjištění dospěly orgány příslušné pro příjmy k závěru, že nákup zemědělské techniky společností „Fotomag“ EOOD formou nákupu v rámci Společenství zorganizovala společnost „Alti“ OOD za účelem zneužití daně z přidané hodnoty. Příjemkyně věděla, že dodavatelka daň z přidané hodnoty, kterou dlužila na základě jí vystavených faktur, neodvede. Orgány příslušné pro příjmy jsou toho názoru, že sporný obchod mezi společnostmi „Fotomag“ EOOD a „Alti“ OOD obchází zákon. Je tedy naplněna zákonem stanovená domněnka povědomí, která je podmínkou solidární odpovědnosti příjemkyně dodání podle článku 177 ZDDS.
- 9 Společnost „Alti“ OOD tvrdí, že subjektivní skutková podstata článku 177 ZDDS, a sice povědomí o tom, že dodavatelka daň z přidané hodnoty neodvede, nebyla prokázána. Jednateli společnosti musí být podle ní prokázáno, že toto povědomí měl.
- 10 Mimoto společnost „Alti“ OOD namítá, že analogicky k odpovědnosti za cizí závazky nevznikl dluh na úrocích z prodlení za období od splatnosti daně z přidané hodnoty do vydání opravného daňového výměru. Příjemkyně zdanitelného dodání zboží nedluží daň z přidané hodnoty, neporušila tedy ani povinnost odvést daň z přidané hodnoty v rámci lhůty stanovené ZDDS. Odpovědnost příjemce zdanitelného dodání zboží podle článku 177 ZDDS nezahrnuje úroky z prodlení.

Stručné vylicení odůvodnění předběžné otázky

- 11 Předkládající soud posuzuje hlavní otázku sporu podle použitelnosti solidární odpovědnosti příjemce podle článku 177 ZDDS a rozsahu této odpovědnosti. Podle tohoto ustanovení odpovídá registrovaná osoba, která je příjemcem zdanitelného dodání zboží nebo poskytnutí služby, za neodvedenou daň splatnou jinou registrovanou osobou, pokud byl uplatněn nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, který přímo nebo nepřímo souvisí se splatnou a neodvedenou daní. Odpovědnost nastupuje, pokud registrovaná osoba věděla nebo musela vědět, že daň nebude odvedena.
- 12 Varchoven administrativen sad (Vrchní správní soud) má za to, že toto ustanovení bulharského ZDDS je s přihlédnutím k rozsudkům Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06), a ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další (C-384/04) slučitelná s unijním právem a zejména s článkem 205 směrnice 2006/112. Ze samotné podstaty solidární odpovědnosti podle článku 205 směrnice 2006/112 vyplývá, že každý

dlužník je odpovědný za celkovou částku dluhu a věřitel má v zásadě možnost požadovat zaplacení tohoto dluhu od jednoho nebo více dlužníků dle jeho volby.

- 13 Při stanovení rozsahu této solidární odpovědnosti bulharský zákonodárce v článku 177 ZDDS výslovně nestanovil, že příjemce dodání zboží dluží kromě neodvedené daně také úroky z prodlení od okamžiku splatnosti daně. Podle ustanovení čl. 177 odst. 1 ZDDS je odpovědnost příjemce spíše omezena výší daně, která je splatná v souvislosti s dodáním zboží, a která nebyla odvedena osobou povinnou k dani, pokud příjemce využil nároku na odpočet daně v tomto rozsahu. Argumenty pro to, že solidární odpovědnost je v projednávané věci rozsáhlejší, lze však dovodit z jiných ustanovení vnitrostátního práva (zejména z čl. 16 odst. 3 DOPK a čl. 126 odst. 3 ZZD).
- 14 Vzhledem k tomu, že bulharská judikatura k této otázce není jednotná, má předkládající soud pochybnosti o správné odpovědi na tuto otázku v projednávané věci.
- 15 Podle jednoho názoru zastávaného ve vnitrostátní judikatuře odpovídají solidární dlužníci podle článku 177 ZDDS za závazky osoby povinné k dani. Podle bulharského práva jsou v zákonem stanovených případech povinni uhradit daň, kterou řádně neodvedla osoba povinná k dani. Článek 16 odst. 3 DOPK výslovně stanoví, že odpovědnost třetí osoby (která není osobou povinnou k dani) zahrnuje daň a zákonné příspěvky na sociální pojištění, jakož i úroky a náklady na jejich výběr. Solidární odpovědnost podle čl. 177 odst. 177 ZDDS tedy není omezena výší splatné a neodvedené daně. Relativní účinek solidární odpovědnosti, který je typický pro závazkově právní vztahy, neplatí pro veřejné závazky, prodlení jednoho solidárního dlužníka je proto zároveň prodlením ostatních solidárních dlužníků. Z toho vyplývá, že příjemce dodání má solidární odpovědnost nejen za hlavní dluh dodavatele (dluh na dani z přidané hodnoty), nýbrž také akcesorickou povinnost nahradit škodu z prodlení ve výši zákonných úroků z hlavního dluhu od začátku prodlení až do okamžiku splnění závazku.
- 16 Podle druhého názoru zastávaného ve vnitrostátní judikatuře je odpovědnost podle článku 177 ZDDS zvláštním druhem solidární odpovědnosti za osobu registrovanou podle ZDDS, která nastává, jakmile jsou splněny komplexní podmínky skutkové podstaty předepsané tímto ustanovením. Podstata odpovědnosti spočívá v tom, že registrované osobě vzniká povinnost uhradit dluh na dani z přidané hodnoty jiné registrované osoby. Článek 177 ZDDS představuje ve vztahu k čl. 16 odst. 3 DOPK zvláštní právní úpravu. Článek 177 ZDDS upravuje výjimku z obecné zásady, neboť stanoví solidární odpovědnost jiné osoby než dodavatele. Ustanovení odpovědnost výslovně omezuje na „splatnou a neodvedenou daň“. Vzhledem k tomu, že se jedná o právní úpravu výjimky, musí být použita v souladu se svým přesným smyslem.
- 17 Relevantní rozsudky Soudního dvora Evropské unie neobsahují odpověď na otázku, zda je vzhledem k podstatě solidární odpovědnosti a s přihlédnutím k zásadě proporcionality přípustné takové vnitrostátní ustanovení, jako je to, které je

uvedeno v čl. 16 odst. 3 DOPK, a které stanoví, že tato odpovědnost zahrnuje také úroky z prodlení. Z tohoto důvodu považuje předkládající soud výklad ustanovení směrnice 2006/112 a zejména článku 205 této směrnice za nezbytný. Podle článku 267 odst. 1 písm. b) SFEU předkládá Soudnímu dvoru Evropské unie žádost o rozhodnutí o výše formulovaných předběžných otázkách.

PRACOVNÍ DOKUMENT