

## Věc C-121/24

**Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce****Datum doručení:**

14. února 2024

**Předkládající soud:**

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulharsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

7. února 2024

**Žalobkyně:**

„Vaniz“ EOOD

**Žalovaný:**Direktor na direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ –  
Veliko Tarnovo

---

**USNESENÍ**

[omissis]

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Správní soud Veliko Tarnovo), [omissis]

[omissis]

[omissis] vzal při rozhodování [omissis] ve správní věci č. 139 vedené v rejstříku Administrativen sad Veliko Tarnovo (Správní soud Veliko Tarnovo) pro rok 2023 v úvahu následující:

U konkrétních sporných otázek týkajících se výkladu ustanovení vnitrostátního práva uplatňovaných v původním řízení je nezbytné posoudit jejich slučitelnost s ustanoveními a zásadami unijního práva.

Soud má za to, že pro správné rozhodnutí ve věci, která mu byla předložena k rozhodnutí, je třeba výklad ustanovení unijního práva a považuje za nezbytné předložit na návrh jednoho z účastníků řízení a z vlastního podnětu Soudnímu dvoru Evropské unie žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě čl. 267 třetího pododstavce SFEU.

## **I. Účastníci řízení**

1. Žalobkyně: EOOD (jednočlenná společnost s ručením omezeným) „Vaniz“ [omissis]
2. Žalovaný: Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo (ředitel ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního zabezpečení“ – Veliko Tarnovo) [omissis]

## **II. Předmět původního řízení**

Žaloba proti opravnému daňovému výměru č. R-04000422000256–091–001/18.12.2022, který vydalo Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prichodite (územní ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy, dále jen „územní ředitelství Národní agentury“) Veliko Tarnovo, jímž byl společnosti „Vaniz“ EOOD [se sídlem] ve Veliko Tarnovo vyměřen za zdaňovací období červenec, srpen a září 2017 podle článku 177 zakon za danak varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDDS“) dluh na DPH v celkové výši 217 277,82 leva (BGN) a vzniklé úroky ve výši 114 365,21 BGN.

## **III. Skutkové okolnosti ve věci v původním řízení:**

„Vaniz“ EOOD je obchodní společnost, která byla dne 2. prosince 2014 zapsána do obchodního rejstříku a dne 8. ledna 2015 registrována podle ZDDS. Předmětem její činnosti je autodoprava a nákladní doprava. Jako podnikatelka, která je registrována pro účely DPH, je společnost „Vaniz“ EOOD příjemkyní zdanitelných dodání zboží – nákup nákladních automobilů a vozidel – a služeb – pronájem motorových vozidel, které byly prokázány celkem 35 fakturami vystavenými společností „Stars International“ EOOD za zdaňovací období červenec, srpen a září 2017. Společnost „Vaniz“ EOOD u těchto faktur uplatnila nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu tak, že faktury zapsala do evidence faktur vedené podle ZDDS a uvedla je v daňových přiznáních za uvedené zdaňovací období. Orgány správy daňových příjmů po provedení kontroly konstatovaly, že v uvedených zdaňovacích obdobích dodavatel, společnost „Stars International“ EOOD, jako daňový výsledek v přiznání k dani uvedl DPH, kterou měl odvést z uskutečněných dodání a uvedl ji na fakturách vystavených společností „Vaniz“ EOOD. Daňové povinnosti dodavatele, společnosti „Stars International“ EOOD, uvedené v daňovém přiznání nebyly uhrazeny.

Rozhodnutím č. 348/19.07.2019 bylo v obchodní věci č. 287/2018 vedené u Okražen sad Veliko Tarnovo (Krajský soud Veliko Tarnovo) zahájeno vůči společnosti „Stars International“ EOOD insolvenční řízení podle článku 625 targovski zakon (obchodní zákoník); rozhodnutím č. R94 ze dne 4. srpna 2020 krajský soud (okražen sad) ukončil v uvedené věci insolvenční řízení vůči

společnosti „Stars International“ EOOD a nařídil její výmaz z obchodního rejstříku.

Vydáním nařízení o provedení daňové kontroly č. R-04000422000256–020–001/17.01.2022 byla proti společnosti „Vaniz“ EOOD zahájena daňová kontrola, jejímž účelem bylo určit odpovědnost této společnosti podle článku 177 ZDDS za DPH dlužnou a neodvedenou společností „Star International“ EOOD ze 35 faktur, které jí pro zdaňovací období červenec, srpen a září 2017 vystavila společnost „Star International“. Po provedení této daňové kontroly vydalo územní ředitelství Národní agentury Veliko Tarnovo opravný daňový výměr č. R-04000422000256–091–001/18.12.2022, v němž konstatovalo, že společnost „Vaniz“ EOOD ručí podle článku 177 ZDDS za dluhy společnosti „Stars International“ EOOD za zdaňovací období červenec, srpen a září 2017 ve výši 217 277,82 BGN a vzniklé úroky ve výši 114 365,21 BGN. Použití výše uvedených ustanovení bylo odůvodněno naplněním skutkové podstaty čl. 177 odst. 2 ZDDS, podle kterého je skutková podstata čl. 177 odst. 1 ZDDS naplněna pouze v případě, kdy příjemce zdanitelného plnění věděl nebo měl vědět, že daň uvedená ve vystavených fakturách nebude odvedena.

Společnost tento opravný daňový výměr napadla podle článku 152 danačno-osiguriteln procesualen kodeks (zákon o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení, dále jen „DOPK“) ve správním řízení u ředitele ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního pojištění“ Veliko Tarnovo, který rozhodnutím č. 19/17.02.2023 napadený opravný daňový výměr v plném rozsahu potvrdil. Potvrzený opravný daňový výměr společnost „Vaniz“ EOOD napadla podle článku 155 DOPK u Administrativen sad Veliko Tarnovo (Správní soud Veliko Tarnovo), u kterého byla zahájena projednávaná správní věc č. 139/23.

#### **IV Použitelné právní předpisy**

##### **A. Vnitrostátní právo:**

Danačno-osiguriteln procesualen kodeks (zákon o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení):

##### **Článek 21. [omissis]**

(2) Odpovědnost třetích osob vzniká i tehdy, pokud ve vztahu k osobě povinné odvést daň existují okolnosti uvedené v čl. 168 bod 5 až 7.

(3) Odpovědnost třetích osob zaniká v případě zániku dluhu, v souvislosti s nímž byla tato odpovědnost stanovena pravomocným právním aktem. [omissis]

**Článek 112. (1)** Daňová kontrola se zahajuje vydáním nařízení o provedení daňové kontroly.

**Článek 168.** Veřejnoprávní pohledávka zaniká:

[omissis]

6. po rozdělení výnosů ze zpeněžení majetkové podstaty právnické osoby, o jejímž úpadku bylo rozhodnuto, ledaže za veřejnoprávní pohledávku ručí třetí osoby;

7. při výmazu právnické osoby po ukončení likvidace, ledaže za veřejnoprávní pohledávku ručí třetí osoby;

[omissis]

Zakon za danak varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDDŠ“):

**Článek 177 (1)** (pozměněný DV č. 94 z roku 2012, v platnosti od 1. ledna 2013) Registrovaná osoba, která je příjemcem zdanitelného plnění, ručí za neodvedenou daň dlužnou jinou registrovanou osobou, pokud uplatnila nárok na odpočet DPH, který přímo nebo nepřímo souvisí s dlužnou a nezaplacenou DPH.

(2) Odpovědnost podle odstavce 1 vzniká, pokud registrovaná osoba věděla nebo měla vědět, že tato daň nebude zaplacená, a pokud to bylo prokázáno kontrolním orgánem podle článků 117 až 120 Danačno – osiguritelen procesualen kodeks (zákon o správě daní a příspěvků na sociální zabezpečení)..

(3) Pro účely odstavce 2 se má za to, že osoba měla vědět, že uvedená daň nebude zaplacená, pokud jsou kumulativně splněny následující podmínky:

1. dlužná daň ve smyslu odstavce 1 nebyla ve zdaňovacím období ve skutečnosti nakonec zaplacená žádným z předchozích dodavatelů zdanitelného dodání téhož zboží nebo poskytnutí téže služby, bez ohledu na to, zda se plnění uskutečnilo ve stejné, změněné nebo zpracované formě;

2. zdanitelné plnění je fiktivní, obchází zákon nebo se uskutečňuje za cenu, která se značně liší od tržní ceny.

(4) Odpovědnost podle odstavce 1 není podmíněna získáním určité výhody z důvodu nezaplacení dlužné daně.

(5) Za podmínek stanovených v odstavcích 2 a 3 ručí rovněž předchozí dodavatel osoby povinné k dani, která dluží nezaplacenou daň.

(6) V případech uvedených v odstavcích 1 a 2 ručí osoba povinná k dani, která je přímo příjemcem dodání zboží nebo poskytnutí služeb, ze které nebyla zaplacená dlužná daň, a pokud výběr daně není možný, lze odpovědnost uplatňovat vůči každému z následujících příjemců v rámci dodavatelského řetězce.

(7) Odstavec 6 se použije obdobně také na předchozí dodavatele nebo poskytovatele.

## **B. Unijní právo:**

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty:

Body odůvodnění:

(44) Členské státy by měly mít možnost stanovit, že za odvod DPH ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.

Článek 193

po změně M19

po opravě C11

Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202.

Článek 205

V situacích uvedených v článcích 193 až 200, 202, 203 a 204 mohou členské státy stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.

Článek 207

Členské státy přijmou opatření nezbytná k zajištění toho, aby osoby, které se podle článků 194 až 197 a článků 199 a 204 považují za osoby povinné odvést daň namísto osoby povinné k dani, která není usazena na jejich území, splnily povinnosti stanovené v tomto oddíle týkající se odvodu daně.

Členské státy rovněž přijmou opatření nezbytná k zajištění toho, aby osoby, které podle článku 205 ručí společně a nerozdílně za odvod daně, tyto povinnosti pro odvod daně splnily.

## **V. Tvrzení a právní úvahy účastníků řízení:**

Žalobkyně, společnost „Vaniz“ EOOD, napadla opravný daňový výměr. Zpochybňuje splnění podmínek pro použití článku 177 ZDDS a uvádí, že jejich splnění v konkrétním případě nebylo řádně zjištěno a podloženo důkazy provedenými v řízení. Vedle tvrzení, že nejsou splněny podmínky pro ručení společnosti, protože subjektivní prvek skutkové podstaty – domněnka zavinění nebo povědomí o účasti na daňovém podvodu – není naplněna, zmocněnec

společnosti uvádí, že odpovědnost společnosti „Vaniz“ EOOD za daňové dluhy společnosti „Stars International“ EOOD nemůže vzniknout na základě článku 177 ZDDS. Tento argument zmocněnce žalobkyně vychází z toho, že společnost „Stars International“ EOOD byla z obchodního rejstříku vymazána a podle rozhodnutí soudu přijatého v insolvenčním řízení přestala jako právnická osoba v právním styku existovat dnem 4. srpna 2020. Daňová kontrola ke zjištění závazků společnosti „Vaniz“ EOOD podle čl. 177 odst. 2 ZDDS byla zahájena vydáním nařízení o provedení daňové kontroly dne 17. ledna 2022, tedy poté, co byla osoba povinná odvést daň, společnost „Stars International“ EOOD, jako podnikatelka vymazána [z obchodního rejstříku] a přestala existovat. Podle názoru žalobkyně se má za to, že dluhy právnické osoby po jejím zrušení zanikly; vůči třetí osobě, v projednávané věci společnosti „Vaniz“ EOOD, nelze dodatečně, po dlouhé době, uplatňovat odpovědnost podle ustanovení článku 177 ZDDS jako solidárnímu dlužníkovi.

Z toho vyplývá, že ukončení existence právnické osoby, která je hlavním dlužníkem pohledávek podle ZDDS, nepřipouští tedy zahájení řízení o určení solidární odpovědnosti třetí osoby, proto je opravný daňový výměr protiprávní.

Podle názoru zmocněnce žalobkyně brání ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 takovému vnitrostátnímu ustanovení, které připouští zahájení řízení o určení odpovědnosti solidárního dlužníka poté, co hlavní dlužník již přestal existovat. Takové opatření je v rozporu s proklamovanými cíli směrnice a spočívá na vnitrostátních právních předpisech přijatých odchylně od unijního práva.

Žalovaný, ředitel ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního pojištění“ Veliko Tarnovo, zpochybňuje všechny argumenty žalobkyně a má za to, že splnění podmínek článku 177 ZDDS bylo v projednávané věci řádně prokázáno a je podloženo důkazy provedenými v řízení o daňové kontrole a předloženými ve věci samé. Jeho zmocněnec má za to, že nedošlo k porušení ustanovení unijního práva ve směrnici Rady 2006/112/ES, ani k nejasnosti nebo k rozporu s ustanoveními vnitrostátního práva relevantními v projednávané věci. Ustanovení článku 205 a čl. 297 druhé věty směrnice 2006/112/ES nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je článek 177 ZDDS; to bylo judikaturou Soudního dvora Evropské unie dostatečně vyjasněno. Žalovaný argumentuje, že podle ustanovení čl. 168 bodu 5, 6 a 7 DOPK veřejnoprávní pohledávky v případě úmrtí fyzické nebo zrušení právnické osoby nezanikají, pokud za veřejnoprávní pohledávku ručí třetí osoby, proto v konkrétním případě nelze dluhy společnosti „Stars International“ EOOD na DPH považovat za zaniklé navzdory ukončení její registrace a výmazu této společnosti poté, co v řízení podle článku 177 ZDDS byl nárok uplatněn vůči třetí osobě, konkrétně společnosti „Vaniz“ EOOD, jako solidárnímu dlužníkovi.

## **VI. Judikatura:**

Rozsudkem ze dne 20. května 2021 ve věci C-4/20 odpověděl Soudní dvůr Evropské unie na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Administrativen sad Plovdiv (Správní soud v Plovdivu) ohledně předmětného rozsahu odpovědnosti podle článku 177 ZDDS a slučitelnosti těchto ustanovení s článkem 205 směrnice 2006/112/ES. V tomto rozsudku bylo rozhodnuto, že článek 205 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které je osoba, která společně a nerozdílně ručí ve smyslu tohoto článku, povinna uhradit kromě částky daně z přidané hodnoty, která nebyla odvedena osobou, která měla povinnost tak učinit, i úroky z prodlení, které dluží osoba povinná tuto daň odvést, pokud je prokázáno, že tato osoba, která sama uplatnila nárok na odpočet daně, věděla nebo měla vědět, že uvedená osoba povinná odvést daň uvedenou daň neodvede. Soudní dvůr v bodě 32 svého rozsudku uvádí, že členské státy však musí při výkonu pravomoci podle článku 205 směrnice 2006/112/ES dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu, jako jsou zejména zásady právní jistoty a proporcionality. V odůvodnění v bodě 42 rozsudku Soudní dvůr ovšem poukazuje na to, že členské státy mohou rozšířit režim solidární odpovědnosti tak, aby zahrnoval uvedené závazky pouze tehdy, je-li takové rozšíření odůvodněno s ohledem na cíle sledované článkem 205 směrnice 2006/112/ES a je-li v souladu se zásadami právní jistoty a proporcionality.

Ve vnitrostátním právu existují dvě výkladová rozhodnutí Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, dále jen „VAS“), totiž výkladové rozhodnutí č. 6/15.04.2021 ve výkladové věci č. 6/2019 a výkladové rozhodnutí č. 4/10.05.2022 ve výkladové věci č. 2/20, která přijalo Obšto sabranie na sadiite na VAS (Generální shromáždění soudců VAS), a jež se týkají rozsahu solidární odpovědnosti podle článku 177 ZDDS, který zahrnuje rovněž ručení za úroky, jakož i platnosti opravného daňového výměru vydaného na základě článku 177 v případě opravného daňového výměru, který byl předtím vydán proti téže osobě.

Nicméně v judikatuře VAS jakožto kasačního soudu v dotčených věcech nebyla výslovně projednávána otázka zahájení daňové kontroly za účelem určení solidární odpovědnosti za závazky podle článku 177 ZDDS, pokud hlavní dlužník již neexistuje.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie v podobném případě v rámci žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce rovněž není známé.

## **VII. Odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce:**

Pro správné rozhodnutí sporu, ve kterém jde o zákonnost napadeného opravného výměru, je nejprve nezbytné vyjasnit otázku oblasti působnosti ustanovení o zahájení řízení za účelem určení odpovědnosti společnosti „Vaniz“ EOOD za daňové dluhy společnosti „Stars International“ EOOD podle článku 177

ZDDS. Vzhledem k tomu, že použitelnost ustanovení čl. 21 odst. 2 DOPK ve spojení s jeho článkem 168 na věc v původním řízení, v níž se jedná o daňovou kontrolu podle článku 177 ZDDS, spadá do výlučné pravomoci vnitrostátního soudu a soud zodpoví tyto otázky v konečném rozhodnutí ve věci, je nezbytné vyjasnit vztah této právní úpravy k unijnímu právu, zejména ke směrnici Rady 2006/112/ES výkladem platného unijního práva Soudním dvorem Evropské unie. Rozhodující v tomto smyslu bude zjevně otázka, zda ustanovení unijního práva brání takové vnitrostátní právní úpravě, podle které třetí osoby ručí jako solidární dlužníci za závazky hlavního dlužníka i tehdy, když tato osoba přestala existovat jako právní subjekt v právním styku. Ustanovení vnitrostátního práva, čl. 21 odst. 2 a článek 168 DOPK, v zásadě připouští solidární odpovědnost třetích osob za cizí dluhy, dokonce i tehdy, když hlavní dlužník již neexistuje. Článek 177 ZDDS na jedné straně nestanoví žádné hmotněprávní meze odpovědnosti za cizí dluhy, přičemž se ve výše uvedených výkladových rozhodnutích VAS a v rozsudku Soudního dvora Evropské unie uvádí, že solidární odpovědnost třetí osoby zahrnuje jak daňové dluhy, tak i závazky vzniklé z úroků. Naproti tomu časové parametry této odpovědnosti zůstávají nevyjasněné, totiž kdy je přípustné toto řízení zahájit a provést jej. Je třeba přihlídnout k tomu, že v původním řízení se nejedná o určení daňových dluhů subjektu jako osoby registrované podle zákona o DPH, nýbrž o ručení za cizí dluhy. Tato osoba se až po zahájení daňové kontroly poprvé dozví, že má tuto odpovědnost; v této době její smluvní partner – osoba povinná odvést daň – již neexistuje. S ohledem na popsané okolnosti by byla odůvodněná otázka, zda takový výklad relevantních předpisů je v souladu se zásadami uvedenými ve směrnici 2006/112/ES, které mají zajistit řádný systém daně z přidané hodnoty v Unii a [tyto předpisy] zjevně neporušují zásady přiměřenosti a proporcionality. Správní praxe, kdy se za účelem určení odpovědnosti třetí osoby nařídí daňová kontrola poté, co hlavní dlužník přestal v právním styku existovat, zjevně není ojedinělá. Vyjasnění uvedených otázek proto bude mít zjevně zásadní význam pro to, jakým způsobem budou daňové orgány prakticky uplatňovat ustanovení článku 177 ZDDS v souladu s parametry uvedenými ve směrnici 2006/112/ES.

Na základě výše uvedeného má tento senát Administrativen sad Veliko Tarnovo (Správní soud Veliko Tarnovo) za to, že Soudnímu dvoru Evropské unie je nezbytné předložit žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se přípustnosti správní praxe, resp. vnitrostátní právní úpravy, která stanoví možnost zahájit řízení o určení solidární odpovědnosti třetí osoby za dluhy hlavního dlužníka na DPH, pokud posledně uvedený již přestal v právním styku existovat.

Z tohoto důvodu a podle článku 628 GPK ve spojení s § 2 doplňujících ustanovení k DOPK, jakož i podle článku 631 GPK ve spojení s § 2 doplňujících ustanovení DOPK přijal Administrativen sad Veliko Tarnovo (Správní soud Veliko Tarnovo) [omissis] toto

USNESENÍ:



**SOUD PŘEDKLÁDÁ** Soudnímu dvoru Evropské unie na základě čl. 267 prvního pododstavce písm. b) Smlouvy o fungování Evropské unie tyto předběžné otázky:

Připouští ustanovení bodu 44 odůvodnění a článku 205 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a obdobně i zásady transparentnosti a proporcionality odpovědnosti zahájení řízení o určení solidární odpovědnosti za dluhy na DPH a rozsahu této solidární odpovědnosti poté, co hlavní dlužník přestal existovat jako právní subjekt?

Brání tato ustanovení a tyto zásady po výmazu osoby povinné odvést daň [z obchodního rejstříku] bez právního nástupce, vstupujícího do jejích práv a povinností, existenci zapsané pohledávky proti této osobě, za kterou má následně ručit třetí osoba?

Je takto popsána správní praxe vnitrostátních daňových orgánů v souladu se zásadou právní jistoty?

**SOUD PŘERUŠUJE** řízení ve věci [*omissis*] do vydání rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie.

[*omissis*]