



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 14. ledna 2021¹

Věc C-4/20

„ALTI“ OOD
proti

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní
soud, Bulharsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty –
Směrnice 2006/112/ES – Články 205 a 273 – Solidární odpovědnost třetí osoby, která není osobou
povinnou odvést daň – Rozsah ručení – Rozšíření ručení na úroky z prodlení dlužené osobou
povinnou odvést daň – Rozšířené ručení jako prostředek účinného předcházení podvodům v oblasti
DPH – Existence podvodu v případě neodvedení příznané DPH“

I. Úvod

1. Soudní dvůr je opětovně žádán o výklad směrnice o dani z přidané hodnoty, konkrétně článků 205 a 273, na pomezí účinného výběru DPH členskými státy a základních práv dotčených osob ve spojení se zásadou proporcionality.
2. Tentokrát je nutno vyjasnit, zda směrnice o DPH umožňuje členskému státu, aby stanovil, že příjemce čistě vnitrostátního dodání zboží je vedle povinné osoby další „osobou povinnou odvést daň“ (přesněji řečeno ručitelem), a uložil mu ručení nejen za cizí dluh na DPH, nýbrž také za cizí úroky z prodlení. Článek 205 směrnice o DPH v určitých případech umožňuje, aby členské státy stanovily vedle osoby povinné odvést daň jinou osobu povinnou „daň“ odvést, avšak nestanoví nic bližšího o rozsahu tohoto ručení.
3. Dále je nutno přihlédnout k procesní autonomii členských států, která by mohla umožňovat, aby nezávisle na článku 205 směrnice o DPH bylo zavedeno také ručení za cizí úroky z prodlení jako určitý druh sankce. Bulharsko má za to, že ručení za úroky z prodlení je nezbytné a poukazuje přitom na cíl účinného potírání podvodů. V projednávané věci totiž panuje domněnka, že příjemce věděl nebo musel vědět, že jím zaplacený dodavatel svůj dluh na DPH sice řádně přiznal, avšak jej neuhradil včas.

¹ – Původní jazyk: němčina.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Unijní právní rámec představuje směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty² (dále jen „směrnice o DPH“).

5. V bodě 44 odůvodnění této směrnice se uvádí:

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

6. Článek 193 směrnice o DPH upravuje dlužníka DPH takto:

„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.“

7. Článek 205 směrnice o DPH upravuje možnost stanovit kromě osoby povinné odvést daň ještě další osobu, která je jako solidární dlužník povinna odvést DPH:

„V situacích uvedených v člancích 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.“

8. Článek 207 odst. 2 směrnice o DPH dále stanoví:

„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.“

9. Článek 273 odst. 1 směrnice o DPH upravuje možnosti členských států předcházet daňovým únikům atd.:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.“

B. Bulharské právo

10. Bulharské právo stanoví v článku 177 zákona za danak varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDDS“) ručení třetí osoby v případě podvodu v oblasti DPH. Podle tohoto ustanovení ručí podnik, který přijal zdanitelné plnění a provedl příslušný odpočet daně, za neodvedenou DPH svého dodavatele, pokud věděl nebo musel vědět, že dodavatel neodvedl daň odpovídající tomuto odpočtu daně.

11. Podle čl. 14 bodu 3 a čl. 16 odst. 3 danačno-osiguriteln procesualen kodeks (zákon o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení, dále jen „DOPK“) zahrnuje ručení třetí osoby v daňovém právu mimo jiné úroky a náklady vymáhání.

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1 ve znění platném ve sporném období.

12. Články 121, 122 a 126 zákona za zadalženijata i dogovorite (zákon o závazkových vztazích a smlouvách, dále jen „ZZD“) obsahují ustanovení pouze o relativním účinku solidární odpovědnosti. Podle nich může věřitel požadovat zaplacení celého dluhu od solidárního dlužníka podle své volby. Lze-li neplnění přičíst pouze jednomu z dlužníků, může věřitel od tohoto dlužníka požadovat úplnou náhradu škody. Ostatní dlužníci odpovídají solidárně pouze za hodnotu původně dlužné částky. Prodlení solidárního dlužníka nemá účinek vůči ostatním dlužníkům.

III. Spor v původním řízení

13. Společnost „Alti“ OOD (dále jen „žalobkyně“) je bulharská společnost s ručením omezeným.

14. Dne 10. dubna 2014 zakoupila žalobkyně od bulharské jednočlenné společnosti s ručením omezeným „Fotomag“ EOOD (dále jen „dodavatelka“) kombajn, traktor a v květnu ještě jedno zařízení pro zemědělství. Dodavatelka vystavila žalobkyni na dodávky příslušné faktury, na nichž byla vykázána DPH. Žalobkyně uhradila tyto částky na bankovní účet dodavatelky a využila nárok na odpočet daně.

15. Podle faktury ze dne 10. dubna 2014 zakoupila dodavatelka uvedenou zemědělskou techniku od podniku ve Velké Británii, čímž tedy byla v Bulharsku uskutečněna pořízení v rámci Společenství. V rámci daňové kontroly provedené u dodavatelky však bylo v červnu 2016 zjištěno, že z toho vyplývající dlužná daň byla sice přiznána, avšak nebyla z velké části odvedena. Zbývající dlužná daň byla vyměřena na základě opravného daňového výměru (dále jen „daňový výměr“) s připočtením příslušných úroků z prodlení od dubna 2014.

16. Daňová kontrola byla nařízena také u žalobkyně. Dne 23. února 2018 byl žalobkyni vystaven opravný daňový výměr, jakožto solidární dlužníci (dále jen „rozhodnutí o ručení“). V něm bylo uvedeno, že žalobkyně podle článku 177 ZDDS ručí za DPH, kterou dodavatelka vykázala na fakturách, avšak neodvedla. Toto rozhodnutí o ručení zahrnovalo kromě dlužné daně dodavatelky také úroky z prodlení, které dodavatelka dlužila od dubna 2014.

17. Žalobkyně podala proti rozhodnutí o ručení neúspěšně odvolání a následně žalobu k Administrativen sad Plovdiv (Správní soud v Plovdivu, Bulharsko).

18. Uvedený správní soud tuto žalobu zamítl. Shledal, že v rámci solidární odpovědnosti je nutno uhradit také úroky z prodlení. Tato skutečnost podle něj vyplývá z toho, že není vyloučeno použití čl. 16 odst. 3 DOPK a toto ustanovení výslovně upravuje, že osoba ručící 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 dodavatelky je zároveň prodlením žalobkyně.

19. Žalobkyně podala proti rozsudku Administrativen sad Plovdiv (Správní soud v Plovdivu) kasační stížnost k Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko). Účastníci tohoto řízení zjevně stále nejsou zajedno, zda je skutečně naplněna subjektivní skutková podstata článku 177 ZDDS, totiž skutečnost, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že dodavatelka neodvede DPH.

20. Nehledě na to žalobkyně také namítá, že nemůže dlužit úroky z prodlení za období od splatnosti dluhu na DPH dodavatelkou až do vydání rozhodnutí o ručení. Vzhledem k tomu, že nedluží původní DPH na základě dodání zboží, neporušila žádnou lhůtu k odvedení této DPH stanovenou v rámci ZDDS. Odpovědnost příjemce zdanitelného dodání podle článku 177 ZDDS nezahrnuje podle jejího názoru úroky z prodlení, které vznikly dodavateli od okamžiku dodání.

IV. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

21. Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) usnesením ze dne 16. prosince 2019 následně předložil Soudnímu dvoru tyto předběžné otázky:

- „1. Musí být článek 205 směrnice o DPH 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 o DPH a zásada proporcionality vykládány v tom smyslu, že brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je čl. 16 odst. 3 Danačno-osiguriteln procesualen kodeks (zákon o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení), podle něhož odpovědnost třetí osoby za nezaplacené daně osoby povinné k dani zahrnuje daně a úroky?“

22. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření bulharské orgány daňové správy, Bulharská republika a Evropská komise.

V. Právní analýza

23. Podstatou obou otázek předkládajícího soudu je, zda ručení třetí osoby (dále jen „ručitel“), které umožňuje článek 205 směrnice o DPH, zahrnuje pouze ručení za daň nebo také za úroky z prodlení osoby povinné k dani. Není-li tomu tak, táže se, zda článek 205 směrnice o DPH brání ustanovení bulharského daňového procesního práva, které rozsah ručení třetí osoby v daňovém právu rozšiřuje také na úroky z prodlení osoby povinné odvést daň. Obě otázky lze v souladu s názorem Bulharska a Komise zkoumat společně.

24. Vzhledem k tomu, že se předkládající soud zejména ptá, jaký je rozsah tohoto ručení, budu se nejprve věnovat rozsahu možnosti stanovené v článku 205 směrnice o DPH. Je tedy nutno vyjasnit, zda článek 205 směrnice o DPH zahrnuje také další vedlejší plnění, jako jsou úroky z prodlení, které dluží osoba povinná odvést daň, a pokud nikoliv, zda v takovém případě brání tento článek bulharské právní úpravě (k tomu bod A).

25. Bulharsko zavedlo ručení ohledně úroků z prodlení pro případ, že osoba povinná odvést daň tuto daň neodvede a ručitel to věděl nebo musel vědět. Při stanovení rozsahu ručení je proto nutno zohlednit také článek 273 směrnice o DPH, který členským státům umožňuje stanovit další povinnosti za účelem předcházení daňovým únikům. Je možné, že ručení za úroky z prodlení lze opřít o článek 205 směrnice o DPH ve spojení s jejím článkem 273 (k tomu bod B).

A. Rozsah solidární odpovědnosti odvést daň (ručení za dluh) podle článku 205 směrnice o DPH

1. Obecně

26. Podle článku 205 směrnice o DPH mohou členské státy v situacích uvedených v člancích 193 až 200, 202, 203 a 204 stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.

27. Soudní dvůr měl dosud jen málo příležitostí³ vyjádřit se k rozsahu tohoto rozšíření povinnosti odvést daň na třetí osobu, které umožňuje článek 205 směrnice o DPH.

28. Ustanovení článku 205 směrnice o DPH nepřenáší dlužnou daň na jinou osobu, jak je tomu například u článku 196. Kromě osoby povinné k dani stanoví další osobu, která je povinna daň odvést. Tato povinnost odvést daň je přitom koncipována jako solidární odpovědnost a jako odvozená povinnost navazuje na stávající daň, kterou dluží jiná osoba. Ve výsledku se tedy jedná o ručení třetí osoby za cizí daň. Pro pojmové odlišení tohoto dluhu od originárního daňového dluhu budu proto v následujícím textu používat výraz „ručení za dluh“.

29. Článek 205 směrnice o DPH umožňuje takové ručení za dluh pouze v určitých situacích, mimo jiné v situaci uvedené v článku 193. Článek 193 směrnice o DPH se týká daňové povinnosti osoby uskutečňující čistě vnitrostátní dodání zboží, jako je tomu v projednávané věci. Z toho vyplývá, že se článek 205 směrnice o DPH týká také tohoto „běžného případu DPH“. Jak již Soudní dvůr rozhodl, vyplývá z jasného a jednoznačného znění, že toto ustanovení je použitelné na veškeré v těchto ustanoveních uvedené situace – tedy také na běžný případ dodání zboží v tuzemsku⁴.

30. Členské státy však musejí při výkonu pravomocí, které jim svěřují unijní směrnice, respektovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu, a zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality⁵. Pokud jde konkrétně o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že členské státy musí v souladu s touto zásadou využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými unijními předpisy⁶. Je tedy sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné⁷.

2. Rozsah ručení za dluh podle článku 205 směrnice o DPH

31. V tomto kontextu je nutno objasnit konkrétní rozsah ručení za dluh, jak jej umožňuje článek 205 směrnice o DPH. Již znění článku 205 směrnice o DPH naznačuje omezení ručení třetí osoby na „daň“⁸. Také bod 44 odůvodnění směrnice o DPH hovoří o ručení za „odvedení daně“. Členské státy jsou totiž zmocněny stanovit pouze třetí osobu, která ručí „společně a nerozdílně za odvod DPH“. Naopak z toho nevyplývá, že tato třetí osoba společně a nerozdílně ručí i za další vedlejší plnění, která mohou ještě vzniknout (jako např. úroky, penále z prodlení, pokuty atd.).

3 – V tomto ohledu lze uvést pouze: Rozsudky ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 19), a ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 25 a násl.), které se týkaly ještě obsahově shodného předchozího ustanovení. Uvést lze ještě také rozsudek ze dne 26. března 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), který řeší problematiku ručení v dané věci avšak bez výkladu článku 205 směrnice o DPH (viz však v tomto ohledu moje stanovisko v této věci (C-499/13, EU:C:2014:2351, body 58 a násl.).

4 – Takto ještě k předchozímu ustanovení čl. 21 odst. 3 šesté směrnice rozsudek ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 26).

5 – Rozsudky ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 20), ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 18), a ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 29).

6 – Rozsudky ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 21), ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 19), a ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 52).

7 – Rozsudky ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 22), ze dne 7. prosince 2010, R (C-285/09, EU:C:2010:742, bod 45), ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 20), a ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 53), podobně rozsudek ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 30).

8 – V anglickém znění článku 205 směrnice o DPH se hovoří o „payment of VAT“ a ve francouzském o „acquitter la TVA“.

32. Stejně tak článek 205 směrnice o DPH stanoví, že ručení za odvedení daně je „společné a nerozdílné“. Jak Soudní dvůr, byť v jiné souvislosti, již uvedl, vyplývá ze samotné podstaty solidární odpovědnosti, 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 volby⁹. Dluh uvedený v článku 205 směrnice o DPH je ale daňový dluh.

33. Pro ručení jen do výše daňového dluhu hovoří také systematické postavení. Článek 205 je systematicky uveden v kapitole 1 „Platební povinnost“ a v jejím oddíle 1 „Osoby povinné odvést daň správci daně“. V těchto kapitolách se tedy jedná pouze o daňový dluh vůči věřiteli daně, a nikoliv o další vedlejší plnění a sankce, které mohou být věřiteli daně dluženy navíc z jiných důvodů.

34. Podle mého názoru se také smysl a účel tohoto ustanovení týkají pouze vlastního daňového dluhu. Možnost členských států přenést solidární odpovědnost za daňový dluh na třetí osobu, jak ji stanoví článek 205 směrnice o DPH, slouží – jak také Bulharsko správně zdůrazňuje – k zajištění daňových příjmů. Daňovým příjmem, který přísluší věřiteli daně, je však daňový dluh vyplývající z plnění. Vedlejší plnění naproti tomu do daňového příjmu nepatří.

35. Ohledně speciálního „ustanovení o odpovědnosti“ v právu upravujícím spotřební daň Soudní dvůr již rozhodl, že poskytnutí jistoty skladovatelem zajišťující rizika spojená s přepravou zboží v rámci Společenství, které předepisuje unijní právo, nezahrnuje odpovědnost za sankce uložené třetí osobě¹⁰.

36. V projednávané věci to platí o to více. Úroky z prodlení, které je povinna uhradit třetí osoba, nepředstavují daňový příjem, nýbrž jsou v daňovém právu koneckonců pouze osobním prostředkem nátlaku (resp. sankcí), jejichž smyslem je přimět osobu povinnou odvést daň k včasné úhradě. Nepředstavují daňový příjem, který přísluší státu. Takovéto úroky obvykle slouží spíše k odčerpání prospěchu, který získá osoba povinná odvést daň z opožděné platby v porovnání s osobou povinnou k dani, která zaplatí včas. Z toho vyplývá, že solidární odpovědnost za takovéto úroky z prodlení by s ohledem na zajištění daňových příjmů postrádala smysl, neboť by jí nemohlo být docíleno preventivního účinku ani účinku odčerpání prospěchu. Naproti tomu v případě, že ručitel dluhu splní svůj dluh se zpožděním, lze vůči němu použít stejný prostředek nátlaku, totiž vyměření úroků z prodlení.

37. Soudní dvůr v tomto ohledu také již rozhodl, že je pravda, že článek 205 směrnice o DPH umožňuje solidární odpovědnost za „platbu DPH“. Naproti tomu další povinnosti – jako je poskytnutí zajištění – jako určitý druh akcesorické povinnosti může být opřena pouze o článek 207 směrnice o DPH¹¹. Pokud další (akcesorická) opatření umožňuje až článek 207 odst. 2 směrnice, není přesvědčivý názor Bulharska, že tato akcesorická opatření jsou pokryta (také) již článkem 205 směrnice.

38. Možnost uložení úroků z prodlení za opožděnou platbu vlastního solidárního dluhu stanovená v čl. 207 odst. 2 směrnice o DPH ručení za cizí úroky z prodlení (osoby povinné odvést daň) spíše vylučuje. V opačném případě by byly vyměřeny úroky z prodlení z úroků z prodlení, což je v rozporu s myšlenkou úroků z prodlení jako (osobního) prostředku nátlaku a odčerpání prospěchu z dostupné likvidity. Se zásadou proporcionality by to bylo také jen obtížně slučitelné.

9 – Rozsudky ze dne 22. listopadu 2017, Aebtri (C-224/16, EU:C:2017:880, bod 80) a ze dne 18. května 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 85).

10 – Rozsudek ze dne 2. června 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, bod 38 a násl.); také stanovisko generálního advokáta Y. Bota ve věci Karelia (C-81/15, EU:C:2016:66, bod 37).

11 – Rozsudek ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 43 a další), ještě k předchozímu ustanovení.

39. Tento výklad potvrzuje také judikatura Soudního dvora týkající se článku 205 směrnice o DPH. Je sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, tato opatření nicméně nesmějí přesahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné¹². Ochrana veřejného rozpočtu před neodvedením dlužné DPH osobou povinnou odvést daň je v plném rozsahu dosažena již ručením třetí osoby za tuto DPH. Ručení za sankce, které byly uloženy třetí osobě v souvislosti s těmito platbami, tedy překračují rámec toho, co je pro ochranu veřejného rozpočtu nezbytné.

40. Z toho vyplývá, že článek 205 směrnice o DPH umožňuje členským státům pouze nařídit ručení třetí osoby za daňový dluh osoby povinné k dani, nikoliv však za úroky z prodlení, které nese osoba povinná odvést daň, jež je v prodlení. Solidárnímu dlužníkovi, který je v prodlení, lze naopak uložit vlastní úroky z prodlení podle čl. 207 odst. 2 směrnice o DPH. K tomu však v projednávané věci nedošlo.

3. Brání článek 205 směrnice o DPH rozšíření ručení za dluh na cizí úroky z prodlení?

41. I když článek 205 směrnice o DPH omezuje možnosti členských států stanovit, aby daň z přidané hodnoty odvedla jiná osoba, na tuto daň z přidané hodnoty, nevyplyvá z toho nutně, že brání opatřením členských států v jejich vnitrostátním procesním daňovém právu jdoucím nad tento rámec.

42. Kdy a jak ručení za cizí daňový dluh vzniká, totiž na rozdíl od vzniku daňového dluhu ze směrnice o DPH nevyplyvá. Vznik ručení za cizí daňový dluh se tedy řídí vnitrostátními procesními pravidly. To samé platí pro příslušné donucovací prostředky (např. úroky z prodlení) až po postih za opožděnou platbu. Článek 207 odst. 2 směrnice o DPH v souvislosti se solidárními dlužníky podle článku 205 výslovně stanoví, že členské státy přijmou opatření nezbytná k zajištění toho, aby tyto osoby své platební povinnosti plnily.

43. Jak Soudní dvůr zdůrazňuje v ustálené judikatuře, členské státy si mohou při neexistenci harmonizace unijních právních předpisů v oblasti sankcí v případě nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným těmito právními předpisy zvolit takové sankce, které považují za vhodné¹³.

44. Rozšíření ručení třetí osoby upraveného ve směrnici o DPH podle článku 205 této směrnice však nespadá do zmiňované procesní autonomie členských států v oblasti sankcí. Nepředstavuje totiž sankci za pochybení solidárního dlužníka. Týká se spíše přímo rozsahu ručení za pochybení jiné osoby. Rozsah ručení za dluh podle unijního práva je ale upraven unijním právem v článku 205 směrnice o DPH a omezen na daňový dluh.

45. Tomu nebrání ani rozhodnutí Soudního dvora¹⁴ týkající se pokrytí rizik pohybu zboží podléhajícího spotřební dani v rámci Společenství poskytnutím zajištění ze strany skladovatele zboží podléhajícího spotřební dani, kterou předepisuje unijní právo. V této věci dospěl Soudní dvůr k závěru, že členské státy mohou pokrytí rizika poskytnutím zajištění rozšířit nad rámec unijního práva také na cizí sankce. Toto rozhodnutí však vyplývá ze zvláštností práva upravujícího spotřební daň.

12 – Rozsudky ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 22), ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 20), podobně rozsudek dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 30).

13 – Rozsudek ze dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 38), ze dne 26. dubna 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, bod 59), viz v tomto smyslu mj. rozsudky ze dne 6. února 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, bod 50) a ze dne 7. prosince 2000, de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, bod 20).

14 – Rozsudek ze dne 2. června 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398).

46. Soudní dvůr v této souvislosti výslovně konstatoval, že trh cigaret je zvláště náchylný k rozvoji nelegálního obchodování¹⁵. Také ustanovení, jehož výklad měl být v uvedené věci podán (články 13 a násl. směrnice 92/12/ES), bylo výrazně více uzpůsobeno specifickým rizikům přepravy zboží a s nimi souvisejícím porušením předpisů a nesrovnalostem než článek 205 směrnice o DPH¹⁶. Navíc je nutno přihlídnout ke zvláštní odpovědnosti skladovatele v právu upravujícím spotřební daň za zboží, které se nachází v jeho skladu, které pro příjemce dodání zboží v právu upravujícím DPH takto upraveno není.

47. Vzhledem k tomu, že unijní právo omezuje rozsah ručení v oblasti DPH (k tomu viz body 26 a násl.) na daňový dluh, brání článek 205 směrnice o DPH rozšíření tohoto ručení za dluh (v projednávané věci na úroky z prodlení dlužené dodavatelkou) vnitrostátními procesními pravidly. Bulharsko však podle čl. 207 odst. 2 směrnice o DPH má možnost postihovat opožděnou platbu solidárního dlužníka příslušnými úroky z prodlení uloženými solidárnímu dlužníkovi.

B. Rozšířené ručení podle článku 205 směrnice o DPH ve spojení s jejím čl. 273 odst. 1 za účelem předcházení daňovým únikům?

48. V projednávané věci však byly nároky vůči žalobkyni uplatněny za účelem účinného potírání daňových úniků. Je proto možné, že do úvahy přichází rozšířené ručení, které zahrnuje také úroky z prodlení osoby povinné odvést daň.

1. K otázce, kdy je vůbec možné ručení třetí osoby

49. V projednávaném kontextu týkajícím se článku 193 směrnice o DPH je nutno přihlídnout k tomu, že samotný daňový dluh dodávajícího podnikatele odpovídá konstrukci daně z přidané hodnoty jako nepřímé daně. Zásadně předepsané ručení příjemce za daňový dluh dodavatele by bylo v rozporu s tímto charakterem DPH. Jak totiž Soudní dvůr zdůrazňuje v ustálené judikatuře, jedná povinná osoba (v projednávané věci dodavatelka) „jako výběrčí daně na účet státu a v zájmu veřejného rozpočtu“¹⁷.

50. Pokud tedy příjemkyně plnění, jako v projednávané věci žalobkyně, v souladu se systémem již uhradila vzniklou DPH zaplacením dodání zboží, neboť ta již byla (viz články 73 a 78 směrnice o DPH) obsažena v ceně, pak musí být další, dodatečná odpovědnost příjemce plnění za tuto daň s ohledem na zásadu proporcionality obzvláště odůvodněna a ospravedlněna.

51. Musí proto existovat *zvláštní okolnosti*, proč má příjemce plnění i přesto, že daň zaplatil v ceně, nést odpovědnost za tuto daň třetí osoby. S ohledem na základní práva příjemce plnění (v projednávané věci by se každopádně uplatnil článek 16 Listiny) proto článek 205 směrnice o DPH ve spojení s jejím článkem 193 v zásadě neumožňuje všeobecné, resp. bezpodmínečné ručení příjemce plnění za DPH, jestliže ji v souladu se systémem osobě povinné odvést daň zaplatil.

52. Soudní dvůr proto již správně konstatoval, že vnitrostátní opatření, která *de facto* zavádí systém společné a nerozdílné odpovědnosti bez zavinění, jdou nad rámec toho, co je k ochraně plateb do veřejného rozpočtu nezbytné¹⁸. Přenesení odpovědnosti za zaplacení daně z přidané hodnoty na jinou osobu než daňového dlužníka, ač jí nebylo umožněno zbavit se této odpovědnosti předložením důkazu

15 – Rozsudek ze dne 2. června 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, bod 37).

16 – Viz rozsudek ze dne 2. června 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, bod 9).

17 – Rozsudky ze dne 15. října 2020, E. (DPH – snížení základu DPH) (C-335/19, EU:C:2020:829, bod 31), ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 22), rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23), ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

18 – Rozsudky ze dne 21. června 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 48), ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 24), a ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 32), jakož i stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madura ve věci Federation of Technological Industries (C-384/04, EU:C:2005:745, bod 27).

o tom, že do jednání uvedeného daňového dlužníka nebyla zapojena, je tedy třeba považovat za neslučitelné se zásadou proporcionality¹⁹. Bylo by zjevně nepřiměřené takové osobě bezpodmínečně přičítat ztrátu daňových příjmů způsobenou jednáním třetí osoby povinné k dani, na které nemá žádný vliv²⁰.

53. Bulharská právní úprava se v článku 177 ZDDS ubírá podle všeho směrem k takovéto bezpodmínečné odpovědnosti. Podle tohoto ustanovení odpovědnost nastupuje již tehdy, když příjemce plnění věděl nebo musel vědět, že povinná osoba daň nezaplatí. Pokud však, stejně jako v projednávané věci, příjemce plnění zaplatí DPH poskytovateli plnění v ceně a poskytovatel plnění daňovou povinnost řádně přizná, pak by odpovědnost závisela pouze na jednání poskytovatele plnění, zda a v jaké výši přiznanou daň zaplatí. Na to ale příjemce plnění obvykle nemá žádný vliv.

54. Na druhou stranu ale podle judikatury Soudního dvora²¹ není v rozporu s unijním právem požadavek, aby osoba jiná než daňový dlužník přijala všechna opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby se ujistila, že činnost, kterou provádí, ji nepovede k účasti na daňovém podvodu. Okolnosti, že osoba jiná než daňový dlužník jednala s vynaložením veškeré odborné péče v dobré víře, že přijala všechna opatření, která po ní mohla být rozumně požadována, a že její účast na podvodu je vyloučena, jsou proto skutečnostmi, které musí být zohledněny pro účely rozhodnutí, zda je možné tuto osobu zavázat společně a nerozdílně k odvodu dlužné daně z přidané hodnoty²².

55. Tato judikatura se v tomto smyslu překrývá s chápáním čl. 273 odst. 1 směrnice o DPH. Ten umožňuje členským státům uložit další povinnosti nezbytné k správnému výběru daní a k předcházení daňovým únikům. Rozšířená odpovědnost příjemce plnění za cizí úroky z prodlení tedy může přicházet do úvahy k předcházení daňovým únikům podle článku 205 směrnice o DPH ve spojení s jejím čl. 273 odst. 1.

2. Rozšířené ručení k předcházení daňovým únikům podle článku 205 směrnice o DPH ve spojení s jejím čl. 273 odst. 1

56. Jak již bylo uvedeno výše (bod 54), není podle Soudního dvora požadavek, aby osoba jiná než daňový dlužník (tedy ručitel za dluh) přijala všechna opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby se ujistila, že činnost, kterou provádí, ji nepovede k účasti na daňovém podvodu²³, v rozporu s unijním právem.

19 – Takto výslovně: Rozsudky ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 24).

20 – Rozsudky ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 24), a ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 23).

21 – Rozsudky ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 25), ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 24), ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 65) a ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 33).

22 – Viz rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 26), v podobném smyslu: rozsudky ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 25), a ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 66).

23 – Rozsudky ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 25), ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 24), ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 65) a ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 33).

57. Tato tvrzení týkající se odpovědnosti třetí osoby se však nachází v určitém protikladu k judikatuře Soudního dvora týkající se nároku podniku na odpočet daně v rámci podvodu ve vztahu k DPH. Podle ní je třeba osobu povinnou k dani, která věděla nebo musela vědět²⁴, že se účastní plnění, které je součástí úniku na DPH, pro účely směrnice o DPH, považovat za osobu, která se podílí na tomto úniku²⁵. To členským státům *ukládá povinnost*, aby osobě povinné k dani (je-li jako v projednávané věci příjemcem plnění) odmítly přiznat nárok na odpočet²⁶.

58. Pokud by žalobci byl v souladu s touto judikaturou odepřen nárok na odpočet, respektive teprve odepřen bude, pak by ale nevznikla žádná škoda veřejnému rozpočtu, kterou by bylo nutno navíc zajistit ručením podle článku 205 směrnice o DPH. Současná odpovědnost za cizí daň ve výši nároku na odpočet a odepření stejného nároku z důvodu jednoho a toho samého případu podvodu by zřejmě nebyla v souladu se zásadou proporcionality, obzvláště když obvykle navíc dojde také na trestní sankci podle vnitrostátního práva členských států (a nikoliv podle směrnice o DPH).

59. S ohledem na znění směrnice o DPH a cíl harmonizace se jeví spíše sporné, zda mají členské státy právo volby, jestli příjemci plnění odeprou nárok na odpočet nebo jestli bude příjemce plnění solidárně odpovídat za daň. Ze směrnice o DPH takového právo volby každopádně výslovně nevyplyvá. Případně by – s ohledem na hlediska proporcionality – měla solidární odpovědnost jako stejně vhodný mírnější prostředek k zajištění daňových příjmů dokonce spíše předcházet (případně opakovanému) odepření nároku na odpočet.

60. Soudní dvůr však v projednávané věci tuto problematiku nemusí řešit. V projednávané věci totiž z důvodu, že nedošlo k podvodu v oblasti DPH, nepřichází do úvahy ani odepření nároku na odpočet (podle judikatury Soudního dvora), ani ručení za cizí úroky z prodlení podle článku 205 směrnice o DPH ve spojení s jejím čl. 273 odst. 1.

3. Nezaplacení řádně přiznané daně jako daňový únik?

61. Ze spisů²⁷ vyplývá, že bulharská daňová správa dodavatelce žalobkyně vytýká, že včas nezaplatila přiznanou DPH, která vznikla z plnění dodaných žalobkyni. Opožděný nebo neprovedený odvod přiznané DPH ale nelze považovat za daňový únik respektive podvod v oblasti DPH ve smyslu výše uvedené judikatury.

62. Jak již rozhodl velký senát Soudního dvora ve věci Scialdone, je nutno rozlišovat mezi pouhým neodvedením a nepřiznáním DPH daňovým dlužníkem²⁸. V tomto smyslu nezískává osoba povinná k dani v souvislosti s nedovedením přiznané DPH v zákonem stanovených lhůtách žádný prospěch, neboť daň i nadále dluží. Z toho vyplývá, že v případě neodvedení přiznané DPH se nepoužije výklad, který podal Soudní dvůr v souvislosti s čl. 325 odst. 1 SFEU, který se týká případů podvodů v oblasti DPH.

24 – V některých starších rozhodnutích Soudní dvůr ještě hovoří o „mohl vědět“ – viz např. rozsudek ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 60). Avšak od této příliš široké formulace, která se zakládá pouze na předběžné otázce, již zjevně bylo v mezidobí právem upuštěno.

25 – Rozsudky ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 94), ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48), ze dne 13. února 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 27), ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54), ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 39), a ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 56).

26 – Viz rozsudky ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 47), ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 62), ze dne 13. března 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, bod 40), ze dne 13. února 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 26), ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 37), ze dne 21. června 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 42), a ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 59 a 61).

27 – Viz bod 5 žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve francouzské verzi (na straně 4 v originálu) a bod 3 německého shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

28 – Rozsudek ze dne 2. května 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, body 39 a 40).

63. To samé platí pro ostatní judikaturu Soudního dvora týkající se podvodů, neboť – jak dále konstatuje Soudní dvůr²⁹ – takováto neodvedení DPH nemají stejný stupeň závažnosti jako úniky na této dani. Pokud totiž osoba povinná k dani řádně splní povinnost podat daňové přiznání, má daňový úřad již k dispozici údaje potřebné k vypočítání výše splatné DPH a případně ke zjištění, že nebyla odvedena.

64. Skutečnost, že třetí osoba má povědomí o tom, že daňový dlužník dlužnou daň neuhradil – což vyjasnil velký senát nejpozději ve věci Scialdone³⁰ – nepostačuje, aby bylo možno vycházet z toho, že tato třetí osoba věděla nebo musela vědět, že je se svým dodáním součástí podvodu na DPH nebo jejího úniku, byť je Komise zjevně opačného názoru. Třetí osoba naopak musí nebo musela vědět, že plnění nejsou řádně přiznána, aby došlo k podvodu vůči daňové správě. V neodvedení *řádně přiznané daně* nelze spatřovat (podvodné) klamavé jednání vůči daňové správě.

65. Něco jiného by případně mohlo platit, pokud by žalobkyně dodavatelku cíleně využila jako prostředníka bez majetku, který by ze své podstaty nebyl schopen přiznanou DPH odvést. To ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ale nevyplývá. Skutečnost, že žalobkyně dodavatelce zaplatila, a ta tedy byla schopna jí přiznanou DPH odvést, hovoří spíše proti tomu. Vyjasnění případně zjištění této okolnosti však nakonec přísluší předkládajícímu soudu.

66. Z toho, jak předkládající soud vylíčil skutkové okolnosti, vyplývá, že se v projednávané věci o podvod v oblasti DPH nejedná. Zda žalobkyně věděla nebo musela vědět, že správně přiznaná DPH nebyla včas a v plné výši odvedena, proto není relevantní. Odpovědnost za úroky z prodlení třetí osoby podle článku 205 směrnice o DPH ve spojení s jejím čl. 273 odst. 1 proto tedy také odpadá.

VI. Závěry

67. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr odpověděl na otázku položenou Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko) takto:

„Článek 205 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby úroky z prodlení, které osoba povinná odvést daň dluží z důvodu opožděného odvodu DPH, byly zahrnuty do ručení třetí osoby za dluh.“

29 – Rozsudek ze dne 2. května 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, body 41 a 42).

30 – Rozsudek ze dne 2. května 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).