

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

13. října 2022(*)

„Řízení o předběžné otázce – Da z předané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 273 – Opatření, která mají zajistit správný výběr DPH – Článek 325 odst. 1 SFEU – Povinnost bojovat proti protiprávním jednáním ohrožujícím finanční zájmy Evropské unie – DPH, kterou dluží právnická osoba povinná k dani – Vnitrostátní právní úprava, jež stanoví solidární ručení jednatele právnické osoby, který není osobou povinnou k dani – Úkony spočívající v nakládání s majetkem, při jejichž provedení nebyl jednatel v dobré víře – Zmenšení majetku právnické osoby vedoucí k platební neschopnosti – Nezaplacení částek DPH dlužných právnickou osobou ve stanovených lhůtách – Úroky z prodlení – Přiměřenost“

Ve věci C-1/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad Veliko Tarnovo (správní soud ve Velikém Tarnově, Bulharsko) ze dne 18. listopadu 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 4. ledna 2021, v řízení

MC

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení A. Prechal (zpravodajka), předsedkyně druhého senátu, vykonávající funkci předsedy sedmého senátu, J. Passer a N. Wahl, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za MC jím samým,
- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite B. Nikolovem,
- za španělskou vládu M. J. Ruiz Sánchez, jako zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi N. Nikolova a V. Uherem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 2. června 2022,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 9 Úmluvy o ochraně finančních zájmů Evropských společenství, vypracované na základě článku K.3 Smlouvy o Evropské unii a podepsané v Bruselu dne 26. července 1995 (Úř. věst. 1995, C 316, s. 48, dále jen „úmluva o ochraně finančních zájmů“), výkladu článku 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“) a výkladu zásady proporcionality.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi MC a Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana no-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (reditel reditelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního zabezpečení“ pro město Veliko Tarnovo při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy) (dále jen „reditel“) ve věci dodatečného daňového výměru, kterým byl shledáno, že MC ruší solidární za některé daňové dluhy obchodní společnosti, jejímž byl jednatelem, veřejný dluh na dani z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

Úmluva o ochraně finančních zájmů

3 Podle preambule úmluvy o ochraně finančních zájmů jsou smluvní strany této úmluvy „přejíce si zajistit, aby jejich trestněprávní předpisy účinně působily k ochraně finančních zájmů Evropských společenství“, přesvědčeny, „že ochrana finančních zájmů Evropských společenství vyžaduje trestní stíhání podvodného jednání, které tyto jejich zájmy poškozuje nebo ohrožuje“, a že „je nezbytné posuzovat toto jednání jako trestné činy, za něž mohou být ukládány účinné, příslušné a odrazující sankce s tím, že ve vhodných případech je možné ukládat i jiné sankce, přičemž je alespoň v nejzávažnějších případech nutné, aby za toto jednání mohly být ukládány tresty odnětí svobody“.

4 Článek 1 odst. 1 úmluvy o ochraně finančních zájmů definuje pojem „podvod poškozující nebo ohrožující finanční zájmy Evropských společenství“. Článek 1 odst. 2 této úmluvy stanoví, že každý členský stát je povinen přijmout nezbytná a vhodná opatření k provedení čl. 1 odst. 1 uvedené úmluvy svými vnitrostátními trestněprávními předpisy tak, aby v nich uvedená jednání byla trestnými činy.

5 Článek 2 odst. 1 úmluvy o ochraně finančních zájmů uvádí, že každý členský stát přijme nezbytná opatření, aby jednání uvedené v článku 1 této úmluvy a úastenství na jednání uvedeném v čl. 1 odst. 1 uvedené úmluvy, návrh k němu nebo pokus o něj bylo možné trestat účinnými, příslušnými a odrazujícími tresty.

Směrnice o DPH

6 Článek 205 směrnice o DPH uvádí:

„V situacích uvedených v člencích 193 až 200, 202, 203 a 204 mohou členské státy stanovit, že za odvod daně ruší společnost a nerozdílná jiná osoba než osoba povinná odvést daň.“

7 ?lánek 273 první pododstavec této sm?rnice zní takto:

„?lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími pln?ními i pln?ními mezi ?lenskými státy uskute??ovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou p?i obchodu mezi ?lenskými státy k formalitám spojeným s p?ekra?ováním hranic.“

Bulharské právo

8 ?lánek 19 odst. 2 Danachno – osiguriteln protsesualen kodeks (zákon o da?ovém ?ízení a ?ízení ve v?cech sociálního zabezpe?ení, dále jen „DOPK“) uvádí:

„Jednatel nebo ?len ?ídícího orgánu, který z majetku právnické osoby, která je povinnou osobou podle ?l. 14 bodu 1 nebo 2, nepoctiv? uskute??uje v?cná nebo pen?žitá pln?ní, jež p?edstavují skryté rozd?lení zisk? nebo dividend, nebo p?evejde majetek povinné osoby bezúplatn? ?i za cenu, která je výrazn? nižší než tržní cena, ?ímž se zmenší majetek povinné osoby, a z tohoto d?vodu nejsou odvedeny dan? nebo povinné p?íspěvky na sociální zabezpe?ení, ru?í za tyto dluhy do výše uskute?n?ných pln?ní respektive snížení majetku.“

9 ?lánek 20 DOPK uvádí:

„V p?ípadech uvedených v ?lánku 19 se zajiš?ovací opat?ení a nucený výkon provádí nejprve ve vztahu k majetku dlužníka, za jehož da?ový nebo sociální dluh ru?í t?etí osoba.“

10 ?lánek 21 odst. 3 DOPK up?es?uje, že ru?ení t?etích osob zaniká se zánikem dluhu, u kterého vzniklo ru?ení na základ? pravomocného rozhodnutí.

11 ?lánek 1 Zakona za lichvite varchu danaci, taksi i drugi podobni daržavni vzemania (zákon o úrocích z daní, poplatk? a jiných podobných pohledávek státu) (DV ?. 91 ze dne 12. listopadu 1957), ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení, uvádí:

„V p?ípad? vymáhání daní, poplatk?, srážek ze zisku, p?íspěvk? do rozpo?tu a jiných pohledávek státu podobné povahy bez ohledu na to, zda se vybírají formou zálohy, které nebyly dobrovoln? zaplacený ve stanovené lh?t?, se platí úrok v zákonné výši.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

12 V období od 14. dubna 2011 do 30. dubna 2015 byl ?C jednatelem obchodní spole?nosti.

13 V roce 2015 bylo proti této spole?nosti zahájeno ?ízení o nuceném vymáhání ve?ejných pohledávek, které se týkalo zejména nezaplacených ?ástek DPH a úrok? z prodlení dlužných z t?chto ?ástek.

14 Ke dni 28. srpna 2018 umožnilo uvedené ?ízení získat zp?t pouze ?átku 287 935,35 bulharských leva (BGN) (p?ibližn? 148 115 euro). Celková ?ástka ve?ejných pohledávek, které m?la uvedená spole?nost ješt? uhradit, ?ínila 3 799 590,92 BGN (p?ibližn? 1 954 522 eura).

15 Ú?edník pov??ený vymáháním pohledávek konstatoval, že tyto pohledávky budou u téže spole?nosti obtížn? vymahatelné, a obrátil se na místn? p?íslušné ?editelství Nacionalnata agencija za prichodite (Národní agentura pro ve?ejné p?íjmy) (dále jen „?editelství“) za ú?elem uplatn?ní solidární osobní odpov?dnosti MC podle ?l. 19 odst. 2 DOPK.

16 V rámci posledně uvedeného řízení byla u MC provedena kontrola, která umožnila zjistit následující skutečnosti.

17 V období od 14. dubna 2011 do 30. dubna 2015 vykonával MC výkonné řídící funkce ve výše uvedené obchodní společnosti. Podle vysvětlení, která MC poskytl, byla odměna, již v této souvislosti pobíral, stanovena ve smlouvě o výkonu funkce jednatele uzavřené s touto společností. MC ani uvedená společnost však nebyli schopni tuto smlouvu předložit.

18 MC tvrdil, že jeho hrubá měsíční odměna byla od 1. března 2014 navýšena z 3 000 BGN (přibližně 1 543 eura) na 20 000 BGN (přibližně 10 288 euro). Toto navýšení bylo podle jeho názoru odvodněno nárůstem listých příjmů a obrátu téže společnosti v návaznosti na uzavření nových smluv.

19 Ředitelství mělo za to, že částka odpovídající navýšení listé odměny MC, tedy 15 300 BGN (přibližně 7 800 euro) měsíčně, představuje skryté rozdělení zisků nebo dividend ve smyslu čl. 19 odst. 2 DOPK za září, říjen, listopad a prosinec 2014 a leden 2015, odpovídající celkové částce 76 500 BGN (přibližně 39 352 eura). Ředitelství mělo rovněž za to, že MC nejednal v dobré víře.

20 Ředitelství zejména konstatovalo, že ve dnech 18. a 23. prosince 2014 byly na bankovní účty manželky pana MC připsány tři platby v celkové výši 53 164,08 BGN (přibližně 27 348 euro). Soudní vyšetřování, během kterého bylo prolomeno bankovní tajemství, mimoto prokázalo, že tyto platby byly provedeny online ze „zákaznického účtu“ advokáta pověřeného zastupováním obchodní společnosti, jejímž byl MC jednatelem.

21 Ředitelství mělo za to, že tato souhrnná částka ve výši 53 164,08 BGN, která byla převedena na účty manželky pana MC, představuje o 45 900 BGN (přibližně 23 611 eur) obvyklou listou odměnu MC vypočítanou za období tří měsíců.

22 Na základě čl. 19 odst. 2 DOPK vydalo Ředitelství dodatečný daňový výměr, kterým shledalo, že MC ručí solidárně za vešelé dluhy uvedené obchodní společnosti ve výši 45 008,25 BGN (přibližně 23 152 eura). Vešelé dluhy dotčené v převodním řízení se podle jeho názoru skládají z daní z příjmu fyzických osob, příspěvků na sociální zabezpečení a DPH a zahrnují mimo jiné částku 12 837,50 BGN (přibližně 6 604 euro), jež představuje úroky z DPH za prosinec 2014.

23 MC podal proti tomuto dodatečnému daňovému výměru správní opravný prostředek k Řediteli, který jej zamítl.

24 MC tedy podal žalobu k předkládajícímu soudu a tvrdil, že nebyly splněny podmínky pro použití čl. 19 odst. 2 DOPK.

25 Ředitel před předkládajícím soudem tvrdil, že MC má zmocnění k účtu své manželky a že pověřil hlavního účetního společnosti dotčené ve sporu v převodním řízení, aby převody provedl.

26 Předkládající soud má za to, že tyto podmínky splněny jsou, a tudíž se na jednání MC vztahuje režim solidárního ručení stanovený v tomto ustanovení. Podle uvedeného soudu je prokázáno, že MC dal třetí osobě pokyn, aby částku náležející společnosti, jejímž byl jednatelem, převedla ve prospěch fyzické osoby, která je s ním propojena, nebo přinejmenším o tomto převodu věděl, a tudíž nejednal v dobré víře ve smyslu čl. 19 odst. 2 DOPK. Uvedený soud mimoto upřesňuje, že úroky splatné z DPH za prosinec 2014 nebyly zaplacený z důvodu zmenšení majetku této společnosti o částku uvedenou v dodatečném daňovém výměru.

27 Pokud jde o režim solidárního ručení stanovený v čl. 19 odst. 2 DOPK, předkládající soud

poskytl následující upřesnění.

28 Na prvním místě se solidární ručení stanovené v tomto ustanovení vztahuje výhradně na osobu, která je jednatelem nebo členem správního orgánu daňového poplatníka s právní subjektivitou.

29 Na druhém místě předkládající soud upřesňuje, že tato osoba musí ve zlé víře provést platby z majetku právnické osoby, které lze kvalifikovat jako skryté rozdělení zisku nebo dividend, nebo postoupit tento majetek bezúplatně či za cenu, která je výrazně nižší než tržní cena. Tento režim naproti tomu nesouvisí s existencí podvodu nebo zneužívající praktiky ze strany samotné právnické osoby.

30 Na třetím místě předkládající soud uvádí, že úkony provedené ve zlé víře musí mít za následek neschopnost právnické osoby zaplatit daň (včetně DPH) nebo povinné příspěvky na sociální zabezpečení. Jinými slovy uplatnění tohoto režimu vyžaduje příčinnou souvislost mezi úkony provedenými ve zlé víře a nemožností vymáhat veřejné dluhy od této právnické osoby.

31 Na čtvrtém místě se podle předkládajícího soudu režim ručení za dluh jiné osoby, který je stanoven v čl. 19 odst. 2 DOPK, nevztahuje na veškeré veřejné dluhy právnické osoby, ale je omezen na částku, o kterou se majetek této právnické osoby zmenšil z důvodu úkonů provedených ve zlé víře.

32 Na pátém místě je stanovené ručení podle předkládajícího soudu podpůrné, neboť opatření nuceného výkonu musí být v souladu s článkem 20 DOPK přednostně namířena proti majetku právnické osoby. Toto ručení mimoto podle čl. 21 odst. 3 DOPK zaniká, pokud zanikly dotčené veřejné dluhy.

33 Předkládající soud si klade otázku, zda je takový režim solidárního ručení slučitelný s unijním právem.

34 Zprvce se táže, zda směrnice o DPH a zejména její článek 273 umožňují členskému státu stanovit solidární ručení za dluh na DPH v případě osoby, která není osobou povinnou k DPH, za předpokladu, že takový režim přispívá k ochraně finančních zájmů Unie.

35 Zadruhé v případě kladné odpovědi Soudního dvora se uvedený soud táže na možnost zahrnout pod takový režim úroky splatné v případě opožděné platby DPH, a to zejména s ohledem na zásadu proporcionality. V tomto ohledu poukazuje na protichůdnou vnitrostátní judikaturu, pokud jde o čl. 19 odst. 2 DOPK.

36 Zatím v případě, že by Soudní dvůr odpověděl rovněž kladně, se předkládající soud táže, zda je – zejména s ohledem na zásadu proporcionality – zahrnutí úroků splatných v případě opožděné platby daně stále odvoditelné, pokud důvodem nezaplacení ve stanovené lhůtě není nepoctivé chování osoby, která je solidárním ručitelem, ale chování této osoby nebo naplnění objektivních okolností.

37 Za těchto okolností se Administrativen sad Veliko Tarnovo (správní soud ve Velikom Tarnově, Bulharsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být článek 9 [úmluvy o ochraně finančních zájmů] ve spojení s článkem 273 směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že v harmonizované oblasti DPH nebrání takovému vnitrostátnímu právnímu režimu, jaký je stanoven v čl. 19 odst. 2 DOPK, jehož použití má za následek dodatečné solidární ručení fyzické osoby, která není povinná k dani a není plátcem

DPH, avšak její nepoctivé chování vedlo k tomu, že právnická osoba povinná k dani, která je plátcem DPH, tuto daň neodvedla?

2) Umožňují výklad těchto ustanovení a použití zásady proporcionality, aby byl vnitrostátní právní režim stanovený v čl. 19 odst. 2 DOPK uplatněn také na úroky vypočítané z daně z přidané hodnoty, která nebyla osobou povinnou k dani včas odvedena?

3) Je vnitrostátní právní režim stanovený v čl. 19 odst. 2 DOPK v rozporu se zásadou proporcionality v případě, kdy důvodem opožděné úhrady DPH, která vedla k úročení dluhu na DPH, není chování fyzické osoby nepovinné k dani, nýbrž chování jiné osoby nebo naplnění objektivních okolností?

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

38 Žadatel zpochybnil přípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce jako celku a zpochybnil použitelnost ustanovení unijního práva, která jsou uvedena v položených otázkách, za okolností věci v původním řízení.

39 Žadatel zejména uvedl, že směrnice o DPH se nevztahuje na takový režim solidárního ručení týkající se všech kategorií daní a příspěvků na sociální zabezpečení, jaký je stanoven v čl. 19 odst. 2 DOPK.

40 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že okolnost, že příslušná vnitrostátní právní úprava nebyla přijata k provedení směrnice o DPH, nemůže zpochybnit použitelnost této směrnice, pokud prostřednictvím použití této právní úpravy má být zajištěno dodržování ustanovení uvedené směrnice a zejména splnění povinností členských států účinně bojovat proti jednáním ohrožujícím finanční zájmy Unie, kterou jim ukládá čl. 325 odst. 1 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 28).

41 Po tomto upřesnění je třeba určit ustanovení unijního práva, jež jsou použitelná v takových situacích, jako je situace dotčená v původním řízení.

42 Zaprvé, pokud jde o článek 9 úmluvy o ochraně finančních zájmů, je třeba připomenout, že tato úmluva byla nahrazena směrnicí Evropského parlamentu a Rady (EU) 2017/1371 ze dne 5. července 2017 o boji vedeném trestněprávní cestou proti podvodům poškozujícím finanční zájmy Unie (Úř. věst. 2017, L 198, s. 29). Nicméně vzhledem k tomu, že tato směrnice vstoupila v platnost až dne 17. srpna 2017 a skutkové okolnosti dotčené v původním řízení nastaly v letech 2014 a 2015, lze na spor v původním řízení použít pouze úmluvu o ochraně finančních zájmů.

43 Je třeba uvést, že úmluva o ochraně finančních zájmů ukládá členským státům povinnosti v trestních věcech. Zejména z preambule a článků 1 a 2 této úmluvy totiž vyplývá, že tato úmluva ukládá členským státům povinnost kvalifikovat jednání představující „podvod poškozující nebo ohrožující finanční zájmy Unie“ jako trestné činy a ujistit se, aby tato jednání bylo možné trestat účinnými, přísnými a odrazujícími tresty.

44 V projednávaném případě je přitom nesporné, že takový režim, jaký je stanoven v čl. 19 odst. 2 DOPK, nekvalifikuje jednání, které může vést ke vzniku solidárního ručení za dluhy právnické osoby na DPH, jako trestný čin a nestanoví v tomto ohledu žádnou trestní sankci.

45 Tudíž – a jak správně tvrdili žadatel a Evropská komise – úmluva o ochraně finančních zájmů se nevztahuje na takový režim solidárního ručení, jaký je stanoven v čl. 19 odst. 2 DOPK.

46 Zadruhé ?editel podp?rn? tvrdí, že režim ru?ení stanovený v ?l. 19 odst. 2 DOPK spadá pod ?lánek 205 sm?rnice o DPH, podle kterého mohou ?lenské státy v ur?itých situacích stanovit, že za odvod DPH ru?í spole?n? a nerozdíln? jiná osoba než osoba povinná odvést da?.

47 V této souvislosti je t?eba uvést, že podle ?lánku 205 sm?rnice o DPH mohou ?lenské státy v situacích uvedených v ?láncích 193 až 200 a 202 až 204 této sm?rnice stanovit, že za odvod DPH ru?í spole?n? a nerozdíln? jiná osoba než osoba povinná odvést da?.

48 ?lánky 193 až 200 a 202 až 204 sm?rnice o DPH ur?ují osoby povinné odvést DPH v souladu s p?edm?tem oddílu 1 kapitoly 1 hlavy XI této sm?rnice, nadepsaného „Osoby povinné odvést da? správci dan?“. I když ?lánek 193 uvedené sm?rnice stanoví jako základní pravidlo, že DPH je povinna odvést osoba povinná k dani uskute??ující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, zn?ní tohoto ?lánku up?es?uje, že jiné osoby mohou nebo musí být osobami povinnými tuto da? odvést v situacích uvedených v ?láncích 194 až 199b a v ?lánku 202 této sm?rnice (rozsudek ze dne 20. kv?tna 2021, ALTI, C?4/20, EU:C:2021:397, bod 27).

49 Z kontextu, který tvoří ?lánky 193 až 205 sm?rnice o DPH, tak vyplývá, že ?lánek 205 této sm?rnice je součástí souboru ustanovení, jejichž cílem je ur?it osobu povinnou odvést DPH v závislosti na r?zných situacích. Cílem t?chto ustanovení je zajistit pro správce dan? ú?inný výb?r DPH od osoby, která je nejvhodn?jší s ohledem na p?edpokládanou situaci, zejména pokud se smluvní strany nenacházejí v témže ?lenském stát? nebo pokud se pln?ní podléhající DPH týká transakcí, jejichž specifi?nost vyžaduje ur?it jinou osobu, než je osoba uvedená v ?lánku 193 této sm?rnice (rozsudek ze dne 20. kv?tna 2021, ALTI, C?4/20, EU:C:2021:397, bod 28).

50 ?lánek 205 sm?rnice o DPH tedy za ú?elem ú?inného výb?ru DPH v zásad? umož?uje ?lenským stát?m p?ijmout opat?ení, na jejichž základ? jiná osoba než ta, která je podle ?lánku 193 až 200 a ?lánek 202 až 204 této sm?rnice obvykle povinná tuto da? odvést, solidárn? ru?í za odvod uvedené dan? (rozsudek ze dne 20. kv?tna 2021, ALTI, C?4/20, EU:C:2021:397, bod 29).

51 V projednávaném p?ípád?, jak správn? tvrdily špan?lská vláda a Komise, je t?eba nicmén? konstatovat, že cílem takového režimu solidárního ru?ení, o jaký se jedná v p?vodním ?ízení, není ur?it osobu povinnou odvést da? z ur?itého zdanitelného pln?ní ve smyslu ?lánku 205 sm?rnice o DPH.

52 Osoba ur?ená na základ? tohoto režimu se totiž nestává osobou povinnou odvést DPH z ur?itého zdanitelného pln?ní, ale solidárn? ru?í za všechny dluhy právnické osoby na DPH, nebo za jejich ?ást, a to nezávisle na dot?ných zdanitelných pln?ních.

53 Dále je t?eba uvést, že p?sobnost uvedeného režimu se nevztahuje na celou neuhrazenou DPH z ur?itého zdanitelného pln?ní, ale je omezena na ?ástku, o kterou se zmenšil majetek právnické osoby z d?vodu nepoctivého jednání, jehož se dopustila osoba ur?ená jako solidární ru?itel.

54 Takový režim je t?eba odlišit zejména od režim?, jichž se týkaly žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podané ve v?cech, v nichž byly vydány rozsudky ze dne 11. kv?tna 2006, Federation of Technological Industries a další (C?384/04, EU:C:2006:309), ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871), a ze dne 20. kv?tna 2021, ALTI (C?4/20, EU:C:2021:397). Na rozdíl od režimu dot?eného v p?vodním ?ízení byla na základ? t?chto režim? osoba ur?ená jako solidární ru?itel za zaplacení celé ?ástky DPH splatné z ur?itého zdanitelného pln?ní v souladu s ?lánkem 205 sm?rnice o DPH.

55 Z výše uvedeného vyplývá, že ?lánek 205 sm?rnice o DPH není za okolností sporu v

převodním řízení použitelný.

56 Zatímco, pokud jde o článek 273 směrnice o DPH, je třeba připomenout, že uvádí, že členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům.

57 Článek 325 odst. 1 SFEU v tomto ohledu ukládá členským státům povinnost bojovat proti podvodům a jiným protiprávním jednáním ohrožujícím finanční zájmy Unie účinnými opatřeními, která mají odstrašující účinek [rozsudek ze dne 5. června 2018, Kolev a další, C-612/15, EU:C:2018:392, bod 50, a rozsudek ze dne 8. března 2022, Komise v. Spojené království (Boj proti podvodům s podhodnocováním), C-213/19, EU:C:2022:167, bod 209].

58 Na základě rozhodnutí Rady 2014/335/EU, Euratom ze dne 26. května 2014 o systému vlastních zdrojů Evropské unie (Úř. věst. 2014, L 168, s. 105) patří mezi vlastní zdroje Unie mimo jiné příjmy z použití jednotné sazby na harmonizovaný vyměnovací základ DPH, který se určuje podle pravidel Unie. Existuje tudíž přímá spojitost mezi výběrem příjmů z DPH v souladu s použitelným unijním právem a poskytnutím odpovídajících zdrojů z DPH unijnímu rozpočtu, neboť jakákoli mezera ve výběru příjmů z DPH je potenciálně příčinou snížení zdrojů z DPH (rozsudek ze dne 5. prosince 2017, M. A. S. a M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, bod 31, a rozsudek ze dne 17. ledna 2019, Dzivev a další, C-310/16, EU:C:2019:30, bod 26).

59 Za účelem zajištění ochrany finančních zájmů Unie je zejména na členských státech, aby přijaly nezbytná opatření k zajištění skutečného a úplného výběru vlastních zdrojů, kterými jsou příjmy plynoucí z použití jednotné sazby na harmonizovaný vyměnovací základ DPH (rozsudek ze dne 21. prosince 2021, Euro Box Promotion a další, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 a C-840/19, EU:C:2021:1034, bod 182).

60 Zejména z článků 2 a 273 směrnice o DPH, ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU a čl. 325 odst. 1 SFEU, tak vyplývá, že členské státy jsou povinny přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jejich území v plné výši, a k boji proti daňovým únikům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 47; rozsudek ze dne 20. března 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 18, a rozsudek ze dne 17. května 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, bod 37).

61 V projednávaném případě se takový režim solidárního ručení, jaký je zaveden v čl. 19 odst. 2 DOPK, podílí na vymáhání částek DPH, které nebyly odvedeny právnickou osobou povinnou k dani v závazných lhůtách stanovených ustanoveními směrnice o DPH. Takový režim přispívá k zajištění správného výběru DPH nebo k předcházení daňovým únikům ve smyslu článku 273 směrnice o DPH, a to v souladu s povinností stanovenou v čl. 325 odst. 1 SFEU.

62 Toto konstatování nemůže být zpochybněno okolností, že osoby, které jsou solidárními ručiteli na základě režimu dotčeného v převodním řízení, a sice jednatel nebo člen správního orgánu právnické osoby, nejsou samy o sobě v tomto postavení osobami povinnými k DPH.

63 V tomto ohledu především ze znění článku 273 směrnice o DPH nijak nevyplývá, že by se povinnosti stanovené členskými státy na základě tohoto ustanovení mohly týkat pouze osob povinných k DPH.

64 Pokud jde dále o kontext tohoto ustanovení, je třeba uvést, že toto ustanovení se nachází v hlavě XI směrnice o DPH, jejíž nadpis výslovně odkazuje na „Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“.

65 Konečně pokud jde o účely sledované článkem 273 směrnice o DPH, povinnost členských

stát? přijmout veškerá opatření nezbytná k zajištění správného výběru daní a k předcházení daňovým únikům, která je připomenuta v bodě 60 tohoto rozsudku, může za určitých okolností vyžadovat, aby členský stát sankcionoval osoby, jež nejsou povinné k dani a účastní se přijímání rozhodnutí v rámci právní osoby povinné k dani, neboť jinak by byla ohrožena účinnost takových opatření.

66 Z výše uvedeného vyplývá, že takový režim solidárního ručení, o jaký jde ve věci v původním řízení, spadá do působnosti článku 273 směrnice o DPH, vykládaného ve světle čl. 325 odst. 1 SFEU.

67 S ohledem na výše uvedené je třeba otázky položené předkládajícím soudem chápat tak, že směřují k výkladu článku 273 směrnice o DPH a zásady proporcionality.

K první otázce

68 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda článek 273 směrnice o DPH a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví režim solidárního ručení za dluhy právní osoby na DPH za následujících okolností:

- osobou, která za dluhy solidárně ručí, je jednatel právní osoby nebo člen jejího správního orgánu;
- osoba, která za dluhy solidárně ručí, nebyla v dobré víře, když z majetku právní osoby provedla platby, jež lze kvalifikovat jako skryté rozdělení zisku nebo dividend, nebo postoupila tento majetek bezúplatně nebo za cenu, která je výrazně nižší než tržní cena;
- úkony, které nebyly provedeny v dobré víře, měly za následek neschopnost právní osoby zaplatit celou DPH, již je povinna uhradit, nebo její část;
- solidární ručení je omezeno na částku, o kterou se zmenšil majetek právní osoby z důvodu úkonů, jež nebyly provedeny v dobré víře, a
- toto solidární ručení je pouze podpůrné pro případ, že se ukáže, že dlužné částky DPH nelze od právní osoby získat zpět.

69 Soudní dvůr již měl příležitost upřesnit, že ustanovení článku 273 směrnice o DPH neupřesňuje kromě jimi stanovených mezí podmínky ani povinnosti, které členské státy mohou stanovit, a přiznávají tedy členským státům prostor pro uvážení, co se týče prostředků k zajištění výběru DPH v plné výši na jejich území a k boji proti daňovým únikům (viz zejména rozsudek ze dne 17. května 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, bod 38, a rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, bod 35).

70 V projednávaném případě je třeba uvést, že takový režim solidárního ručení, o jaký se jedná v původním řízení, se podílí na vymáhání částek DPH, které nebyly uhrazeny právní osobou povinnou k dani v závazných lhůtách stanovených ustanoveními směrnice o DPH, takže přispívá k správnému výběru DPH nebo k předcházení daňovým únikům ve smyslu čl. 273 prvního pododstavce směrnice o DPH. Takový režim tudíž v zásadě spadá do prostoru pro uvážení, který mají členské státy při provádění článku 273 směrnice o DPH.

71 Je třeba dodat, že takový režim přispívá ke splnění povinnosti, která je připomenuta v bodě 60 tohoto rozsudku a jež ukládá každému členskému státu přijmout veškerá legislativní a správní opatření k zajištění výběru splatné DPH na jeho území v plné výši a k boji proti daňovým únikům v souladu zejména s čl. 325 odst. 1 SFEU.

72 členské státy jsou nicméně povinny vykonávat svou pravomoc v souladu s unijním právem a jeho obecnými zásadami, a proto v souladu se zásadou proporcionality (viz zejména rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, bod 35, a rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, bod 26).

73 Pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že členské státy musí využívat prostředky, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými unijními předpisy. Je tedy sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmí přesažovat rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné (rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, body 21 a 22, a rozsudek ze dne 20. května 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, bod 33).

74 Soudní dvůr již v tomto ohledu rozhodl, 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 nezbytné. Přenesení odpovědnosti za zaplacení daně z přidané hodnoty na jinou osobu než daňového dlužníka, ať jí nebylo umožněno zbavit se této odpovědnosti předložením důkazu o tom, že do jednání uvedeného daňového dlužníka nebyla zapojena, je tedy třeba považovat za neslučitelné se zásadou proporcionality. Podle Soudního dvora je totiž zjevně nepřiměřené uvedené osobě bezpodmínečně přiznat ztrátu daňových příjmů způsobenou jednáním této osoby povinné k dani, na které nemá první jmenovaná osoba žádný vliv (rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, bod 24).

75 Za těchto podmínek musí být využití možnosti členských států určit za účelem zajištění účinného výběru této daně jiného solidárního dlužníka, než je osoba povinná odvést daň, odvozeno faktickým nebo právním vztahem mezi oběma dotčenými osobami s ohledem na zásady právní jistoty a proporcionality. Členským státem zejména přísluší upravit zvláštní okolnosti, za kterých musí být taková osoba, jako je příjemce zdanitelného plnění, považována za společnou a nerozdílnou odpovědnou za zaplacení daně dlužné jejím smluvním partnerem, i když tuto daň zaplatila zaplacením ceny plnění (rozsudek ze dne 20. května 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, bod 34).

76 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že okolnosti, že jiná osoba než osoba povinná odvést daň 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 zneužití nebo podvodu je vyloučena, jsou skutečnostmi, které musí být zohledněny při určení, zda je možné této osobě uložit povinnost zaplatit společnou a nerozdílnou dlužnou DPH (rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, bod 26, a rozsudek ze dne 20. května 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, bod 37).

77 V projednávaném případě je nutno konstatovat, že takový režim solidárního ručení, o jaký jde v původním řízení, nejde nad rámec toho, co je nezbytné k správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům.

78 Konkrétně nemůže být takový režim s ohledem na své charakteristiky postaven na roveř systému společné a nerozdílné odpovědnosti bez zavinění ve smyslu judikatury citované v bodech 74 až 76 tohoto rozsudku, který by byl neslučitelný se zásadou proporcionality.

79 Na prvním místě osoba označená jako solidární ručitel musí mít postavení jednatele nebo člena správního orgánu právnické osoby, která má neuhrazené dluhy na DPH, a může tak být na

ni nahlíženo tak, že se ústní přijímání rozhodnutí v této právnické osobě.

80 Na druhém místě musí osoba označená jako solidární ručitel ve zlé víře provést platby z majetku právnické osoby, které lze kvalifikovat jako skryté rozdělení zisků nebo dividend, nebo musí postoupit tento majetek jejímu bezúplatnému nebo za cenu, jež je výrazně nižší než tržní cena.

81 Na třetím místě musí existovat příčinná souvislost mezi úkony, které osoba označená jako solidární ručitel provedla ve zlé víře, a neschopností právnické osoby zaplatit DPH, již je povinna uhradit.

82 Na čtvrtém místě je rozsah solidárního ručení omezen na částku, o kterou byl zmenšen majetek právnické osoby z důvodu úkonů provedených ve zlé víře.

83 Konečně, na pátém místě je toto ručení uplatněno pouze pod podmínkou, že se ukáže, že dlužné částky DPH nelze od právnické osoby získat zpět.

84 S ohledem na judikaturu připomenutou v bodech 72 až 76 tohoto rozsudku je třeba konstatovat, že zavedení takového režimu nejde nad rámec toho, co je nezbytné ke správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům.

85 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět, že články 273 směrnice o DPH a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví režim solidárního ručení za dluhy právnické osoby na DPH za následujících okolností:

- osobou, která za dluhy solidárně ručí, je jednatel právnické osoby nebo člen jejího správního orgánu;
- osoba, která za dluhy solidárně ručí, nebyla v dobré víře, když z majetku právnické osoby provedla platby, jež lze kvalifikovat jako skryté rozdělení zisků nebo dividend, nebo postoupila tento majetek bezúplatně nebo za cenu, která je výrazně nižší než tržní cena;
- úkony, které nebyly provedeny v dobré víře, měly za následek neschopnost právnické osoby zaplatit celou DPH, již je povinna uhradit, nebo její část;
- solidární ručení je omezeno na částku, o kterou se zmenšil majetek právnické osoby z důvodu úkonů, jež nebyly provedeny v dobré víře, a
- toto solidární ručení je pouze podmíněné pro případ, že se ukáže, že dlužné částky DPH nelze od právnické osoby získat zpět.

K druhé otázce

86 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda články 273 směrnice o DPH a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví takový režim solidárního ručení, jaký je popsán v první otázce, jenž se vztahuje na úroky z prodlení, které dluží právnická osoba z důvodu nezaplacení DPH v závazných lhůtách stanovených ustanoveními této směrnice.

87 V tomto ohledu z údajů obsažených v předkládacím rozhodnutí vyplývá, že režim solidárního ručení uvedený v první otázce je jako takový omezen na částku, o niž byl ochuzen majetek právnické osoby z důvodu úkonů provedených ve zlé víře. Vnitrostátní právní úprava však mimoto stanoví, že daně, které nebyly zaplacený ve stanovených lhůtách, jsou vymáhány

„spolu s úroky“, jak je uvedeno v bodě 11 tohoto rozsudku, a předkládající soud se v podstatě táže, zda tato úprava může být uplatněna akcesoricky k dotčenému režimu solidárního ručení.

88 Je třeba nejprve zdůraznit, že výběr úroků z prodlení při nezaplacení DPH v závazných lhůtách stanovených ustanoveními směrnice o DPH přispívá k správnému výběru této daně v souladu s článkem 273 této směrnice.

89 Výběr úroků z prodlení totiž umožňuje kompenzovat újmu, která vznikla státnímu rozpočtu nedostupností částek DPH, jež byly zaplaceny opožděně, za období od data, ke kterému jsou tyto částky splatné, do data, k němuž jsou skutečně zaplaceny (období viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, EU:C:2012:478, body 25 a 26, a rozsudek ze dne 28. února 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, bod 25).

90 Výběr úroků z prodlení dále rovněž podněcuje dotyčné osoby k zaplacení DPH v závazných lhůtách stanovených ustanoveními směrnice o DPH, nebo co nejrychleji po uplynutí těchto lhůt.

91 Soudní dvůr tak rozhodl, že úhrada úroků z prodlení může představovat vhodnou sankci v případě nezaplacení DPH ve stanovené lhůtě, nejde-li nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle spočívajícího v zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 75, a rozsudek ze dne 17. července 2014, Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091, bod 46).

92 Výběr úroků z prodlení tudíž přispívá k boji proti neplacení přiznaných částek DPH ve stanovených lhůtách v souladu s povinností členských států, kterou mají zejména na základě článku 273 směrnice o DPH a čl. 325 odst. 1 SFEU, tedy povinností přijmout veškerá legislativní a správní opatření k zajištění výběru splatné DPH na jejich územích v plné výši a k boji proti daňovým únikům.

93 Konečně, z důvodů uvedených v bodech 77 až 84 tohoto rozsudku zahrnutí úroků z prodlení do takového režimu solidárního ručení, o jaký se jedná v převodním řízení, je v souladu se zásadou proporcionality, neboť tyto úroky se týkají toho, že právnická osoba nezaplatila DPH, kterou byla povinna uhradit, v závazných lhůtách stanovených ustanoveními směrnice o DPH z důvodu úkonů, jež ve zlé víře uskutečnila osoba označená za solidárního ručitele (období viz rozsudek ze dne 20. května 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, body 43 a 44).

94 Jak totiž bylo v podstatě připomenuto v bodě 74 tohoto rozsudku, zásada proporcionality musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby jiná osoba než osoba povinná odvést DPH byla považována za odpovědnou za ztrátu daňových příjmů způsobenou jednáním třetí osoby, na které nemá žádný vliv.

95 Proto může být zahrnutí úroků z prodlení do takového režimu solidárního ručení, jaký je stanoven v čl. 19 odst. 2 DOPK, považováno za slučitelné se zásadou proporcionality pouze v rozsahu, v němž se tyto úroky vztahují k nezaplacení DPH v závazných lhůtách stanovených ustanoveními směrnice o DPH z důvodu úkonů, které ve zlé víře provedla osoba označená za solidárního ručitele.

96 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět, že článek 273 směrnice o DPH a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví takový režim solidárního ručení, jaký je popsán v první otázce, jenž se vztahuje na úroky z prodlení, které má právnická osoba zaplatit z důvodu nezaplacení DPH v závazných lhůtách stanovených ustanoveními této směrnice z důvodu úkonu, jež ve zlé víře provedla osoba označená za solidárního ručitele.

K třetí otázce

97 Třetí položenou otázkou se předkládající soud táže, zda zásada proporcionality musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví takový režim solidárního ručení, jaký je popsán v první otázce, jenž se vztahuje na úroky z prodlení, které má zaplatit právnická osoba z důvodu nezaplacení DPH v závazných lhůtách stanovených ustanoveními směrnice o DPH, pokud opožděnou platbu nelze přičítat chování osoby považované za solidárního ručitele, ale chování jiné osoby nebo naplnění objektivních okolností.

98 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí rozhodnout o žádosti podané vnitrostátním soudem ze strany Soudního dvora je možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v povodním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména rozsudek ze dne 6. listopadu 2008, *Trespa International*, C-248/07, EU:C:2008:607, bod 33, a rozsudek ze dne 22. února 2022, *Stichting Rookpreventie Jeugd* a další, C-160/20, EU:C:2022:101, bod 82).

99 V projednávaném případě uplatnění režimu solidárního ručení stanoveného v čl. 19 odst. 2 DOPK, jak je popsán předkládajícím soudem, vyžaduje, aby neschopnost právnické osoby zaplatit všechny své veřejné dluhy nebo jejich část byla způsobena úkony, které ve zlé víře provedla osoba považována za solidárního ručitele. Proto použití tohoto režimu již z povahy věci vylučuje, aby nezaplacení DPH v závazných lhůtách stanovených ustanoveními směrnice o DPH bylo přičitatelné chování jiné osoby nebo naplnění objektivních okolností.

100 Mimoto pokud jde o spor v povodním řízení, předkládající soud neodkázal na chování jiné osoby nebo naplnění objektivních okolností, které by vedly k nezaplacení DPH ve stanovené lhůtě.

101 Proto je třeba konstatovat, že požadovaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v povodním řízení ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 98 tohoto rozsudku, a třetí položená otázka je tudíž nepřípustná.

K nákladům řízení

102 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

1) **článek 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném**

systému daní z přidané hodnoty a zásada proporcionality

musí být vykládány v tom smyslu, že

nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví režim solidárního ručení za dluhy právnické osoby na dani z přidané hodnoty (DPH) za následujících okolností:

- osobou, která za dluhy solidárně ručí, je jednatel právnické osoby nebo člen jejího správního orgánu;**
- osoba, která za dluhy solidárně ručí, nebyla v dobré víře, když z majetku právnické osoby provedla platby, jež lze kvalifikovat jako skryté rozdělení zisků nebo dividend, nebo postoupila tento majetek bezúplatně nebo za cenu, která je výrazně nižší než tržní cena;**
- úkony, které nebyly provedeny v dobré víře, měly za následek neschopnost právnické osoby zaplatit celou DPH, již je povinna uhradit, nebo její část;**
- solidární ručení je omezeno na částku, o kterou se zmenšil majetek právnické osoby z důvodu úkonů, jež nebyly provedeny v dobré víře, a**
- toto solidární ručení je pouze podpůrné pro případ, že se ukáže, že dlužné částky DPH nelze od právnické osoby získat zpět.**

2) Článek 273 směrnice 2006/112 a zásada proporcionality

musí být vykládány v tom smyslu, že

nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví takový režim solidárního ručení, jaký je popsán v první otázce, jenž se vztahuje na úroky z prodlení, které má právnická osoba zaplatit z důvodu nezaplacení DPH v závazných lhůtách stanovených ustanoveními této směrnice z důvodu úkonů, které ve zlé víře provedla osoba označená za solidárního ručitele.

Podpisy

* Jednací jazyk: bulharština.