

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

zo 14. januára 2021(1)

Vec C-4/20

„ALTI“ OOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i dan??no?osiguritelna praktika“ – Plovdiv pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Vŕchoven administrativen sŕd (Najvyšší správny súd, Bulharsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Da?ové právne predpisy – Da? z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – ?lánky 205 a 273 – Solidárna zodpovednos? tretej osoby, ktorá nie je osobou povinnou plati? da? – Rozsah zodpovednosti – Rozšírenie zodpovednosti na úroky z omeškania osoby povinnej plati? da? – Rozšírenie zodpovednosti v záujme ú?inného prechádzania podvodom v oblasti DPH – Existencia podvodu v oblasti DPH v prípade nezaplatenia priznanej DPH“

I. Úvod

1. Súdny dvor sa opä? musí zaobera? výkladom smernice o DPH, konkrétne ?lánkov 205 a 273, v rámci konfliktu medzi ú?inným vymáhaním dane ?lenskými štátmi a základnými právami dotknutých osôb v spojení so zásadou proporcionality.
2. Tentokrát treba objasni?, či smernica o DPH umož?uje ?lenskému štátu, aby príjemcu ?isto vnútroštátneho dodania tovaru ur?il popri dodávate?ovi za ?alšieho „dlžníka“ (presnejšie: „solidárneho dlžníka“), ktorý bude ru?i? nielen za cudziu DPH, ale aj cudzie úroky z omeškania. ?lánok 205 smernice o DPH v ur?itých prípadoch stanovuje možnos?, že osoba iná ako osoba povinná plati? da? ru?í za platbu „DPH“, neobsahuje však ?alšie informácie o rozsahu tejto zodpovednosti.
3. Na druhej strane treba ma? na zreteli procesnú autonómiu ?lenských štátov, ktorá prípadne umož?uje nezávisle od ?lánku 205 smernice o DPH zavies? ru?enie za cudzie úroky z omeškania ako druh sank?ného opatrenia. Bulharsko považuje ru?enie za úroky z omeškania za povolené s odkazom na cie? ú?inného predchádzania da?ovým podvodom. V prejednávanej veci je totiž

možné, že príjemca vedel alebo mal vedieť, že dodávate, ktorému on zaplatil, síce riadne priznal svoju DPH, ale nezaplatil ju včas.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Právny rámec na úrovni Únie tvorí smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(2) (ďalej len „smernica o DPH“).

5. Odôvodnenie 44 tejto smernice uvádza:

„Ďalšie štáty by mali mať možnosť stanoviť, aby niekto iný ako osoba, ktorá je povinná platiť DPH, ručil spoločne a nerozdielne za platbu DPH.“

6. Článok 193 smernice o DPH upravuje osobu povinnú platiť DPH takto:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199 a článku 202.“

7. Článok 205 smernice o DPH obsahuje možnosť určiť popri osobe povinnej platiť daň inú osobu, ktorá s ňou ručí spoločne a nerozdielne za platbu DPH:

„V situáciách uvedených v článkoch 193 až 200 a v článkoch 202, 203 a 204 môžu ďalšie štáty stanoviť, že osoba iná ako osoba povinná platiť daň ručí spoločne a nerozdielne za platbu DPH.“

8. Článok 207 ods. 2 smernice o DPH ďalej stanovuje:

„Ďalšie štáty tiež prijímajú opatrenia potrebné na to, aby osoby, ktoré v súlade s článkom 205 ručia spoločne a nerozdielne za platbu DPH, splnili túto platobnú povinnosť.“

9. Článok 273 ods. 1 smernice o DPH stanovuje ďalším štátom možnosti na predchádzanie daňovým podvodom a pod.:

„Ďalšie štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi ďalšími štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi ďalšími štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.“

B. Bulharské právo

10. Bulharské právo v článku 177 Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „ZDDS“) stanovuje zodpovednosť tretej osoby v prípade daňového podvodu. Podľa tohto ustanovenia podnik, ktorý prijal zdaniteľné plnenie a v tejto súvislosti uplatnil právo na odpočítanie dane, je zodpovedný za nezaplatenú DPH svojho dodávateľa, ak si bol vedomý alebo si mal byť vedomý, že dodávateľ nezaplatí daň zodpovedajúcu odpočítaniu dane.

11. Podľa článku 14 bodu 3 a článku 16 ods. 3 Danonosiguriteln procesualen kodeks (zákon o daňovom konaní a konaní vo veciach sociálneho poistenia, ďalej len „DOPK“), zodpovednosť tretej osoby zahŕňa v daňovom práve okrem iného aj úroky a náklady na ich výber.

12. V článkoch 121, 122 a 126 Zakon za zadalženijata i dogovorite (zákon o záväzkových a zmluvných vzťahoch, ďalej len „ZZD“) sa nachádzajú ustanovenia týkajúce sa relatívneho úniku solidárnej zodpovednosti. V tomto zmysle má veriteľ požadovať zaplatenie celého dlhu od solidárneho dlžníka podľa svojho výberu. Ak sa nesplnenie týka iba jedného dlžníka, veriteľ od neho môže požadovať nahradenie celej škody. Ostatní dlžníci solidárne zodpovedajú iba za hodnotu pôvodnej dlžnej sumy. Omeškanie solidárneho dlžníka nemá vplyv na iných dlžníkov.

III. Spor vo veci samej

13. „Alti“ OOD (ďalej len „žalobkyňa“) je bulharská spoločnosť s ručením obmedzeným.

14. Dňa 10. apríla 2014 získala žalobkyňa od bulharskej jednoľennej spoločnosti s ručením obmedzeným „Fotomag“ EOOD (ďalej tiež „dodávateľ“) kombajn, traktor a v máji aj ďalší poľnohospodársky stroj. Dodávateľ za dodania vystavil žalobkyni príslušné faktúry, v ktorých osobitne vykázal DPH. Žalobkyňa previedla uvedené sumy na bankový účet dodávateľa a uplatnila právo na odpočítanie dane.

15. Dodávateľ podľa údajov faktúry z 10. apríla 2014 získal uvedenú poľnohospodársku techniku od spoločnosti vo Veľkej Británii, a preto dodávateľ realizoval v Bulharsku nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva. V rámci daňovej kontroly u dodávateľa sa však v júni 2016 zistilo, že daň síce bola vykázaná, ale z veľkej časti nebola odvedená. Vo vzťahu k zostávajúcej dani bol vydaný opravný daňový výmer (ďalej len „daňový výmer“), ktorým sa žiadalo zaplatenie DPH zvýšenej o úroky z omeškania od apríla 2014.

16. Daňová kontrola bola nariadená aj u žalobkyne. Dňa 23. februára 2018 bola opravným daňovým výmerom určená za solidárneho dlžníka (ďalej len „rozhodnutie o solidárnej zodpovednosti“). Podľa článku 177 ZDDS zodpovedá za DPH, ktorú dodávateľ vykázal vo faktúrach, ale ju nezaplatil. Rozhodnutie o solidárnej zodpovednosti zahŕňaťo popri dani dodávateľa aj úroky z omeškania, ktoré je dodávateľ povinný zaplatiť od apríla 2014.

17. Žalobkyňa podala proti rozhodnutiu o solidárnej zodpovednosti neúspešné odvolanie a následne podala žalobu na Administrativen съд Plovdiv (Správny súd Plovdiv, Bulharsko).

18. Správny súd konajúci vo veci žalobu zamietol. Rozhodol, že v rámci solidárnej zodpovednosti sa musí platiť úrok z omeškania. To vyplýva zo skutočnosti, že uplatnenie článku 16 ods. 3 DOPK nie je vylúčené a že toto ustanovenie výslovne stanovuje, že subjekt, ktorý zodpovedá za záväzky zdaniteľnej osoby, zodpovedá za dane a zákonné príspevky na sociálne poistenie, ako aj za úroky a náklady spojené s ich výberom. Solidárna zodpovednosť podľa článku 177 ods. 1 ZDDS nie je obmedzená na výšku „splatnej a neodvedenej dane“. Omeškanie dodávateľa uvádza do omeškania aj žalobkyňa.

19. Proti rozsudku Administrativen съд Plovdiv (Správny súd Plovdiv) podala žalobkyňa kasačný opravný prostriedok na Vърховен административен съд (Najvyšší správny súd, Bulharsko, ďalej len „VAS“). Medzi účastníkmi tohto konania je zjavne ešte stále sporné, či vôbec je splnená subjektívna stránka skutkovej podstaty článku 177 ZDDS, konkrétne skutočnosť, že subjekt vedel alebo mal vedieť, že dodávateľ neodvedie DPH.

20. Nezávisle od toho žalobkyňa tiež tvrdí, že za obdobie od splatnosti dlhu na DPH

dodávateľa až do vydania rozhodnutia o solidárnej zodpovednosti nedlhuje úrok z omeškania. Keďže nie je povinná platiť pôvodnú DPH na základe dodania, neporušila povinnosť odvieť túto DPH v rámci lehoty stanovenej ZDDS. Zodpovednosť príjemcu zdaniteľného dodania tovaru podľa článku 177 ZDDS nezahŕňa úroky z omeškania vzniknuté vo vzťahu k dodávateľovi od okamihu dodania tovaru.

IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie na Súdnom dvore

21. Vrchoven administratívny súd (Najvyšší správny súd) uznesením zo 16. decembra 2019 podal na Súdny dvor návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

„1. Majú sa článok 205 smernice o DPH a zásada proporcionality vykladať v tom zmysle, že solidárna zodpovednosť registrovanej osoby, ktorá je príjemcom zdaniteľného dodania tovaru, za daň z pridanej hodnoty, ktorú neodviedol jej dodávateľ, okrem istiny dodávateľ (dlh na dani z pridanej hodnoty) zahŕňa aj vedľajšiu povinnosť nahradiť škodu spôsobenú omeškaním dlžníka vo výške zákonného úroku z istiny od začiatku omeškania dlžníka až do okamihu vydania opravného daňového výmeru, ktorým je konštatovaná jeho solidárna zodpovednosť, resp. do splnenia záväzku?

2. Majú sa článok 205 smernice o DPH a zásada proporcionality vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnemu predpisu, akým je článok 16 ods. 3 Daňového osiguritelen procesualen kodeks (zákon o daňovom konaní a konaní vo veciach sociálneho poistenia), podľa ktorého zodpovednosť tretej osoby za nezaplatené dane zdaniteľnej osoby zahŕňa dane a úroky?“

22. V konaní pred Súdnym dvorom podali písomné pripomienky bulharská finančná správa, Bulharská republika a Európska komisia.

V. Právne posúdenie

23. Vnútroštátny súd chce svojimi obomi otázkami zistiť, či zodpovednosť tretej osoby (alebo označenej ako solidárny dlžník) umožnené v článku 205 smernice o DPH zahŕňa iba zodpovednosť za daň alebo aj za úroky dlžníka. Ak nejde o druhú z uvedených možností, chce vedieť, či článok 205 smernice o DPH bráni bulharskému daňovému procesnoprávnemu predpisu, ktorý rozširuje rozsah zodpovednosti tretej osoby v daňovom práve aj na úroky z omeškania dlžníka. Obe otázky možno v súlade s názorom Bulharska a Komisie preskúmať spoločne.

24. Keďže vnútroštátny súd sa najmä pýta, aký je rozsah tejto zodpovednosti, najprv sa budem venovať rozsahu možnosti stanovenej v článku 205 smernice o DPH. Treba preto objasniť, či článok 205 smernice o DPH zahŕňa popri DPH aj vedľajšie povinnosti, ako sú úroky z omeškania, ktoré má zaplatiť dlžník, a ak nie, či je v rozpore s bulharskou právnou úpravou (k tomu pozri časť A).

25. Bulharsko nariadilo zodpovednosť za úroky z omeškania pre prípad, že dlžník neodviedol daň a solidárny dlžník o tom vedel alebo mal vedieť. Na účely rozsahu zodpovednosti preto treba zohľadniť aj článok 273 smernice o DPH, ktorý členským štátom umožňuje stanoviť ďalšie povinnosti na predchádzanie daňovým podvodom. Zodpovednosť za úroky za omeškanie možno prípadne zakladať na článku 205 v spojení s článkom 273 smernice o DPH (k tomu pozri časť B).

A. Rozsah solidárnej zodpovednosti za daň (ručenie) podľa článku 205 smernice o DPH

1. Všeobecné poznámky

26. Článok 205 smernice o DPH umožňuje členským štátom, aby v situáciách uvedených v

§13. čl. 193 až 200 a v §13. čl. 202, 203 a 204 stanovili, že osoba iná ako osoba povinná platiť daň ruší spoločne a nerozdielne za platbu DPH.

27. Súdny dvor mal doposiaľ len málo príležitostí(3) vyjadriť sa k rozsahu tohto rozšírenia povinnosti platiť daň na tretiu osobu, ktorý umožňuje §13. čl. 205 smernice o DPH.

28. Ustanovenie §13. čl. 205 smernice o DPH nepresúva povinnosť platiť daň na inú osobu, ako je to napr. v prípade §13. čl. 196. Popri osobe povinnej platiť daň stanovuje ďalšiu osobu, ktorá je tiež povinná platiť daň. Táto povinnosť platiť daň je pritom koncipovaná solidárne, avšak je odvodená z existujúcej dane inej osoby. V konečnom dôsledku tak zodpovedá zodpovednosti tretej osoby za cudziu daň. Na účely pojmovej diferenciácie medzi touto a pôvodnou daňou preto ďalej budem používať pojem rušenie.

29. §13. čl. 205 smernice o DPH umožňuje takéto rušenie iba v určitých prípadoch, okrem iného v prípade §13. čl. 193. §13. čl. 193 smernice o DPH sa týka daňovej povinnosti dodávateľa v prípade istého tuzemského dodania tovaru, o aký ide v prejednávanej veci. §13. čl. 205 smernice o DPH preto zahŕňa aj tento „bežný daňový prípad“. Ako Súdny dvor už rozhodol, z jasného a jednoznačného znenia vyplýva, že toto ustanovenie je uplatniteľné vo všetkých v ňom uvedených prípadoch, a teda aj v bežnom prípade tuzemského dodania.(4)

30. členské štáty však pri výkone svojich právomocí, ktoré im priznávajú smernice Únie, musia rešpektovať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Únie a ku ktorým patria najmä zásady právnej istoty a proporcionality.(5) Pokiaľ ide konkrétne o zásadu proporcionality, Súdny dvor už rozhodol, že členské štáty musia v súlade s touto zásadou použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnym právom, v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených dotknutou právnou úpravou Únie.(6) Hoci je legitímne, že cieľom členského štátu je čo najúčinnejšie chrániť práva týkajúce sa verejných financií, takéto opatrenia nesmú prekročiť rozsah nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa.(7)

2. Rozsah rušenia podľa §13. čl. 205 smernice o DPH

31. V tomto kontexte treba objasniť konkrétny rozsah rušenia umožneného §13. čl. 205 smernice o DPH. Už len znenie §13. čl. 205 smernice o DPH naznačuje obmedzenie rušenia tretej osoby za „DPH“. (8) Aj odôvodnenie 44 smernice o DPH hovorí o rušení za „platbu DPH“. členské štáty totiž majú len právomoc určiť tretiu osobu, ktorá „ruší spoločne a nerozdielne za DPH“. Nevyplyva však z toho, že tretia osoba ruší spoločne a nerozdielne aj za vedľajšie povinnosti, ktoré môžu vzniknúť (ako napr. úroky, penále za omeškanie, pokuty atď.).

32. §13. čl. 205 smernice o DPH rovnako hovorí o „spoločnom a nerozdielnom“ rušení za platbu. Ako Súdny dvor – aj keď v inej súvislosti – už konštatoval, zo samotnej povahy solidárnej zodpovednosti vyplýva, že každý dlžník je zodpovedný za celú výšku dlhu a že veriteľ má v zásade voľnosť požadovať zaplatenie tohto dlhu od jedného alebo viacerých dlžníkov podľa svojho výberu.(9) Dlhom uvedeným v §13. čl. 205 smernice o DPH je však DPH.

33. Aj postavenie v systéme svedčí o rušení do výšky dlhovanej dane. §13. čl. 205 je systematicky umiestnený v kapitole 1 „Platobná povinnosť“ a v rámci nej v oddiele 1 „Osoby povinné platiť daň správcovi dane“. V týchto kapitolách preto ide iba o povinnosť zaplatiť daň veriteľovi a nejde o ďalšie vedľajšie povinnosti a sankcie, ktoré by sa voči veriteľovi mali plniť z iných dôvodov.

34. Rovnako zmysel a účel tohto ustanovenia podľa mňa zahŕňa iba samotnú dlhovanú daň. Možnosť členských štátov stanovená v §13. čl. 205 smernice o DPH, aby určili tretiu osobu, ktorá

bude rušiť spoločne a nerozdielne za platbu dane, slúži – ako správne zdôrazňuje aj Bulharsko – k zabezpečeniu daňového príjmu. Daňovým príjmom prináležiacim veriteľovi je však dlhovaná daň vyplývajúca z obratu. Naproti tomu vedľajšie povinnosti nepatria do daňového príjmu.

35. V súvislosti s osobitným „predpisom o zodpovednosti“ v právnej úprave spotrebných daní Súdny dvor už rozhodol, že zábezpeka stanovená právom Únie a zložená vlastníkom skladu na zabezpečenie rizík spojených s pohybom vnútri Spoločenstva nezáhrá zodpovednosť za sankcie voči tretej osobe.(10)

36. O to viac to platí v prejednávanej veci. Úroky z omeškania, ktoré má zaplatiť tretia osoba, nepredstavujú daňový príjem, ale sú v daňovom práve napokon iba osobným donucovacím prostriedkom (resp. sankčným prostriedkom), ktorý má osobne podnietiť omeškaného dlžníka ku včasnému zaplateniu. Nepredstavujú daňový príjem prináležiaci štátu. Takýmito úrokmi sa skôr obvykle ruší výhoda, ktorú má dlžník z omeškanej platby v porovnaní s daňovníkom, ktorý platí včas. Solidárna zodpovednosť za takéto úroky z omeškania by teda vzhľadom na zabezpečenie daňových príjmov nedávala žiadny zmysel, lebo by nebolo možné dosiahnuť ani účinnú prevenciu, ani odvedenia zisku. Naproti tomu, ak solidárny dlžník splatí svoj solidárny záväzok príliš neskoro, možno voči nemu použiť rovnaký donucovací prostriedok – povinnosť zaplatiť úroky z omeškania.

37. Aj Súdny dvor už rozhodol, že článok 205 smernice o DPH síce umožňuje solidárnu zodpovednosť za „platbu DPH“. Naproti tomu ďalšie povinnosti, ako napríklad zábezpeka ako druh vedľajšej povinnosti, sa môžu zakladať iba na článku 207 smernice o DPH.(11) Pokiaľ až článok 207 ods. 2 smernice umožňuje ďalšie (vedľajšie) opatrenia, nie je presvedčivý názor Bulharska, podľa ktorého tieto vedľajšie opatrenia zahŕňajú už (aj) článok 205 smernice.

38. Možnosť uloženia úrokov z omeškania z dôvodu oneskorenej platby vlastného dlhu v článku 207 ods. 2 smernice o DPH skôr vylučuje zodpovednosť za cudzie úroky z omeškania (dlžníka). Inak by došlo k úrokom z omeškania z úrokov z omeškania, čo je v rozpore s myšlienkou úrokov z omeškania ako (osobného) donucovacieho prostriedku a zrušenia výhody likvidity. Aj so zásadou proporcionality je to ažko zlučiteľné.

39. Tento výklad potvrdzuje judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa článku 205 smernice o DPH. Je teda legitímne, že cieľom členského štátu je čo najúčinnejšie chrániť práva týkajúce sa verejných financií; takéto opatrenia však nesmú prekročiť rozsah nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa.(12) Ochrana verejných financií neodvedením dlhovanej DPH dlžníkom je už úplne dosiahnutá rušením tretej osoby za túto DPH. Zodpovednosť za sankcie uložené tretej osobe v súvislosti s týmito nárokmi tak ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu verejných financií.

40. Článok 205 smernice o DPH preto umožňuje členským štátom len to, aby nariadili rušenie tretej osoby za daň daňovníka, nie však rušenie za úroky z omeškania omeškaného dlžníka. Omeškanému rušiteľovi však podľa článku 207 druhého odseku smernice o DPH možno uložiť povinnosť zaplatiť vlastné úroky z omeškania. K tomu však v prejednávanej veci nedošlo.

3. Bráni článok 205 smernice o DPH rozšíreniu zodpovednosti za cudzie úroky z omeškania?

41. Aj keď článok 205 smernice o DPH možnosti členských štátov stanoví, že osoba iná ako osoba povinná platiť daň ruší za platbu DPH, obmedzuje na DPH, z toho nutne nevyplýva, že bráni ďalším opatreniam členských štátov v rámci ich vnútroštátnych daňových procesnoprávných predpisov.

42. Kedy a ako vzniká rušenie za platbu cudzej dane totiž nevyplýva – na rozdiel od vzniku

povinnosti plati? da? – zo smernice o DPH. Vznik ru?enia za platbu cudzej dane sa preto ur?uje pod?a vnútroštátnych procesných predpisov. To isté platí pre príslušné donucovacie prostriedky (napr. úroky z omeškania) až po sankcionovanie omeškanej platby. ?lánok 207 druhý odsek smernice o DPH v súvislosti s ru?ite?mi pod?a ?lánku 205 stanovuje, že ?lenské štáty prijímú potrebné opatrenia na to, aby tieto osoby splnili svoje platobné povinnosti.

43. Ako zdôraz?uje Súdny dvor vo svojej ustálenej judikatúre, za neexistencie zosúladenia právnych predpisov Únie v oblasti sankcií ?lenské štáty majú právomoc upravi? sankcie, ktoré považujú za primerané pre prípad nesplnenia podmienok stanovených právnou úpravou vytvorenou pod?a práva Únie.(13)

44. Rozšírenie zodpovednosti tretej osoby pod?a ?lánku 205 smernice o DPH upraveného v smernici o DPH však nespadá do spomínanej procesnej autonómie ?lenských štátov v oblasti sankcií. Nepredstavuje totiž sankciu za pochybenie ru?ite?a. Skôr sa priamo týka rozsahu ru?enia za pochybenie inej osoby. Rozsah ru?enia v rámci práva Únie je však právom Únie upravené v ?lánku 205 smernice o DPH a obmedzené na dlhovanú da?.

45. Neodporuje tomu ani rozsudok Súdneho dvora(14) týkajúci sa krytia rizík spojených s pohybom tovarov podliehajúcich spotrebným daniam vnútri Spolo?enstva zábezpekou stanovenou právom Únie, ktorú zloží vlastník da?ového skladu. V uvedenom prípade dospel Súdny dvor k záveru, že ?lenské štáty môžu krytie rizík prostredníctvom zábezpeky rozšíri? nad rámec práva Únie aj na cudzie sankcie. Tento rozsudok však vychádza z osobitostí právnej úpravy spotrebných daní.

46. Súdny dvor tak výslovne zdôraz?uje, že trh s cigaretami je osobitne náchylný k tomu, aby sa tam rozvíjal protiprávny obchod.(15) Aj ustanovenie, o ktorého výklad išlo v uvedenom prípade (?lánok 13 a nasl. smernice 92/12/ES), bolo zjavne viac zamerané na krytie špecifických rizík spojených s pohybom tovarov a súvisiace protiprávne konania a nezrovnalosti ako ?lánok 205 smernice o DPH.(16) K tomu sa pridá osobitná zodpovednosť vlastníka skladu v právnej úprave spotrebných daní za tovar nachádzajúci sa v jeho sklade, ktorá v práve DPH vo vz?ahu k príjemcovi dodania v takejto podobe neexistuje.

47. Ke?že právo Únie obmedzuje rozsah ru?enia v oblasti práva týkajúceho sa DPH (k tomu pozri bod 26 a nasl. vyššie) na dlhovanú da?, ?lánok 205 smernice o DPH bráni rozšíreniu tejto zodpovednosti (v prejednávanej veci na úroky z omeškania, ktoré má zaplati? dodávateľ) vnútroštátnym procesným právom. Bulharsko však pod?a ?lánku 207 druhého odseku smernice o DPH má možnosť sankcionovať omeškanú platbu ru?ite?a príslušnými úrokmi z omeškania.

B. Rozšírená zodpovednosť pod?a ?lánku 205 v spojení s ?lánkom 273 ods. 1 smernice o DPH na ú?ely predchádzania da?ovým podvodom?

48. Jednako v prejednávanej veci bola žalobkyni uložená povinnosť v záujme ú?inného predchádzania da?ovým podvodom. Eventuálne preto prichádza do úvahy rozšírená zodpovednosť, ktorá zahŕňa aj úroky z omeškania osoby, ktorá je povinná plati? da?.

1. O otázke, kedy je vôbec ru?enie tretej osoby možné

49. V prejednávanom kontexte týkajúcom sa ?lánku 193 smernice o DPH treba zoh?adni?, že jediný da?ový dlh podniku – poskytovateľ zodpovedá štruktúre DPH ako nepriamej dane. Spravidla stanovená zodpovednosť príjemcu za da?ový dlh poskytovateľ a by však bola v rozpore s touto povahou DPH. Ako totiž Súdny dvor zdôraz?uje v ustálenej judikatúre, dodávateľ koná „na ú?et štátu a v prospech verejných financií“(17).

50. Ak teda príjemca – ako v prejednávanej veci žalobky?a – zaplatením plnenia už splatil príslušnú DPH, keďže tá (pozri ?lánky 73 a 78 smernice o DPH) už bola zahrnutá v cene, potom ?alšia, dodato?ná zodpovednosť príjemcu za túto da? vzh?adom na zásadu proporcionality mimoriadne vyžaduje odôvodnenie a uvedenie dôvodnosti.

51. Musia preto existovať *mimoriadne okolnosti*, pre ktoré príjemca napriek zaplateniu dane prostredníctvom ceny predsa zodpovedá za da? tretej osoby. Vzh?adom na základné práva príjemcu (?lánok 16 Charty by bol v každom prípade uplatnite?ný v prejednávanej veci) preto ?lánok 205 v spojení s ?lánkom 193 smernice o DPH v zásade neumož?uje všeobecnú, resp. bezpodmiene?nú zodpovednosť príjemcu za DPH, ak ju v súlade so systémom zaplatil osobe, ktorá je povinná platiť da? (poskytovateľovi).

52. Súdny dvor preto správne konštatoval, že vnútroštátne opatrenia, ktoré *de facto* spôsobujú vznik systému spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti bez zavinenia, prekra?ujú rozsah nevyhnutný na ochranu práv týkajúcich sa verejných financií.(18) Prenesenie zodpovednosti za zaplatenie DPH na inú osobu ako osobu povinnú platiť túto da? bez poskytnutia jej možnosti zbaviť sa tejto zodpovednosti predložením dôkazov, že nevedela o konaní osoby povinnej platiť túto da?, musí byť preto považované za nezlu?iteľné so zásadou proporcionality.(19) Bolo by totiž zjavne neprimerané, aby bola uvedenej osobe pripísaná bezpodmiene?ná zodpovednosť za stratu v da?ových príjmoch spôsobenú správaním tretích zdaniteľných osôb, na ktoré nemá žiadny vplyv.(20)

53. Zdá sa, že bulharská právna úprava v ?lánku 177 ZDDS poukazuje na bezpodmiene?nú zodpovednosť. Podľa tohto ustanovenia zodpovednosť vzniká už vtedy, keď príjemca vedel alebo mal vedieť, že poskytovateľ nezaplatí da?. Pokiaľ však – ako je to aj v prejednávanej veci – príjemca zaplatí DPH poskytovateľovi prostredníctvom ceny a poskytovateľ da? riadne prizná, potom zodpovednosť závisí len od toho, či poskytovateľ zaplatí priznanú da? a v akej výške. Príjemca však na to bežne nemá vplyv.

54. Na druhej strane podľa judikatúry Súdneho dvora(21) nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby iná osoba ako osoba povinná platiť da? prijala všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať, aby sa uistila, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jej ú?asti na da?ovom podvode. Preto okolnosti, že iná osoba ako osoba povinná platiť da? konala dobromyseľne, prijala všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jej moci, a jej ú?asť na podvode je vylúčená, predstavujú faktory, ktoré treba zoh?adniť pri ur?ení možnosti uložiť jej povinnosť zaplatiť dlhovanú DPH spoločne a nerozdielne.(22)

55. Táto judikatúra sa v tejto súvislosti prekrýva s chápaním ?lánku 273 ods. 1 smernice o DPH. Toto ustanovenie umož?uje ?lenským štátom uložiť iné povinnosti v záujme riadneho výberu DPH a na predchádzanie da?ovým podvodom. Rozšírená zodpovednosť príjemcu za cudzie úroky z omeškania preto eventuálne prichádza do úvahy v záujme predchádzania da?ovým podvodom podľa ?lánku 205 v spojení s ?lánkom 273 ods. 1 smernice o DPH.

2. Rozšírená zodpovednosť v záujme zabránenia da?ovým podvodom podľa ?lánku 205 v spojení s ?lánkom 273 ods. 1 smernice o DPH

56. Ako som už uviedla vyššie (bod 54), podľa judikatúry Súdneho dvora nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby iná osoba ako osoba povinná platiť da? (t. j. solidárny dlžník) prijala všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať, aby sa uistila, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jej ú?asti na da?ovom podvode.(23)

57. Vyjadrenia týkajúce sa zodpovednosti tretej osoby však do určitej miery protirečia

judikatúre Súdneho dvora týkajúcej sa práva podniku na odpočet dane v rámci podvodu v oblasti DPH. V tomto zmysle zdaniteľná osoba, ktorá vedela alebo mala vedieť, (24) že sa zúčastňuje na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu v oblasti DPH, sa považuje na účely smernice o DPH za účastníka na takomto podvode. (25) Ľenským štátom to *ukladá povinnosť* odprieť zdaniteľnej osobe odpočítanie dane, (ak zdaniteľná osoba je – ako je to aj v prejednávanej veci – príjemcom). (26)

58. Ak by sa žalobcovi podľa tejto judikatúry odoprelo, resp. odprie odpočítanie dane, nedôjde k žiadnym škodám na verejných financiách, ktoré sú navyše zabezpečené zodpovednosťou podľa článku 205 smernice o DPH. Súasná zodpovednosť za cudziu daň vo výške odpočítania dane a odopretie rovnakého odpočítania dane z dôvodu toho istého podvodu nemôže byť zlučiteľné so zásadou proporcionality o to viac, že vnútroštátne právo Ľenských štátov (a nie smernica o DPH) spravidla obsahuje aj trestnoprávne sankcie.

59. Vzhľadom na znenie smernice o DPH a cieľ harmonizácie sa javí otázne, či Ľenské štáty majú právo voľby, či odopru odpočítanie dane u príjemcu alebo príjemca zodpovedá spoločne a nerozdielne za daň. Zo smernice o DPH v každom prípade výslovne nevyplýva takéto právo voľby. Z hľadiska proporcionality by sa dokonca spoločná a nerozdielna zodpovednosť ako vhodný miernejší prostriedok zabezpečenia daňového príjmu mala uprednostniť pred (eventuálne viacnásobným) odopretím odpočítania dane.

60. Súdny dvor však v prejednávanej veci nemusí riešiť tento rozpor. V prejednávanej veci totiž z dôvodu neexistencie podvodu v oblasti DPH neprichádza do úvahy ani odopretie odpočítania dane (podľa pravidiel judikatúry Súdneho dvora), ani zodpovednosť za cudzie úroky z omeškania podľa článku 205 v spojení s článkom 273 ods. 1 smernice o DPH.

3. **Nezaplatenie riadne priznanej dane ako daňový podvod?**

61. Zo spisov (27) vyplýva, že bulharská finančná správa vytýka dodávateľovi žalobkyne to, že nezaplatil včas DPH vzniknutú a priznanú z transakcií uzavretých so žalobkyňou. Omeškanú alebo opomenutú platbu priznanej DPH však nemožno považovať za daňový podvod, resp. podvod v oblasti DPH v zmysle vyššie uvedenej judikatúry.

62. Ako totiž už rozhodla veľká komora Súdneho dvora vo veci Scialdone, treba rozlišovať medzi samotným nezaplatením a nepriznaním DPH osobou, ktorá je povinná platiť daň. (28) Nezaplatenie priznanej DPH v zákonom stanovených lehotách neposkytuje zdaniteľnej osobe takúto výhodu, keďže daňový dlh naďalej trvá. Z toho vyplýva, že v prípade nezaplatenia priznanej DPH sa neuplatní výklad, ktorý podal Súdny dvor v súvislosti s článkom 325 ods. 1 ZFEÚ týkajúcim sa prípadov podvodov v oblasti DPH.

63. To isté platí pre ďalšiu judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa daňových podvodov, keďže podľa Súdneho dvora (29) takéto nezaplatenia priznanej DPH nemajú rovnaký stupeň závažnosti ako podvody s touto daňou. Pokiaľ totiž zdaniteľná osoba náležite splní svoju povinnosť podať daňové priznanie, má daňový úrad už k dispozícii údaje potrebné na vypočítanie výšky splatnej DPH a prípadne na zistenie, v akej výške nebola zaplatená.

64. Na rozdiel od zjavného názoru Komisie skutočnosť, že tretia osoba vedela o nezaplatení daňového dlhu osobou povinnou platiť daň, čo naposledy spresnila veľká komora vo veci Scialdone(30), nestačí na určenie toho, že táto tretia osoba vedela alebo mala vedieť, že prostredníctvom svojho dodania je súčasťou podvodu v oblasti DPH alebo krátenia dane v oblasti DPH. Táto tretia osoba skôr musí vedieť alebo by mala vedieť, že obraty neboli riadne priznané na účely podvodu vo vzťahu k finančnej správe. V nezaplatení *riadne priznanej dane* nemožno badať žiadne (podvodné) oklamanie finančnej správy.

65. Inak by to možno bolo v prípade, ak by žalobkyňa cielene využila dodávateľa ako sprostredkujúcu spoločnosť bez majetku, ktorá by sama osebe nebola schopná zaplatiť priznanú DPH. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania to však nevyplýva. Skutočnosť, že žalobkyňa zaplatila dodávateľovi, takže ten v zásade bol schopný zaplatiť priznanú DPH, svedčí skôr proti tomu. Napokon je úlohou vnútroštátneho súdu, aby túto okolnosť objasnil, respektíve zistil.

66. Podľa skutkového stavu, ako ho opísal vnútroštátny súd, v prejednávanej veci nejde o podvod v oblasti DPH. Otázka, či žalobkyňa vedela alebo mala vedieť, že správne priznaná DPH nebola včas a riadne zaplatená, je preto irelevantná. Zodpovednosť za úroky z omeškania tretej osoby podľa článku 205 v spojení s článkom 273 ods. 1 smernice o DPH je tiež vylúčená.

VI. Návrh

67. Súdnemu dvoru preto navrhujem, aby na otázku, ktorú mu položil Vrchoven administratívny súd (Najvyšší správny súd, Bulharsko), odpovedal takto:

Článok 205 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni zahrnutiu úrokov z omeškania, ktoré má zaplatiť osoba povinná zaplatiť daň z dôvodu omeškania platby DPH, do ruženia tretej osoby.

1 Jazyk prednesu: nemčina.

2 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1 v znení platnom v spornom období.

3 V tejto súvislosti treba uviesť len: rozsudky z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 19 a nasl.), a z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i. (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 25 a nasl.), týkajúce sa predchádzajúceho právneho predpisu s rovnakým obsahom. Spomenúť treba aj rozsudok z 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), ktorý však rieši tamojšiu problematiku ruženia bez výkladu článku 205 smernice o DPH [pozri však v tejto súvislosti moje návrhy v tejto veci (C-499/13, EU:C:2014:2351, bod 58 a nasl.)].

4 V tomto zmysle ešte v súvislosti s právnym predpisom predchádzajúcim článku 21 ods. 3 šiestej smernice pozri rozsudok z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i. (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 26).

5 Rozsudky z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 20); z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 18), a z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i. (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 29).

6 Rozsudky z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 21); z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 19), a z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 52).

7 Rozsudky z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod

22); zo 7. decembra 2010, R (C-285/09, EU:C:2010:742, bod 45); z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 20), a z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 53), podobne rozsudok z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i. (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 30).

8 V anglickej jazykovej verzii článku 205 smernice o DPH sa píše „payment of VAT“ a vo francúzskej jazykovej verzii „acquitter la TVA“.

9 Rozsudky z 22. novembra 2017, Aebtri (C-224/16, EU:C:2017:880, bod 80), a z 18. mája 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 85).

10 Rozsudok z 2. júna 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, bod 38 a nasl.); rovnako aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bot vo veci Karelia (C-81/15, EU:C:2016:66, bod 37).

11 Rozsudok z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i. (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 43 a nasl.), ešte v súvislosti s predchádzajúcim predpisom.

12 Rozsudky z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 22); z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 20), podobne rozsudok z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i. (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 30).

13 Rozsudok z 8. mája 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 38); z 26. apríla 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, bod 59); pozri v tomto zmysle okrem iného rozsudky zo 6. februára 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, bod 50), a zo 7. decembra 2000, de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, bod 20).

14 Rozsudok z 2. júna 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398).

15 Rozsudok z 2. júna 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, bod 37).

16 Pozri rozsudok z 2. júna 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, bod 9).

17 Rozsudky z 15. októbra 2020, E. (DPH – zníženie daňového základu) (C-335/19, EU:C:2020:829, bod 31); z 8. mája 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 22); rozsudok z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23); z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

18 Rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 48); z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 24), a z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i. (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 32), ako aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Poiares Maduro vo veci Federation of Technological Industries a i. (C-384/04, EU:C:2005:745, bod 27).

19 V tomto zmysle výslovne: rozsudok z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 24).

20 Rozsudky z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 24), a z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 23).

21 Rozsudky z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 25); z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 24); z 27.

september 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 65), a z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i. (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 33).

22 Pozri rozsudok z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 26); v podobnom zmysle: rozsudky z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 25), a z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 66).

23 Rozsudky z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 25); z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 24); z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 65), a z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i. (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 33).

24 Súdny dvor v niektorých starších rozhodnutiach hovorí ešte o „mohla vedieť“ – pozri napr. rozsudok zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 60). Zdá sa však, že od tejto príliš širokej formulácie, ktorá sa zakladala výlučne na prejudiciálnej otázke, sa už správne upustilo.

25 Rozsudky z 20. júna 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 94); z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48); z 13. februára 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 27); zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54); zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 39), a zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 56).

26 Pozri rozsudky z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 47); z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 62); z 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, bod 40); z 13. februára 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 26); zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 37); z 21. júna 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 42), a zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 59 a 61).

27 Pozri bod 5 návrhu na začatie prejudiciálneho konania vo francúzskej jazykovej verzii (na strane 4 v origináli) a bod 3 nemeckého zhrnutia návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

28 Rozsudok z 2. mája 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, body 39 a 40).

29 Rozsudok z 2. mája 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, body 41 a 42).

30 Rozsudok z 2. mája 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).