Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 2. června 2022 [1]

Věc C-1/21

MC

proti

Direktor na Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prichodite

(Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Administrativen sad Veliko Tarnovo [Správní soud Veliko Tarnovo, Bulharsko])

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Vnitrostátní ustanovení, které stanoví solidární ručení člena představenstva společnosti, který nepoctivým chováním odebral majetek společnosti, která následně nebyla schopna uhradit své daňové dluhy (mezi jinými rovněž dluhy na DPH) – Ručení rovněž za dluh společnosti na úrocích – Oblast působnosti unijního práva – Zásada proporcionality“

I. Úvod

1. Podstatou této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je nová podoba známé kompetenční otázky. Je solidární ručení fyzické osoby (jenž sama není osobou povinnou k DPH) za daňové dluhy a úroky jiné osoby, které stanoví obecné daňové právní předpisy, prováděním unijního práva a mohlo by tedy podléhat ustanovením směrnice o DPH nebo jiným předpisům unijního práva? Nebo je solidární ručení osoby, která kauzálně přispěla k tomu, že jiná osoba nemohla včas splnit svou povinnost zaplatit daň, čistě vnitrostátním procesním pravidlem zajišťujícím daňové příjmy, kterého se unijní právo nedotýká?

2. Toto poněkud připomíná situaci v hojně diskutovaném [2] rozhodnutí Åkerberg Fransson [3], v němž bylo trestní odsouzení osoby povinné k DPH pro podvod na DPH považováno za provádění unijního práva. Otázka, o níž má být rozhodnuto v projednávané věci, jde ovšem ještě dále.

[1] – Původní jazyk: němčina.

[2] – Viz například výklad Bundesverfassungsgericht (Spolkový ústavní soud), rozsudek ze dne 24. dubna 2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, bod 91). Německá kritika je obsažena rovněž ve Widmann, W., *Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2014, s. 5 (s. 6 a 7).

[3] – Rozsudek ze dne 26. února 2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

3. V projednávané věci se totiž nejedná o ručení osoby povinné k DPH, nýbrž o ručení osoby, která *není* osobu povinnou k DPH. Tato osoba se rovněž nedopustila podvodu na DPH, nýbrž jako člen představenstva si zjevně nepřiměřeně zvýšila svou odměnu a tím odebrala společnosti majetek. V důsledku toho společnost nebyla schopná v plném rozsahu resp. včas uhradit své dluhy (mezi nimi rovněž dluh na DPH a úroky z tohoto dluhu).

4. Spadá obecné solidární ručení statutárního orgánu v důsledku chování poškozujícího společnost (druh zpronevěry) do rozsahu působnosti směrnice o DPH a tedy unijního práva již proto, že společnost nebyla v důsledku tohoto chování včas resp. v plné výši schopná zaplatit mimo jiné svůj dluh na DPH a příslušné úroky? Jinými slovy: Kde je hranice rozsahu působnosti unijního práva při pouze nepřímé souvislosti s výběrem daně z přidané hodnoty?

II. Právní rámec

A. Unijní právo

5. Unijně právní rámec tvoří směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty [4] (dále jen „směrnice o DPH“), Úmluva o ochraně finančních zájmů Evropských společenství, vypracovaná na základě článku K.3 Smlouvy o Evropské unii, která byla podepsána 26. července 1995 v Bruselu [5], (dále jen „úmluva o ochraně finančních zájmů“) a článek 325 SFEU.

1. Primární právo

6. Článek 325 odst. 1 SFEU stanoví, že „Unie a členské státy bojují proti podvodům a jiným protiprávním jednáním ohrožujícím finanční zájmy Unie opatřeními přijatými podle tohoto článku, která mají odstrašující účinek a poskytují v členských státech a v orgánech, institucích a jiných subjektech Unie účinnou ochranu“.

7. Podle článku 325 odst. 2 SFEU „[č]lenské státy přijmou k zamezení podvodů ohrožujících finanční zájmy Unie stejná opatření, jaká přijímají k zamezení podvodů ohrožujících jejich vlastní finanční zájmy“.

2. Úmluva o ochraně finančních zájmů

8. Článek 1 úmluvy o ochraně finančních zájmů, nadepsaný „Obecná ustanovení“, v odstavci 1 stanoví:

„Pro účely této úmluvy je podvodem poškozujícím nebo ohrožujícím finanční zájmy Evropských společenství:

[…]

b) v oblasti příjmů každé úmyslné jednání nebo opomenutí týkající se

[4] – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění platném pro sporný rok (2014).

[5] – Úř. věst. 1995, C 316, s. 48 a násl.; Zvl. vyd. 19/08, s. 57.

– použití nebo předložení nepravdivých, nesprávných nebo neúplných údajů nebo dokladů, které má za následek nedovolené snížení prostředků v souhrnném rozpočtu Evropských společenství či v rozpočtech spravovaných Evropskými společenstvími nebo jejich jménem,

– neposkytnutí informací v rozporu se zvláštní povinností se stejnými následky,

– neoprávněné použití dovoleně získaného prospěchu se stejnými následky.“

9. Článek 2 této úmluvy, nadepsaný „Tresty“, v odstavci 1 stanoví:

Každý členský stát přijme nezbytná opatření, aby jednání uvedené v článku 1 a účastenství na jednání uvedeném v čl. 1 odst. 1, návod k němu nebo pokus o ně bylo možné trestat účinnými, přiměřenými a odrazujícími tresty včetně, alespoň v případech závažných podvodů, trestů odnětí svobody, pro které je možné vydání, přičemž za závažný podvod musí být považován podvod dosahující určité minimální částky, kterou stanoví každý členský stát. Výše této minimální částky však nesmí přesahovat 50 000 [eur].“

10. Článek 9, nadepsaný „Vnitrostátní předpisy“, této úmluvy uvádí:

„Žádné ustanovení této úmluvy nebrání členským státům přijmout vnitrostátní úpravu překračující rámec závazků vyplývajících z této úmluvy.“

3. Směrnice o DPH

11. Článek 205 směrnice o DPH stanoví následující:

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

12. Uvedené články v hlavě XI (kapitola 1) upravují platební resp. daňové povinnosti „osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“. Členové představenstva společností resp. případ poskytnutí nepřiměřené odměny zde nejsou uvedeny.

13. Článek 273 směrnice o DPH stanoví:

„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.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

B. Bulharské právo

14. Danačno-osiguritelen procesualen kodeks (řád pro oblast daní a příspěvků na sociální zabezpečení, dále jen „DOPK“) stanoví následující:

15. Článek 14 DOPK se týká povinné osoby:

„Povinnými osobami jsou právnické a fyzické osoby, které:

1. jsou povinny odvádět daně nebo příspěvky na zákonné sociální pojištění;…“

16. Článek 19 odst. 2 DOPK upravuje odpovědnost řídicího orgánu za snížení majetku společnosti a zní:

„Jednatel nebo člen řídicího orgánu, který nepoctivě uskutečňuje věcná nebo peněžitá plnění z majetku právnické osoby, která je osobou povinnou podle čl. 14 bodu 1 nebo 2, jež představují skryté rozdělení zisku nebo dividend, nebo převede majetek povinné osoby bezplatně či za ceny, které jsou významně nižší než tržní ceny, čímž se sníží majetek povinné osoby, a z tohoto důvodu nebyly odvedeny daně nebo příspěvky na zákonné sociální pojištění, ručí za dluhy do výše uskutečněných plnění respektive snížení majetku.“

17. Článek 20 DOPK se týká pořadí výkonu a stanoví:

„V případech upravených v článku 19 se zajištění a nucený výkon rozhodnutí provádí nejprve do majetku dlužníka, za jehož daňový dluh a dluh na sociálním pojištění je ručeno.“

18. Článek 21 odst. 3 DOPK obsahuje ustanovení týkající se akcesorického vztahu ručení za dluh k původní daňové povinnosti a zní:

„Ručení třetích osob odpadá, jestliže dluh, za nějž bylo toto ručení pravomocným právním aktem stanoveno, zanikne. V tomto případě budou uhrazené částky v řízení podle kapitoly 16, část 1 vráceny.“

19. Zakon za danaka varhu dobavenata stojnost (zákon o DPH) definuje v čl. 3 odst. 1 osobu povinnou k dani:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoli osoba, která vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.“

20. Článek 89 odst. 1 zákona o DPH upravuje termín úhrady daňové povinnosti:

„Jestliže je za období dosažen výsledek v podobě daně, kterou je nutno odvést, je registrovaná osoba povinna uhradit tuto daň ve lhůtě stanovené pro podání přiznání k dani z přidané hodnoty za toto zdaňovací období na účet příslušné Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite (Územní ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy) ve prospěch státního rozpočtu.“

21. Zakon za lichvite varchu danaci, taksi i drugi podobni daržavni vzemanija (zákon o úrocích z daní, poplatků a jiných podobných veřejnoprávních pohledávek) stanoví v čl. 1 odst. 1 povinnost úročení:

„Daně, poplatky, odvody ze zisku, příspěvky do rozpočtu a jiné podobné veřejnoprávní pohledávky, které nebyly uhrazeny ve lhůtě pro dobrovolnou platbu, nebyly zadrženy či byly zadrženy, ale nebyly včas uhrazeny, budou inkasovány s připočtením zákonných úroků.“

22. Podle předkládajícího soudu není výklad čl. 19 odst. 2 DOPK ve spojení s článkem 1 zákona o úrocích z daní, poplatků a jiných podobných veřejnoprávních pohledávek v bulharské judikatuře jednotný. V části judikatury je dovozováno, že se ručení nepoctivého orgánu má vztahovat rovněž na úroky, podle jiné judikatury pouze na hlavní pohledávku.

III. Spor v původním řízení

23. Předmětem řízení u předkládajícího vnitrostátního soudu je žaloba podaná MC (dále jen „žalobce“), kterou tento popírá zákonnost rozhodnutí o ručení. Tímto rozhodnutím byl vůči žalobci za zdaňovací období 2014 uplatněn nárok na základě jeho osobního ručení za cizí dluhy. Toto ručení se zjevně týká dosud nezaplacených dluhů na DPH (plus úroků) jiného daňového subjektu, totiž společností „ZZ“ AD (dále jen „společnost“), členem jejíhož představenstva byl žalobce v příslušném období.

24. Ohledně vymáhání částek, které tato společnost dluží, bylo vůči této společnosti zahájeno řízení o nuceném výkonu rozhodnutí. Společnosti byly opakovaně zaslány výzvy k dobrovolné úhradě, k té však nikdy nedošlo. Orgán provádějící nucený výkon rozhodnutí proto veřejné dluhy společnosti, mezi nimi i výše uvedené úroky z včas neodvedené daně z přidané hodnoty, klasifikoval jako obtížně vymahatelné.

25. Uplatnění nároku vůči žalobci se zakládá na okolnosti, že si opakovaně zvýšil svoji odměnu, aniž by pro toto zvýšení mohl předložit platný doklad. Ani způsob, jakým byla zvýšená odměna vyplácena, nesplňoval zákonné požadavky. Částky byly poukazovány advokátovi, který pracoval pro společnost, a ten je posílal na účet manželky žalobce, k němuž měl žalobce rovněž přístup.

26. Žalobce tuto pohledávku popírá. Jeho hlavním argumentem je, že neexistuje příčinná souvislost mezi odměnou, kterou obdržel jako řídicí orgán osoby povinné k dani, a neexistujícími peněžními prostředky na úhradu veřejnoprávních pohledávek. Finanční správa v zásadě tvrdí, že žalobce je jako řídicí orgán osoby povinné k dani (také ohledně daně z přidané hodnoty) nepoctivý, neboť během relevantního zdaňovacího období obdržel odměnu, u níž nebylo prokázáno, že byla řádně stanovena.

27. Pro účely žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vychází předkládající soud z toho, že žalobce nařídil prostřednictvím třetí osoby převedení částky z majetku společnosti na fyzickou osobu s ním propojenou nebo o tom alespoň měl povědomí a přitom podle vnitrostátního práva jednal nepoctivě. Z důvodu snížení majetku společnosti o tuto částku nebyly zaplaceny splatné úroky z daně z přidané hodnoty, které vznikly v prosinci 2014. S přihlédnutím k předběžné otázce vycházím z toho, že z tohoto důvodu nebyly zaplaceny ani dluhy na DPH.

28. Předkládající soud dále poukazuje na skutečnost, že ručení za neodvedenou daň podle čl. 19 odst. 2 DOPK je společné a nerozdílné povahy, neboť sice vzniká poté, co vznikne daňová povinnost osoby povinné k dani, trvá však až do zániku této daňové povinnosti. Toto ručení se přitom žádným způsobem nezakládá na podvodném nebo zneužívajícím jednání v rámci nezávislé hospodářské činnosti osoby povinné k dani (to znamená společnosti).

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

29. Administrativen sad Veliko Tarnovo (Správní soud Veliko Tarnovo, Bulharsko), k němuž byla žaloba proti rozhodnutí o ručení podána, předložil rozhodnutím ze dne 18. listopadu 2020 Soudnímu dvoru tyto předběžné otázky:

1. Musí být článek 9 Úmluvy o ochraně finančních zájmů Evropských společenství vypracované na základě článku K.3 Smlouvy o Evropské unii ve spojení s článkem 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že v harmonizované oblasti daně z přidané hodnoty nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava uvedená v čl. 19 odst. 2 DOPK, jejíž použití má za následek dodatečné solidární ručení fyzické osoby, která není povinná k dani a nedluží daň z přidané hodnoty, avšak její nepoctivé chování vedlo k tomu, že právnická osoba povinná k dani, která je dlužníkem daně, tuto daň z přidané hodnoty neodvedla?

2. Brání výklad těchto ustanovení a použití zásady proporcionality vnitrostátní právní úpravě uvedené v čl. 19 odst. 2 DOPK také ohledně úroků z daně z přidané hodnoty, která nebyla osobou povinnou k dani odvedena včas?

3. Je vnitrostátní právní úprava uvedená v čl. 19 odst. 2 DOPK v případě, v němž důvodem opožděné úhrady daně z přidané hodnoty, která vedla k úročení dluhu na dani z přidané hodnoty, není chování fyzické osoby nepovinné k dani, nýbrž chování jiné osoby nebo naplnění objektivních okolností, v rozporu se zásadou proporcionality?

30. V řízení před Soudním dvorem předložili písemné vyjádření žalobce, Bulharsko, Španělské království a Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že se ústní část řízení nebude konat.

V. Právní analýza

31. Podstatou otázek předkládajícího soudu je, zda unijní právo brání vnitrostátnímu ustanovení, které stanoví solidární ručení fyzické osoby (nepovinné k dani), jestliže její chování jako orgánu právnické osoby vedlo k tomu, že tato právnická osoba nemohla včas nebo v plném rozsahu zaplatit své daňové dluhy, mimo jiné i dluhy na DPH. Tyto otázky vychází z předpokladu, že takovéto ručení osoby nepovinné k dani spadá do oblasti působnosti unijního práva.

A. K pravomoci Soudního dvora

32. Bulharsko ji ve svém vyjádření zpochybňuje. V rámci žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU může Soudní dvůr provést přezkum unijního práva pouze v mezích pravomocí, které jsou Unii svěřeny [6]. Pokud proto právní situace nespadá do působnosti unijního práva, Soudní dvůr nemá pravomoc o ní rozhodnout [7].

33. Soudní dvůr má proto pravomoc odpovědět na předběžné otázky pouze tehdy, pokud se daňová povinnost vyměřená žalobci jako ručiteli podle čl. 19 odst. 2 DOPK, která je předmětem původního řízení, zakládá na provádění unijního práva.

34. O provádění unijního práva v podobě provádění směrnice o DPH se v projednávané věci nejedná. Vnitrostátní právo stanoví obecné akcesorické ručení, jestliže orgán společnosti odebere této společnosti majetek, takže ta již není schopna včas uhradit své daňové dluhy. Toto ručení není vázáno ani na druh daně, za kterou je ručeno, ani na skutečnost, zda je ručitel osobou povinnou k dani a tedy nezávisle na směrnici o DPH.

35. Jak již však Soudní dvůr rozhodl, o provádění unijního práva se jedná i tehdy, jestliže je použitím vnitrostátního práva sankcionováno porušení ustanovení této směrnice, a tedy splněna povinnost účinného postihu jednání ohrožujících finanční zájmy Unie, kterou Smlouva ukládá členským státům [8].

36. Je proto zapotřebí přezkoumat, zda ručení žalobce podle čl. 19 odst. 2 DOPK má splnit takovouto povinnost stanovenou unijním právem. Tato povinnost může vyplývat z článku 325 SFEU (k tomu níže bod 1), z úmluvy o ochraně finančních zájmů (k tomu níže bod 2), z článku 205 (k tomu níže bod 3) nebo z článku 273 (k tomu níže bod 4) směrnice o DPH.

1. Článek 325 SFEU

37. Podle článku 325 SFEU mají členské státy povinnost bojovat proti protiprávním jednáním ohrožujícím finanční zájmy Unie odstrašujícími a účinnými opatřeními. Tento článek jim zejména ukládá povinnost přijmout k zamezení podvodů ohrožujících finanční zájmy Unie stejná opatření, jaká přijímají k zamezení podvodům ohrožujícím jejich vlastní zájmy [9]. Členské státy jsou povinny zajistit účinné vybírání vlastních zdrojů Unie. Musí přitom vymáhat částky odpovídající vlastním zdrojům, které nebyly v důsledku podvodného jednání odvedeny do rozpočtu Unie [10].

38. V celním právu Soudní dvůr [11] rozšířil oblast působnosti článku 325 SFEU na povinnost členských států, „přijmout opatření nezbytná k zajištění účinného a úplného výběru cel“. Toto rozhodnutí se ovšem týkalo neprovádění účinných celních kontrol i přesto, že byl znám model

6 – Rozsudky ze dne 19. listopadu 2019, A. K. a další (nezávislost kárného kolegia Nejvyššího soudu) (C-585/18, C-624/18 a C-625/18, EU:C:2019:982, bod 77), ze dne 15. listopadu 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, bod 40).

7 – Rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 22), takto rovněž usnesení ze dne 12. července 2012, Currà a další (C-466/11, EU:C:2012:465, bod 26).

8 – Rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 28).

9 – Rozsudky ze dne 8. března 2022, Komise v. Spojené království (zamezení podvodům způsobeným podhodnocením) (C-213/19, EU:C:2022:167, body 208 a násl.), ze dne 14. října 2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării și Administrației (C-360/20, EU:C:2021:856, bod 36), ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 26).

10 – Rozsudek ze dne 5. prosince 2017, M. A. S. a M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, body 32), v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. dubna 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, bod 21).

11 – Rozsudek ze dne 8. března 2022, Komise v. Spojené království (zamezení podvodům způsobeným podhodnocením) (C-213/19, EU:C:2022:167, body 211).

celního podvodu. V projednávané věci se ovšem o model podvodu na DPH nejedná. Není ani zjevné, že by nebyly prováděny účinné kontroly DPH. Článek 19 odst. 2 DOPK ani nepředstavuje kontrolu DPH.

39. Ručení podle čl. 19 odst. 2 DOPK rovněž není opatřením sloužícím k zamezení jiného protiprávního jednání namířeného proti finančním zájmům Unie. Jedná se spíše o ručení za nepřiměřené snížení majetku společnosti, která v důsledku toho již není schopná v plném rozsahu uhradit určité dluhy (daňové dluhy). Společnost sama přitom nejedná protiprávně, nýbrž již pouze není schopna daně zaplatit.

40. Orgán jako fyzická osoba jedná nepoctivě (zda přitom lze již hovořit o protiprávním jednání, je spíše sporné), a to rovněž „pouze“ ve vztahu k finančním zájmům společnosti, protože si poskytl nepřiměřenou odměnu k újmě na majetku společnosti. V tomto okamžiku každopádně nejedná protiprávně ve vztahu k finančním zájmům Unie. Až nepřímo může mít toto chování za dalších okolností – společnost později není schopna zaplatit daň – dopady na daňové příjmy (a tím nepřímo rovněž na příjmy na DPH), což pak s sebou nese příslušné důsledky v podobě ručení. Takovéto ručení může nanejvýš nepřímo zamezit ohrožení příjmů na DPH.

41. To odlišuje situaci v projednávané věci od situace, na níž se zakládal rozsudek ve věci Åkerberg Fransson [12]. Právní důsledek, že daňové sankce a trestní stíhání pro daňový únik kvůli nesprávnosti informací poskytnutých v oblasti DPH představují provádění článku 325 [13], k němuž Soudní dvůr v této věci dospěl, se týkal bezprostředně zamezení podvodu na DPH. V projednávané věci ovšem není postihován podvod na DPH, nýbrž nepoctivé chování v neprospěch společnosti (možná určitý druh zpronevěry). S povinností členských států stanovenou v článku 325 SFEU naproti tomu ručení nepoctivého orgánu společnosti podle čl. 19 odst. 2 DOPK nemá nic společného.

2. Úmluva o ochraně finančních zájmů

42. Úmluva o ochraně finančních zájmů se neuplatní z podobných důvodů. Ta je totiž rovněž vázána na účinný boj proti podvodnému jednání. Článek 1 této úmluvy tak výslovně zmiňuje použití nebo předložení nepravdivých, nesprávných nebo neúplných údajů nebo dokladů, které má za následek nedovolené snížení prostředků v souhrnném rozpočtu Evropských společenství či v rozpočtech spravovaných Evropskými společenstvími nebo jejich jménem. Pojem „podvod poškozující nebo ohrožující finanční zájmy“ uvedený v čl. 1 odst. 1 úmluvy o ochraně finančních zájmů proto musí být nutně vykládán tak, že zahrnuje úmyslné použití nepravdivých nebo nesprávných prohlášení učiněných po uskutečnění financovaného projektu [14].

43. Tomu tak v projednávané věci není. Jak již bylo uvedeno výše, žalobce žádná taková prohlášení neučinil a nesnížil tak protiprávně prostředky z rozpočtu Unie. Skutečnost, že si jako orgán společnosti poskytl nepřiměřenou odměnu a poškodil tak finanční zájmy společnosti resp. její majetek, není předmětem úmluvy o ochraně finančních zájmů Unie.

[12] – Rozsudek ze dne 26. února 2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

[13] – Rozsudky ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 27), potvrzeno rozsudkem rozsudky dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, body 39 násl) a ze dne 5. prosince 2017, M. A. S. a M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, body 32 a násl.).

[14] – Rozsudek ze dne 14. října 2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei (C-360/20, EU:C:2021:856, bod 29).

3. Článek 205 směrnice o dani z přidané hodnoty

44. Na první pohled by se ručení stanovené v čl. 19 odst. 2 DOPK mohlo ovšem zakládat na článku 205 směrnice o DPH. Ten totiž stanoví, že členské státy mohou v určitých situacích (totiž v situacích podle článků 193 až 200, 202, 203 a 204) stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.

45. Cílem tohoto ustanovení je zajistit pro správce daně účinný výběr DPH od osoby, která je nejvhodnější s ohledem na předpokládanou situaci, zejména pokud se smluvní strany nenacházejí v témže členském státě nebo pokud se plnění podléhající DPH týká transakcí, jejichž specifičnost vyžaduje určit jinou osobu, než je osoba uvedená v článku 193 této směrnice [15].

46. Takováto situace však v projednávané věci nenastala. To správně zdůrazňuje také Komise a Španělsko.

47. Článek 204 směrnice o DPH se týká ustanovení (externího) daňového zástupce, jestliže osoba povinná k dani není usazena v členském státě místa, kde uskutečnila plnění. Žalobce ale není ustanoveným daňovým zástupcem. Článek 203 směrnice o DPH zahrnuje daňovou povinnost na základě neoprávněného vykázání DPH na faktuře. Žalobce ani společnost v projednávané věci takovouto fakturu nevystavily. Článek 202 směrnice o DPH se týká zboží, které se nachází v celních skladech nebo je mezi nimi zasíláno. O to se v projednávané věci nejedná.

48. Články 193 až 200 se naproti tomu týkají určitých plnění (dodání zboží a poskytování služeb), která mají za následek daňovou povinnost osoby povinné k dani nebo některých osob nepovinných k dani. U takovéhoto plnění může pak být jako ručitel stanovena i jiná osoba než osoba povinná odvést daň. Poskytnutí nepřiměřené odměny ale není zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, jenž vede k daňové povinnosti určité osoby. Bez takovéto daňové povinnosti neexistuje ani osoba povinná odvést daň. Pak ale ani nelze uplatňovat příslušný nárok vůči jiné osobě, než je osoba povinná odvést daň.

49. Podmínky článku 205 směrnice o DPH, který se týká pouze situací popsaných v článcích 193 až 204 této směrnice, tak nejsou splněny. Ručení stanovené v čl. 19 odst. 2 DOPK se proto nezakládá na článku 205 směrnice o DPH.

4. Článek 273 směrnice o dani z přidané hodnoty

50. Zůstává tedy ještě článek 273 směrnice o DPH. Podle něj mohou členské státy 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.

51. Je proto zaprvé rozhodující, zda je ručení orgánu společnosti, které nařizuje čl. 19 odst. 2 DOPK, nezbytné ke „správnému výběru daně“ a k předcházení daňovým únikům ve smyslu článku 273 směrnice o DPH (k tomu níže bod b) a zadruhé, zda se další povinnosti, o nichž hovoří článek 273 směrnice o DPH, mohou týkat rovněž osoby nepovinné k dani, která dosud nemusela plnit žádné povinnosti podle směrnice o DPH (k tomu níže bod a).

15 – V tomto smyslu rozsudek ze dne 20. května 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, bod 28).

a) Další povinnosti osoby nepovinné k dani

52. Jak vyplývá již ze znění článku 273 směrnice o DPH, možné rozšíření povinností se týká povinností osob povinných k dani ve smyslu směrnice o DPH. Výhrada „rovného zacházení s osobami povinnými k dani“ má totiž smysl pouze tehdy, pokud se dodatečné povinnosti týkají pouze (jiné) osoby povinné k dani. Další povinnosti osoby nepovinné k dani, která se plnění neúčastní, nemohou ze své podstaty představovat nerovné zacházení s domácími plnění a plněními mezi členskými státy.

53. Článek 273 směrnice o DPH tedy členským státům neumožňuje stanovit další povinnosti pro jakékoli osoby (zaměstnance, rodinné příslušníky, sousedy atd.), které mají nějakou nepřímou vazbu k daňové povinnosti na DPH třetí osoby, a rozšířit tak oblast působnosti směrnice o DPH rovněž na tyto osoby.

54. Také formulace „další povinnosti“ (nebo i „jiné povinnosti“ v jiných jazykových zněních) podle mě předpokládá již existující povinnosti ve smyslu směrnice o DPH, které lze prostřednictvím článku 273 směrnice o DPH z určitých důvodů ještě doplnit. Vytvoření nových prvních povinností pro osoby, na které se směrnice o DPH dosud nevztahovala, proto tato formulace podle mého názoru neumožňuje.

55. Tento výsledek je v souladu se systematikou a smyslem směrnice o DPH. Směrnice o DPH totiž upravuje (hmotné) právo týkající se daně z přidané hodnoty, tedy vznik daňové povinnosti k DPH u osoby povinné k DPH. Základní skutkový stav (čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH) proto předpokládá dodání zboží nebo poskytnutí služeb *osobou povinnou k dani*. Článek 9 směrnice o DPH pak definuje, kdo je osobou povinnou k dani. Jsou to pouze osoby, které vykonávají samostatně ekonomickou činnost. Zaměstnanci jako orgány společnosti do toho v zásadě nespadají[16].

56. Článek 273 je navíc uveden v kapitole 7 (Různá ustanovení) hlavy XI, která je nadepsána „Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“. Zatímco článek 272 umožňuje zprostit určité osoby povinné k dani určitých povinností podle kapitol 2 až 6, rozšiřuje článek 273 povinnosti o další/jiné povinnosti. Ze systematického hlediska tím mohou být myšleny pouze povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani uvedené v hlavě XI.

57. Jestliže směrnice o DPH do své oblasti působnosti v zásadě[17] nezahrnuje osoby, které nejsou povinné k DPH, pak článek 273 směrnice o DPH sotva může členským státům dovolovat, aby stanovily zvláštní (další/jiné) povinnosti pro osoby, kterých se směrnice o DPH dosud netýkala, pouze proto, že to rovněž slouží zajištění výběru DPH a zamezení daňovým podvodům. V souladu s tím se žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, na něž Soudní dvůr odpovídal v souvislosti s článkem 273 směrnice o DPH, vždy týkaly případů, v nichž byly osobě povinné k dani ukládány další povinnosti nebo sankce[18].

[16] – Viz dokonce k členovi dozorčí rady, který není zaměstnancem: rozsudek ze dne 13. června 2019, IO (daň z přidané hodnoty – činnost člena dozorčí rady) (C-420/18, EU:C:2019:490).

[17] – Výjimky existují například pro právnické osoby nepovinné k dani, protože ty uskutečňují například i nabytí mezi členskými státy (viz čl. 2 odst. 1 písm. b, čl. 20 odst. 2 směrnice o DPH) nebo se mohou stát osobami povinnými odvést DPH (viz čl. 197 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

[18] – Vis usnesení ze dne 21. října 2021, EuroChem Agro Hungary (C-583/20, nezveřejněné, bod 25), rozsudky ze dne 15. dubna 2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, bod 24), ze dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), ze dne 26. října 2017, BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820, bod 22, týkal se složení jistoty novými osobami povinnými k dani), ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 55), ze dne 5. října 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, bod 42), a ze dne 21. června 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 54 hovoří o subjektech, bod 61 o osobách povinných k dani).

58. Rozšíření povinností na základě článku 273 směrnice o DPH je možné nanejvýš na takové osoby, na které se – ačkoliv nejsou osobami povinnými k dani – přesto již vztahuje směrnice o DPH. Příkladem jsou právnické osoby nepovinné k dani identifikované pro účely DPH, které se tedy také mohou stát osobami povinnými odvést daň (viz čl. 197 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH).

59. To dokládá rovněž čl. 273 druhý pododstavec směrnice o DPH. Možnost podle prvního pododstavce tohoto článku ovšem „nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností stanovených v kapitole 3 [(„Fakturace“) hlavy XI („Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“)]“. I tam uvedené povinnosti se týkají pouze osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani již zahrnutých ve směrnici.

60. To platí zejména s přihlédnutím k článku 205 směrnice o DPH. Vzhledem k tomu, že ten zahrnuje pouze určité situace, lze rozšíření na další situace jen těžko odůvodnit článkem 273 směrnice o DPH. Současné ručení zákazníka za daňovou povinnost na DPH podniku poskytujícího plnění by tak sice rovněž napomohlo k zajištění daňových příjmů a předcházení daňovým únikům. Totéž platí pro ručení každého zloděje, jehož krádež má za následek, že okradená osoba nemůže uhradit svůj dluh na DPH. Znění článku 273 směrnice o DPH ovšem ručení takovýto osob nepovinných k dani neumožňuje.

b) Nezbytnost ručení pro správný výběr DPH a předcházení daňovým únikům?

61. Navíc je sporné již to, zda je ručení podle čl. 19 odst. 2 DOPK vůbec způsobilé zajistit správný výběr DPH a předcházet daňovým únikům.

62. Zůstává totiž obecným ručením – v projednávané věci dokonce osoby nepovinné k dani – za cizí daň. Částka, kterou dluží žalobce, tak není daň z přidané hodnoty. Tu i nadále dluží osoba povinná k dani. To ukazuje čl. 21 odst. 3 DOPK. Podle něj ručení za dluh zaniká, jakmile zanikne původní daňová povinnost a již zaplacené částky se ručiteli vrátí. Platba ručitele proto ani neznamená, že daňová povinnost zaniká.

63. Jestliže ale žalobce žádnou DPH nedluží, pak ručení podle čl. 19 odst. 2 DOPK ani nemůže zajistit správný výběr DPH. To, co má toto ručení postihovat resp. čemu má zabránit, je nepoctivé snížení majetku v neprospěch společnosti, která proto nemůže uhradit své dluhy (v projednávané věci daňové dluhy). Ručení podle čl. 19 odst. 2 DOPK tak správnému výběru DPH nebrání, ani mu nenapomáhá. Daň z přidané hodnoty totiž musí být i nadále vybrána ve stejné výši od osoby povinné k DPH.

64. Navíc toto ručení osoby nepovinné k dani nezamezuje daňovým únikům ze strany osoby povinné k dani. Důvodem tohoto ručení je pouze nezaplacená daň z důvodu chybějícího majetku osoby povinné k dani. Pouhé nezaplacení řádně přiznané daně ale není daňový podvod[19]. Ani v tomto ohledu nejsou podmínky skutkové podstaty článku 273 směrnice o DPH splněny.

[19] – Rozsudek ze dne 2. května 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, body 39 a 40); viz k tomu rovněž podrobně moje stanovisko ze dne 5. května 2022 ve věci HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, body 35 a násl.).

B. Dílčí závěr

65. Článek 19 odst. 2 DOPK proto – jak zdůraznilo Bulharsko – neprovádí unijní právo. Není jím postihováno porušení ustanovení směrnice o DPH, nýbrž porušení povinností loajality vůči společnosti. Toto porušení má nanejvýš nepřímé účinky na odvedení daně z přidané hodnoty třetí osobou.

66. Jak již bylo uvedeno na jiném místě, jakékoliv nepřímé vazby na právní předpisy týkající se DPH nepostačují k založení působnosti práva Unie [20]. Tento přístup je v souladu s judikaturou Soudního dvora při určení oblasti působnosti Listiny [21]. Rovněž použitelnost Listiny předpokládá existenci určitého stupně souvislosti mezi aktem unijního práva a dotčeným vnitrostátním opatřením, která jde nad rámec příbuznosti dotyčných oblastí nebo nepřímého dopadu jedné oblasti na druhou.

67. Z toho vyplývá, že Soudní dvůr nemá pravomoc odpovědět na otázky položené v projednávané věci. Obecné solidární ručení orgánu společnosti (osoba nepovinná k dani ve smyslu směrnice o DPH) z důvodu chování poškozujícího společnost (v projednávané věci poskytnutí odměny v nepřiměřené výši), které je příčinou nezaplacení splatných daňových dluhů společnosti, není předmětem směrnice o DPH a nespadá do oblasti působnosti unijního práva. Platí to rovněž tehdy, pokud jsou daňové dluhy společnosti, které nebyly zaplaceny včas či vůbec, zčásti tvořeny dluhem na DPH nebo úroky za opožděně odvedenou DPH.

C. Podpůrně: Brání unijní právo solidárnímu ručení za dluhy na DPH a úroky?

68. Bude-li mít Soudní dvůr naproti tomu za to, že má pravomoc na předběžné otázky odpovědět, protože ručení podle čl. 19 odst. 2 DOPK bude chápat jako provádění směrnice o DPH, pak lze na tři předběžné otázky předkládající soudu odpovědět takto. Unijní právo takovéto ručení nevyžaduje, ani mu ovšem nebrání.

69. Podle názoru Soudního dvora je v souvislosti s ručením podle článku 205 směrnice o DPH nezávadné, zahrnuje-li ručení nejen daňovou povinnost, ale i úroky z prodlení třetí osoby [22]. Ačkoliv se solidární ručení podle článku 205 směrnice o DPH podle jeho znění týká pouze odvedení DPH, nebrání toto ustanovení členským státům, aby solidárnímu ručiteli uložily veškeré náklady související s touto daní. Patří sem rovněž úroky z prodlení, které osoba povinná odvést daň dluží z důvodu neodvedení této daně [23].

70. To podle mého názoru – v souladu s názorem Komise a Španělska – platí rovněž pro projednávanou věc, jestliže se má dodatečné ručení za dluh opřít o článek 273 směrnice o DPH. Jestliže vlastní jednání orgánu společnosti (poskytnutí nepřiměřené odměny) bylo příčinou toho, že společnost nemohla včas uhradit svůj dluh na DPH, slouží ručení za tyto nezaplacené daně a s tím spojené obohacení třetí osoby (úroková výhoda) legitimnímu cíli (zajištění majetku společnosti ručením za odváděné daně včetně s tím spojených nákladů z prodlení).

[20] – Viz moje stanovisko ve spojených věcech IN a JM (C-469/18 a C-470/18, EU:C:2019:597, bod 65). Viz k tomu rovněž rozsudek ze dne 24. října 2019, Belgische Staat (C-469/18 a C-470/18, EU:C:2019:895, bod 18).

[21] – Rozsudky ze dne 6. října 2016, Paoletti a další (C-218/15, EU:C:2016:748, bod 14), ze dne 10. července 2014, Julián Hernández a další (C-198/13, EU:C:2014:2055, bod 34), a ze dne 6. března 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, bod 24).

[22] – Rozsudek ze dne 20. května 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, body 40 a násl.).

[23] – Rozsudek ze dne 20. května 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, body 42), k mnou navrhovanému restriktivnějšímu výkladu článku 205 směrnice o DPH – viz moje stanovisko ve věci ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12, body 31 a násl.) – se Soudní dvůr nepřipojil.

71. Toto ručení i za ostatních podmínek splňuje zásadu proporcionality [24]. Je způsobilé dosáhnout tohoto cíle a nezbytné. Podle všeho neexistuje stejně způsobilý mírnější prostředek. Pokud je tím dotčena odpovědná osoba, která se sama obohatila snížením majetku společnosti, a to bylo příčinou nezaplacení daňového dluhu a úroků, je takovéto ručení rovněž přiměřeným prostředkem.

VI. Závěry

72. Navrhuji proto Soudnímu dvoru, aby Administrativen sad Veliko Tarnovo (Správní soud Veliko Tarnovo, Bulharsko) odpověděl takto:

„Obecné solidární ručení orgánu společnosti (osoba nepovinná k dani ve smyslu směrnice o DPH) z důvodu chování poškozujícího společnost (v projednávané věci poskytnutí odměny v nepřiměřené výši), které je příčinou nezaplacení splatných daňových dluhů této společnosti, není předmětem směrnice o DPH a nespadá do oblasti působnosti unijního práva. Soudní dvůr proto nemá pravomoc odpovědět na otázky položené v projednávané věci“.

[24] – Příklady: rozsudky ze dne 26. října 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, bod 57), a ze dne 27. ledna 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, bod 52).