Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 2. júna 2022 [1]

Vec C-1/21

MC

proti

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Administrativen sǎd Veliko Tarnovo (Správny súd Veliko Tarnovo, Bulharsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daňové právne predpisy – Daň z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje solidárnu zodpovednosť člena predstavenstva spoločnosti, ktorý nepoctivým konaním zmenšil majetok spoločnosti, ktorá z tohto dôvodu nebola schopná splniť si daňové povinnosti (vrátane povinnosti zaplatiť DPH) – Zodpovednosť, ktorá sa vzťahuje aj na povinnosť spoločnosti zaplatiť úroky – Pôsobnosť práva Únie – Zásada proporcionality“

I. Úvod

1. Prejednávaný návrh na začatie prejudiciálneho konania opäť vyvoláva známu otázku právomoci v inej podobe. Predstavuje solidárna zodpovednosť fyzickej osoby (ktorá sama nie je zdaniteľnou osobou na účely DPH) za daňové dlhy a úroky inej osoby, ktorá je stanovená vo všeobecných daňových právnych predpisoch, vykonávanie práva Únie, na ktoré by sa mohla vzťahovať smernica o DPH alebo iné právne predpisy Únie? Alebo je solidárna zodpovednosť osoby, ktorá z hľadiska príčinnej súvislosti prispela k tomu, že iná osoba si nemohla včas splniť povinnosť zaplatiť daň, čisto vnútroštátnym procesným mechanizmom na zabezpečenie daňových príjmov, ktorého sa právo Únie netýka?

2. Do určitej miery to pripomína situáciu, o ktorú išlo v často diskutovanom [2] rozhodnutí Åkerberg Fransson [3], v ktorom sa odsúdenie zdaniteľnej osoby na účely DPH v trestnom konaní za podvod na DPH považovalo za vykonávanie práva Únie. Otázka, o ktorej treba rozhodnúť v prejednávanom prípade, však prekračuje rámec tejto situácie.

[1] Jazyk prednesu: nemčina.

[2] Pozri napríklad úvahy Bundesverfassungsgericht (Spolkový ústavný súd, Nemecko) uvedené v rozsudku z 24. apríla 2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, bod 91). Značná kritika je vyjadrená aj v diele WIDMANN, W.: *Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen*. In: Umsatzsteuer-Rundschau, 2014, s. 5 (s. 6 a 7).

[3] Rozsudok z 26. februára 2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

3. V tomto prípade totiž nejde o zodpovednosť zdaniteľnej osoby na účely DPH, ale o zodpovednosť osoby, ktorá *nie* je zdaniteľnou osobou na účely DPH. Táto osoba sa tiež nedopustila podvodu na DPH, ale v postavení člena predstavenstva si zjavne neprimerane zvýšila svoj plat v spoločnosti a tým zmenšila majetok spoločnosti. V dôsledku toho spoločnosť doteraz nebola schopná v plnej výške, resp. včas uhradiť svoje dlhy (vrátane dlhov na DPH a úrokov z dlhov na DPH).

4. Patrí všeobecná solidárna zodpovednosť orgánu spoločnosti v dôsledku konania, ktoré je v rozpore so záujmami spoločnosti (určitý druh sprenevery), do pôsobnosti smernice o DPH, a teda do pôsobnosti práva Únie, už preto, lebo spoločnosť v dôsledku tohto konania nebola schopná včas, resp. v plnej výške zaplatiť okrem iného svoje dlhy na DPH a úroky z týchto dlhov? Inak povedané, kde sa nachádza hranica pôsobnosti práva Únie v prípade, ak existuje len nepriama súvislosť s výberom DPH?

II. Právny rámec

A. Právo Únie

5. Rámec práva Únie tvoria smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty[4] (ďalej len „smernica o DPH“), Dohovor vypracovaný na základe článku K.3 Zmluvy o Európskej únii o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev, ktorý bol podpísaný 26. júla 1995 v Bruseli[5] (ďalej len „dohovor o ochrane finančných záujmov“), a článok 325 ZFEÚ.

1. Primárne právo

6. Podľa článku 325 ods. 1 ZFEÚ „Únia a členské štáty zamedzia podvody a iné protiprávne konanie poškodzujúce finančné záujmy Únie prostredníctvom opatrení, ktoré sa prijmú v súlade s týmto článkom, čo má pôsobiť odradzujúco a tak, aby to poskytlo, v členských štátoch, inštitúciách, orgánoch, úradoch a agentúrach Únie účinnú ochranu“.

7. Podľa článku 325 ods. 2 ZFEÚ „členské štáty prijmú rovnaké opatrenia na zamedzenie podvodov poškodzujúcich finančné záujmy Únie, aké prijímajú na zamedzenie podvodov poškodzujúcich ich vlastné finančné záujmy“.

2. Dohovor o ochrane finančných záujmov

8. Článok 1 („Všeobecné ustanovenia“) dohovoru o ochrane finančných záujmov v odseku 1 stanovuje:

„Na účely tohto dohovoru bude medzi podvody, ktoré majú dopad na finančné záujmy [Únie], patriť:

…

b) s ohľadom na príjmy, každý úmyselný čin alebo opomenutie týkajúce sa:

[4] Smernica Rady z 28. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) v znení účinnom v spornom roku (2014).

[5] Ú. v. ES C 316, 1995, s. 48; Mim. vyd. 19/008, s. 57.

– používania alebo predkladania nepravých, nesprávnych alebo neúplných výkazov alebo dokumentov, ktoré majú za následok spreneveru alebo nezákonný úbytok zdrojov zo všeobecného rozpočtu [Únie] alebo rozpočtov spravovaných [Úniou] alebo v [jej] mene,

– nezverejnenie informácií v rozpore s konkrétnou povinnosťou s rovnakým účinkom ako vyššie,

– sprenevery právoplatne nadobudnutého zisku s rovnakým účinkom ako vyššie.“

9. Článok 2 („Sankcie“) tohto dohovoru v odseku 1 stanovuje:

„Každý členský štát prijme nevyhnutné opatrenia na zabezpečenie toho, aby konanie uvedené v článku 1 a účasť, návod na alebo pokus o konanie uvedené v článku 1 ods. 1, bolo možné potrestať prostredníctvom účinných, primeraných a odstrašujúcich trestných postihov vrátane zbavenia slobody aspoň v závažných prípadoch, čo môže viesť k vydaniu stíhaných osôb, pričom sa má za to, že za vážny podvod sa považuje podvod týkajúci sa minimálnej sumy, ktorú stanoví každý členský štát. Túto minimálnu sumu nie je možné stanoviť na viac ako 50000 [eur].“

10. V článku 9 („Vnútorné [Vnútroštátne – *neoficiálny preklad*] predpisy“) tohto dohovoru je uvedené:

„Žiadne z opatrení tohto dohovoru nezamedzí tomu, aby členské štáty prijali vnútorné [vnútroštátne – *neoficiálny preklad*] právne predpisy, ktoré presahujú povinnosti vyplývajúce z tohto dohovoru.“

3. Smernica o DPH

11. Článok 205 smernice o DPH stanovuje:

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

12. V uvedených článkoch, ktoré sú súčasťou hlavy XI (kapitoly 1), je upravená platobná povinnosť, resp. povinnosť „zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“ platiť daň. Členovia predstavenstva spoločností, resp. prípad poskytnutia neprimeraného platu v nich nie sú spomenuté.

13. V článku 273 smernice o DPH sa uvádza:

„Členské 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 členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

B. Bulharské právo

14. Danačno-osiguritelen procesualen kodeks (procesný poriadok v daňových veciach a vo veciach sociálneho zabezpečenia, ďalej len „DOPK“) obsahuje nasledujúce ustanovenia.

15. Ustanovenie § 14 DOPK sa týka dlžníka:

„Dlžníkmi sú fyzické a právnické osoby, ktoré:

1. sú povinné platiť dane alebo zákonné príspevky na sociálne zabezpečenie…“

16. Ustanovenie § 19 ods. 2 DOPK upravuje zodpovednosť riadiaceho orgánu za zmenšenie majetku spoločnosti a znie:

„Konateľ alebo člen riadiaceho orgánu, ktorý nepoctivo poskytne vecné alebo peňažné plnenia z majetku právnickej osoby, ktorá je dlžníkom podľa § 14 bodu 1 alebo 2, ktoré predstavujú skryté rozdelenie zisku alebo vyplatenie dividend, alebo prevedie majetok dlžníka bezodplatne alebo za ceny, ktoré sú podstatne nižšie než trhové ceny, čím sa majetok dlžníka zmenší, a preto sa nezaplatia dane alebo zákonné príspevky na sociálne zabezpečenie, zodpovedá za dlhy až do výšky poskytnutých plnení, resp. zmenšenia majetku.“

17. Ustanovenie § 20 DOPK sa týka poradia pri exekúcii a stanovuje:

„V prípadoch uvedených v § 19 k zabezpečeniu a exekúcii dochádza najprv v rámci majetku dlžníka, ktorý má dlh na daniach alebo na príspevkoch na sociálne zabezpečenie, na ktorý sa vzťahuje zodpovednosť.“

18. Ustanovenie § 21 ods. 3 DOPK stanovuje pravidlá týkajúce sa akcesorického vzťahu zodpovednosti za dlh k hlavnému dlhu a znie:

„Zodpovednosť tretích osôb zaniká, keď zanikne dlh, v súvislosti s ktorým bola táto zodpovednosť konštatovaná právoplatným právnym aktom. V tomto prípade sa zaplatené sumy vrátia postupom podľa kapitoly 16 oddielu 1.“

19. Zakon za danăk vărchu dobavenata stojnost (zákon o DPH) v § 3 ods. 1 vymedzuje zdaniteľnú osobu:

„Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávislú ekonomickú činnosť, bez ohľadu na ciele a výsledky tejto činnosti.“

20. Ustanovenie § 89 ods. 1 zákona o DPH upravuje okamih, v ktorom sa má daň zaplatiť:

„Ak za dané obdobie vznikne výsledok v podobe splatnej dane, registrovaná osoba je povinná zaplatiť daň v lehote na podanie daňového priznania k DPH za toto zdaňovacie obdobie na účet príslušného Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prichodite (Oblastné riaditeľstvo Národnej agentúry pre verejné príjmy) v prospech štátnej pokladnice.“

21. Zakon za lichvite vărchu danăci, taksi i drugi podobni dăržavni vzemania (zákon o úrokoch z daní, poplatkov a podobných verejnoprávnych pohľadávok) v § 1 ods. 1 stanovuje povinnosť zaplatiť úroky:

„Dane, poplatky, zrážky zo zisku, príspevky do štátnej pokladnice a iné podobné verejnoprávne pohľadávky, ktoré neboli zaplatené alebo zrazené v lehotách na dobrovoľnú úhradu alebo ktoré boli zrazené, ale neboli včas zaplatené, sa vyberajú spolu so zákonnými úrokmi.“

22. Vnútroštátny súd uvádza, že výklad § 19 ods. 2 DOPK v spojení s § 1 zákona o úrokoch z daní, poplatkov a podobných verejnoprávnych pohľadávok v bulharskej judikatúre nie je jednotný. Podľa niektorých rozhodnutí nepoctivý orgán zodpovedá aj za úroky a podľa iných rozhodnutí zodpovedá len za istinu.

III. Spor vo veci samej

23. Predmetom konania na vnútroštátnom súde, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, je žaloba, ktorou MC (ďalej len „žalobca“) napáda zákonnosť daňového výmeru, ktorým bola vyvodená jeho zodpovednosť. Týmto daňovým výmerom bola žalobcovi uložená povinnosť zaplatiť určitú sumu za zdaňovacie obdobie december 2014 na základe jeho osobnej zodpovednosti za dlhy inej osoby. Táto povinnosť, ktorá spočíva na jeho zodpovednosti, je zrejme založená na doteraz neuhradených dlhoch na DPH (spolu s úrokmi) iného daňového subjektu, konkrétne spoločnosti „ZZ“ AD (ďalej len „spoločnosť), pričom žalobca bol v príslušnom období členom predstavenstva tejto spoločnosti.

24. So zreteľom na vymoženie súm, ktoré spoločnosť dlhovala, bolo proti nej začaté exekučné konanie. Spoločnosti boli viackrát doručené výzvy na dobrovoľné zaplatenie, avšak k takému zaplateniu nikdy nedošlo. Preto exekučný orgán klasifikoval verejnoprávne pohľadávky voči spoločnosti, ktoré zahŕňajú aj vyššie uvedené úroky z DPH, ktorá nebola zaplatená včas, ako ťažko vymožiteľné.

25. Uplatnenie nároku voči žalobcovi je založené na tom, že si viacnásobne zvýšil odmenu, pričom nebol schopný predložiť hodnoverný dôkaz o tomto zvýšení. Spôsob, akým bola zvýšená odmena vyplatená, tiež nespĺňal zákonné požiadavky. Tieto sumy boli prevedené na advokáta, ktorý vykonával činnosť pre spoločnosť, ktorý ich zasa previedol na účet manželky žalobcu, ku ktorému mal prístup aj žalobca.

26. Žalobca popiera pohľadávku. Jeho hlavným argumentom je, že neexistuje nijaká príčinná súvislosť medzi odmenou, ktorú dostal v postavení riadiaceho orgánu zdaniteľnej osoby, a nedostupnými finančnými prostriedkami na uhradenie verejnoprávnych pohľadávok. Finančná správa v podstate uvádza, že žalobca ako riadiaci orgán zdaniteľnej osoby (aj pokiaľ ide o DPH) je nepoctivý, keďže počas relevantného zdaňovacieho obdobia dostal odmenu vo výške, v prípade ktorej nie je preukázané, že bola stanovená riadne.

27. Na účely návrhu na začatie prejudiciálneho konania vnútroštátny súd vychádza z toho, že žalobca prostredníctvom tretej osoby dal pokyn na prevod určitej sumy z majetku spoločnosti na fyzickú osobu, ktorá s ním bola prepojená, alebo aspoň vedel o tomto prevode a pritom konal podľa vnútroštátneho práva nepoctivo. Z dôvodu zmenšenia majetku spoločnosti o túto sumu

neboli zaplatené splatné úroky z DPH, ktorých splatnosť nastala v decembri 2014. S prihliadnutím na prejudiciálnu otázku vychádzam z toho, že z tohto dôvodu nebola zaplatená ani splatná DPH.

28. Vnútroštátny súd navyše poukazuje na to, že zodpovednosť za nezaplatenú daň podľa § 19 ods. 2 DOPK má solidárny charakter, keďže síce vzniká po vzniku daňovej povinnosti zdaniteľnej osoby, ale ďalej existuje až do zániku daňovej povinnosti. Táto zodpovednosť pritom nie je vôbec založená na podvodnom alebo nekalom konaní v rámci nezávislej ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby (t. j. spoločnosti).

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

29. Administrativen săd Veliko Tarnovo (Správny súd Veliko Tarnovo, Bulharsko), ktorý prejednáva žalobu podanú proti daňovému výmeru, ktorým bola vyvodená zodpovednosť žalobcu, uznesením z 18. novembra 2020 predložil Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

1. Má sa článok 9 Dohovoru vypracovaného na základe článku K.3 Zmluvy o Európskej únii o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev v spojení s článkom 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave v harmonizovanej oblasti DPH, aká sa nachádza v § 19 ods. 2 DOPK, ktorej uplatnenie má za následok vznik dodatočnej solidárnej zodpovednosti fyzickej osoby, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a ktorá nie je povinná zaplatiť DPH, ale ktorej nepoctivé konanie viedlo k tomu, že zdaniteľná právnická osoba, ktorá je povinná zaplatiť daň, túto DPH nezaplatila?

2. Umožňuje výklad týchto ustanovení a uplatnenie zásady proporcionality, aby sa vnútroštátna právna úprava, aká sa nachádza v § 19 ods. 2 DOPK, uplatnila aj na úroky z DPH, ktorú zdaniteľná osoba nezaplatila včas?

3. Odporuje vnútroštátna právna úprava, aká sa nachádza v § 19 ods. 2 DOPK, v prípade, v ktorom oneskorené zaplatenie DPH, ktoré viedlo k úročeniu splatnej DPH, nebolo spôsobené konaním fyzickej osoby, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, ale konaním inej osoby alebo vznikom objektívnych okolností, zásade proporcionality?

30. Písomné pripomienky v konaní na Súdnom dvore predložili žalobca, Bulharsko, Španielske kráľovstvo a Európska komisia. Súdny dvor podľa článku 76 ods. 2 rokovacieho poriadku nenariadil pojednávanie.

V. Právne posúdenie

31. Všetky otázky vnútroštátneho súdu sú zamerané na to, či právo Únie bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje solidárnu zodpovednosť fyzickej osoby (nezdaniteľnej osoby), ak jej konanie v postavení orgánu právnickej osoby viedlo k tomu, že táto právnická osoba nemohla včas alebo v plnej výške zaplatiť svoje daňové dlhy, ktoré zahŕňali aj dlhy na DPH. Tieto otázky vychádzajú z predpokladu, že taká zodpovednosť nezdaniteľnej osoby patrí do pôsobnosti práva Únie.

A. O právomoci Súdneho dvora

32. Bulharsko tento predpoklad vo svojich pripomienkach spochybnilo. V rámci prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ môže Súdny dvor pristúpiť k výkladu práva Únie iba v hraniciach právomocí, ktoré mu boli priznané.[6] Pokiaľ teda právna situácia nespadá do pôsobnosti práva Únie, Súdny dvor nemá právomoc o nej rozhodnúť.[7]

33. Súdny dvor má preto právomoc odpovedať na prejudiciálne otázky len v prípade, ak je zodpovednosť uložená žalobcovi podľa § 19 ods. 2 DOPK, ktorá je predmetom konania vo veci samej, založená na vykonávaní práva Únie.

34. V prejednávanom prípade nejde o vykonávanie práva Únie v podobe prebratia smernice o DPH. Vo vnútroštátnom práve je stanovená všeobecná akcesorická zodpovednosť, ak orgán spoločnosti zmenší jej majetok, takže spoločnosť už nie je schopná včas uhradiť svoje daňové dlhy. Táto zodpovednosť nie je viazaná ani na druh dane, za ktorú dotknutá osoba zodpovedá, ani na to, či je zodpovedná osoba zdaniteľnou osobou, a preto nezávisí od smernice o DPH.

35. Ako však Súdny dvor už rozhodol, o vykonávanie práva Únie ide aj vtedy, keď sa má uplatnením vnútroštátneho práva sankcionovať porušenie ustanovení uvedenej smernice, a teda splniť povinnosť spočívajúca v účinnom sankcionovaní konaní poškodzujúcich finančné záujmy Únie, ktorú Zmluva ukladá členským štátom.[8]

36. Preto treba preskúmať, či sa má prostredníctvom zodpovednosti žalobcu podľa § 19 ods. 2 DOPK splniť taká povinnosť stanovená v práve Únie. Táto povinnosť môže vyplývať z článku 325 ZFEÚ (pozri v tejto súvislosti oddiel 1), z dohovoru o ochrane finančných záujmov (pozri v tejto súvislosti oddiel 2), z článku 205 smernice o DPH (pozri v tejto súvislosti oddiel 3) alebo z článku 273 tejto smernice (pozri v tejto súvislosti oddiel 4).

1. Článok 325 ZFEÚ

37. Podľa článku 325 ZFEÚ sú členské štáty povinné prijať odrádzajúce a účinné opatrenia na boj proti protiprávnemu konaniu poškodzujúcemu finančné záujmy Únie. Najmä musia prijať rovnaké opatrenia na zamedzenie podvodov poškodzujúcich finančné záujmy Únie, aké prijímajú na zamedzenie podvodov poškodzujúcich ich vlastné finančné záujmy.[9] Členským štátom prináleží zabezpečiť účinný výber vlastných zdrojov Únie. V tejto súvislosti majú uvedené členské štáty povinnosť vymáhať sumy zodpovedajúce vlastným zdrojom, ktoré boli z dôvodu podvodov vyňaté z rozpočtu Únie.[10]

6 Rozsudky z 19. novembra 2019, A. K. a i. (Nezávislosť disciplinárneho senátu Najvyššieho súdu) (C-585/18, C-624/18 a C-625/18, EU:C:2019:982, bod 77), a z 15. novembra 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, bod 40).

7 Rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 22). Pozri v tomto zmysle tiež uznesenie z 12. júla 2012, Currà a i. (C-466/11, EU:C:2012:465, bod 26).

8 Rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 28).

9 Rozsudky z 8. marca 2022, Komisia/Spojené kráľovstvo (Boj proti podvodom s podhodnotením tovaru) (C-213/19, EU:C:2022:167, bod 208 a nasl.); zo 14. októbra 2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei (C-360/20, EU:C:2021:856, bod 36), a z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 26).

10 Rozsudok z 5. decembra 2017, M. A. S. a M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, bod 32). Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. apríla 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, bod 21).

38. V oblasti colných predpisov Súdny dvor [11] rozšíril pôsobnosť článku 325 ZFEÚ na povinnosť členských štátov „prijať potrebné opatrenia na zabezpečenie účinného a úplného výberu ciel“. Toto rozhodnutie sa však týkalo nevykonávania účinných colných kontrol napriek známemu modelu colného podvodu. V prejednávanom prípade však nejde o model podvodu na DPH. Tiež nie je zjavné, že v prejednávanom prípade neboli vykonané účinné kontroly týkajúce sa DPH. § 19 ods. 2 DOPK tiež nepredstavuje kontrolu týkajúcu sa DPH.

39. Zodpovednosť podľa § 19 ods. 2 DOPK nie je ani opatrením, ktoré slúži na boj proti inému protiprávnemu konaniu poškodzujúcemu finančné záujmy Únie. Naopak je to zodpovednosť za neprimerané zmenšenie majetku spoločnosti, ktorá v dôsledku toho už nie je schopná v plnej výške uhradiť určité dlhy (daňové dlhy). Samotná spoločnosť pritom nekoná protiprávne, ale len už nie je schopná zaplatiť dane.

40. Orgán ako fyzická osoba koná nepoctivo (je skôr otázne, či pritom už možno hovoriť o protiprávnom konaní), a to tiež „len“ vo vzťahu k finančným záujmom spoločnosti, lebo si poskytol neprimeranú odmenu na úkor majetku spoločnosti. V tomto okamihu však nekoná protiprávne, pokiaľ ide o finančné záujmy Únie. Až nepriamo môže mať toto konanie za ďalších okolností – spoločnosť neskôr nie je schopná splniť si daňové povinnosti – dôsledky pre daňové príjmy (a teda nepriamo aj pre príjmy z DPH), čo potom vedie k vzniku následkov spočívajúcich v zodpovednosti. Taká zodpovednosť môže nanajvýš nepriamo zabrániť aj ohrozeniu príjmov z DPH.

41. Tým sa situácia posudzovaná v prejednávanom prípade odlišuje od situácie, ktorej sa týkal rozsudok Åkerberg Fransson [12]. Právny následok, ktorý Súdny dvor konštatoval v tomto rozsudku, spočívajúci v tom, že daňové sankcie a trestné stíhania pre daňový delikt z dôvodu nesprávnosti údajov poskytnutých v oblasti DPH sa majú považovať za vykonávanie článku 325 ZFEÚ, [13] sa týkal priameho boja proti podvodom na DPH. V prejednávanom prípade sa však nesankcionuje podvod na DPH, ale nepoctivé konanie na úkor spoločnosti (možno určitý druh sprenevery). Naproti tomu zodpovednosť nepoctivého orgánu spoločnosti podľa § 19 ods. 2 DOPK nemá nič spoločné s povinnosťou členských štátov stanovenou v článku 325 ZFEÚ.

2. Dohovor o ochrane finančných záujmov

42. Dohovor o ochrane finančných záujmov sa neuplatní z podobných dôvodov. Je totiž tiež viazaný na účinný boj proti podvodným konaniam. V článku 1 tohto dohovoru je napríklad výslovne spomenuté používanie alebo predkladanie nepravých, nesprávnych alebo neúplných výkazov alebo dokumentov, ktoré majú za následok nezákonný úbytok zdrojov z rozpočtu Únie alebo z rozpočtov spravovaných Úniou alebo v jej mene. Pojem „podvody, ktoré majú dopad na finančné záujmy“, uvedený v článku 1 ods. 1 dohovoru o ochrane finančných záujmov, sa teda má nutne vykladať tak, že zahŕňa úmyselné použitie nepravých alebo nesprávnych vyhlásení predložených po realizácii projektu, na ktorý boli prijaté finančné prostriedky. [14]

[11] Rozsudok z 8. marca 2022, Komisia/Spojené kráľovstvo (Boj proti podvodom s podhodnotením tovaru) (C-213/19, EU:C:2022:167, bod 211).

[12] Rozsudok z 26. februára 2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

[13] Rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 27), ktorý bol potvrdený rozsudkami z 8. septembra 2015, Taricco a i. (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 39 a nasl.), a z 5. decembra 2017, M. A. S. a M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, bod 32 a nasl.).

[14] Rozsudok zo 14. októbra 2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei (C-360/20, EU:C:2021:856, bod 29).

43. V prejednávanom prípade k tomu nedošlo. Ako už bolo uvedené vyššie, žalobca nepredložil žiadne také vyhlásenia a tým nespôsobil nezákonný úbytok zdrojov z rozpočtu Únie. Skutočnosť, že ako orgán spoločnosti si poskytol neprimeraný plat a tým poškodil záujmy spoločnosti, resp. jej majetok, nie je predmetom dohovoru o ochrane finančných záujmov.

3. Článok 205 smernice o DPH

44. Na prvý pohľad by však zodpovednosť stanovená v § 19 ods. 2 DOPK mohla byť založená na článku 205 smernice o DPH. V tomto článku sa totiž uvádza, že členské štáty v určitých prípadoch (konkrétne v prípadoch uvedených v článkoch 193 až 200 a v článkoch 202, 203 a 204) môžu stanoviť, že osoba iná ako osoba povinná platiť daň ručí spoločne a nerozdielne za platbu DPH.

45. Cieľom tohto ustanovenia je zabezpečiť pre správcu dane účinný výber DPH od osoby, ktorá je najvhodnejšia vzhľadom na dotknutú situáciu, najmä ak sa zmluvné strany nenachádzajú v tom istom členskom štáte alebo ak sa plnenie podliehajúce DPH týka transakcií, ktorých osobitnosť si vyžaduje identifikovať inú osobu, než je osoba uvedená v článku 193 tejto smernice. [15]

46. V prejednávanom prípade však nejde o takú situáciu. Komisia a Španielsko to tiež správne zdôrazňujú.

47. Článok 204 smernice o DPH sa týka ustanovenia (externého) daňového zástupcu, pokiaľ zdaniteľná osoba nie je usadená v členskom štáte, v ktorom sa nachádza miesto plnenia, v ktorom táto osoba uskutočnila transakcie. Žalobca však nie je ustanoveným daňovým zástupcom. Článok 203 smernice o DPH upravuje daňovú povinnosť na základe neoprávneného uvedenia DPH na faktúre. Ani žalobca, ani spoločnosť v prejednávanom prípade nevystavili takú faktúru. Článok 202 smernice o DPH sa týka tovaru, ktorý sa nachádza v colných skladoch, resp. sa odosiela medzi colnými skladmi. V prejednávanom prípade nejde o taký tovar.

48. Články 193 až 200 sa naopak týkajú určitých transakcií (dodaní tovaru a iných plnení), ktoré majú za následok vznik daňovej povinnosti zdaniteľnej osoby alebo niektorých nezdaniteľných osôb. V prípade takej transakcie potom možno za zodpovednú osobu určiť aj inú osobu, než je osoba povinná platiť daň. Poskytnutie neprimeraného platu však nie je zdaniteľným dodaním tovaru alebo iným plnením, ktoré podlieha dani a ktoré má za následok vznik daňovej povinnosti určitej osoby. Bez takej daňovej povinnosti neexistuje osoba povinná platiť daň. V takom prípade nemožno ani žiadať, aby túto povinnosť splnila iná osoba, než je osoba povinná platiť daň.

49. Podmienky stanovené v článku 205 smernice o DPH, ktorý sa týka len situácií opísaných v článkoch 193 až 204 tejto smernice, teda nie sú splnené. Zodpovednosť stanovená v § 19 ods. 2 DOPK nie je založená na článku 205 smernice o DPH.

4. Článok 273 smernice o DPH

50. Zostáva teda ešte článok 273 smernice o DPH. Podľa neho členské 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

[15] Pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. mája 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, bod 28).

uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

51. Preto je po prvé rozhodujúce, či zodpovednosť orgánu spoločnosti stanovená v § 19 ods. 2 DOPK zabezpečuje „riadny výber DPH“ v zmysle článku 273 smernice o DPH, aby sa predišlo daňovým podvodom [pozri v tejto súvislosti písmeno b)], a po druhé, či sa iné povinnosti, o ktorých sa hovorí v článku 273 smernice o DPH, môžu vzťahovať aj na nezdaniteľnú osobu – ktorá doteraz ešte nemala nijaké povinnosti podľa smernice o DPH [pozri v tejto súvislosti písmeno a)].

a) Iné povinnosti nezdaniteľnej osoby?

52. Ako vyplýva už zo znenia článku 273 smernice o DPH, možné rozšírenie povinností sa týka povinností zdaniteľných osôb v zmysle smernice o DPH. Podmienka „rovnakého zaobchádzania… [so] zdaniteľnými osobami“ má totiž zmysel len vtedy, ak sa dodatočné povinnosti týkajú (inej) zdaniteľnej osoby. Dodatočné povinnosti nezdaniteľnej osoby, ktorá sa nepodieľa na transakcii, by samy osebe nemohli predstavovať rozdielne zaobchádzanie s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi.

53. Článok 273 smernice o DPH teda nedovoľuje členským štátom stanoviť dodatočné povinnosti pre akékoľvek osoby (zamestnancov, rodinných príslušníkov, susedov atď.), ktoré majú akúkoľvek nepriamu väzbu k povinnosti tretej osoby zaplatiť DPH, a tak rozšíriť pôsobnosť smernice o DPH aj na tieto osoby.

54. Domnievam sa, že formulácia „iné povinnosti“ (alebo aj „ďalšie povinnosti“ v iných jazykových verziách) tiež vyžaduje, aby už existovali povinnosti v zmysle smernice o DPH, ktoré možno prostredníctvom článku 273 smernice o DPH z určitých dôvodov ešte doplniť. Podľa môjho názoru preto táto formulácia neumožňuje vytvorenie nových prvotných povinností pre osoby, na ktoré sa smernica o DPH doteraz nevzťahovala.

55. Tento záver je v súlade so systematikou a so zmyslom smernice o DPH. Táto smernica totiž stanovuje (hmotnoprávne) pravidlá týkajúce sa DPH, t. j. vznik povinnosti zdaniteľnej osoby na účely DPH zaplatiť DPH. Základná situácia (článok 2 ods. 1 smernice o DPH) preto predpokladá dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb *zdaniteľnou osobou*. Článok 9 smernice o DPH následne vymedzuje, kto je zdaniteľnou osobou. Zdaniteľnými osobami sú len osoby, ktoré samostatne vykonávajú ekonomickú činnosť. K týmto osobám v zásade nepatria zamestnanci spoločnosti, ktorí majú postavenie jej orgánov. [16]

56. Článok 273 sa navyše nachádza v kapitole 7 (Rôzne ustanovenia) hlavy XI, nazvanej „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“. Zatiaľ čo článok 272 umožňuje oslobodiť určité zdaniteľné osoby od určitých povinností povinností uvedených v kapitolách 2 až 6, článok 273 rozširuje tieto povinnosti o iné/ďalšie povinnosti. Zo systematického hľadiska sa tým môžu myslieť len povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb, na ktoré sa vzťahuje hlava XI.

[16] Pozri dokonca v súvislosti s členom dozornej rady, ktorý nebol zamestnancom spoločnosti, rozsudok z 13. júna 2019, IO (DPH – Činnosť člena dozornej rady) (C-420/18, EU:C:2019:490).

57. Ak podľa smernice o DPH do jej pôsobnosti v zásade [17] nepatria osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami na účely DPH, potom článok 273 smernice o DPH sotva môže dovoľovať členským štátom, aby stanovili osobitné (iné/ďalšie) povinnosti pre osoby, na ktoré sa smernica o DPH doteraz nevzťahovala, len preto, lebo to slúži aj na zabezpečenie výberu DPH a na zabránenie daňovým podvodom. V súlade s tým sa prejudiciálne otázky, na ktoré Súdny dvor odpovedal v súvislosti s článkom 273 smernice o DPH, vždy týkali prípadov, v ktorých boli zdaniteľnej osobe uložené dodatočné povinnosti alebo sankcie. [18]

58. Povinnosti možno na základe článku 273 smernice o DPH rozšíriť nanajvýš na také osoby, na ktoré – hoci nie sú zdaniteľnými osobami – sa predsa už vzťahuje smernica o DPH. Príkladom sú nezdaniteľné právnické osoby, ktoré sú identifikované pre DPH, a preto sa môžu stať aj osobami povinnými platiť daň [pozri článok 197 ods. 1 písm. b) smernice o DPH].

59. Svedčí o tom aj článok 273 druhý odsek smernice o DPH. Možnosť ustanovená v prvom odseku tohto článku sa totiž „nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3 [(‚Fakturácia‘) hlavy XI (‚Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb‘)]“. Povinnosti, ktoré sú tam uvedené, sa tiež týkajú len zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb, na ktoré sa smernica už vzťahuje.

60. To platí najmä s prihliadnutím na článok 205 smernice o DPH. Keďže tento článok sa výslovne vzťahuje len na určité situácie, rozšírenie na iné situácie možno len ťažko odôvodniť článkom 273 smernice o DPH. Súbežná zodpovednosť zákazníka za povinnosť podniku poskytujúceho plnenie zaplatiť DPH by napríklad tiež mohla pomôcť zabezpečiť výber dane a predchádzať daňovým podvodom. To isté platí pre zodpovednosť každého zlodeja, ktorého krádež má za následok, že okradnutá osoba nemôže uhradiť svoje dlhy na DPH. Znenie článku 273 smernice o DPH však neumožňuje túto zodpovednosť takých nezdaniteľných osôb.

b) Je zodpovednosť potrebná na riadny výber DPH a predchádzanie daňovým podvodom?

61. Navyše je sporné už to, či je zodpovednosť podľa § 19 ods. 2 DOPK vôbec vhodná na zabezpečenie riadneho výberu DPH a predchádzanie daňovým podvodom.

62. Stále je totiž všeobecnou zodpovednosťou – v tomto prípade dokonca nezdaniteľnej osoby na účely DPH – za daň inej osoby. Suma, ktorú je žalobca povinný zaplatiť, preto nepredstavuje DPH. DPH musí stále zaplatiť zdaniteľná osoba. O tom svedčí § 21 ods. 3 DOPK. Podľa tohto ustanovenia zodpovednosť zaniká, keď zanikne daňová povinnosť, a sumy, ktoré už boli zaplatené, sa vrátia zodpovednej osobe. Platba uskutočnená zodpovednou osobou preto nemá za následok ani zánik daňovej povinnosti.

63. Ak však žalobca nie je povinný zaplatiť DPH, zodpovednosť podľa § 19 ods. 2 DOPK nemôže ani zabezpečiť riadny výber DPH. Touto zodpovednosťou sa má sankcionovať nepoctivé zmenšenie majetku na úkor spoločnosti, ktorá z tohto dôvodu nemôže uhradiť svoje dlhy

[17] Existujú výnimky týkajúce sa napríklad nezdaniteľných právnických osôb, keďže tieto osoby napríklad uskutočňujú aj nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva [pozri článok 2 ods. 1 písm. b), článok 20 druhý odsek smernice o DPH] alebo sa môžu stať osobami povinnými platiť DPH [pozri článok 197 ods. 1 písm. b) smernice o DPH].

[18] Pozri uznesenie z 21. októbra 2021, EuroChem Agro Hungary (C-583/20, neuverejnené, bod 25), ako aj rozsudky z 15. apríla 2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, bod 24); z 8. mája 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374); z 26. októbra 2017, BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820, bod 22 sa týkal zloženia zábezpeky novou zdaniteľnou osobou); z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 55); z 5. októbra 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, bod 42), a z 21. júna 2012, Mahagében (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, v bode 54 sa hovorí o subjektoch, v bode 61 o zdaniteľných osobách).

(v tomto prípade daňové dlhy), resp. zabrániť takému zmenšeniu majetku. Zodpovednosť podľa § 19 ods. 2 DOPK preto nebráni riadnemu výberu DPH, ani ho nepodporuje. DPH sa totiž musí stále vybrať v rovnakej výške od zdaniteľnej osoby na účely DPH.

64. Okrem toho sa touto zodpovednosťou nezdaniteľnej osoby ani nepredchádza daňovým podvodom zo strany zdaniteľnej osoby. Táto zodpovednosť je založená len na nezaplatení dane z dôvodu zmenšenia majetku zdaniteľnej osoby. Samotné nezaplatenie riadne priznanej dane však nepredstavuje daňový podvod.[19] Ani v tomto smere nie sú splnené podmienky uplatnenia článku 273 smernice o DPH.

B. Predbežný záver

65. Prostredníctvom § 19 ods. 2 DOPK sa – ako zdôraznilo Bulharsko – teda nevykonáva právo Únie. Týmto ustanovením sa nesankcionuje nijaké porušenie ustanovení smernice o DPH, ale porušenie povinností lojality voči spoločnosti. Toto porušenie má nanajvýš nepriame dôsledky pre zaplatenie DPH treťou osobou.

66. Ako som však už uviedla v inej veci, akékoľvek nepriame súvislosti s právom DPH nepostačujú na založenie pôsobnosti práva Únie.[20] Tento prístup zodpovedá judikatúre Súdneho dvora týkajúcej sa určovania pôsobnosti Charty.[21] Predpokladom uplatniteľnosti Charty je tiež existencia súvisu medzi aktom práva Únie a dotknutým vnútroštátnym opatrením, ktorý presahuje podobnosť dotknutých oblastí alebo nepriame vplyvy jednej oblasti na inú.

67. Súdny dvor preto nemá právomoc odpovedať na otázky položené v prejednávanom prípade. Všeobecná solidárna zodpovednosť orgánu spoločnosti (ktorý je nezdaniteľnou osobou v zmysle smernice o DPH) z dôvodu konania v rozpore so záujmami spoločnosti (v tomto prípade poskytnutia platu v neprimeranej výške), ktoré má za následok neuhradenie splatných daňových dlhov spoločnosti, nie je predmetom smernice o DPH a nepatrí do pôsobnosti práva Únie. To platí aj vtedy, keď časť daňových dlhov spoločnosti, ktoré neboli zaplatené alebo boli zaplatené s omeškaním, tvoria dlhy na DPH alebo úroky z DPH zaplatenej s omeškaním.

C. Subsidiárne: Bráni právo Únie solidárnej zodpovednosti za dlhy na DPH vrátane úrokov?

68. Ak by sa Súdny dvor naopak domnieval, že má právomoc odpovedať na prejudiciálne otázky, lebo chápe zodpovednosť podľa § 19 ods. 2 DOPK ako vykonávanie smernice o DPH, na tri prejudiciálne otázky vnútroštátneho súdu potom možno odpovedať tak, že právo Únie nevyžaduje takú zodpovednosť, ale jej ani nebráni.

69. Podľa názoru Súdneho dvora v súvislosti so zodpovednosťou podľa článku 205 smernice o DPH nie je problematické, ak sa táto zodpovednosť vzťahuje nielen na daňovú povinnosť, ale aj na úroky z omeškania tretej osoby.[22] Aj keď sa podľa znenia článku 205 smernice 2006/112 spoločná a nerozdielna zodpovednosť stanovená v tomto článku vzťahuje len na zaplatenie DPH,

[19] Rozsudok z 2. mája 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, body 39 a 40). Pozri v tejto súvislosti podrobne tiež návrhy, ktoré som predniesla 5. mája 2022 vo veci HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, bod 35 a nasl.).

[20] Pozri návrhy, ktoré som predniesla v spojených veciach IN a JM (C-469/18 a C-470/18, EU:C:2019:597, bod 65). Pozri v tejto súvislosti tiež rozsudok z 24. októbra 2019, Belgische Staat (C-469/18 a C-470/18, EU:C:2019:895, bod 18).

[21] Rozsudky zo 6. októbra 2016, Paoletti a i. (C-218/15, EU:C:2016:748, bod 14); z 10. júla 2014, Julián Hernández a i. (C-198/13, EU:C:2014:2055, bod 34), a zo 6. marca 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, bod 24).

[22] Rozsudok z 20. mája 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, bod 40 a nasl.).

toto ustanovenie nevylučuje, aby členské štáty mohli uložiť solidárnemu dlžníkovi zodpovednosť za všetky náklady spojené s touto daňou. K týmto nákladom patria aj úroky z omeškania, ktoré musí osoba povinná platiť daň zaplatiť z dôvodu neuhradenia tejto dane.[23]

70. To platí podľa môjho názoru – v súlade s názorom Komisie a Španielska – aj pre prejednávaný prípad, ak môže byť táto dodatočná zodpovednosť založená na článku 273 smernice o DPH. Pokiaľ orgán spoločnosti svojím vlastným konaním (poskytnutie neprimeraného platu) z hľadiska príčinnej súvislosti spôsobil, že spoločnosť nemohla včas zaplatiť svoj dlh na DPH, zodpovednosť za tieto nezaplatené dane a s tým súvisiace obohatenie tretej osoby (úroková výhoda) slúži legitímnemu cieľu (zabezpečenie majetku spoločnosti prostredníctvom zodpovednosti za dane, ktoré sa majú zaplatiť, spolu s nákladmi z omeškania, ktoré sú s nimi spojené).

71. Táto zodpovednosť spĺňa aj ostatné podmienky vyplývajúce zo zásady proporcionality[24]. Je vhodná na dosiahnutie tohto cieľa a nevyhnutná. Podľa všetkého neexistuje rovnako vhodný prostriedok, ktorý by bol miernejší. Pokiaľ má túto zodpovednosť osoba, ktorá sa sama obohatila v dôsledku zmenšenia majetku spoločnosti, a to bolo príčinou nezaplatenia daňového dlhu spolu s dlhom na úrokoch, taká zodpovednosť je tiež primeraným prostriedkom.

VI. Návrh

72. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré mu položil Administrativen săd Veliko Tarnovo (Správny súd Veliko Tarnovo, Bulharsko), takto:

Všeobecná solidárna zodpovednosť orgánu spoločnosti (ktorý je nezdaniteľnou osobou v zmysle smernice o DPH) z dôvodu konania v rozpore so záujmami spoločnosti (v tomto prípade poskytnutia platu v neprimeranej výške), ktoré má za následok neuhradenie splatných daňových dlhov spoločnosti, nie je predmetom smernice o DPH a nepatrí do pôsobnosti práva Únie. Preto Súdny dvor nemá právomoc odpovedať na položené otázky.

[23] Rozsudok z 20. mája 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, bod 42). Súdny dvor sa neriadil užším výkladom článku 205 smernice o DPH, ktorý som navrhla – pozri návrhy, ktoré som predniesla vo veci ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12, bod 31 a nasl.).

[24] Pozri napríklad rozsudky z 26. októbra 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, bod 57), a z 27. januára 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, bod 52).