Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

20. května 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 205 – Osoby povinné odvést DPH správci daně – Solidární odpovědnost příjemce zdanitelného plnění, který uplatnil svůj nárok na odpočet DPH, přičemž věděl, že osoba povinná odvést tuto daň tak neučiní – Povinnost takovéhoto příjemce zaplatit DPH, kterou tato osoba povinná odvést daň neodvedla, jakož i úroky z prodlení dlužné z důvodu nezaplacení uvedené daně povinnou osobou“

Ve věci C-4/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko) ze dne 16. prosince 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 7. ledna 2020, v řízení

„ALTI“ OOD

proti

Direktor na Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Centralno upravlenie na Natsionalnata agencia za prichodite,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení J.-C. Bonichot, předseda senátu, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan (zpravodaj) a N. Jääskinen, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Direktor na Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Centralno upravlenie na Natsionalnata agencia za prichodite G. Arnaudovem,

– za bulharskou vládu L. Zacharievou a E. Petranovou, jako zmocněnkyněmi,

– za Evropskou komisi A. Armeniou a Y. Marinovou, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 14. ledna 2021,

* Jednací jazyk: bulharština.

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 205 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1 a oprava Úř. věst. 2018, L 329, s. 53).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností „ALTI“ OOD a Direktor na Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prichodite (ředitel ředitelství „odvolání a záležitosti daní a sociálního zabezpečení“ pro město Plovdiv při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy, Bulharsko) (dále jen „ředitel“) ve věci vzniku solidární odpovědnosti společnosti ALTI za zaplacení daně z přidané hodnoty (DPH) a úroků z prodlení.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 193 směrnice 2006/112 stanoví:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199b a článku 202.“

4 Články 194 až 200 a 202 až 204 této směrnice v podstatě stanoví, že jiné osoby než osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby mohou, či dokonce musí být považovány za osoby povinné odvést DPH.

5 Článek 205 uvedené směrnice stanoví:

„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.“

Bulharské právo

6 Článek 177, nadepsaný „Odpovědnost osoby v případě zneužití, Zakon za danaka varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty) (DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„(1) Registrovaná osoba, která je příjemcem zdanitelného plnění, ručí za neodvedenou daň dlužnou jinou registrovanou osobou, pokud uplatnila nárok na odpočet DPH, který přímo nebo nepřímo souvisí s dlužnou a nezaplacenou DPH.

(2) Odpovědnost podle odstavce 1 vzniká, pokud registrovaná osoba věděla nebo měla vědět, že tato daň nebude zaplacena, a pokud to bylo prokázáno kontrolním orgánem podle článků 117 až 120 Danačno – osiguritelen procesualen kodeks (zákon o správě daní a příspěvků na sociální zabezpečení).

(3) Pro účely odstavce 2 se má za to, že osoba měla vědět, že uvedená daň nebude zaplacena, pokud jsou kumulativně splněny následující podmínky:

1. dlužná daň ve smyslu odstavce 1 nebyla v daňovém období ve skutečnosti nakonec zaplacena žádným z předchozích dodavatelů zdanitelného dodání téhož zboží nebo poskytnutí téže služby, bez ohledu na to, zda se plnění uskutečnilo ve stejné, změněné nebo zpracované formě;

2. zdanitelné plnění je fiktivní, obchází zákon nebo se uskutečňuje za cenu, která se značně liší od tržní ceny.

(4) Odpovědnost podle odstavce 1 není podmíněna získáním určité výhody z důvodu nezaplacení dlužné daně.

(5) Za podmínek stanovených v odstavcích 2 a 3 ručí rovněž předchozí dodavatel osoby povinné k dani, která dluží nezaplacenou daň.

(6) V případech uvedených v odstavcích 1 a 2 ručí osoba povinná k dani, která je přímo příjemcem dodání zboží nebo poskytnutí služeb, ze které nebyla zaplacena dlužná daň, a pokud výběr daně není možný, lze odpovědnost uplatňovat vůči každému z následujících příjemců v rámci dodavatelského řetězce.

(7) Odstavec 6 se použije obdobně také na předchozí dodavatele.“

7 Článek 14 zákona o správě daní a příspěvků na sociální zabezpečení (DV č. 105, ze dne 29. prosince 2005) stanoví:

„Povinnými osobami jsou právnické a fyzické osoby, které:

1. mají povinnost platit daně nebo povinné příspěvky na sociální zabezpečení;

2. jsou povinny vybírat a odvádět daně nebo povinné příspěvky na sociální zabezpečení;

3. odpovídají za dluh osob uvedených v bodech 1 a 2.“

8 Článek 16 tohoto zákona stanoví:

„(1) Povinnou osobou podle čl. 14 odst. 3 je osoba, která má v případech stanovených zákonem povinnost zaplatit [DPH] nebo povinný příspěvek na sociální zabezpečení dlužníka této daně nebo příspěvku nebo osoba povinná vybrat a odvést daně nebo povinné příspěvky na sociální zabezpečení, které nebyly odvedeny ve stanovené lhůtě.

(2) Na osoby, které jsou povinné osoby podle čl. 14 bodu 3, se vztahují pravidla upravující práva a povinnosti právního subjektu v řízeních podle tohoto zákona.

(3) Odpovědnost osoby povinné osoby podle čl. 14 bodu 3 se vztahuje na daně a povinné příspěvky na sociální zabezpečení, úroky a náklady spojené s vymáháním.“

9 Článek 121 Zakona za zadalženijata i dogovorite (zákon o závazkových vztazích a smlouvách) (DV č. 275, ze dne 22. listopadu 1950) zní následovně:

„Kromě případů stanovených zákonem vzniká solidární odpovědnost dvou nebo více dlužníků jen tehdy, pokud byla dohodnuta.“

10 Článek 122 tohoto zákona stanoví:

„Věřitel může požadovat uspokojení celé pohledávky vůči solidárnímu dlužníkovi dle vlastního výběru.

Uplatněním nároků vůči jednomu ze solidárních dlužníků nejsou dotčeny nároky věřitele vůči ostatním dlužníkům.“

11 Článek 126 uvedeného zákona stanoví:

„Lze-li neplnění přičíst pouze jednomu z dlužníků, věřitel od něj může požadovat náhradu celé škody.

Ostatní dlužníci odpovídají solidárně jen do výše původního dluhu.

Výzva, kterou se solidární dlužník vyzývá, aby zaplatil, nevyvolává účinky vůči ostatním dlužníkům.“

12 Článek 1 Zakona za lichvite varchu danaci, taksi i drugi podobni daržavni vzemania (zákon o úrocích z daní, poplatků a jiných podobných pohledávek státu) (DV č. 91, ze dne 12. listopadu 1957) stanoví:

„V případě vymáhání daní, poplatků, srážek ze zisku, příspěvků do rozpočtu a jiných pohledávek státu podobné povahy bez ohledu na to, zda se vybírají formou zálohy, které nebyly dobrovolně zaplaceny ve stanovené lhůtě, se platí úrok v zákonné výši.

Stejné úroky se platí i v případě vymáhání příspěvků na povinné pojištění majetku, [které nebyly zaplaceny] ve lhůtě stanovené pro dobrovolné zaplacení.

Úroky z úroků a úroky z pokut se neplatí.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

13 ALTI je společnost s ručením omezeným založená podle bulharského práva. V roce 2014 zakoupila od společnosti „FOTOMAG“ EOOD, jednočlenné společnosti s ručením omezeným založené podle bulharského práva, kombajn a traktor s vlečkou (dále jen „zemědělská technika“), které byly pořízeny společností FOTOMAG uvnitř Společenství od společnosti usazené ve Spojeném království. Při dodání zemědělské techniky společnosti ALTI vystavila společnost FOTOMAG tři faktury, z nichž každá uváděla DPH. Po zaplacení těchto faktur uplatnila společnost ALTI nárok na odpočet DPH a uvedla příslušné odpočty v daňových přiznáních za příslušná zdaňovací období duben a červen 2014.

14 Vůči společnosti FOTOMAG bylo zahájeno řízení o dodatečném výměru daně, bulharské daňové orgány totiž opravným daňovým výměrem ze dne 27. června 2016 určily, že tato společnost téměř celou DPH, která byla uvedena z titulu pořízení zboží uvnitř Společenství a vyčíslena na fakturách vystavených společnosti ALTI, neodvedla.

15 V rámci řízení o dodatečném výměru daně zahájeného proti společnosti ALTI tyto daňové orgány zjistily, že společnosti ALTI a FOTOMAG pověřily vedením svého účetnictví, správou svých bankovních účtů a podáváním svých daňových přiznání k DPH jednu a tutéž osobu, že pořízení zemědělské techniky společností FOTOMAG bylo financováno prostřednictvím třetí společnosti, jejímiž společníky byli jednatelé společností FOTOMAG a ALTI, a že přepravu kombajnu ze Spojeného království prostřednictvím jiné obchodní společnosti zorganizoval jednatel a zástupce společnosti ALTI. Tato zjištění vedla uvedené daňové orgány k závěru, že společnost ALTI sama organizovala pořízení zemědělské techniky společností FOTOMAG prostřednictvím pořízení zboží uvnitř Společenství, aby neoprávněně uplatnila DPH, a že společnost ALTI věděla, že společnost FOTOMAG DPH ze tří dotčených faktur neodvede. Tytéž daňové orgány měly dále za to, že vzhledem

k tomu, že cílem transakce mezi společnostmi FOTOMAG a ALTI bylo obcházení zákona, společnost ALTI měla vědět ve smyslu čl. 177 odst. 3 bodu 2 zákona o DPH, že DPH nebude společností FOTOMAG zaplacena ve smyslu tohoto ustanovení.

16 Za těchto okolností bulharské daňové orgány opravným daňovým výměrem ze dne 23. února 2018 zaslaným společnosti ALTI, který byl pozměněn opravným daňovým výměrem ze dne 6. března 2018, rozhodly, že tato společnost nese podle čl. 177 odst. 3 bodu 2 zákona o DPH solidární odpovědnost za DPH, kterou nezaplatila společnost FOTOMAG.

17 Společnost ALTI podala správní odvolání k řediteli, v němž zejména tvrdila, že nebyl naplněn subjektivní prvek vyžadovaný v čl. 177 odst. 3 bodu 2 zákona o DPH, a to skutečnost, že společnost ALTI měla vědět, že DPH nebude společností FOTOMAG odvedena.

18 Vzhledem k tomu, že ředitel toto správní odvolání zamítl, podala společnost ALTI žalobu k Administrativen sad – Plovdiv (správní soud v Plovdivu, Bulharsko). Rozsudkem ze dne 22. března 2019 tento soud zamítl žalobu společnosti ALTI podanou proti dodatečnému daňovému výměru jako neopodstatněnou.

19 Administrativen Sad – Plovdiv (správní soud v Plovdivu) měl za to, že z důkazů shromážděných v průběhu řízení vyplývá, že společnost ALTI musela vědět, že společnost FOTOMAG nesplní svou povinnost odvést DPH. V této souvislosti tento soud zejména konstatoval, že vztahy mezi společnostmi ALTI a FOTOMAG ve skutečnosti přesahovaly rámec obvyklých obchodních vztahů, že FOTOMAG nikdy nevykonávala činnost související s prodejem zemědělské techniky a neměla v této oblasti žádné zkušenosti, že výkonný ředitel a akcionář třetí společnosti, která půjčila společnosti FOTOMAG finanční prostředky na nákup zemědělské techniky, byl jednatelem společností ALTI a FOTOMAG, jakož i že jedna a ta samá osoba prováděla bankovní převody mezi společnostmi ALTI, FOTOMAG a touto třetí společností, vedla účetnictví společností ALTI, FOTOMAG a společnosti, která dojednávala přepravu zemědělské techniky ze Spojeného království, a podávala daňová přiznání společností ALTI a FOTOMAG. Uvedený soud z toho vyvodil, že cílem vztahů mezi společnostmi ALTI a FOTOMAG bylo obcházení zákona a že podle ustanovení čl. 177 odst. 3 bodu 2 zákona o DPH ve spojení s čl. 16 odst. 3 zákona o správě daní a příspěvků na sociální zabezpečení byla společnost ALTI povinna zaplatit nejen samotnou daň, ale i úroky z prodlení dlužné z důvodu nezaplacení této daně osobou povinnou odvést daň.

20 Společnost ALTI napadla rozsudek Administrativen sad – Plovdiv (správní soud v Plovdivu) u Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko).

21 V rámci kasačního opravného prostředku společnost ALTI zejména tvrdí, že i když podle judikatury bulharských soudů může vzniknout odpovědnost příjemce zdanitelného dodání podle čl. 177 odst. 3 bodu 2 zákona o DPH, pokud tento příjemce uplatnil nárok na odpočet daně v souvislosti s dlužnou daní, která nebyla jeho dodavatelem odvedena, tato odpovědnost se nevztahuje na úroky z prodlení dlužné z důvodu nezaplacení této daně osobou povinnou odvést daň.

22 Předkládající soud uvádí, že podle čl. 177 odst. 3 bodu 2 zákona o DPH příjemce zdanitelného plnění ručí za dlužnou daň, kterou neodvedla jiná osoba, pokud uplatnil nárok na odpočet DPH placené na vstupu, která přímo nebo nepřímo souvisí s dlužnou DPH, která nebyla zaplacena, přičemž taková solidární odpovědnost se uplatní tehdy, když příjemce věděl nebo měl vědět, že uvedená daň nebude zaplacena. Toto ustanovení je v souladu s článkem 205 směrnice 2006/112, jak vyplývá zejména z rozsudku ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další (C-384/04, EU:C:2006:309).

23 Při určování rozsahu této solidární odpovědnosti však bulharský zákonodárce v článku 177 zákona o DPH výslovně neuvedl, že příjemce plnění je povinen uhradit nejen neodvedenou daň, ale i úroky z prodlení splatné od okamžiku vzniku povinnosti k této dani. Předkládající soud uvádí, že takovouto

povinnost by nicméně bylo možné vyvodit z čl. 16 odst. 3 zákona o správě daní a příspěvků na sociální zabezpečení, i když bulharský Nejvyšší správní soud vydal v této souvislosti protichůdné rozsudky. V tomto rámci předkládající soud vysvětluje, že si klade otázku, zda článek 205 směrnice 2006/112 a zásada proporcionality brání či nebrání tomu, aby dotčený režim solidární odpovědnosti zahrnoval úroky z prodlení dlužné z důvodu nezaplacení uvedené daně osobou povinnou odvést daň, a tedy zda brání či nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je čl. 16 odst. 3 tohoto zákona.

24 Za těchto podmínek se Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být článek 205 směrnice [2006/112] a zásada proporcionality vykládány v tom smyslu, že solidární odpovědnost registrované osoby, která je příjemcem zdanitelného dodání zboží, za daň z přidané hodnoty neodvedenou jejím dodavatelem, zahrnuje kromě hlavního dluhu na DPH dodavatele také akcesorickou povinnost nahradit škodu způsobenou prodlením ve výši zákonných úroků z hlavního dluhu od začátku prodlení dlužníka až do okamžiku vydání opravného daňového výměru, jímž se stanoví solidární odpovědnost, resp. až do splnění závazku?

2) Musí být článek 205 směrnice [2006/112] a zásada proporcionality vykládány v tom smyslu, že brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je čl. 16 odst. 3 [zákona o správě daní a příspěvků na sociální zabezpečení], podle něhož odpovědnost třetí osoby za daně neodvedené osobou povinnou k dani zahrnuje daně a úroky?“

K předběžným otázkám

25 Podstatou obou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda článek 205 směrnice 2006/112 musí být ve spojení se zásadou proporcionality vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které je osoba, která společně a nerozdílně ručí ve smyslu tohoto článku, povinna uhradit kromě částky DPH, která nebyla odvedena osobou, která měla povinnost tak učinit, i úroky z prodlení, které dluží osoba povinná tuto daň odvést.

26 V této souvislosti je třeba uvést, že podle článku 205 směrnice 2006/112 mohou členské státy v situacích uvedených v článcích 193 až 200 a 202 až 204 této směrnice stanovit, že za odvod DPH ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.

27 Články 193 až 200 a 202 až 204 směrnice 2006/112 určují osoby povinné odvést DPH v souladu s předmětem oddílu 1 kapitoly 1 hlavy XI této směrnice, nadepsaného „Osoby povinné odvést daň správci daně“. I když článek 193 uvedené směrnice stanoví jako základní pravidlo, že DPH je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, znění tohoto článku upřesňuje, že jiné osoby mohou nebo musí být osobami povinnými tuto daň odvést v situacích uvedených v článcích 194 až 199b a v článku 202 této směrnice.

28 Z kontextu, který tvoří články 193 až 205 směrnice 2006/112, vyplývá, že článek 205 této směrnice je součástí souboru ustanovení, jejichž cílem je určit osobu povinnou odvést DPH v závislosti na různých situacích. Cílem těchto 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.

29 Článek 205 směrnice 2006/112 tedy za účelem účinného výběru DPH v zásadě umožňuje členským státům přijmout opatření, na jejichž základě jiná osoba než ta, která je podle článků 193 až 200 a článků 202 až 204 této směrnice obvykle povinná tuto daň odvést, společně a nerozdílně ručí za odvod uvedené daně.

30 Tento výklad kromě toho potvrzuje rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 19 a citovaná judikatura), který se týkal výkladu čl. 21 odst. 3 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2001/115/ES ze dne 20. prosince 2001 (Úř. věst. 2002, L 15, s. 24; Zvl. vyd. 09/01, s. 352), jehož znění odpovídalo článku 205 směrnice 2006/112.

31 Avšak protože článek 205 směrnice 2006/112 neupřesňuje ani osoby, které členské státy mohou určit jako solidární dlužníky, ani situace, v nichž lze k takovémuto určení přistoupit, přísluší členským státům, aby stanovily podmínky a způsoby uplatnění solidární odpovědnosti stanovené v tomto článku.

32 V této souvislosti je třeba připomenout, že členské státy musí při výkonu této pravomoci dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu, jako jsou zejména zásady právní jistoty a proporcionality (rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, bod 20 a citovaná judikatura).

33 Pokud jde konkrétně o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že členské státy musí v souladu s touto zásadou využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými unijními předpisy. Je tedy sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné (rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, body 21 a 22, jakož i citovaná judikatura).

34 Za těchto podmínek musí být využití možnosti členských států určit za účelem zajištění účinného výběru této daně jiného solidárního dlužníka, než je osoba povinná odvést daň, odůvodněno faktickým nebo právním vztahem mezi oběma dotyčnými osobami s ohledem na zásady právní jistoty a proporcionality. Členským státům zejména přísluší upřesnit zvláštní okolnosti, za kterých musí být taková osoba, jako je příjemce zdanitelného plnění, považována za společně a nerozdílně odpovědnou za zaplacení daně dlužné jejím smluvním partnerem, i když tuto daň zaplatila zaplacením ceny plnění.

35 V této souvislosti je třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným unijní právní úpravou týkající se společného systému DPH, a že zásada zákazu zneužití práva vede k zákazu čistě vykonstruovaných operací zbavených hospodářské podstaty, které se uskutečňují pouze za účelem získání daňového zvýhodnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. června 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 46).

36 Soudní dvůr tak rozhodl, že článek 205 směrnice 2006/112 umožňuje členskému státu považovat osobu za společně a nerozdílně odpovědnou za odvod DPH, pokud v okamžiku operace uskutečněné v její prospěch věděla nebo měla vědět, že daň dlužná za tuto operaci, nebo za předchozí nebo následnou operaci, zůstane nezaplacená, a opřít se v tomto ohledu o domněnky, je-li splněna podmínka, že takové domněnky nemohou být vyjádřeny takovým způsobem, aby se jejich vyvrácení důkazem o opaku stalo pro osobu povinnou k dani prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné, a za podmínky, že se tím nevytváří systém odpovědnosti bez zavinění, který by šel nad rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Hospodářské subjekty, které přijmou veškerá opatření, která po nich mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby jejich plnění nebyla součástí zneužívajícího nebo podvodného řetězce, musí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by jim hrozilo, že budou společně a nerozdílně odpovědné za odvod této daně dlužné jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, EU:C:2006:309, body 32 a 33, jakož i citovaná judikatura).

37 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že okolnosti, že jiná osoba než osoba povinná odvést daň jednala s vynaložením veškeré odborné péče v dobré víře, že přijala všechna opatření, která po ní mohla být rozumně požadována, a že její účast na zneužití nebo podvodu je vyloučena, jsou skutečnostmi, které musí být zohledněny při určení, zda je možné této osobě uložit povinnost zaplatit společně a nerozdílně dlužnou DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, bod 26 a citovaná judikatura).

38 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že článek 177 zákona o DPH, nadepsaný „Odpovědnost osoby v případě zneužití“, v odstavci 2 stanoví, že osobu je třeba považovat za společně a nerozdílně odpovědnou za zaplacení dlužné daně, pokud tato osoba uplatnila nárok na odpočet daně, i když věděla nebo měla vědět, že osoba povinná odvést daň neměla v úmyslu daň zaplatit, přičemž kontrolní orgán musí předložit důkaz o splnění těchto skutečností. Z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že čl. 177 odst. 3 bod 2 tohoto zákona stanoví, že k tomu, aby bylo možné předpokládat, že dotyčná osoba měla vědět, že osoba povinná odvést daň neměla v úmyslu dlužnou daň zaplatit, je třeba nejen to, aby tato daň nebyla skutečně zaplacena kterýmkoli z předchozích dodavatelů, ale i to, aby zdanitelné plnění bylo fiktivní, aby obcházelo zákon nebo aby se jeho cena značně lišila od tržní ceny.

39 Z předkládacího rozhodnutí i z písemného vyjádření bulharské vlády přitom vyplývá, že takováto domněnka je vyvratitelná. Kromě toho ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, nevyplývá, že by bylo prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné takovouto domněnku vyvrátit. Předkládajícímu soudu nicméně přísluší ověřit, zda má dotčená osoba v této souvislosti možnost prokázat dobrou víru.

40 Za těchto podmínek je třeba mít za to, jak uvádí předkládající soud, že takové ustanovení, jako je článek 177 zákona o DPH, splňuje požadavky týkající se použití článku 205 směrnice 2006/112, které byly uvedeny v bodech 36 a 37 tohoto rozsudku.

41 Předkládající soud nicméně uvádí, že i když článek 177 zákona o DPH umožňuje považovat osoby uvedené v tomto článku za společně a nerozdílně odpovědné pouze za zaplacení DPH, tyto osoby mohou být podle čl. 16 odst. 3 zákona o správě daní a příspěvků na sociální zabezpečení rovněž povinny zaplatit úroky z prodlení dlužné z důvodu nezaplacení této daně osobou povinnou odvést daň.

42 V této souvislosti je třeba uvést, že i když se podle znění článku 205 směrnice 2006/112 společná a nerozdílná odpovědnost stanovená v tomto článku vztahuje pouze na odvod DPH, toto znění nevylučuje, že členské státy mohou uložit solidárnímu dlužníkovi odpovědnost za veškeré příslušenství této daně, jako jsou úroky z prodlení dlužné z důvodu nezaplacení uvedené daně osobou povinnou tuto daň odvést. Je však třeba upřesnit, že členské státy mohou rozšířit režim solidární odpovědnosti tak, aby zahrnoval takovéto prvky pouze tehdy, je-li takové rozšíření odůvodněno s ohledem na cíle sledované článkem 205 směrnice 2006/112 a je-li v souladu se zásadami právní jistoty a proporcionality, jak bylo uvedeno v bodě 32 tohoto rozsudku.

43 V této souvislosti je nutno konstatovat, že vzhledem k tomu, že vnitrostátní právní norma ukládající solidárnímu dlužníkovi povinnost zaplatit úroky z prodlení spojené s hlavním dluhem umožňuje bojovat proti zneužívání v oblasti DPH, přispívá k dosažení cíle zajistit správci daně účinný výběr DPH, který sleduje článek 205 směrnice 2006/112. Dále vzhledem k tomu, že použití takovéhoto pravidla předpokládá, že je prokázáno, že smluvní partner osoby povinné odvést daň věděl nebo měl vědět, že tato posledně uvedená osoba tuto daň neodvede, přičemž sám uplatnil nárok na odpočet, se povinnost tohoto smluvního partnera, který se z důvodu dobrovolné účasti na zneužití systému DPH považuje za osobu, která od začátku podporovala protiprávní úmysl této osoby povinné odvést daň tuto daň nezaplatit, nést odpovědnost za důsledky spojené s opožděným zaplacením této daně, za které i on částečně odpovídá, jeví jako přiměřená a v souladu se zásadou právní jistoty.

44 Takovýto přístup je kromě toho v souladu s cílem, z něhož vychází článek 205 směrnice 2006/112, který je popsán v bodech 28 a 29 tohoto rozsudku, který spočívá v umožnění členským státům zajistit pro správce daně účinný výběr DPH od osob, které jsou vzhledem k dané situaci nejvhodnější. V případě takového zneužití v oblasti DPH, jako je to, na které se vztahuje právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, přitom správce daně musí mít v zájmu efektivity možnost vymáhat dlužnou daň a veškeré její příslušenství od každého ze smluvních partnerů, kteří se podíleli na tomto zneužití.

45 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět, článek 205 směrnice 2006/112 musí být ve spojení se zásadou proporcionality vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které je osoba, která společně a nerozdílně ručí ve smyslu tohoto článku, povinna uhradit kromě částky DPH, která nebyla odvedena osobou, která měla povinnost tak učinit, i úroky z prodlení, které dluží osoba povinná tuto daň odvést, pokud je prokázáno, že tato osoba, která sama uplatnila nárok na odpočet daně, věděla nebo měla vědět, že uvedená osoba povinná odvést daň uvedenou daň neodvede.

K nákladům řízení

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

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

Článek 205 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být ve spojení se zásadou proporcionality vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které je osoba, která společně a nerozdílně ručí ve smyslu tohoto článku, povinna uhradit kromě částky daně z přidané hodnoty (DPH), která nebyla odvedena osobou, která měla povinnost tak učinit, i úroky z prodlení, které dluží osoba povinná tuto daň odvést, pokud je prokázáno, že tato osoba, která sama uplatnila nárok na odpočet daně, věděla nebo měla vědět, že uvedená osoba povinná odvést daň uvedenou daň neodvede.

Podpisy.