Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 20. mája 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 205 – Osoby povinné platiť daň správcovi dane – Solidárna zodpovednosť príjemcu zdaniteľného plnenia, ktorý si uplatnil právo na odpočítanie DPH, pričom vedel, že zdaniteľná osoba nezaplatila túto daň – Povinnosť takéhoto príjemcu zaplatiť DPH, ktorú nezaplatila táto zdaniteľná osoba, spolu s úrokmi z omeškania dlžnými z dôvodu nezaplatenia uvedenej dane touto osobou“

Vo veci C-4/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko) zo 16. decembra 2019 a doručený Súdnemu dvoru 7. januára 2020, ktorý súvisí s konaním:

„ALTI“ OOD

proti

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

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory J.-C. Bonichot, sudcovia L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan (spravodajca) a N. Jääskinen,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Centralno upravlenie na Natsionalnata agencija za prichodite, v zastúpení: G. Arnaudov,

– bulharská vláda, v zastúpení: L. Zacharieva a E. Petranova, splnomocnené zástupkyne,

– Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a Y. Marinova, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 14. januára 2021,

* Jazyk konania: bulharčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 205 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi obchodnou spoločnosťou „ALTI“ OOD a Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (riaditeľ Riaditeľstva pre opravné prostriedky a prax týkajúcu sa daní a sociálneho zabezpečenia pre mesto Plovdiv pri centrálnej správe Národnej agentúry pre verejné príjmy, Bulharsko) (ďalej len „riaditeľ“) vo veci vzniku solidárnej zodpovednosti spoločnosti ALTI za zaplatenie dane z pridanej hodnoty (DPH) spolu s úrokmi z omeškania.

Právny rámec

Právna úprava Únie

3 Článok 193 smernice 2006/112 stanovuje:

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

4 Články 194 až 200 a 202 až 204 tejto smernice v podstate stanovujú, že za osoby povinné platiť DPH sa môžu alebo dokonca musia považovať aj iné osoby než zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb.

5 Článok 205 uvedenej smernice 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.“

Bulharské právo

6 § 177 Zakon za danăk vărchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty) (DV č. 63 zo 4. augusta 2006) s názvom „Zodpovednosť osôb v prípade zneužitia“ v znení uplatňujúcom sa na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„1. Zaregistrovaná osoba, ktorá je príjemcom zdaniteľného plnenia, je zodpovedná za splatnú daň, ktorú nezaplatila iná zaregistrovaná osoba, pokiaľ si uplatnila právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe, ktoré priamo alebo nepriamo súvisí so splatnou a nezaplatenou DPH.

2. Zodpovednosť podľa odseku 1 vzniká, ak zaregistrovaná osoba vedela alebo mala vedieť, že táto daň nebude zaplatená a kontrolný orgán to preukázal podľa § 117 až 120 Danačno-osiguritelen procesualen kodeks (daňový poriadok a poriadok sociálneho poistenia).

3. Na účely odseku 2 sa predpokladá, že osoba mala vedieť, že daň nebude zaplatená, pokiaľ sú kumulatívne splnené tieto podmienky:

(1) splatná daň v zmysle odseku 1 nebola výsledne za zdaňovacie obdobie skutočne zaplatená žiadnym z predchádzajúcich dodávateľov zdaniteľného dodania rovnakého tovaru alebo poskytnutia rovnakej služby, bez ohľadu na to, či sa plnenie uskutočnilo v takej istej, zmenenej alebo spracovanej forme,

(2) zdaniteľné plnenie je fiktívne, obchádza zákon alebo jeho cena sa značne odlišuje od trhovej ceny.

4. Zodpovednosť podľa odseku 1 nie je podmienená získaním určitej výhody z dôvodu nezaplatenia splatnej dane.

5. Za podmienok stanovených v odsekoch 2 a 3 je zodpovedný tiež predchádzajúci dodávateľ zdaniteľnej osoby, ktorá dlhuje nezaplatenú daň.

6. V prípadoch uvedených v odsekoch 1 a 2 je zodpovedná zdaniteľná osoba, ktorá je priamym príjemcom plnenia, za ktoré nebola zaplatená splatná daň, a pokiaľ nie je možné vybrať daň, možno vyvodiť zodpovednosť voči každému z nasledujúcich príjemcov v rámci dodávateľského reťazca.

7. Odsek 6 sa uplatňuje obdobne aj na predchádzajúcich dodávateľov.“

7 § 14 daňového poriadku a poriadku sociálneho poistenia (DV č. 105 z 29. decembra 2005) stanovuje:

„Osobami povinnými platiť daň sú právnické a fyzické osoby, ktoré:

(1) sú povinné platiť dane alebo odvody na sociálne zabezpečenie,

(2) sú povinné vyberať a platiť dane alebo odvody na sociálne zabezpečenie,

(3) zodpovedajú za dlh osôb uvedených v bodoch 1 a 2.“

8 § 16 tohto poriadku stanovuje:

„1. Osobou povinnou platiť daň podľa § 14 bodu 3 je osoba, ktorá má v prípadoch stanovených zákonom povinnosť zaplatiť DPH alebo odvod na povinné sociálne zabezpečenie dlžníka tejto dane alebo odvodu, alebo osoba povinná vybrať a zaplatiť daň alebo odvod na povinné sociálne zabezpečenie, ktoré neboli zaplatené v stanovenej lehote.

2. Na osoby povinné platiť daň podľa § 14 bodu 3 sa vzťahujú pravidlá určujúce práva a povinnosti právneho subjektu v konaniach podľa tohto zákona.

3. Zodpovednosť osoby povinnej platiť daň podľa § 14 bodu 3 sa vzťahuje na dane a odvody na povinné sociálne zabezpečenie, úroky a náklady na vymáhanie.“

9 § 121 Zakon za zadălženijata i dogovorite (zákon o záväzkových vzťahoch a zmluvách) (DV č. 275 z 22. novembra 1950):

„Okrem prípadov stanovených zákonom vzniká solidárna zodpovednosť dvoch alebo viacerých dlžníkov len vtedy, ak bola dohodnutá.“

10 § 122 tohto zákona uvádza:

„Veriteľ môže požadovať uspokojenie celej pohľadávky od solidárneho dlžníka podľa svojho výberu.

Výkon práv voči jednému zo solidárnych dlžníkov nemá vplyv na nároky veriteľa voči ostatným dlžníkom.“

11 § 126 uvedeného zákona stanovuje:

„Ak sa nesplnenie týka iba jedného z dlžníkov, veriteľ od neho môže požadovať nahradenie celej škody.

Ostatní dlžníci sú spoločne a nerozdielne zodpovední len za to, čo bolo pôvodne dlžné.

Výzva jednému zo solidárnych dlžníkov nevyvoláva účinky voči ostatným dlžníkom.“

12 § 1 Zakon za lichvite vărchu danăci, taksi i drugi podobni dăržavni vzemanija (zákon o úrokoch z daní, poplatkov a iných podobných pohľadávok štátu) (DV č. 91 z 12. novembra 1957) stanovuje:

„Pri vymáhaní daní, poplatkov, zrážok zo zisku, príspevkov do rozpočtu a iných pohľadávok štátu podobného charakteru, bez ohľadu na to, či podliehajú odvodom alebo nie, ktoré neboli dobrovoľne zaplatené v stanovenej lehote, sa platí úrok v zákonnej výške.

Rovnako sa platia úroky pri vymáhaní odvodov na povinné poistenie majetku [nezaplatených] v lehote stanovenej na dobrovoľné zaplatenie.

Úroky z úrokov a úroky z pokút sa neplatia.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13 ALTI je spoločnosťou s ručením obmedzeným založená podľa bulharského práva. V priebehu roka 2014 nadobudla od jednoosobovej spoločnosti s ručením obmedzeným podľa bulharského práva „FOTOMAG“ EOOD kombajn a traktor s prívesom (ďalej len „poľnohospodárska technika“), ktoré spoločnosť FOTOMAG nadobudla v rámci Spoločenstva od inej obchodnej spoločnosti so sídlom v Spojenom kráľovstve. Pri dodaní poľnohospodárskej techniky spoločnosti ALTI vystavila FOTOMAG tri faktúry, z ktorých každá uvádzala DPH. Po zaplatení týchto faktúr si ALTI uplatnila právo na odpočítanie DPH a uviedla dotknuté odpočítanie v daňových priznaniach týkajúcich sa zdaňovacích období apríl a jún 2014.

14 Voči spoločnosti FOTOMAG bolo začaté konanie na vyrubenie dane, pričom bulharské daňové orgány opravným daňovým výmerom z 27. júna 2016 rozhodli, že táto spoločnosť nezaplatila takmer nič z DPH priznanej pri uvedenom nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva a vyčíslenej na faktúrach vystavených spoločnosti ALTI.

15 V rámci konania na vyrubenie dane začatého proti spoločnosti ALTI tieto daňové orgány zistili, že ALTI a FOTOMAG poverili vedením svojho účtovníctva, správou svojich bankových účtov a podaním daňových priznaní k DPH jednu a tú istú osobu, že nadobudnutie poľnohospodárskej techniky spoločnosťou FOTOMAG bolo financované prostredníctvom tretej spoločnosti, ktorej spoločníkmi boli konatelia spoločností FOTOMAG a ALTI, a že prepravu kombajnu zo Spojeného kráľovstva prostredníctvom inej obchodnej spoločnosti zorganizoval konateľ a zástupca spoločnosti ALTI. Tieto zistenia viedli uvedené daňové orgány k záveru, že nadobudnutie poľnohospodárskej techniky spoločnosťou FOTOMAG zorganizovala samotná ALTI prostredníctvom nadobudnutia v rámci Spoločenstva, aby si neoprávnene uplatnila DPH, a že ALTI vedela, že FOTOMAG nezaplatí DPH z troch dotknutých faktúr. Tie isté daňové orgány okrem toho usúdili, že vzhľadom na to, že cieľom transakcie medzi spoločnosťami FOTOMAG a ALTI bolo obchádzanie zákona, ALTI mala vedieť v zmysle § 177 ods. 3 bodu 2 zákona o DPH, že FOTOMAG nezaplatí DPH v zmysle tohto ustanovenia.

16 Za týchto okolností bulharské daňové orgány opravným daňovým výmerom z 23. februára 2018, ktorý bol určený spoločnosti ALTI, a bol zmenený opravným daňovým výmerom zo 6. marca 2018, rozhodli, že táto spoločnosť je podľa § 177 ods. 3 bodu 2 zákona o DPH spoločne a nerozdielne zodpovedná za DPH, ktorú nezaplatila FOTOMAG.

17 ALTI podala sťažnosť riaditeľovi, v ktorej najmä uviedla, že nebol naplnený subjektívny prvok vyžadovaný § 177 ods. 3 bode 2 zákona o DPH, a to skutočnosť, že ALTI mala vedieť, že FOTOMAG nezaplatí DPH.

18 Keďže riaditeľ túto sťažnosť zamietol, ALTI sa obrátila na Administrativen săd – Plovdiv (Správny súd Plovdiv, Bulharsko). Rozsudkom z 22. marca 2019 tento súd zamietol žalobu spoločnosti ALTI proti opravnému daňovému výmeru ako nedôvodnú.

19 Administrativen săd – Plovdiv (Správny súd Plovdiv) rozhodol, že z dôkazov vykonaných v rámci konania vyplynulo, že ALTI mala vedieť, že FOTOMAG si nesplní povinnosť zaplatiť DPH. V tejto súvislosti tento súd najmä konštatoval, že vzťahy medzi spoločnosťami ALTI a FOTOMAG v skutočnosti presahovali rámec bežných obchodných vzťahov, že FOTOMAG nikdy nevykonávala činnosti v oblasti predaja poľnohospodárskej techniky a nemala v tejto oblasti žiadne skúsenosti, že výkonný člen predstavenstva tretej spoločnosti, ktorá požičala spoločnosti FOTOMAG finančné prostriedky na nákup poľnohospodárskej techniky, bol konateľom spoločnosti ALTI a akcionár tejto tretej spoločnosti bol konateľom spoločnosti FOTOMAG, ako aj že jedna a tá istá osoba vykonávala bankové prevody medzi spoločnosťami ALTI, FOTOMAG a touto treťou spoločnosťou, starala sa o účtovníctvo spoločností ALTI, FOTOMAG a obchodnej spoločnosti, ktorá dojednávala prepravu poľnohospodárskej techniky zo Spojeného kráľovstva, a podávala daňové priznania spoločností ALTI a FOTOMAG. Uvedený súd z toho vyvodil, že cieľom vzťahov medzi spoločnosťami ALTI a FOTOMAG bolo obchádzanie zákona a že na základe ustanovení § 177 ods. 3 bodu 2 zákona o DPH v spojení s § 16 ods. 3 daňového poriadku a poriadku sociálneho poistenia bola ALTI povinná zaplatiť nielen samotnú daň, ale aj úroky z omeškania dlžné z dôvodu nezaplatenia tejto dane osobou povinnou platiť daň.

20 ALTI napadla rozsudok Administrativen săd – Plovdiv (Správny súd Plovdiv) na Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko).

21 V rámci svojho odvolania ALTI predovšetkým tvrdí, že hoci podľa judikatúry bulharských súdov môže vzniknúť zodpovednosť príjemcu zdaniteľného dodania na základe § 177 ods. 3 bodu 2 zákona o DPH, ak si tento príjemca uplatnil právo na odpočítanie dane vo vzťahu k splatnej dani, ktorá nebola zaplatená jeho dodávateľom, táto zodpovednosť sa nevzťahuje na úroky z omeškania dlžné z dôvodu nezaplatenia tejto dane osobou povinnou platiť daň.

22 Vnútroštátny súd uvádza, že podľa § 177 ods. 3 bodu 2 zákona o DPH príjemca zdaniteľného plnenia musí zodpovedať za splatnú daň, ktorú nezaplatila iná osoba, ak si uplatnila právo na odpočítanie DPH na vstupe priamo alebo nepriamo súvisiace so splatnou, ale nezaplatenou DPH, pričom takáto solidárna zodpovednosť sa uplatňuje vtedy, ak príjemca vedel alebo mal vedieť, že uvedená daň nebude zaplatená. Toto ustanovenie je podľa neho v súlade s článkom 205 smernice 2006/112, ako to vyplýva najmä z rozsudku z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i. (C-384/04, EU:C:2006:309).

23 Bulharský zákonodarca pri stanovení rozsahu tejto solidárnej zodpovednosti však v § 177 zákona o DPH výslovne neuviedol, že príjemca plnenia je povinný zaplatiť nielen nezaplatenú daň, ale aj úroky z omeškania splatné od okamihu splatnosti tejto dane. Vnútroštátny súd uvádza, že takúto povinnosť by však bolo možné vyvodiť z § 16 ods. 3 daňového poriadku a poriadku sociálneho zabezpečenia, hoci bulharský Najvyšší správny súd vydal v tejto súvislosti protichodné rozsudky. V tejto súvislosti vnútroštátny súd vysvetľuje, že sa pýta, či článok 205 smernice 2006/112 a zásada proporcionality

bránia alebo nebránia tomu, aby dotknutý režim solidárnej zodpovednosti zahŕňal úroky z omeškania dlžné z dôvodu nezaplatenia uvedenej dane osobou povinnou platiť daň, a teda či bránia alebo nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ako je § 16 ods. 3 tohto poriadku.

24 Za týchto podmienok Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa článok 205 smernice [2006/112] a zásada proporcionality vykladať v tom zmysle, že solidárna zodpovednosť registrovanej osoby, ktorá je príjemcom zdaniteľného dodania tovaru, za DPH, ktorú neodviedol jej dodávateľ, okrem istiny dodávateľa (dlh na DPH) zahŕňa aj vedľajšiu povinnosť nahradiť škodu spôsobenú omeškaním dlžníka vo výške zákonného úroku z istiny od začiatku omeškania dlžníka až do okamihu vydania opravného daňového výmeru, ktorým je konštatovaná jeho solidárna zodpovednosť, resp. do splnenia záväzku?

2. Majú sa článok 205 smernice [2006/112] a zásada proporcionality vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnemu predpisu, akým je § 16 ods. 3 [daňového poriadku a poriadku sociálneho poistenia], podľa ktorého zodpovednosť tretej osoby za nezaplatené dane zdaniteľnej osoby zahŕňa dane a úroky?“

O prejudiciálnych otázkach

25 Svojimi dvomi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 205 smernice 2006/112 v spojení so zásadou proporcionality vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej je osoba považovaná za spoločne a nerozdielne zodpovednú v zmysle tohto článku povinná zaplatiť okrem sumy DPH, nezaplatenej osobou povinnou platiť túto daň, aj úroky z omeškania, dlžné osobou povinnou platiť daň z tejto sumy.

26 V tejto súvislosti treba uviesť, že podľa článku 205 smernice 2006/112 v situáciách uvedených v článkoch 193 až 200 a 202 až 204 tejto smernice členské štáty môžu stanoviť, že iná osoba než osoba povinná platiť daň je spoločne a nerozdielne zodpovedná za zaplatenie DPH.

27 Články 193 až 200 a 202 až 204 smernice 2006/112 určujú osoby povinné platiť DPH v súlade s predmetom oddielu 1 kapitoly 1 hlavy XI tejto smernice s názvom „Osoby povinné platiť daň správcovi dane“. Hoci článok 193 uvedenej smernice stanovuje ako základné pravidlo, že DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb, znenie tohto článku spresňuje, že iné osoby môžu alebo musia byť povinné platiť túto daň v situáciách uvedených v článkoch 194 až 199b a článku 202 tej istej smernice.

28 Z kontextu, ktorý tvoria články 193 až 205 smernice 2006/112, vyplýva, že článok 205 tejto smernice patrí do súboru ustanovení, ktorých cieľom je identifikovať osobu povinnú platiť DPH v závislosti od rôznych situácií. Cieľom týchto ustanovení 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.

29 Článok 205 smernice 2006/112 preto v zásade umožňuje členským štátom prijať na účely účinného výberu DPH opatrenia, podľa ktorých je iná osoba než tá, ktorá je obvykle povinná platiť túto daň podľa článkov 193 až 200 a 202 až 204 tejto smernice, spoločne a nerozdielne zodpovedná za zaplatenie uvedenej dane.

30 Tento výklad je okrem iného podporený rozsudkom z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 19 a citovaná judikatúra), týkajúcim sa výkladu článku 21 ods. 3 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2001/115/EHS z 20. decembra 2001 (Ú. v. ES L 15, 2002, s. 24; Mim. vyd. 09/001, s. 352), ktorý zodpovedá článku 205 smernice 2006/112.

31 Keďže však článok 205 smernice 2006/112 nespresňuje ani osoby, ktoré členské štáty môžu považovať za spoločne a nerozdielne zodpovedných dlžníkov, ani situácie, v ktorých možno pristúpiť k takémuto kvalifikovaniu, stanovenie podmienok a postupov na vyvodenie spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti upravenej v tomto článku, prislúcha členským štátom.

32 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že členské štáty pri výkone takejto právomoci musia dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Únie, medzi ktoré patrí najmä zásada právnej istoty a zásada proporcionality (rozsudok z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, bod 20 a citovaná judikatúra).

33 Pokiaľ ide konkrétne o zásadu proporcionality, Súdny dvor už rozhodol, že členské štáty musia v súlade s touto zásadou použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnym právom, v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených dotknutou právnou úpravou Únie. Hoci je legitímne, že cieľom členského štátu je čo najúčinnejšie chrániť práva týkajúce sa verejných financií, takéto opatrenia nesmú prekročiť rozsah nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa (rozsudok z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, body 21 a 22, ako aj citovaná judikatúra).

34 Za týchto podmienok výkon právomoci členských štátov určiť iného spoločne a nerozdielne zodpovedného dlžníka, než je osoba povinná platiť daň, s cieľom zabezpečiť účinný výber tejto dane, musí byť odôvodnený skutkovým a/alebo právnym vzťahom medzi dvomi dotknutými osobami z hľadiska zásad právnej istoty a proporcionality. Členským štátom najmä prislúcha spresniť osobitné okolnosti, za ktorých osoba, akou je príjemca zdaniteľného plnenia, musí byť spoločne a nerozdielne zodpovedná za zaplatenie dane dlžnej svojou druhou zmluvnou stranou, hoci ju zaplatila uhradením ceny plnenia.

35 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom, ktorý právna úprava Únie týkajúca sa spoločného systému DPH uznáva a podporuje, a že zásada zákazu zneužitia práva vedie k zákazu vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality uskutočnených výlučne s cieľom získať daňovú výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. júna 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 46).

36 Súdny dvor teda rozhodol, že článok 205 smernice 2006/112 umožňuje členskému štátu stanoviť, že určitá osoba môže byť spoločne a nerozdielne zodpovedná za zaplatenie DPH, keď v čase plnenia vo svoj prospech vedela alebo mala vedieť, že daň dlžná z tohto plnenia alebo z predchádzajúceho, alebo nasledujúceho plnenia zostane nezaplatená, ako aj, že je možné vychádzať v tejto súvislosti z domnienok, ale pod podmienkou, že tieto domnienky nie sú formulované takým spôsobom, ktorý by prakticky znemožňoval alebo nadmerne sťažoval zdaniteľnej osobe ich vyvrátenie dôkazmi o opaku, a pod podmienkou, že sa tým nevytvára systém zodpovednosti bez zavinenia idúci nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu práv správcu dane. Subjekty, ktoré prijmú všetky opatrenia, ktoré od nich možno dôvodne požadovať, aby sa ubezpečili, že ich plnenia nie sú súčasťou zneužívajúceho alebo podvodného reťazca, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že budú spoločne a nerozdielne zodpovedné za zaplatenie tejto dane inou zdaniteľnou osobou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i., C-384/04, EU:C:2006:309, body 32 a 33, ako aj citovanú judikatúru).

37 Súdny dvor tiež rozhodol, že okolnosti, že iná osoba než osoba povinná platiť daň konala dobromyseľne, prijala všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jej moci, a jej účasť na zneužití alebo podvode je vylúčená, predstavujú faktory, ktoré treba zohľadniť pri určení možnosti uložiť jej povinnosť zaplatiť dlhovanú DPH spoločne a nerozdielne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, bod 26 citovanú judikatúru).

38 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že § 177 zákona o DPH s názvom „Zodpovednosť osôb v prípade zneužitia“ vo svojom odseku 2 stanovuje, že osobu treba považovať za spoločne a nerozdielne zodpovednú za zaplatenie splatnej dane, ak si táto osoba uplatnila právo na odpočítanie, hoci vedela alebo mala vedieť, že osoba povinná platiť daň nemala v úmysle zaplatiť daň, pričom kontrolný orgán dohľadu musí predložiť dôkaz o takýchto okolnostiach. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu tiež vyplýva, že § 177 ods. 3 bod 2 tohto zákona stanovuje, že na to, aby bolo možné predpokladať, že dotknutá osoba mala vedieť, že osoba povinná platiť splatnú daň nemala v úmysle zaplatiť ju, je potrebné nielen to, aby túto daň skutočne nezaplatil žiadny z predchádzajúcich dodávateľov, ale aj to, aby zdaniteľné plnenie bolo fiktívne, obchádzalo zákon alebo aby sa jeho cena značne odchyľovala od trhovej ceny.

39 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ako aj z písomných pripomienok bulharskej vlády vyplýva, že takáto domnienka je vyvrátiteľná. Okrem toho zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, nie je zrejmé, že by vyvrátenie takejto domnienky bolo prakticky nemožné alebo nadmerne ťažké. Vnútroštátnemu súdu však prislúcha overiť, či má dotknutá osoba možnosť preukázať svoju dobromyseľnosť v tejto súvislosti.

40 Za týchto podmienok treba konštatovať, že ako uvádza vnútroštátny súd, ustanovenie, ako je § 177 zákona o DPH, zodpovedá požiadavkám týkajúcim sa uplatnenia článku 205 smernice 2006/112, ako sú pripomenuté v bodoch 36 a 37 tohto rozsudku.

41 Vnútroštátny súd však uvádza, že hoci § 177 zákona o DPH umožňuje považovať osoby uvedené v tomto článku za spoločne a nerozdielne zodpovedné iba za zaplatenie DPH, tieto osoby môžu byť tiež povinné podľa § 16 ods. 3 daňového poriadku a poriadku sociálneho zabezpečenia platiť úroky z omeškania dlžné z dôvodu nezaplatenia tejto dane osobou povinnou platiť daň.

42 V tejto súvislosti treba uviesť, že hoci sa podľa znenia článku 205 smernice 2006/112 spoločná a nerozdielna zodpovednosť stanovená v tomto článku vzťahuje len na zaplatenie DPH, toto znenie nevylučuje, aby členské štáty mohli uložiť solidárnemu dlžníkovi zodpovednosť za všetky zložky spojené s touto daňou, ako sú úroky z omeškania dlžné z dôvodu nezaplatenia uvedenej dane osobou povinnou platiť túto daň. Treba však spresniť, že členské štáty môžu rozšíriť režim spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti tak, aby zahŕňal takéto prvky len vtedy, ak je takéto rozšírenie odôvodnené vzhľadom na ciele sledované článkom 205 smernice 2006/112, a je, ako bolo pripomenuté v bode 32 tohto rozsudku, v súlade so zásadami právnej istoty a proporcionality.

43 V tejto súvislosti treba konštatovať, že vzhľadom na to, že vnútroštátna právna norma ukladajúca solidárnemu dlžníkovi povinnosť zaplatiť úroky z omeškania spojené s istinou, umožňuje bojovať proti zneužitiam v oblasti DPH, prispieva k dosiahnutiu cieľa zabezpečiť správcovi dane účinný výber DPH sledovaného článkom 205 smernice 2006/112. Navyše vzhľadom na to, že uplatnenie takejto normy predpokladá, že sa preukáže, že druhá zmluvná strana osoby povinnej platiť splatnú daň vedela alebo mala vedieť, že táto posledná uvedená osoba túto daň nezaplatí, pričom sama si uplatnila právo na odpočítanie dane, povinnosť takejto druhej zmluvnej strany, ktorá sa z dôvodu svojej dobrovoľnej účasti na zneužití systému DPH považuje za osobu, ktorá sa od začiatku podieľala na protiprávnom úmysle tejto osoby povinnej platiť daň nezaplatiť túto daň, niesť zodpovednosť za dôsledky spojené s omeškaním s platbou tejto dane, za ktoré je aj ona čiastočne zodpovedná, sa zdá byť primerané a zároveň v súlade so zásadou právnej istoty.

44 Takýto prístup je okrem toho v súlade s cieľom, na ktorom je založený článok 205 smernice 2006/112, ako je opísaný v bodoch 28 a 29 tohto rozsudku, ktorý spočíva v umožnení členským štátom zabezpečiť pre správcu dane účinný výber DPH od osôb, ktoré sú najvhodnejšie vzhľadom na príslušnú situáciu. V prípade takého zneužitia v oblasti DPH, aké uvádza vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej, správca dane musí mať v záujme efektívnosti možnosť vymáhať dlžnú daň a všetky prvky, ktoré s ňou súvisia, od každého zo zmluvných partnerov, ktorí sa podieľali na tomto zneužití.

45 Vzhľadom na všetko, čo bolo uvedené, treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 205 smernice 2006/112 v spojení so zásadou proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej musí osoba považovaná za spoločne a nerozdielne zodpovednú v zmysle tohto článku zaplatiť okrem sumy DPH, nezaplatenej osobou povinnou platiť túto daň, aj úroky z omeškania, dlžné osobou povinnou platiť daň z tejto sumy, ak sa preukáže, že táto osoba, ktorá si sama uplatnila právo na odpočítanie dane, vedela alebo musela vedieť, že uvedená osoba povinná platiť daň nezaplatila uvedenú daň.

O trovách

46 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 205 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadou proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej musí osoba považovaná za spoločne a nerozdielne zodpovednú v zmysle tohto článku zaplatiť okrem sumy dane z pridanej hodnoty (DPH), nezaplatenej osobou povinnou platiť túto daň, aj úroky z omeškania, dlžné osobou povinnou platiť daň z tejto sumy, ak sa preukáže, že táto osoba, ktorá si sama uplatnila právo na odpočítanie dane, vedela alebo musela vedieť, že uvedená osoba povinná platiť daň nezaplatila uvedenú daň.

Podpisy