

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

12. září 2024(*)

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – články 273 a 395 – Provádící rozhodnutí (EU) 2019/310 – Boj proti podvodům v oblasti DPH – Mechanismus oddělených plateb – Účet DPH osoby povinné k dani v úpadku – Převod finančních prostředků uložených na tomto účtu na žádost insolvenčního správce“

Ve věci C-709/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Wojewódského správního soudu ve Vratislavi (Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, Polsko) ze dne 22. září 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 17. listopadu 2022, v řízení

Syndyk Masy Upadłości A

proti

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

za účasti:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení: N. Wahl, vykonávající funkci předsedy senátu, J. Passer a M. L. Arastey Sahún (zpravodajka), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu: K. Tudrujek,
- za Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców: P. Chrupek, radca prawny,
- za polskou vládu: B. Majczyna, jako zmocněnec,
- za Evropskou komisi: M. Herold, K. Herrmann a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 11. dubna 2024,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), prováděcího rozhodnutí Rady (EU) 2019/310 ze dne 18. února 2019, kterým se Polsku povoluje zavést zvláštní opatření odchylovající se od článku 226 směrnice 2006/112/ES o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2019, L 51, s. 19), čl. 17 odst. 1, čl. 41 odst. 1, čl. 51 odst. 1 a čl. 52 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“), článku 2 a čl. 4 odst. 3 SEU, jakož i zásad proporcionality, neutrality daní z přidané hodnoty (DPH) a právní jistoty.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi insolventním správcem A (Syndyk Masy Upadłości A, dále jen „správce A“) a editelem Finančního editelství ve Vratislavi (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, Polsko) (dále jen „editel daňové správy“) ve věci rozhodnutí tohoto editele daňové správy, kterým bylo odmítnuto uvolnit finanční prostředky uložené na účtu DPH osoby povinné k dani v úpadku.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2006/112

3 Článek 206 směrnice 2006/112 zní:

„Každá osoba povinná k dani, která je osobou povinnou odvést daň, zaplatí při podání přiznání k dani podle článku 250 stejnou výši daní. členské státy však mohou pro odvedení této daní určit jiný den nebo mohou požadovat předběžné splátky.“

4 Článek 226 této směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daní z přidané hodnoty povinné pouze tyto údaje:

[...]“

5 Článek 273 uvedené směrnice stanoví:

„členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daní a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plátními i plátními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překročováním hranic.

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

6 Článek 395 odst. 1 též směrnice zní:

„Rada [Evropské unie] může na návrh [Evropské] komise jednomyslně povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylovající se od této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup výběru daní nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se

daňovým povinnostem.

Opatření, jejichž cílem je zjednodušit postup výběru daní, smí ovlivnit výši daňových příjmů členského státu vybranou na stupni konečné spotřeby pouze v zanedbatelném rozsahu.“

Nařízení (EU) 2015/848

7 Článek 1 odst. 1 první pododstavec nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/848 ze dne 20. května 2015 o insolvenčním řízení (Úř. věst. 2015, L 141, s. 19) zní:

„Toto nařízení se vztahuje na veřejná kolektivní řízení, včetně předběžných řízení, která jsou založena na právu upravujícím úpadek a ve kterých, za účelem záchrany, úpravy dluhu, reorganizace nebo likvidace,

a) je dlužník zcela či zčásti zbaven dispozičních oprávnění ke svému majetku a je jmenován insolvenční správce;

b) jsou majetek a záležitosti dlužníka pod kontrolou či dohledem soudu, nebo

c) je soudem nebo na základě zákona přiznáno dočasné přerušení řízení na vymáhání individuálních nároků s cílem umožnit jednání mezi dlužníkem a jeho věřiteli, za předpokladu, že dané řízení, v jehož rámci bylo přerušení přiznáno, zajistí vhodná opatření na ochranu věřitelů obecně a je předběžným řízením k některému z řízení uvedených v písmeni a) nebo b), nepodaří-li se dosáhnout dohody.“

Provádcí rozhodnutí 2019/310

8 Provádcí rozhodnutí 2019/310 bylo přijato, jak vyplývá z jeho právních východisek, na základě Smlouvy o FEU, jakož i směrnice 2006/112, zejména na základě jejího čl. 395 odst. 1.

9 Body 1, 3, 4, 7, 9, 11 a 12 odvodňují prováděcího rozhodnutí 2019/310 uvádějí:

„(1) Dopisem, který Komise zaevidovala dne 15. května 2018, požádalo Polsko o povolení zavést zvláštní opatření odchyloující se od článku 226 směrnice [2006/112] za účelem uplatnění mechanismu[...] oddělených plateb (dále jen „zvláštní opatření“). Toto zvláštní opatření by mělo vyžadovat, aby faktury vystavené v souvislosti s dodávkami zboží a poskytováním služeb s vysokým rizikem podvodu, na které se v Polsku obecně vztahuje mechanismus přenesení daňové povinnosti a společná a nerozdílná odpovědnost, obsahovaly zvláštní požadavek, že [DPH] musí být zaplacená na vázaný účet pro DPH dodavatele. [...]

[...]

(3) Polsko v rámci boje proti podvodům již přijalo četná opatření. Zavedlo mimo jiné mechanismus přenesení daňové povinnosti a společné a nerozdílné odpovědnosti zákazníka, standardní kontrolní soubor, přísnější pravidla registrace plátců DPH a rušení jejich registrace a vyšší počet auditů. Nicméně Polsko se domnívá, že tato opatření nepostažují k zamezení podvodům v oblasti DPH.

(4) Polsko se domnívá, že použitím zvláštního opatření se zabrání podvodům v oblasti DPH. Jelikož mechanismus oddělených plateb spočívá v tom, že částku DPH vloženou na samostatný účet pro DPH dodavatele (osoby povinné) k dani lze použít pouze k omezeným účelům, a to k odvádění DPH daňovému orgánu nebo k placení DPH uvedené na fakturách přijatých od dodavatelů, je lépe zaručeno, že daňové orgány obdrží celou částku DPH, kterou má osoba povinná k dani převést do polské státní pokladny.

[...]

(7) V případě přebytku daně na vstupu oproti dani na výstupu vykázané dodavatelem v přiznání k DPH jako částky, jež má být vrácena, se tato částka vrací obvykle do 60 dnů na běžný účet dodavatele. Polsko však informovalo Komisi, že v případě transakcí, na něž se vztahuje zvláštní opatření, dojde k vrácení na žádost dodavatele, který disponuje vázaným účtem pro DPH, do 25 dnů.

[...]

(9) Zvláštní opatření se má vztahovat na všechny dodavatele včetně těch, kteří nejsou usazeni v Polsku, jelikož ti mají vlastnit bankovní účet vedený podle polského zákona o bankovníctví. Polsko v této souvislosti potvrdilo, že dodavatelům v souvislosti s povinností založit si bankovní účet v Polsku nevzniknou žádné dodatečné náklady, jelikož si tyto dodavatelé budou moci v Polsku založit a nechat vést bankovní účet pro platby DPH zdarma.

[...]

(11) Komise je toho názoru, že zvláštní opatření pro dodávky zboží a poskytování služeb s vysokým rizikem podvodu může přinést účinné výsledky v boji proti podvodům v oblasti DPH. [...]

(12) Vzhledem k novosti a široké oblasti působnosti zvláštního opatření je důležité, aby byla zajištěna nezbytná následná opatření. Zejména je nutné sledovat dopad zvláštního opatření na objem podvodů v oblasti DPH a na osoby povinné k dani (mimo jiné co se týče vrácení DPH, administrativní zátěže, nákladů vznikajících osobám povinným k dani). Polsko by proto mělo 18 měsíců po vstupu zvláštního opatření v Polsku v platnost předložit zprávu o dopadu zvláštního opatření.“

10 Článek 1 tohoto prováděcího rozhodnutí stanoví:

„Odchylně od článku 226 směrnice [2006/112] je Polsko oprávněno zavést zvláštní požadavek, aby faktury vystavené v souvislosti s dodávkami zboží a poskytováním služeb, které jsou uvedeny v příloze tohoto rozhodnutí, mezi osobami povinnými k dani, jsou-li platby za dodávky prováděny elektronickým bankovním převodem, obsahovaly zvláštní požadavek, že DPH musí být zaplacená na samostatný vázaný účet [DPH] dodavatele založený v Polsku.“

11 Uvedené prováděcí rozhodnutí bylo podle jeho čl. 3 druhého pododstavce použitelné od 1. března 2019 do 28. února 2022.

12 Prováděcí rozhodnutí Rady (EU) 2022/559 ze dne 5. dubna 2022, kterým se mění prováděcí rozhodnutí (EU) 2019/310, pokud jde o povolení udělené Polsku nadále uplatňovat zvláštní opatření odchylné od článku 226 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2022, L 108, s. 51), prodloužilo platnost povolení uděleného prováděcím rozhodnutím 2019/310 do 28. února 2025.

Polské právo

Zákon o DPH

13 §lánek 106e odst. 1 bod 18a zákona o dani ze zboží a služeb (ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. z roku 2021, položka 685), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„[N]a fakturách na dodávky zboží a poskytování služeb, které jsou uvedeny v příloze 15 zákona, vystavených ve prospěch osoby povinné k dani, jejichž celková výše převyšuje částku 15 000 [polských zlotých (PLN)] nebo její ekvivalent v cizí měně, musí být uveden dodatek ‚mechanismus oddělených plateb‘ [...]“

14 §lánek 108a tohoto zákona stanoví:

„1. Osoby povinné k dani, které obdržely fakturu s uvedenou částkou daně, mohou při platbě dlužné částky z této faktury využít mechanismus oddělených plateb.

1a. Při provedení platby za zakoupené zboží nebo služby uvedené v příloze 15 zákona, které jsou doloženy fakturou, jejíž celková výše převyšuje částku 15 000 PLN nebo její ekvivalent v cizí měně, jsou osoby povinné k dani povinny použít mechanismus oddělených plateb. [...]

[...]

2. Mechanismus oddělených plateb spočívá v:

1) zaplacení částky odpovídající celé částce daně nebo její části vyplývající z přijaté faktury na účet DPH;

2) zaplacení celé částky nebo její části odpovídajícíisté hodnotě prodeje vyplývající z přijaté faktury na bankovní účet nebo účet úvěrního družstva, ke kterému se váže účet DPH, nebo v uhrazení této částky jiným způsobem.“

15 §lánek 108b uvedeného zákona zní:

„1. Na žádost osoby povinné k dani ředitel finančního úřadu rozhodnutím povolí převod finančních prostředků shromážděných na účtu DPH uvedeném osobou povinnou k dani na bankovní účet nebo účet úvěrního družstva uvedený osobou povinnou k dani, ke kterému se tento účet DPH váže.

[...]

3. ředitel finančního úřadu vydá rozhodnutí do 60 dnů od obdržení žádosti. [...]

[...]

5. ředitel finančního úřadu rozhodnutím odmítne převést finanční prostředky shromážděné na účtu DPH:

1) v případě daňových nedoplatek osoby povinné k dani a nedoplatek uvedených v §l. 62b odst. 2 bodu 2 písm. a) bankovního zákona (ustawa – Prawo bankowe) ze dne 29. srpna 1997 [(Dz. U. 1997, ? 140, položka 939), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o bankách“)], pokud výše uvedených finančních prostředků odpovídá uvedeným nedoplatkům s úroky z prodlení, ke dni vydání rozhodnutí;

2) existuje-li důvodné podezření, že

a) daňové povinnosti týkající se daní a pohledávek uvedených v §l. 62b odst. 2 bodu 2 písm. a) [zákon o bankách] nebudou plněny, zejména pokud daňový poplatník trvale neplatí dlužné daně nebo přijme opatření spočívající v převodu aktiv, která mohou bránit plnění daňových povinností nebo mohou jejich splnění zmařit, nebo

b) vznikne nedoplatek daní a pohledávek uvedených v §l. 62b odst. 2 bodu 2 písm. a) [zákon o bankách] nebo se stanoví dodatečná daňová povinnost.

[...]

Zákon o bankách

16 §lánek 62b odst. 2 zákona o bankách stanoví:

„Na vrub účtu DPH lze provádět pouze:

[...]

2) platby:

a) na účet finančního úřadu:

– [DPH], včetně [DPH] u dováženého zboží, dodatečné daně, jakož i úrok z prodlení z [DPH] nebo z dodatečné daně,

– daně z příjmů právnických osob a zálohy za tímto účelem, jakož i úrok z prodlení z daně z příjmů právnických osob nebo ze zálohy za tímto účelem,

– daně z příjmů fyzických osob a zálohy za tímto účelem, jakož i úrok z prodlení z daně z příjmů fyzických osob a ze zálohy za tímto účelem,

– spotřební daně, zálohy na spotřební daň, denních plateb, jakož i úrok z prodlení ze spotřební daně a ze zálohy na spotřební daň,

– cla a souvisejících úrok z prodlení,

[...]

Spor v převodním řízení a předložené otázky

17 Dne 28. června 2021 požádal správce A ředitele finančního úřadu v O. (Naczelnik Urzędu Skarbowego w O., Polsko) o převod shromážděných finančních prostředků z účtu DPH osoby povinné k dani v úpadku na účet konkursní podstaty. Jako důvod své žádosti uvedl, že částka 104 915 PLN (přibližně 23 600 eur) musí být převedena na účet obce O. (Polsko) za účelem zaplacení daně z nemovitosti, kterou tato osoba povinná k dani dluží za měsíc červenec 2021.

18 Rozhodnutím ze dne 26. srpna 2021 ředitel finančního úřadu v O. tuto žádost zamítl.

19 Ředitel orgánu finanční správy, ke kterému se správce A proti tomuto rozhodnutí odvolal, toto rozhodnutí potvrdil rozhodnutím ze dne 30. listopadu 2021.

20 Správce A podal proti poslední uvedenému rozhodnutí žalobu k Vojvodskému správnímu soudu ve Vratislavi (Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, Polsko), který je předkládajícím soudem.

21 Tento soud připomíná, že polská právní úprava, konkrétně čl. 106e odst. 1 a články 108a až 108f zákona o DPH, jakož i články 62a až 62e zákona o bankách upravuje mechanismus oddělených plateb. Tento mechanismus spočívá v oddělení platby dlužné částky DPH od platby zdanitelného základu daně. Pokud se tedy na dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb vztahují ustanovení o oddělených platbách, má povinnost mít kromě svého běžného bankovního účtu i samostatný vázaný bankovní účet pro DPH. Tento účet je vyhrazen k výběru DPH zaplacené jeho zákazníky a k úhradě DPH jeho vlastním dodavatelům nebo poskytovatelům, jakož i k úhradě jiných veřejnoprávních pohledávek, avšak pouze pohledávek státní pokladny (Skarb Państwa). V takovém případě nabyvatel nebo příjemce uhradí zdanitelný základ daně dodavateli nebo poskytovateli na běžný bankovní účet, zatímco DPH za dodávky zboží nebo poskytování služeb zaplatí na jeho vázaný bankovní účet pro účely DPH. Tento způsob hrazení plateb se zakládá výhradně na vůli plátce a není automatický. Uvolnění finančních prostředků shromážděných na účtu DPH osoby povinné k dani vyžaduje souhlas orgánu finanční správy.

22 Mechanismus oddělených plateb zavedl polský zákonodárce na základě prováděcího rozhodnutí 2019/310, kterým Rada povolila Polské republice zavést na období od 1. března 2019 do 28. února 2022 zvláštní opatření odchylovající se od článku 226 směrnice 2006/112.

23 V tomto ohledu předkládající soud poznamenává, že prováděcí rozhodnutí 2019/310 obsahuje pravidla odlišná od pravidel obsažených v prováděcím rozhodnutí Rady (EU) 2017/784 ze dne 25. dubna 2017, kterým se Italské republice povoluje použít zvláštní opatření odchylovající se od článků 206 a 226 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a kterým se zrušuje prováděcí rozhodnutí (EU) 2015/1401 (Úř. věst. 2017, L 118, s. 17).

24 Na rozdíl od prováděcího rozhodnutí 2019/310 totiž prováděcí rozhodnutí 2017/784 odchylně od článku 206 směrnice 2006/112 stanoví možnost zavést vnitrostátní systém, v rámci něhož je platba DPH za dodávky zboží a poskytování služeb prováděna příjemcem na samostatný vázaný bankovní účet italské daňové správy.

25 Předkládající soud si klade otázku, zda vnitrostátní opatření, které stanoví povinnost nabyvatele zboží nebo služby převést DPH dodavateli tohoto zboží nebo poskytovateli této služby na jeho samostatný vázaný bankovní účet, nepředstavuje odchylku od článku 206 směrnice 2006/112, a tudíž zda toto opatření nevyžaduje oznámení podle článku 395 této směrnice. Nedodržení oznamovací povinnosti přitom zakládá procesní vadu a vede k nepoužitelnosti dotčených pravidel, takže tato nemohou být uplatňována vůči jednotlivcem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. února 2016, Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, bod 67).

26 Podle názoru tohoto soudu je osoba povinná k dani podle článku 206 směrnice 2006/112 povinna zaplatit DPH nikoli po každém zdanitelném plnění, které uskuteční, nýbrž po uplynutí každého zdaňovacího období. Čistá výše DPH uvedená v první větě tohoto článku tudíž odpovídá součtu DPH ze všech zdanitelných plnění uskutečněných osobou povinnou k dani během zdaňovacího období, od níž se odečte DPH zaplacená ze všech plnění uskutečněných během uvedeného období, včetně plnění realizovaných před plněními uskutečněnými touto osobou

povinnou k dani. Za těchto podmínek má mít uvedená osoba povinná k dani možnost volně nakládat s předchozími platbami, které obdržela od svých zákazníků. Na účtu DPH, o který se jedná ve věci, která byla uvedenému soudu předložena, však jsou finanční prostředky vázány ještě před vznikem povinnosti k DPH vůči veřejným orgánům.

27 Je pravda, že článek 206 směrnice 2006/112 umožňuje členským státům požadovat předběžnou splátku DPH. Výraz „přeběžná splátka“ znamená částečnou platbu částky, která by byla splatná později, tj. část výše DPH vypočtené za celé zdaňovací období. Je nicméně obtížné mít za to, že částka DPH zaplacená nabyvatelem zboží nebo služby za konkrétní plnění jeho dodavateli, jak ji stanoví polské právní předpisy upravující mechanismus oddělených plateb, představuje předběžnou splátku ve smyslu článku 206 směrnice 2006/112 v souladu s judikaturou vyplývající z rozsudku ze dne 9. září 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Pořízení motorové nafty uvnitř Společenství) (C-855/19, EU:C:2021:714, bod 33). Kromě toho se situace ve věci, která byla předložena předkládajícímu soudu, liší od situace, která byla předmětem rozsudku ze dne 26. března 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), v níž byl soudní vykonavatel považován za této osobu, která odvedla daň na výstupu, a nikoli za dodavatele.

28 Předkládající soud má pochybnosti o tom, zda dotčené vnitrostátní opatření nepřekračuje cíl boje proti podvodům v oblasti DPH, který vyplývá z článků 273 a 395 směrnice 2006/112, jakož i z prováděcího rozhodnutí 2019/310.

29 Konkrétně si klade otázku, zda se povinnost osoby povinné k dani získat od daňového orgánu povolení k použití finančních prostředků na jejím účtu DPH k jiným účelům, než je zaplacení dluhů do státní pokladny, zejména ve prospěch jiného veřejnoprávního větele, kterým je obec, pohybuje v mezích boje proti podvodům v oblasti DPH.

30 V situaci osob povinných k dani v úpadku, jako je situace ve věci, která byla předložena předkládajícímu soudu, je o to obtížnější připustit, že je cílem povinnosti stanovené dotčeným opatřením boj proti podvodům v oblasti DPH, že o povolení k převodu finančních prostředků shromážděných na účtu DPH požádal insolvenční správce jednající pod dohledem insolvenčního soudu.

31 Předkládající soud by mimoto rád věděl, zda s ohledem na skutečnost, že v projednávané věci osoba povinná k dani v úpadku nevykonává ekonomickou činnost, takže neuskutečňuje plnění vedoucí ke vzniku DPH, a že správce A uvedl, že tato osoba povinná k dani nemá od prohlášení úpadku žádné nedoplatky na DPH, blokáce finančních prostředků na účtu DPH neporušuje zásadu neutrality DPH.

32 Tento soud má rovněž pochybnosti o souladu mechanismu oddělených plateb s právem na vlastnictví zaručeným článkem 17 Listiny.

33 Polský zákonodárce totiž neupravil úinky tohoto mechanismu v zákoně o úpadku. V této situaci je obtížné mít za to, že existují jasná a přesná pravidla umožňující správci vést insolvenční řízení a předvídat chování daňových orgánů.

34 V souladu s článkem 2 SEU přitom musí mít hospodářské subjekty možnost v právním státě legitimně očekávat, že orgány veřejné moci racionálně omezí zásah do jejich základních práv a nebudou zohledňovat pouze zájmy státní pokladny.

35 Za těchto podmínek se Wojvodský správní soud ve Vratislavi (Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být ustanovení [prováděcího rozhodnutí 2019/310]; ustanovení směrnice [2006/112], a zejména její články 395 a 273, jakož i zásada proporcionality a neutrality daní, vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu ustanovení a vnitrostátní praxi, které v podmínkách původního řízení odpírají insolvenčnímu správci souhlas s převodem prostředků nashromážděných na útu DPH osoby povinné k dani (mechanismus oddělených plateb) na [tímto] insolvenčním správcem uvedený bankovní účet?

2) Musí být čl. 17 odst. 1 [Listiny] – právo na vlastnictví – ve spojení s čl. 51 odst. 1 Listiny a čl. 52 odst. 1 Listiny vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu ustanovení a vnitrostátní praxi, které v podmínkách původního řízení tím, že odpírají insolvenčnímu správci souhlas s převodem prostředků nashromážděných na útu DPH osoby povinné k dani (mechanismus oddělených plateb), vedou v důsledku ke zmrazení finančních prostředků na výše uvedeném útu DPH vlastních osobou povinnou k dani, která je v úpadku, a tak neumožňují [tomuto] insolvenčnímu správci plnění jeho povinností v průběhu insolvenčního řízení?

3) Musí být zásada právního státu vyplývající z článku 2 [SUE] a princip právní jistoty, který je provedením této zásady, zásada loajální spolupráce plynoucí z čl. 4 odst. 3 SEU a zásada řádné správy plynoucí z čl. 41 odst. 1 Listiny, s ohledem na kontext a cíle [prováděcího rozhodnutí] 2019/310, jakož i ustanovení směrnice 2006/112, vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která tím, že odpírá insolvenčnímu správci souhlas s převodem prostředků nashromážděných na útu DPH osoby povinné k dani (mechanismus oddělených plateb), směřuje k podryvání cíle insolvenčního řízení vedeného insolvenčním soudem příslušným podle čl. 3 odst. 1 [nařízení 2015/848], a vede tedy k situaci, kdy použití nepřiměřeného vnitrostátního opatření zvýhodňuje daňovou správu jako vězitele na úkor souhrnu všech vězitelů“

K předběžným otázkám

K první otázce

36 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda články 273 a 395 směrnice 2006/112, prováděcí rozhodnutí 2019/310, jakož i zásady proporcionality a neutrality DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že částku DPH vloženou na samostatný účet DPH dodavatele vedený u bankovní instituce lze použít pouze k omezeným účelům, a to zejména k odvádění DPH daňovému orgánu nebo k placení DPH uvedené na fakturách přijatých od dodavatelů zboží nebo poskytovatelů služeb.

37 V tomto ohledu je třeba připomenout, že článek 226 směrnice 2006/112 uvádí údaje, které musí být pro účely DPH povinné uváděny na fakturách vystavovaných v souladu s touto směrnicí.

38 Článek 395 odst. 1 uvedené směrnice stanoví, že Rada může povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylovající se od této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup výběru daní nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

39 Na základě poslední uvedené ustanovení a v návaznosti na žádost, kterou v tomto smyslu Polská republika adresovala Komisi, přijala Rada prováděcí rozhodnutí 2019/310.

40 V tomto ohledu z bodu 1 odůvodnění tohoto prováděcího rozhodnutí vyplývá, že toto

„zvláštní opatření by mělo vyžadovat, aby faktury vystavené v souvislosti s dodávkami zboží a poskytováním služeb s vysokým rizikem podvodu, na které se v Polsku obecně vztahuje mechanismus přenesení daňové povinnosti a společná a nerozdílná odpovědnost, obsahovaly zvláštní požadavek, že [DPH] musí být zaplacená na vázaný účet pro DPH dodavatele“.

41 Jak je uvedeno v odvodňující uvedeného prováděcího rozhodnutí, Komise měla za to, že zvláštní opatření pro dodávky zboží a poskytování služeb s vysokým rizikem podvodu může přinést účinné výsledky v boji proti podvodům v oblasti DPH.

42 Za těchto podmínek byla Polská republika v souladu s článkem 1 uvedeného prováděcího rozhodnutí oprávněna odchylně od článku 226 směrnice 2006/112 zavést zvláštní požadavek, aby faktury vystavené v souvislosti s dodávkami zboží a poskytováním služeb, které jsou uvedeny v příloze téhož prováděcího rozhodnutí, mezi osobami povinnými k dani, jsou-li platby za dodávky prováděny elektronickým bankovním převodem, obsahovaly zvláštní požadavek, že DPH musí být zaplacená na samostatný vázaný účet DPH dodavatele založený v Polsku.

43 Polský zákonodárce proto pro účely použití mechanismu oddělených plateb ve vnitrostátní právní úpravě stanovil, že na fakturách na dodávky zboží nebo poskytování služeb, které jsou uvedeny v této právní úpravě, vystavených ve prospěch osoby povinné k dani, jejichž celková výše přesahuje částku 15 000 PLN (přibližně 3 370 eur) nebo její ekvivalent v jiné měně, musí být uvedena poznámka „mechanismus oddělených plateb“.

44 Vzhledem k tomu, že tento mechanismus nevyžaduje pouze povinné uvedení údajů na fakturách, ale zavádí také režim samostatného vázaného účtu DPH, v jehož rámci je k převodu finančních prostředků z tohoto účtu od daňového orgánu vyžadováno povolení, které podléhá podmínkám stanoveným polskou právní úpravou, klade si předkládající soud otázku, zda právní úprava, která stanoví uvedený mechanismus, nepřekračuje rámec povolení, které bylo Polské republice uděleno prováděcím rozhodnutím 2019/310. Konkrétně se tento soud táže, zda uvedená právní úprava nepředstavuje nepovolenou odchylku od článku 206 směrnice 2006/112.

45 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba konstatovat, že žádné ustanovení této směrnice neukládá členským státům v souvislosti s mechanismem oddělených plateb, jako je mechanismus dotčený ve věci v původním řízení, zvláštní povinnosti.

46 Co se týče článku 206 uvedené směrnice, je třeba připomenout, že stanoví, že každá osoba povinná k dani, která je osobou povinnou odvést daň, zaplatí při podání přiznání k dani podle článku 250 téže směrnice stejnou výši DPH, aťkoli členské státy mohou pro odvedení této částky určit jiný den nebo mohou požadovat předložení splátky.

47 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, v tomto ohledu vyplývá, že pokud jsou finanční prostředky odpovídající částce DPH vloženy na samostatný účet DPH osoby povinné k dani, nedochází k úhradě dluhu na DPH ve prospěch státního rozpočtu, neboť DPH je splatná pouze v určitém termínu po skončení daňového období.

48 Jak konstatovala generální advokátka v bodě 34 svého stanoviska, i když osoba povinná k dani nemůže s finančními prostředky shromážděnými na samostatném účtu DPH volně nakládat, může tyto prostředky podle polské právní úpravy nicméně použít k zaplacení DPH svým dodavatelům zboží nebo poskytovatelům služeb a k uhrazení dluhu vůči státu.

49 Jak uvedla generální advokátka v bodě 35 svého stanoviska, může-li tedy osoba povinná k dani zaplatit DPH dodavatelům zboží nebo poskytovatelům služeb z finančních prostředků uložených na samostatném účtu DPH, pak nemusí DPH předběžně financovat ve větším rozsahu, než jak je tomu v běžném systému směrnice 2006/112.

50 V tomto ohledu je třeba dodat, že i když prováděcí rozhodnutí 2019/310 z formálního hlediska představuje odchylku od článku 226 směrnice 2006/112, který se týká údajů, které musí být pro účely DPH povinné uváděny na fakturách vystavovaných v souladu s touto směrnicí, nic to nemění na tom, že jak je uvedeno v bodech 1, 4 a 7 odvodnění tohoto prováděcího rozhodnutí, jakož i v jeho článku 1, uvedená odchylka byla stanovena s cílem umožnit polskému zákonodárci zavést režim blokáce finančních prostředků na samostatném bankovním účtu pro účely DPH. Z toho vyplývá, že unijní normotvůrce si byl při poznání této odchylky vědom, že její zavedení do polské právní úpravy znamená zavedení uvedeného režimu samostatného účtu pro účely DPH.

51 Za těchto podmínek nelze mít za to, že mechanismus oddělených plateb je jako takový v rozporu s článkem 206 směrnice 2006/112, a od tohoto ustanovení se neodchyluje.

52 Pokud jde o zásadu daňové neutrality, které se dovolává předkládající soud v první otázce, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora tato zásada, prostřednictvím které unijní normotvůrce vyjádřil v oblasti DPH obecnou zásadu rovného zacházení, brání mimo jiné tomu, aby bylo při vybírání DPH rozdílně zacházeno s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění (viz zejména rozsudky ze dne 17. prosince 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, bod 48, a ze dne 16. února 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, bod 88).

53 Režim stanovený směrnicí 2006/112 a nárok na odpis DPH, který je její součástí, mají za cíl zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH proto zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (v tomto ohledu viz rozsudek ze dne 16. února 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, bod 94 a citovaná judikatura).

54 V projednávané věci předkládací rozhodnutí neumožňuje nalézt žádnou souvislost mezi zásadou daňové neutrality na jedné straně a podmínkami stanovenými polskou právní úpravou, kterým podléhá odmítnutí uvolnění finančních prostředků z účtu DPH osoby povinné k dani v úpadku v rámci insolvenčního řízení, na straně druhé.

55 Pokud jde o zásadu proporcionality, kterou předkládající soud rovněž zmiňuje v první otázce, stačí zaprvé připomenout, že jak vyplývá z bodu 3 odvodnění prováděcího rozhodnutí 2019/310, i když Polská republika již přijala řadu opatření k boji proti podvodům v oblasti DPH, měl tento členský stát nicméně za to, že tato opatření nejsou pro zabránění čímto podvodům dostatečná. Jak uvádí bod 11 odvodnění tohoto prováděcího rozhodnutí, Komise se s touto analýzou ztotožnila, neboť se domnívala, že dotčené zvláštní opatření pro dodávky zboží a poskytování služeb s vysokým rizikem podvodu může přinést úžinné výsledky v boji proti podvodům v oblasti DPH.

56 Zadruhé jelikož se v souladu s ?lánkem 1 provád?cího rozhodnutí 2019/310 povolení stanovené v tomto rozhodnutí týká pouze plateb provád?ných elektronickým bankovním p?evodem, povinnost uvést na faktu?e DPH požadavek, že tato da? musí být zaplacená na samostatný vázaný bankovní ú?et DPH dodavatele nebo poskytovatele, a v d?sledku toho povinnost zajistit, aby byly odpovídající ?ástky na tento ú?et p?evedeny, nelze považovat za závaznou formalitu. Tato povinnost se tedy nejev? jako nep?im??ená.

57 Zat?et? se uvedená povinnost netýká všech pln?ní, která jsou hrazena elektronickým bankovním p?evodem, nebo? v souladu s ?lánky 106e a 108a zákona o DPH se vztahuje pouze na faktury za dodávky zboží nebo poskytování služeb, jejichž celková výše p?esahuje ?ástku 15 000 PLN (p?ibližn? 3 370 eur) nebo její ekvivalent vyjádřený v cizí m?n?, což se rovnž nejev? jako nep?im??ené.

58 Za?tvrté, jak bylo konstatováno v bod? 48 tohoto rozsudku, polská právní úprava stanoví, že osoby povinné k dani mohou finan?ní prost?edky shromážd?né na tomto samostatném ú?tu DPH použít k zaplacení DPH dodavatel?m zboží nebo poskytovatel?m služeb a k uhrazení dluh? v??i státu. Tato právní úprava tudíž nestanoví absolutní blokaci dot?ených finan?ních prost?edk?, ale pouze omezuje jejich použití, což je rovnž p?im??ené cíli boje proti podvod?m v oblasti DPH.

59 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je t?eba na první otázku odpov?d?t tak, že ?lánky 273 a 395 sm?rnice 2006/112 a provád?cí rozhodnutí 2019/310 musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úprav?, která stanoví, že ?ástku DPH vloženou na samostatný ú?et DPH dodavatele vedený u bankovní instituce lze použít pouze k omezeným ú?el?m, a to zejména k odvád?ní DPH da?ovému orgánu nebo k placení DPH uvedené na fakturách p?ijatých od dodavatel? zboží nebo poskytovatel? služeb.

K druhé otázce

60 Podstatou druhé otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 17 odst. 1 Listiny ve spojení s ?l. 51 odst. 1 a ?l. 52 odst. 1 Listiny musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úprav?, která stanoví, že ?ástku DPH vloženou na samostatný ú?et DPH dodavatele vedený u bankovní instituce lze použít pouze k omezeným ú?el?m, a to zejména k odvád?ní DPH da?ovému orgánu nebo k placení DPH uvedené na fakturách p?ijatých od dodavatel? zboží nebo poskytovatel? služeb.

61 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že podle ?l. 51 odst. 1 Listiny jsou její ustanovení ur?ena ?lenským stát?m, výhradn? pokud uplat?ují právo Unie.

62 Podle ustálené judikatury pojem „uplat?[ování] práv[a] Unie“ ve smyslu ?lánku 51 Listiny p?edpokládá existenci souvislosti mezi aktem unijního práva a dot?eným vnitrostátním opat?ením, která jde nad rámec p?íbuznosti doty?ných oblastí nebo nep?ímého dopadu jedné oblasti na druhou (rozsudek ze dne 16. ?ervence 2020, Adusbef a další, C?686/18, EU:C:2020:567, bod 52 a citovaná judikatura).

63 V tomto kontextu Soudní dv?r dosp?l k záv?ru, že základní práva Unie nelze uplatnit na vnitrostátní právní úpravu z d?vodu skute?nosti, že unijní ustanovení v doty?né oblasti neukládala ?lenským stát?m žádnou specifickou povinnost ohledn? situace dot?ené v p?vodním ?ízení (rozsudek ze dne 16. ?ervence 2020, Adusbef a další, C?686/18, EU:C:2020:567, bod 53 a citovaná judikatura).

64 Jak p?itom vyplývá z odpov?di na první otázku, v projednávané v?ci žádné z ustanovení unijního práva uvedených p?edkládajícím soudem neukládá ?lenským stát?m v souvislosti s

mechanismem oddělených plateb, jako je mechanismus dotčený ve věci v původním řízení, zvláštní povinnosti.

65 Mimoto je třeba připomenout, že se spor v původním řízení týká toho, že daňová správa odmítla povolit převod finančních prostředků shromážděných na samostatném účtu DPH osoby povinné k dani v úpadku na účet konkursní podstaty za účelem zaplacení obecní daně z nemovitosti. Správce A před předkládajícím soudem zpochybňuje pravidlo vyplývající z polské právní úpravy použitelné v projednávané věci, podle kterého není možné převést finanční prostředky shromážděné na samostatném vázaném účtu DPH za účelem zaplacení této daně z nemovitosti.

66 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že i když mechanismus oddělených plateb DPH stanovený dotčenou polskou právní úpravou má jako takový určitou souvislost s režimem DPH stanoveným směrnicí 2006/112, nic to nemění na tom, že režim placení obecní daně z nemovitosti z finančních prostředků shromážděných na samostatném účtu DPH osoby povinné k dani není ustanoveními směrnice 2006/112 upraven, takže tento mechanismus nepředstavuje „uplatňování” práv[á] Unie“ ve smyslu judikatury citované v bodě 62 tohoto rozsudku.

67 Za těchto podmínek je druhá otázka nepřípustná.

K třetí otázce

68 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda zásada právního státu vyplývající z článku 2 SEU, zásada právní jistoty, zásada loajální spolupráce vyplývající z čl. 4 odst. 3 SEU, jakož i zásada řádné správy vyplývající z čl. 41 odst. 1 Listiny musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že částku DPH vloženou na samostatný účet DPH dodavatele vedený u bankovní instituce lze použít pouze k omezeným účelům, a to zejména k odvádění DPH daňovému orgánu nebo k placení DPH uvedené na fakturách přijatých od dodavatelů zboží nebo poskytovatelů služeb.

69 Podle ustálené judikatury je postup zavedený článkem 267 SFEU nástrojem spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy, díky němuž Soudní dvůr poskytuje vnitrostátním soudům výklad unijního práva, jenž je pro ně nezbytný k vyřešení sporů, které tyto soudy mají rozhodnout (rozsudek ze dne 1. srpna 2022, Vyriausioji tarnybinų s aikos komisija, C-184/20, EU:C:2022:601, bod 47).

70 Avšak vzhledem k tomu, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce slouží jako základ pro toto řízení, je vnitrostátní soud povinen v této žádosti vysvětlit skutkový a právní rámec sporu v původním řízení, a podat nezbytná vysvětlení k důvodům volby ustanovení unijního práva, o jejichž výklad žádá, jakož i ke vztahu, který spatřuje mezi těmito ustanoveními a vnitrostátními právními předpisy použitelnými ve sporu, který mu byl předložen (rozsudek ze dne 8. června 2023, Lyonesse Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, bod 26).

71 V tomto ohledu je třeba rovněž zdůraznit, že informace obsažené v předkládacích rozhodnutích mají Soudnímu dvoru nejen umožnit, aby podal užitečné odpovědi na otázky položené vnitrostátním soudem, ale mají také poskytnout vládám členských států, jakož i ostatním zúčastněným možnost předložit vyjádření v souladu s článkem 23 statutu Soudního dvora Evropské unie. Je na Soudním dvoru, aby zajistil zachování této možnosti s ohledem na to, že na základě tohoto ustanovení jsou zúčastněným oznamována pouze předkládací rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. května 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, bod 30).

72 Tyto kumulativní požadavky na obsah žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce jsou výslovně uvedeny v článku 94 jednacího řádu Soudního dvora, jenž je předkládající soud povinen

důsledně dodržovat (rozsudek ze dne 8. června 2023, Lyonesse Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, bod 27). Uvedené požadavky jsou připomenuty rovněž v bodech 13, 15 a 16 Doporučení Soudního dvora Evropské unie pro vnitrostátní soudy o zahájení řízení o předběžné otázce (Úř. věst. 2019, C 380, s. 1).

73 V projednávané věci předkládací rozhodnutí v případě této otázky nesplňuje požadavek stanovený v čl. 94 písm. c) jednacího řádu.

74 Nelze totiž než konstatovat, že předkládací rozhodnutí dostatečně neuvádí důvody, pro které by bylo v projednávané věci nezbytné provést výklad zásady právního státu vyplývající z článku 2 SEU, zásady právní jistoty, zásady loajální spolupráce vyplývající z čl. 4 odst. 3 SEU, jakož i zásady řádné správy vyplývající z čl. 41 odst. 1 Listiny.

75 Poukázání předkládajícím soudem na údajnou nesoudržnost mezi vnitrostátními ustanoveními, která stanoví mechanismus oddělených plateb, a vnitrostátními ustanoveními týkajícími se úpadku zjevně nepostačuje k prokázání souvislosti mezi ustanoveními a zásadami unijního práva uvedenými v předchozím bodě a tímto mechanismem dotčeným ve věci v předmětném řízení.

76 Za těchto podmínek je tato otázka nepřípustná.

K nákladům řízení

77 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky předmětného 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 (sedmý senát) rozhodl takto:

Články 273 a 395 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a prováděcí rozhodnutí Rady (EU) 2019/310 ze dne 18. února 2019, kterým se Polsku povoluje zavést zvláštní opatření odchylovící se od článku 226 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty,

musí být vykládány v tom smyslu, že

nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že částku daně z přidané hodnoty (DPH) vloženou na samostatný účet DPH dodavatele vedený u bankovní instituce lze použít pouze k omezeným účelům, a to zejména k odvádění DPH daňovému orgánu nebo k placení DPH uvedených na fakturách přijatých od dodavatelů zboží nebo poskytovatelů služeb.

Podpisy

* Jednací jazyk: polština.