

Zašasna izdaja

SODBA SODIŠA (sedmi senat)

z dne 12. septembra 2024(*)

„Predhodno odloanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – lena 273 in 395 – Izvedbeni sklep (EU) 2019/310 – Boj proti goljufijam na podroju DDV – Mehanizem deljenega plačila – Raun za DDV insolventnega davnega zavezanca – Prenos sredstev, deponiranih na tem raunu, na zahtevo steajnega upravitelja “

V zadevi C709/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlobe na podlagi lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Wojewódzki Sd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Wrocławu, Poljska) z odlobo z dne 22. septembra 2022, ki je na Sodiše prispela 17. novembra 2022, v postopku

Syndyk Masy Upadoci A

proti

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

ob udeležbi

Rzecznik Maých i rednich Przedsiorców,

SODIŠE (sedmi senat),

v sestavi N. Wahl, v funkciji predsednika senata, J. Passer, sodnik, in M. L. Arastey Sahún (poroevalka), sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu K. Tudrujek,
- za Rzecznik Maých i rednich Przedsiorców P. Chrupek, radca pravny,
- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,
- za Evropsko komisijo M. Herold, K. Herrmann in J. Jokubauskait, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 11. aprila 2024

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), Izvedbenega sklepa Sveta (EU) 2019/310 z dne 18. februarja 2019 o dovoljenju Poljski, da uvede posebni ukrep, ki odstopa od člena 226 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2019, L 51, str. 19), člena 17(1), člena 41(1), člena 51(1) in člena 52(1) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina), člena 2 in člena 4(3) PEU ter načel sorazmernosti, nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV) in pravne varnosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Syndyk Masy Upadłości A (stečajni upravitelj A, v nadaljevanju: stečajni upravitelj A) in Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (direktor oddelka davčne uprave v Wrocławu, Poljska, v nadaljevanju: direktor davčne uprave) glede odločitve slednjega o zavrnitvi sprostitev sredstev, deponiranih na račun za DDV stečajnega upravitelja.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

3 Člen 206 Direktive 2006/112 določa:

„Vsak davčni zavezanec, ki je dolžan plačati DDV, mora plačati neto znesek DDV ob predložitvi obračuna DDV, predvidenega v členu 250. Države članice pa lahko določijo drugačen datum za plačilo tega zneska ali zahtevajo vmesno plačilo.“

4 Člen 226 te direktive določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221, zahtevajo samo naslednji podatki:

[...]“

5 Člen 273 navedene direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

6 Člen 395(1) iste direktive določa:

„Na predlog [Evropske] [k]omisije lahko Svet [Evropske unije] soglasno dovoli katerikoli državi članici, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od določb te direktive, za poenostavitev postopka obračunavanja davka ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom.

Ukrepi za poenostavitev postopka obračunavanja davka ne smejo, razen v zanemarljivi meri, vplivati na skupni znesek davčnih prihodkov države članice v fazi končne potrošnje.“

Uredba (EU) 2015/848

7 Člen 1(1), prvi pododstavek, Uredbe (EU) 2015/848 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 20. maja 2015 o postopkih v primeru insolventnosti (UL 2015, L 141, str. 19) določa:

„Ta uredba se uporablja za javne kolektivne postopke, vključno s postopki za izdajo začasne odredbe, ki temeljijo na pravu v zvezi z insolventnostjo in v katerih je z namenom sanacije, prilagoditve dolga, reorganizacije ali likvidacije:

- (a) dolžniku v celoti ali deloma odvzeto njegovo premoženje in je imenovan stečajni upravitelj;
- (b) za premoženje in posle dolžnika postavljena kontrola ali nadzor sodišča ali
- (c) s strani sodišča ali po zakonu odredjena začasna prekinitev posameznih postopkov izvršbe, da bi se omogočila pogajanja med dolžnikom in njegovimi upniki, pod pogojem, da postopki, v katerih je odredjena prekinitev, določajo primerne ukrepe za zaščito vseh upnikov in kadar dogovor ni dosežen, potekajo pred enim od postopkov iz točke (a) ali (b).“

Izvedbeni sklep 2019/310

8 Izvedbeni sklep 2019/310 je bil sprejet, kakor izhaja iz njegovih določb, na podlagi PDEU ter Direktive 2006/112 in med drugim člena 395(1) te direktive.

9 V uvodnih izjavah 1, 3, 4, 7, 9, 11 in 12 Izvedbenega sklepa 2019/310 je navedeno:

„(1) Poljska je z dopisom, ki ga je Komisija evidentirala 15. maja 2018, zaprosila za dovoljenje, da uvede posebni ukrep, ki odstopa od člena 226 Direktive [2006/112], da lahko uporabi mehanizem deljenega plačila (v nadaljnjem besedilu: posebni ukrep). Posebni ukrep bi moral zahtevati vključitev posebne izjave, da je treba [DDV] plačati na dobaviteljev blokirani račun za DDV za račune, izdane v zvezi z dobavo blaga in storitev, dovzetnih za goljufije, ter za katere na Poljskem običajno veljata mehanizem obrnjene davčne obveznosti ter solidarna odgovornost. [...]

[...]

(3) Poljska je že sprejela številne ukrepe za boj proti goljufijam. Uvedla je med drugim mehanizem obrnjene davčne obveznosti ter solidarno odgovornost dobavitelja in stranke, standardno revizijsko dokumentacijo, strožja pravila za registracijo in objavo davčnih zavezancev za DDV in povečano število revizij. Poljska pa kljub vsemu meni, da navedeni ukrepi ne zadostujejo za preprečitev goljufij na področju DDV.

(4) Poljska meni, da bo uporaba posebnega ukrepa odpravila goljufije na področju DDV. Glede na to, da se lahko v okviru mehanizma deljenega plačila znesek DDV, deponiran na ločenem računu za DDV dobavitelja (davčni zavezanec), uporabi le za omejene namene, in sicer za plačilo obveznosti iz naslova DDV davčnemu organu ali plačilo DDV za račune, prejete od dobaviteljev, s čimer je bolje zagotovljeno, da bodo davčni organi prejeli celoten znesek DDV, ki bi ga davčni zavezanec moral prenesti na poljsko državno blagajno.

[...]

(7) Kadar je presežek vstopnega davka večji od izstopnega davka, ki ga dobavitelj v obračunu

za DDV prizna kot vračljivi znesek DDV, se plačilo takšnega vračila običajno izvede v 60 dneh na redni račun dobavitelja. Poljska pa je obvestila Komisijo, da bo vračilo za transakcije, zajete s posebnim ukrepom, na zahtevo dobavitelja, ki ima blokiran račun za DDV, izvedeno v 25 dneh.

[...]

(9) Posebni ukrep se bi moral uporabljati za vse dobavitelje, vključno s tistimi dobavitelji, ki nimajo sedeža na Poljskem, saj morajo imeti odprt bančni račun, ki bo deloval v skladu s poljskim zakonom o bančništvu. Poljska je v zvezi s tem potrdila, da dobavitelji ne bodo imeli nobenih dodatnih stroškov v zvezi z obveznostjo odprtega bančnega računa na Poljskem, saj bodo lahko ti dobavitelji odprli in vzdrževali bančni račun za DDV na Poljskem brezplačno.

[...]

(11) Komisija meni, da je verjetno, da bo posebni ukrep za dobavo blaga in storitev, dovzetnih za goljufije, prinesel učinkovite rezultate v boju proti goljufijam na področju DDV. [...]

(12) Glede na novost in široko področje uporabe posebnega ukrepa je pomembno zagotoviti potrebno spremljanje. Zlasti mora biti to spremljanje osredotočeno na učinkovitost posebnega ukrepa na raven goljufij na področju DDV in na davčne zavezance med drugim v zvezi z vračilom DDV, upravnim bremenom in stroški za davčne zavezance. Poljska bi morala zato predložiti poročilo o učinku posebnega ukrepa 18 mesecev po začetku veljavnosti posebnega ukrepa na Poljskem.“

10 Člen 1 tega izvedbenega sklepa določa:

„Z odstopanjem od člena 226 [Direktive [2006/112] se Poljski dovoli, da uvede posebno izjavo, da se mora DDV plačati na dobaviteljev ločen in blokiran račun za DDV, odprt na Poljskem za račune, izdane v zvezi z dobavo blaga in storitev, navedenih v Prilogi k temu sklepu, med davčnimi zavezanci, kadar se plačila za dobavo blaga in storitev izvedejo z elektronskimi bančnimi nakazili.“

11 Člen 3, drugi odstavek, tega izvedbenega sklepa določa, da se ta sklep uporablja od 1. marca 2019 do 28. februarja 2022.

12 Z Izvedbenim sklepom Sveta (EU) 2022/559 z dne 5. aprila 2022 o spremembi Izvedbenega sklepa (EU) 2019/310 glede dovoljenja, podeljenega Poljski, da še naprej uporablja posebni ukrep, ki odstopa od člena 226 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2022, L 108, str. 51) je bilo dovoljenje, podeljeno z Izvedbenim sklepom 2019/310, podaljšano do 28. februarja 2025.

Poljsko pravo

Zakon o DDV

13 Člen 106e(1), točka 18a, ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. iz leta 2021, pozicija 685), kakor je bil spremenjen (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Na računih, katerih skupni znesek presega znesek 15.000 [poljskih zlotov (PLN)] ali njegovo protivrednost, izraženo v tuji valuti, in ki zajemajo dobavo blaga ali opravljanje storitev iz priloge 15 k temu zakonu za davčnega zavezanca, je navedeno ‚mehanizem deljenega plačila‘ [...].“

14 Člen 108a tega zakona določa:

„1. Davčni zavezanci, ki so prejeli račun, na katerem je naveden znesek davka, pri plačilu dolgovanega zneska na podlagi tega računa lahko uporabijo mehanizem deljenega plačila.

1a. Pri plačilu pridobljenega blaga ali storitev iz priloge 15 k temu zakonu, izkazanih na računu, katerega skupni znesek presega 15.000 PLN ali njegovo protivrednost, izraženo v tuji valuti, morajo davčni zavezanci obvezno uporabiti mehanizem deljenega plačila. [...]

[...]

2. Mehanizem deljenega plačila zajema:

(1) plačilo zneska, ki ustreza celotnemu ali delnemu znesku davka, ki izhaja iz prejetega računa, na račun za DDV;

(2) plačilo celotnega ali delnega zneska, ki ustreza neto prodajni vrednosti, ki izhaja iz prejetega računa, na bančni račun ali na račun združne hranilnice ali posojilnice, za katero se vodi račun za DDV, ali se poravna na drug način.“

15 Člen 108b tega zakona določa:

„1. Na zahtevo davčnega zavezanca predstojnik davčnega urada z odločbo izda soglasje za nakazilo sredstev, zbranih na računu za DDV, ki ga je navedel davčni zavezanec, na bančni račun ali račun združne hranilnice ali posojilnice, za katero se vodi ta račun za DDV.

[...]

3. Predstojnik davčnega urada izda odločbo v 60 dneh po prejemu zahteve. [...]

[...]

5. Predstojnik davčnega urada z odločbo zavrne odobritev nakazila sredstev, zbranih na računu za DDV,

(1) Če davčni zavezanec zamuja s plačilom davkov in prispevkov iz člena 62b(2), točka 2(a), [ustawa – Prawo bankowe (zakon o bančništvu)] z dne 29. avgusta 1997 [(Dz. U. iz leta 1997, št. 140, pozicija 939), kakor je bil spremenjen, v nadaljevanju: zakon o bančništvu], v znesku, ki ustreza tej zamudi, skupaj z zamudnimi obrestmi na dan izdaje odločbe;

(2) Če obstajajo upravičeni razlogi za domnevo, da:

(a) davčna obveznost glede davkov in terjatev iz člena 62b(2), točka 2(a), [zakona o bančništvu] ne bo izvršena, zlasti če davčni zavezanec stalno zavrača plačilo dolgovanih davkov ali sprejme ukrepe prenosa premoženja, ki lahko ovirajo ali preprečijo izvajanje davčnih obveznosti, ali

(b) davčni zavezanec zamuja s plačilom davkov in terjatev iz člena 62b(2), točka 2(a), [zakona o bančništvu] ali nastane dodatni davčni dolg.

[...]“

Zakon o bančništvu

16 Člen 64(2) zakona o bančništvu z dne 29. avgusta 1997 določa:

„Račun za DDV se lahko bremeni le:

[...]

(2) za namene nakazila:

(a) na račun davčnega urada

- [DDV], vključno z [DDV] za uvoženo blago, dodanim davkom in zamudnimi obrestmi na [DDV] ali na dodatni davek,
- davka od dohodkov pravnih oseb in vmesnega plačila v ta namen ter zamudnih obresti na davek od dohodkov pravnih oseb ali na vmesno plačilo v ta namen,
- davka od dohodkov fizičnih oseb in vmesnega plačila v ta namen ter zamudnih obresti na davek od dohodkov fizičnih oseb in na vmesno plačilo v ta namen,
- trošarin, vnaprejšnjega plačila trošarin, dnevnih zneskov ter zamudnih obresti na trošarine in na vnaprejšnje plačilo trošarin,
- carine in pripadajočih zamudnih obresti,

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

17 Stečajni upravitelj A je 28. junija 2021 Naczelnik Urzędu Skarbowego w O. (predstojnik davčnega urada v O., Poljska) predlagal, naj zbrana sredstva z računa za DDV insolventnega davčnega zavezanca prenese na račun stečajne mase. Svoj predlog je obrazložil s tem, da je znesek v višini 104.915 PLN (približno 23.600 EUR) treba prenesti na račun občine O. (Poljska) zaradi plačila davka na nepremičnine, ki ga ta davčni zavezanec dolguje za julij 2021.

18 Predstojnik davčnega urada v O. je to zahtevo zavrnil z odločbo z dne 26. avgusta 2021.

19 Predstojnik davčne uprave je pri odločanju o pritožbi, ki jo je vložil stečajni upravitelj A zoper to odločbo, to odločbo potrdil z odločbo z dne 30. novembra 2021.

20 Stečajni upravitelj A je zoper to zadnjo odločbo vložil tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Wrocławu, Poljska), ki je predložitveno sodišče.

21 To sodišče opozarja, da poljska ureditev ter konkretnije člen 106e(1) in členi od 108a do 108f zakona o DDV ter členi od 62a do 62e zakona o bančništvu določajo mehanizem deljenega plačila. Ta mehanizem naj bi ločeval plačilo dolgovanega DDV in plačilo dolgovanega obdavčljivega zneska. Če torej davčni zavezanec dobavlja blago ali opravlja storitve, ki spadajo na področje uporabe določb o deljenem plačilu, mora poleg rednega bančnega računa imeti tudi ločen blokiran račun za DDV. Ta račun je namenjen izključno pobiranju DDV od njegovih strank in plačevanju DDV njegovim dobaviteljem ali ponudnikom storitev ter izpolnjevanju drugih javnopravnih terjatev, vendar le terjatev državne blagajne. V obravnavanem primeru naj bi pridobitelj oziroma prejemnik plačal obdavčljivi znesek dobavitelju ali ponudniku na običajen bančni račun, medtem ko naj bi bil DDV, ki ga je treba plačati za dobavo blaga ali opravljanje storitev, plačan na blokiran račun za DDV tega dobavitelja oziroma ponudnika. Ta način plačila naj bi izhajal le iz volje plačnika in naj ne bi bil avtomatičen. Za sprostitev sredstev, zbranih na

ra?unu DDV dav?nega zavezanca, naj bi se zahtevalo soglasje dav?nega organa.

22 Mehanizem deljenega pla?ila naj bi poljski zakonodajalec uvedel v skladu z Izvedbenim sklepom 2019/2310, s katerim je Svet Republiki Poljski dovolil, da za obdobje od 1. marca 2019 do 28. februarja 2022 uvede posebni ukrep, ki odstopa od ?lena 226 Direktive 2006/112.

23 V zvezi s tem predložitveno sodiš?e opozarja, da Izvedbeni sklep 2019/310 vsebuje druga?na pravila, kot so tista iz Izvedbenega sklepa Sveta (EU) 2017/784 z dne 25. aprila 2017 o dovoljenju Italijanski republiki, da uporabi posebni ukrep, ki odstopa od ?lenov 206 in 226 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in razveljavitvi Izvedbenega sklepa (EU) 2025/1401 (UL 2017, L 118, str. 17).

24 Druga?e kot Izvedbeni sklep 2019/310 naj bi namre? Izvedbeni sklep 2017/784 z odstopanjem od ?lena 206 Direktive 2006/112 dolo?al možnost, da se dolo?i nacionalno ureditev, v okviru katere prejemnik pla?a DDV, ki ga je treba pla?ati na dobavo blaga in storitev, na lo?en in blokiran ra?un italijanske dav?ne uprave.

25 Predložitveno sodiš?e se spra?uje, ali nacionalni ukrep, ki dolo?a obveznost pridobitelja blaga ali storitve, da naka?e DDV, ki ga je treba pla?ati, ponudniku tega blaga ali storitve na lo?en in blokiran ban?ni ra?un tega pridobitelja, ne odstopa od ?lena 206 Direktive 2006/112 in ali se posledic?no zahteva, da se ta ukrep sporo?i v skladu s ?lenom 395 te direktive. Nespo?tovanje obveznosti sporo?anja pa naj bi pomenilo kr?itev postopka in naj bi povzro?ilo, da zadevnih predpisov ni mogo?e uporabiti in jih tako uveljavljati proti posameznikom (glej v tem smislu sodbo z dne 4. februarja 2016, Ince, C?336/14, EU:C:2016:72, to?ka 67).

26 Po mnenju predložitvenega sodiš?a v skladu s ?lenom 206 Direktive 2006/112 dav?ni zavezanec ne pla?a DDV po vsaki obdav?ljivi transakciji, ki jo opravi, ampak po koncu vsakega dav?nega obdobja. Zato naj neto znesek DDV iz prvega stavka tega ?lena ne bi ustrezal znesku DDV v zvezi z vsemi obdav?ljivimi transakcijami, ki jih je opravil dav?ni zavezanec med dav?nim obdobjem, pri katerih naj bi od?tel DDV, pla?an iz naslova vseh transakcij, ki so bile opravljene med tem obdobjem, vklju?no s tistimi, ki so bile opravljene pred transakcijami, ki jih je opravil ta dav?ni zavezanec. V teh okoli?inah bi moral zadevni dav?ni zavezanec imeti možnost, da prosto razpolaga s prejšnjimi pla?ili, ki jih je prejel od svojih strank. Vendar naj bi bila v primeru ra?una za DDV, kakr?en je ta v zadevi, o kateri odlo?a predložitveno sodiš?e, sredstva blokirana, in to pred nastankom dolga DDV do javnih organov.

27 ?len 206 Direktive 2006/112 naj bi dr?avam ?lanicam omogo?al, da prejmejo vmesno pla?ilo DDV. Izraz „vmesno pla?ilo“ namre? pomeni delno pla?ilo zneska, ki prispe v terjatev kasneje, torej neto zneska DDV, obra?unanega za celotno dav?no obdobje. Vendar pa naj bi bilo te?ko ?teti, da znesek DDV, ki ga je pla?al pridobitelj blaga ali storitve njegovemu dobavitelju na podlagi dolo?ene transakcije, kakor to dolo?a poljska ureditev, ki dolo?a mehanizem deljenega pla?ila, pomeni vmesno pla?ilo v smislu ?lena 206 Direktive 2006/112 v skladu s sodno prakso iz sodbe z dne 9. septembra 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Pridobitev goriva znotraj Skupnosti) (C?855/19, EU:C:2021:714, to?ka 33). Poleg tega je polo?aj v zadevi, v kateri odlo?a predložitveno sodiš?e, druga?en od tistega, ki je predmet sodbe z dne 26. marca 2015, Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201), v kateri se je izvr?itelj ?tel za tretjo osebo, ki je pla?ala izstopni davek, in ne za dobavitelja.

28 Predložitveno sodiš?e dvomi glede tega, ali zadevni nacionalni ukrep ne presega cilja boja proti goljufijam v zvezi s pla?ilom DDV, ki izhaja iz ?lenov 273 in 395 Direktive 2006/112 in iz Izvedbenega sklepa 2019/310.

29 Zlasti se spra?uje, ali je obveznost dav?nega zavezanca, da pridobi dovoljenje dav?nega

organa glede uporabe sredstev na svojem računu za DDV za druge namene, kot je plačilo dolgov v državni proračun, zlasti v korist drugega javnega upnika, kot je občina, v mejah boja proti goljufijam v zvezi s plačilom DDV.

30 Kar zadeva položaj insolventnih davčnih zavezancev, kakršen je ta v zadevi, o kateri odloča predložitveno sodišče, bi bilo težje priznati, da se želi z obveznostjo, določeno z zadevnim ukrepom, boriti proti goljufijam v zvezi s plačilom DDV, glede na to, da je stečajni upravitelj, ki deluje pod nadzorom stečajnega sodišča, zaprosil za dovoljenje za prenos sredstev, zbranih na računu za DDV.

31 Poleg tega želi predložitveno sodišče izvedeti, ali glede na dejstvo, da v obravnavanem primeru insolventni davčni zavezanec ne opravlja gospodarske dejavnosti in tako ne opravlja dejavnosti, ki izhajajo iz DDV, ter da je stečajni upravitelj A navedel, da ta davčni zavezanec od začetka stečajnega postopka ni imel tekočih neplačanih obveznosti iz naslova DDV, blokiranje sredstev na računu za DDV ne ogroža načela nevtralnosti DDV.

32 To sodišče dvomi tudi glede usklajenosti mehanizma deljenega plačila z lastninsko pravico, ki jo zagotavlja člen 17 Listine.

33 Poljski zakonodajalec naj namreč ne bi uredil učinkov tega mehanizma v okviru zakona o insolventnosti. V tem položaju bi bilo težko šteti, da obstajajo jasna in natančna pravila, ki stečajnemu upravitelju omogočajo, da vodi stečajni postopek in da določi ravnanje davčnih organov.

34 V skladu s členom 2 PEU morajo imeti v pravni državi gospodarski subjekti možnost, da od državnih organov legitimno pričakujejo, da se poseganje v njihove temeljne pravice razumno omeji in da se ne upoštevajo le interesi državnega proračuna.

35 V teh okoliščinah je Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Wrocławu) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba določbe [Izvedbenega sklepa 2019/310], določbe Direktive [2006/112], zlasti člena 395 in 273 te direktive, ter načelo sorazmernosti in načelo nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni določbi in nacionalni praksi, ki v okoliščinah te zadeve zavračata odobritev stečajnemu upravitelju, da sredstva, zbrana na računu za DDV davčnega zavezanca (mehanizem deljenega plačila), prenese na bančni račun, ki ga je [ta stečajni upravitelj] navedel?

2. Ali je treba člen 17(1) [Listine], naslovljen ‚Lastninska pravica‘, v povezavi s členom 51(1) in členom 52(1) Listine razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi in nacionalni praksi, ki v okoliščinah obravnavane zadeve s tem, da stečajnemu upravitelju zavračata odobritev za prenos sredstev, zbranih na računu za DDV davčnega zavezanca (mehanizem deljenega plačila), posledično privedeta do zamrznitve finančnih sredstev, ki jih ima davčni zavezanec v stečaju na zgoraj navedenem računu za DDV, in zato preprečujeta izpolnjevanje obveznosti [tega] stečajnega upravitelja v okviru postopka zaradi insolventnosti?

3. Ali je treba načelo pravne države, ki izhaja iz člena 2 PEU, in načelo pravne varnosti, ga konkretizira, načelo lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU in načelo dobrega upravljanja iz člena 41(1) Listine, ob upoštevanju sobesedila in ciljev [Izvedbenega] sklepa 2019/310 ter določb Direktive o DDV, razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, ki s tem, da stečajnemu upravitelju zavračata odobritev prenosa sredstev, zbranih na računu za DDV davčnega zavezanca (mehanizem deljenega plačila), onemogočata uresničevanje ciljev stečajnega postopka, za katerega je sodišče, ki je pristojno za vodenje postopkov zaradi insolventnosti, določilo, da spada

v poljsko pristojnost v smislu ?lena 3(1) [Uredbe 2015/848], in posleditno privede do tega, da je zaradi uporabe neustreznega nacionalnega ukrepa državna blagajna kot upnik postavljena v ugodnejši položaj v škodo ostalih upnikov?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje

36 Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?lena 273 in 395 Direktive 2006/112, Izvedbeni sklep 2019/310 ter na?eli sorazmernosti in nevtralnosti DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki dolo?a, da se znesek DDV, ki je bil deponiran na lo?enem ra?unu za DDV, s katerim razpolaga dobavitelj pri ban?ni ustanovi, lahko uporabi le za omejene namene, in sicer zlasti za pla?ilo DDV, ki se dolguje dav?nemu organu, ali za pla?ilo DDV, navedeno na ra?unih, prejetih od ponudnikov blaga oziroma storitev.

37 V zvezi s tem je treba opozoriti, da ?len 226 Direktive 2006/112 dolo?a, katere navedbe je treba za namene DDV obvezno navesti na ra?unih, izdanih v skladu s to direktivo.

38 ?len 395(1) te direktive dolo?a, da lahko Svet dovoli kateri koli državi ?lanici, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od dolo?b te direktive, za poenostavitev postopka obra?unavanja davka ali za prepre?evanje nekaterih vrst dav?nih utaj ali izogibanja davkom.

39 V skladu s to zadnjo dolo?bo in na podlagi zahteve v tem smislu je Republika Poljska Komisiji predlagala, naj Svet sprejme Izvedbeni sklep 2019/310.

40 V zvezi s tem iz uvodne izjave 1 tega izvedbenega sklepa izhaja, da bi „posebni ukrep [...] moral zahtevati vklju?itev posebne izjave, da je treba [DDV] pla?ati na dobaviteljev blokirani ra?un za DDV za ra?une, izdane v zvezi z dobavo blaga in storitev, dovzetnih za goljufije, ter za katere na Poljskem obi?ajno veljata mehanizem obrnjene dav?ne obveznosti ter solidarna odgovornost“.

41 Kot izhaja iz obrazložitve tega izvedbenega sklepa, je Komisija menila, da je verjetno, da bo posebni ukrep za dobavo blaga in storitev, dovzetnih za goljufije, prinesel u?inkovite rezultate v boju proti goljufijam na podro?ju DDV.

42 V teh okoliš?inah se v skladu s ?lenom 1 tega izvedbenega sklepa z odstopanjem od ?lena 226 Direktive 2006/112 Republiki Poljski dovoli, da uvede posebno izjavo, da se mora DDV pla?ati na dobaviteljev lo?en in blokirani ra?un za DDV, odprt na Poljskem kar zadeva ra?une, izdane v zvezi z dobavo blaga in storitev, navedenih v Prilogi k temu sklepu, med dav?nimi zavezanci, kadar se pla?ila za dobavo tega blaga in storitev izvedejo z elektronskimi ban?nimi nakazili.

43 Posleditno je poljski zakonodajalec za namene uporabe mehanizma deljenega pla?ila v svoji nacionalni ureditvi dolo?il, da morajo ra?uni v zvezi s ponudbo blaga ali storitev, ki se nanašajo na to ureditev v korist dav?nega zavezanca, katere celotni dolgovani znesek presega znesek 15.000 PLN (približno 3.370 EUR) oziroma njegovo protivrednost v drugi valuti vsebovati navedbo „mehanizem deljenega pla?ila“.

44 Če ta mehanizem ne le, da določa, da mora biti na raznih navedbah, ampak določa tudi sistem ločenega in blokirane razuna za DDV, v okviru katerega se za prenos sredstev s tega razuna zahteva dovoljenje državnega organa, pri čemer za to dovoljenje veljajo pogoji, določeni s poljsko ureditvijo, se predložitveno sodišče sprašuje, ali ureditev, ki določa ta mehanizem, ne presega dovoljenja, ki je bilo z Izvedbenim sklepom 2019/310 dano Republiki Poljski. Zlasti to sodišče želi izvedeti, ali ta ureditev ne pomeni nedovoljenega odstopanja od člena 206 Direktive 2006/112.

45 Za odgovor na to vprašanje je treba ugotoviti, da nobena določba te direktive državam članicam ne nalaga posebnih obveznosti glede mehanizma deljenega plačila, kakršen je ta v obravnavanem primeru.

46 Glede člena 206 te direktive je treba spomniti, da določa, da mora vsak davčni zavezanec, ki je dolžan plačati DDV, plačati neto znesek DDV ob predložitvi obračuna DDV, določenega v členu 250 te direktive, države članice pa lahko določijo drugačen datum za plačilo tega zneska ali zahtevajo vmesno plačilo.

47 V zvezi s tem iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, izhaja, da če se sredstva, ki ustrezajo znesku DDV, plačajo na ločen račun za DDV davčnega zavezanca, ne gre za ureditev davka DDV v korist državnega proračuna, ker je DDV treba plačati le na datume, ki so določeni po koncu davčnega obdobja.

48 Kot je navedla generalna pravobranilka v točki 34 sklepnih predlogov, čeprav davčni zavezanec ne more prosto razpolagati s sredstvi, zbranimi na ločenem računu za DDV, poljska ureditev vseeno določa možnost, da ta davčni zavezanec ta sredstva uporablja za plačilo DDV svojim dobaviteljem blaga ali ponudnikom storitev in poravnava svoje obveznosti do države.

49 Posledično, kot je navedla generalna pravobranilka v točki 35 sklepnih predlogov, če davčni zavezanec torej lahko uporabi sredstva, ki so na ločenemu računu za DDV, da plača DDV svojim dobaviteljem ali ponudnikom storitev, mu DDV ni treba vnaprej financirati v večjem obsegu, kot je to določeno v običajnem sistemu Direktive 2006/112.

50 V zvezi s tem je treba dodati, da čeprav Izvedbeni sklep 2019/310 formalno pomeni odstopanje od člena 226 Direktive 2006/112, ki se nanaša na navedbe, ki morajo biti za namene DDV navedene na raznih, ki so bili izdani v skladu s to direktivo, odstopanje, kot je navedeno v uvodnih izjavah 1, 4 in 7 tega izvedbenega sklepa in kot določa člen 1 tega sklepa, ni bilo določeno zato, da bi se poljskemu dobavitelju omogočilo, da vzpostavi sistem blokiranja sredstev na ločenem bančnem računu za namene DDV. Iz tega izhaja, da je bil zakonodajalec Unije s tem, ko je dovolil zadevno odstopanje, obveščen, da uvedba tega odstopanja v poljski ureditvi zahteva vzpostavitev sistema ločenega razuna za namene DDV.

51 V teh okoliščinah ni mogoče šteti, da bi bil mehanizem deljenega plačila kot tak v nasprotju s členom 206 Direktive 2006/112 in ne pomeni odstopanja od tega člena.

52 Kar zadeva načelo davčne nevtralnosti, na katero se sklicuje predložitveno sodišče v prvem vprašanju, je treba ugotoviti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso sodišča zakonodajalec Unije na področju DDV izrazil splošno načelo enakega obravnavanja in da nasprotuje med drugim temu, da bi bili gospodarski subjekti, ki izvajajo enake transakcije, pri pobiranju DDV obravnavani različno (glej med drugim sodbi z dne 17. decembra 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, točka 48, in z dne 16. februarja 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, točka 88).

53 Namen ureditve, ki je bila določena z Direktivo 2006/112, in pravice do odbitka DDV, ki je njen del, je podjetnika v celoti razbremeniti dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti na celoma predmet DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 16. februarja 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, točka 94 in navedena sodna praksa).

54 V obravnavanem primeru predložitvena odločba ne omogoča, da bi se opredelila kakršna koli vez med, na eni strani, na celom davčne nevtralnosti in, na drugi strani, pogoji, ki so bili določeni s poljsko zakonodajo, od katerih je odvisna zavrnitev sprostitve sredstev z računa za DDV insolventnega davčnega zavezanca v okviru postopka zaradi insolventnosti.

55 Kar zadeva na celu sorazmernosti, na katerega se prav tako sklicuje predložitveno sodišče v prvem vprašanju, zadostuje spomniti, prvič, kot izhaja iz uvodne izjave 3 Izvedbenega sklepa 2019/2310, da čeprav je Republika Poljska že sprejela številne ukrepe za boj proti goljufijam na področju DDV, je ta država članica menila, da ti ukrepi niso zadostovali za preprečitev te goljufije. Kot je navedeno v uvodni izjavi 11 tega izvedbenega sklepa, je Komisija to analizo potrdila, saj meni, da je verjetno, da bo posebni ukrep za dobavo blaga in storitev, dovezetnih za goljufije, prinesel uinkovite rezultate v boju proti goljufijam na področju DDV.

56 Na drugem mestu, glede na to, da se v skladu s členom 1 Izvedbenega sklepa 2019/310 dovoljenje, ki ga ta sklep določa, nanaša le na plačila, izvedena z elektronskimi bančnimi nakazili, obveznosti, da je na računu za DDV navedba, v skladu s katero je ta davek plačan na ločen in blokiran bančni račun za DDV dobavitelja in ponudnika ter v skladu s katero se posledično zagotovi, da se ti zneski nakažejo na ta račun, ni mogoče šteti kot zavezujoče formalnosti. Zato ni nesorazmerna.

57 Na tretjem mestu, ta obveznost se ne nanaša na vse transakcije, ki se izvedejo z elektronskim plačilom, ker gre v skladu s členoma 106e in 108a zakona o DDV samo za račune za dobavo blaga ali opravljanje storitev, katerih celotni dolgovani znesek presega 15.000 PLN (približno 3.370 EUR) ali enakovredno protivrednost v tuji valuti, kar tudi ni nesorazmerno.

58 Na četrtem mestu, kot je bilo ugotovljeno v točki 48 te sodbe, poljska ureditev določa možnost, da davčni zavezanec uporabi sredstva, zbrana na tem ločenem računu za DDV, da bi plačal DDV svojim dobaviteljem blaga ali ponudnikom storitev in poplačal svoje dolgove do države. Ta ureditev torej ne določa absolutne blokade zadevnih sredstev, ampak omejuje zgolj njihovo uporabo, kar je tudi sorazmerno s ciljem boja proti goljufijam na področju DDV.

59 Glede na zgornje ugotovitve je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 273 in 395 Direktive 2006/273 in Izvedbeni sklep 2019/310 razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki določa, da se znesek DDV, ki je bil deponiran na ločenem računu za DDV, s katerim razpolaga dobavitelj pri bančni ustanovi, lahko uporabi le za omejene namene, in sicer zlasti za plačilo DDV, ki ga je treba plačati davčnemu organu, ali plačilo DDV, navedeno na računih, prejetih od ponudnikov blaga ali storitev.

Drugo vprašanje

60 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 17(1) Listine v povezavi s členom 51(1) in členom 52(1) Listine razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da se znesek DDV, ki je bil deponiran na ločenem računu za DDV, s katerim razpolaga dobavitelj pri bančni ustanovi, lahko uporabi le za omejene namene, in sicer zlasti za plačilo DDV, ki se dolguje davčnemu organu, ali plačilo DDV, navedeno na računih, prejetih od ponudnikov

blaga ali storitev.

61 V zvezi s tem je treba opozoriti, da se določbe Listine na podlagi odstavka 1 njenega člena 51 uporabljajo za države članice samo, ko te izvajajo pravo Unije.

62 Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da pojem „izvajanje prava Unije“ v smislu člena 51(1) Listine predpostavlja obstoj navezne okoliščine med aktom prava Unije in zadevnim nacionalnim ukrepom, ki presega sorodnost zadevnih področij ali posredne uinke enega od področij na drugo (sodba z dne 16. julija 2020, Adusbef in drugi, C-686/18, EU:C:2020:567, točka 52 in navedena sodna praksa).

63 Sodišče je glede tega odločilo, da se temeljne pravice Unije v zvezi z nacionalno ureditvijo ne uporabljajo, ker določbe prava Unije na zadevnem področju državam članicam ne nalagajo nikakršne obveznosti v zvezi s položajem v postopku v glavni stvari (sodba z dne 16. julija 2020, Adusbef in drugi, C-686/18, EU:C:2020:567, točka 53 in navedena sodna praksa).

64 V obravnavanem primeru, kot izhaja iz odgovora na prvo vprašanje, nobena določba prava Unije, na katero se sklicuje predložitveno sodišče, državam članicam ne nalaga posebnih obveznosti glede mehanizma deljenega plačila, kakršen je ta v postopku v glavni stvari.

65 Poleg tega je treba spomniti, da se spor o glavni stvari nanaša na to, da davčni organ zavrne dovoljenje za prenos sredstev, zbranih na ločenem računu za DDV insolventnega davčnega zavezanca, na račun stečajne mase zaradi plačila obinskega davka na nepremnine. Pred predložitvenim sodiščem je stečajni upravitelj A izpodbijal pravilo, ki izhaja iz poljske ureditve, ki se uporablja v tem primeru, v skladu s katerim ni mogoče prenesti sredstev, zbranih na ločenem in blokiranem računu za DDV, za plačilo tega davka na nepremnine.

66 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da čeprav ima mehanizem deljenega plačila DDV, ki ga določa zadevna poljska ureditev, kot takšen določeno povezavo z ureditvijo DDV, ki jo določa Direktiva 2006/112, način plačila obinskega davka na nepremnine s sredstvi, zbranimi na ločenem računu za DDV davčnega zavezanca, vendarle niso določeni z določbami Direktive 2006/112, zato ta mehanizem ne pomeni „izvajanja prava Unije“ v smislu sodne prakse, navedene v točki 62 te sodbe.

67 V teh okoliščinah drugo vprašanje ni dopustno.

Tretje vprašanje

68 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba načelo pravne države iz člena 2 PEU, načelo pravne varnosti, načelo lojalnega sodelovanja, ki izhaja iz člena 4(3) PEU, in načelo dobrega upravljanja, ki izhaja iz člena 41(1) Listine, razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki določa, da se znesek DDV, ki je bil deponiran na ločenem računu za DDV, s katerim razpolaga dobavitelj pri bančni ustanovi, lahko uporabi le za omejene namene, in sicer zlasti za plačilo DDV, ki se dolguje davčnemu organu, ali plačilo DDV, navedeno na računih, prejetih od ponudnikov blaga ali storitev.

69 V skladu z ustaljeno sodno prakso je postopek, uveden s členom 267 PDEU, instrument sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, zaradi katerega prvo drugim da elemente razlage prava Unije, ki jih ta potrebujejo za rešitev sporov, ki jih obravnavajo (sodba z dne 1. avgusta 2022, Vyriausioji tarnybinės etikos komisija, C-184/20, EU:C:2022:601, točka 47).

70 Ker je predlog za sprejetje predhodne odločbe podlaga za ta postopek, mora nacionalno sodišče v tem predlogu pojasniti dejanski in pravni okvir spora o glavni stvari ter podati potrebna

pojasnila o razlogih za izbiro določb prava Unije, katerih razlago zahteva, in o povezavi, ki jo je ugotovilo med temi določbami in nacionalno zakonodajo, ki se uporablja v sporu, o katerem odloča (sodba z dne 8. junija 2023, *Lyonesse Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, točka 26).

71 V zvezi s tem je treba tudi poudariti, da morajo informacije iz predložitvenih odločb, prvič, omogočiti Sodišču, da poda koristne odgovore na vprašanja, ki jih je postavilo nacionalno sodišče, in drugič, omogočiti vladam držav članic in drugim zainteresiranim strankam, da uveljavijo pravico do predložitve stališč, ki jim je dodeljena s členom 23 Statuta Sodišča Evropske unije. Sodišče je dolžno skrbeti za uresničevanje te pravice, ob upoštevanju dejstva, da se na podlagi te določbe zadevnim strankam vročijo le predložitvene odločbe (glej v tem smislu sodbo z dne 4. maja 2023, *MV* – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, točka 30).

72 Te kumulativne zahteve v zvezi z vsebino predloga za sprejetje predhodne odločbe so izrecno navedene v členu 94 Poslovnika, ki ga mora predložitveno sodišče natančno upoštevati (sodba z dne 8. junija 2023, *Lyonesse Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, točka 27). Na te zahteve je poleg tega tudi opozorjeno v točkah 13, 15 in 16 Priporočil Sodišča Evropske unije nacionalnim sodiščem v zvezi z začetkom postopkov predhodnega odločanja (UL 2019, C 380, str. 1).

73 V obravnavanem primeru, kar zadeva tretje vprašanje, predložitvena odločba ne izpolnjuje zahteve iz člena 94(c) Poslovnika.

74 Ugotoviti je namreč treba, da v predložitveni odločbi niso navedeni zadostni razlogi, zaradi katerih naj bi bila razlaga načela pravne države iz člena 2 PEU, načela pravne varnosti, načela lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU in načela dobrega upravljanja, ki izhaja iz člena 41(1) Listine, v tej zadevi nujna.

75 Dejstvo, da se predložitveno sodišče sklicuje na domnevno neskladnost med, na eni strani, nacionalnimi določbami, ki določajo mehanizem deljenega plačila, in na drugi strani, nacionalnimi določbami v zvezi z insolventnostjo, ni očitno zadostno, da se dokaže povezava med določbami in načeli prava Unije iz prejšnje točke in tem mehanizmom, ki se obravnava v zadevi v glavni stvari.

76 V teh okoliščinah je tretje vprašanje nedopustno.

Stroški

77 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Člena 273 in 395 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter Izvedbeni sklep Sveta (EU) 2019/310 z dne 18. februarja 2019 o dovoljenju Poljski, da uvede posebni ukrep, ki odstopa od člena 226 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

je treba razlagati tako, da

ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki določa, da se znesek davka na dodano vrednost (DDV), ki je bil deponiran na ločenem računu za DDV, s katerim razpolaga dobavitelj pri bančni ustanovi, lahko uporabi le za omejene namene, in sicer zlasti za plačilo DDV, ki ga je treba plačati davčnemu organu, ali plačilo DDV, navedeno na računih, prejetih od ponudnikov blaga ali storitev.

Podpisi

* Jezik postopka: poljščina.