

Rechtssache C-709/22

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

17. November 2022

Vorlegendes Gericht:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen)

Datum der Vorlageentscheidung:

22. September 2022

Kläger:

Insolvenzverwalter A

Beklagter:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Weigerung der Steuerverwaltung, dem Insolvenzverwalter die Erlaubnis zur Überweisung von Mitteln zu erteilen, die auf dem Mehrwertsteuerkonto der Steuerpflichtigen angesammelt wurden (Verfahren der Aufspaltung von Zahlungen).

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlagefragen

Vereinbarkeit nationaler Rechtsvorschriften und einer nationalen Praxis bezüglich der Überweisung von auf dem Mehrwertsteuerkonto eines Steuerpflichtigen angesammelten Mitteln (Verfahren der Aufspaltung von Zahlungen) mit dem Unionsrecht im insolvenzrechtlichen Kontext; Art. 267 AEUV.

Vorlagefragen

1. Sind die Bestimmungen des Durchführungsbeschlusses (EU) 2019/310 des Rates vom 18. Februar 2019 zur Ermächtigung Polens, eine von

Artikel 226 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen (ABl. 2019, L 51, S. 19, im Folgenden: Beschluss 2019/310), die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Richtlinie 2006/112), insbesondere deren Art. 395 und 273, sowie die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Rechtsvorschrift und einer nationalen Praxis entgegenstehen, wonach unter den Umständen des vorliegenden Falles dem Insolvenzverwalter die Erlaubnis versagt wird, die auf dem Mehrwertsteuerkonto des Steuerpflichtigen angesammelten Mittel (Verfahren der Aufspaltung von Zahlungen) auf das vom Insolvenzverwalter angegebene Bankkonto zu überweisen?

2. Ist Art. 17 Abs. 1 (Eigentumsrecht) der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (2007/C 303/01; ABl. 2007, L 303, im Folgenden: Charta) in Verbindung mit Art. 51 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 der Charta dahin auszulegen, dass er einer nationalen Rechtsvorschrift und einer nationalen Praxis entgegensteht, die unter den Umständen des vorliegenden Falles – indem dem Insolvenzverwalter die Erlaubnis versagt wird, die auf dem Mehrwertsteuerkonto des Steuerpflichtigen angesammelten Mittel (Verfahren der Aufspaltung von Zahlungen) zu überweisen – dazu führen, dass die Finanzmittel, die im Eigentum des insolventen Steuerpflichtigen stehen, auf dem Mehrwertsteuerkonto eingefroren werden, so dass der Insolvenzverwalter seinen Pflichten im Insolvenzverfahren nicht nachkommen kann?

3. Sind der Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit nach Art. 2 des Vertrags über die Europäische Union (Dz. U. 2007, Nr. 90, Pos. 864/30, im Folgenden: EUV), der daraus abgeleitete Grundsatz der Rechtssicherheit, der Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit nach Art. 4 Abs. 3 EUV und der Grundsatz der guten Verwaltung nach Art. 41 Abs. 1 der Charta unter Berücksichtigung des Kontexts und der Ziele des Beschlusses 2019/310 sowie der Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Praxis entgegenstehen, die – indem dem Insolvenzverwalter die Erlaubnis versagt wird, die auf dem Mehrwertsteuerkonto des Steuerpflichtigen angesammelten Mittel (Verfahren der Aufspaltung von Zahlungen) zu überweisen – darauf hinausläuft, dass die Ziele des Insolvenzverfahrens, das dem Insolvenzgericht zufolge nach Art. 3 Abs. 1 der Verordnung (EU) 2015/848 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015 über Insolvenzverfahren (ABl. 2015, L 141, S. 19) in die Zuständigkeit der polnischen Gerichte fällt, vereitelt werden, und die so zu einer Situation führt, in der durch die Anwendung einer unangemessenen innerstaatlichen Maßnahme der Fiskus als Gläubiger zum Nachteil der Gesamtheit der Gläubiger bevorzugt behandelt wird?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften

EUV: Art. 2, Art. 4 Abs. 3, Art. 6 Abs. 1.

Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta), Art. 6 Abs. 3, Art. 17 Abs. 1, Art. 41 Abs. 1, Art. 51 Abs. 1, Art. 52 Abs. 1.

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie): vierter Erwägungsgrund, Art. 273, Art. 395 Abs. 1.

Durchführungsbeschluss (EU) 2019/310 des Rates vom 18. Februar 2019 zur Ermächtigung Polens, eine von Artikel 226 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen (im Folgenden: Beschluss 2019/310): Erwägungsgründe 4, 7, 11 und 12, Art. 1 und 3.

Verordnung (EU) 2015/848 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015 über Insolvenzverfahren (Neufassung): Erwägungsgründe 3 bis 5, Art. 3 Abs. 1.

Angeführte nationale Rechtsvorschriften

Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Gesetz vom 11. März 2004 über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen, Dz. U. 2021, Pos. 685 mit Änderungen, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz)

Art. 106e Abs. 1 Nr. 18a: Im Fall von Rechnungen, deren Gesamtforderungsbetrag 15 000 PLN oder den Gegenwert dieses Betrags in einer Fremdwährung übersteigt und die eine an den Steuerpflichtigen bewirkte Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen umfassen, die in Anhang Nr. 15 des Gesetzes aufgeführt sind, muss die Rechnung den Ausdruck „Verfahren der Aufspaltung von Zahlungen“ enthalten ...;

- Art. 108a Abs. 1: Steuerpflichtige, die eine Rechnung mit ausgewiesenem Steuerbetrag erhalten haben, können bei der Zahlung des in Rechnung gestellten Forderungsbetrags das Verfahren der Aufspaltung von Zahlungen anwenden;

- Art. 108a Abs. 1a: Bei der Vornahme der Zahlung für die erworbenen, in Anhang Nr. 15 des Gesetzes aufgeführten Gegenstände und Dienstleistungen, die durch eine Rechnung belegt werden, deren Gesamtforderungsbetrag 15 000 PLN oder den Gegenwert dieses Betrags in einer Fremdwährung übersteigt, sind die Steuerpflichtigen verpflichtet, das Verfahren der Aufspaltung von Zahlungen anzuwenden. ...;

- Art. 108a Abs. 2: Das Verfahren der Aufspaltung von Zahlungen wird in der Weise angewandt, dass 1) der Betrag, der ganz oder teilweise dem

Mehrwertsteuerbetrag in der erhaltenen Rechnung entspricht, auf ein Mehrwertsteuerkonto überwiesen wird; 2) der Betrag, der ganz oder teilweise dem Nettoverkaufswert in der erhaltenen Rechnung entspricht, auf ein Bank- oder Genossenschaftsbankkonto überwiesen wird, für das das Mehrwertsteuerkonto geführt wird, oder die Zahlung auf eine andere Weise erfolgt;

- Art. 108b Abs. 1: Auf Antrag des Steuerpflichtigen erteilt der Leiter des Finanzamts mit Beschluss die Erlaubnis zur Überweisung der Mittel, die auf dem vom Steuerpflichtigen angegebenen Mehrwertsteuerkonto angesammelt wurden, auf ein vom Steuerpflichtigen angegebenes Bank- oder Genossenschaftsbankkonto, für das dieses Mehrwertsteuerkonto geführt wird;

- Art. 108b Abs. 2: Der Steuerpflichtige gibt im Antrag die Höhe der auf dem Mehrwertsteuerkonto angesammelten Mittel an, die überwiesen werden sollen;

- Art. 108b Abs. 3: Der Leiter des Finanzamts erlässt den Beschluss innerhalb von 60 Tagen ab Erhalt des Antrags. In dem Beschluss bestimmt der Leiter des Finanzamts die Höhe der Mittel, die überwiesen werden sollen;

- Art. 108b Abs. 5 Nr. 1: Falls der Steuerpflichtige mit Steuern oder Forderungen nach Art. 62b Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a der Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 – Prawo bankowe (Bankengesetz vom 29. August 1997) im Rückstand ist, lehnt der Leiter des Finanzamts mit Bescheid die Erteilung der Erlaubnis zur Überweisung der auf dem Mehrwertsteuerkonto des Steuerpflichtigen angesammelten Mittel in Höhe des Rückstands einschließlich Verzugszinsen ab, ...;

- Art. 108e: Steuerpflichtige, die in Anhang Nr. 15 des Gesetzes aufgeführten Gegenstände oder Dienstleistungen liefern bzw. erbringen, und Steuerpflichtige, die diese Gegenstände oder Dienstleistungen erwerben, müssen über ein Girokonto nach Art. 49 Abs. 1 Nr. 1 des Bankengesetzes vom 29. August 1997 oder über ein im Zusammenhang mit der ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit eröffnetes Namenskonto bei einer Genossenschaftsbank verfügen; das Konto wird jeweils in polnischer Währung geführt;

Ustawa z 29.08.1997 r. Prawo Bankowe (Bankengesetz vom 29. August 1997, Dz. U. 2020, Pos. 1896 mit Änderungen, im Folgenden: Bankengesetz)

- Art. 62a Abs. 1: Die Bank führt für das Girokonto ein Mehrwertsteuerkonto;

- Art. 62a Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a: Das Mehrwertsteuerkonto kann ausschließlich belastet werden, um die folgenden Zahlungen an das Finanzamt vorzunehmen: – Mehrwertsteuer ...; – Körperschaftsteuer ...; – Einkommensteuer ...; – Akzise ...; – Zölle ...;

- Art. 62d Abs. 1 Nr. 1: Die auf dem Mehrwertsteuerkonto angesammelten Geldmittel sind von der Pfändung auf der Grundlage eines gerichtlichen oder behördlichen Vollstreckungs- oder Sicherheitstitels über andere als die in Art. 62b Abs. 2 Nr. 2 genannten Forderungen ausgenommen;

Ustawa z 28.02.2003 r. Prawo upadłościowe (Insolvenzgesetz vom 28. Februar 2003, Dz. U. 2020, Pos. 1228 mit Änderungen, im Folgenden: Insolvenzgesetz)

- Art. 342 Abs. 1 Nr. 2: Forderungen, die aus der Insolvenzmasse zu befriedigen sind, sind in folgende Kategorien eingeteilt: – zweite Kategorie: andere Forderungen, wenn sie nicht im Rahmen anderer Kategorien zu befriedigen sind, insbesondere Steuern und andere öffentliche Abgaben sowie andere Forderungen wegen Sozialversicherungsbeiträgen;

- Art. 343 Abs. 1: Aus der Insolvenzmasse sind an erster Stelle die Verfahrenskosten zu begleichen und, falls der Wert der Insolvenzmasse dies gestattet, auch die anderen Masseverbindlichkeiten, ...;

Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens sowie wesentliches Vorbringen der Parteien

- 1 Der Insolvenzverwalter beantragte bei der erstinstanzlichen Steuerbehörde die Überweisung der auf dem Mehrwertsteuerkonto der insolventen Steuerpflichtigen angesammelten Mittel auf das Konto der Insolvenzmasse. Er wies darauf hin, dass die Mittel zur Entrichtung der Grundsteuer auf das Konto der Gemeinde gezahlt werden sollen.
- 2 Der Insolvenzverwalter führte an, dass die Gesellschaft seit der Insolvenzbekanntmachung keine offenen Verbindlichkeiten gegenüber dem Fiskus habe. Die Mittel auf dem Mehrwertsteuerkonto seien im Verlauf des Insolvenzverfahrens angesammelt worden. Es sei unstrittig, dass die Forderungen, die von einer anderen Steuerbehörde angemeldet worden seien, sich auf den Stand vor der Insolvenzbekanntmachung bezögen und in die Forderungstabelle eingetragen worden seien. Alle offenen Forderungen öffentlich-rechtlicher Stellen würden nach den Vorschriften im Rahmen der zweiten Kategorie neben anderen, nicht öffentlich-rechtlichen Forderungen befriedigt. Öffentlich-rechtliche Stellen würden demnach genauso behandelt wie die übrigen Gläubiger eines insolventen Steuerpflichtigen. Wenn es um die Befriedigung der Gläubiger eines Insolvenzschuldners gehe, handele es sich bei dem Insolvenzgesetz um eine *lex specialis* gegenüber dem Mehrwertsteuergesetz und dem Bankengesetz. Im Fall einer Insolvenz gebe es mithin keine Möglichkeit einer „automatischen“ Befriedigung der Steuerbehörde über das gesonderte Mehrwertsteuerkonto, wenn der Steuerpflichtige in Verzug gerate. Die auf dem Mehrwertsteuerkonto angesammelten Mittel stünden somit im Eigentum des Steuerpflichtigen. Da die negativen Voraussetzungen nicht erfüllt seien, d. h., keine Rückstände in Bezug auf Steuern und Forderungen nach Art. 62b Abs. 2 Buchst. a des Bankengesetzes vorlägen, sei der Antrag begründet.
- 3 Die erstinstanzliche Steuerbehörde lehnte die Erteilung der Erlaubnis ab. Sie verwies auf den Wortlaut von Art. 108b Abs. 1 und Abs. 5 des Mehrwertsteuergesetzes sowie von Art. 62b Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a des Bankengesetzes und betonte, dass im Fall der insolventen Gesellschaft, die zum

Zeitpunkt der Bekanntmachung sowohl bei der Mehrwertsteuer als auch bei der Körperschaftsteuer Rückstände gehabt habe, die höher gewesen seien als der Betrag, um dessen Überweisung auf ein Bankkonto der Insolvenzverwalter ersuche, die Voraussetzung nach Art. 108b Abs. 5 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzes erfüllt sei und die Ablehnung der Überweisung der Mittel begründet sei. Der Gesetzgeber habe festgelegt, zu welchem Zweck die auf dem Mehrwertsteuerkonto angesammelten Mittel verwendet werden dürften. Die Insolvenzbekanntmachung ändere nichts am steuerlichen Status der Steuerpflichtigen, da die insolvente Gesellschaft weiterhin steuerpflichtig bleibe. Die einzige Änderung sei darin zu sehen, dass nunmehr der Insolvenzverwalter in ihrem Namen tätig werde. Das Mehrwertsteuergesetz sei eine Sonderregelung im Verhältnis zur allgemeinen Regelung im Insolvenzgesetz.

- 4 Die Widerspruchsbehörde hielt den Bescheid der erstinstanzlichen Steuerbehörde aufrecht und teilte die darin vertretene Auffassung. Sie betonte, dass zwar alle auf dem Mehrwertsteuerkonto angesammelten Mittel im Eigentum der Steuerpflichtigen stünden, dass aber eine der Voraussetzungen für die Versagung der Erlaubnis darin bestehe, dass der Steuerpflichtige Steuerrückstände habe. Der Betrag der auf dem Mehrwertsteuerkonto angesammelten Mittel stelle in Wirklichkeit den Steuerbetrag dar, der sich aus den Mehrwertsteuerrechnungen ergebe, die die Geschäftspartner bezahlt hätten. Dieser Betrag und diese Mittel könnten daher nicht wie eine Überzahlung behandelt werden, die die Behörde auf Rückstände anrechnen könne.
- 5 Mit ihrer Klage beim Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Wrocław [Breslau]) hat die Klägerin die Aufhebung des Bescheids der Widerspruchsbehörde beantragt.

Begründung der Vorlage

Begründung der ersten Vorlagefrage

- 6 Die Zweifel des Gerichts betreffen die Rechtmäßigkeit der Einführung und die Grenzen der Anwendung einer nationalen Maßnahme wie des Verfahrens der Aufspaltung von Zahlungen, das zur Bekämpfung von Mehrwertsteuerhinterziehung eingeführt wurde.
- 7 Das Verfahren der Aufspaltung von Zahlungen wird in der polnischen Rechtsordnung durch das Mehrwertsteuergesetz und das Bankengesetz geregelt. Seine Einführung als zwingendes Verfahren wurde auf den Beschluss 2019/310 gestützt. Nach diesem Verfahren muss die Zahlung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags und der geschuldeten Bemessungsgrundlage aufgespalten werden. Unterliegt der Lieferer oder Dienstleistungserbringer den Bestimmungen über die Aufspaltung der Zahlung, ist er verpflichtet, neben dem normalen Bankkonto auch ein gesondertes, gesperrtes Mehrwertsteuerkonto zu besitzen. Dieses gesonderte Konto kann nur zur Erhebung der Mehrwertsteuer von den

Kunden und zur Zahlung der Mehrwertsteuer an Lieferer/Dienstleistungserbringer sowie zur Entrichtung anderer öffentlich-rechtlicher Abgaben, jedoch ausschließlich an den Fiskus, verwendet werden. In diesem Fall zahlt der Erwerber dem Lieferer/Dienstleistungserbringer die Bemessungsgrundlage in der Regel auf ein gewöhnliches Bankkonto, während die Mehrwertsteuer, die auf die Lieferung/Dienstleistung anfällt, auf das gesperrte Mehrwertsteuerkonto gezahlt wird. Diese Art und Weise der Zahlung beruht ausschließlich auf dem Willen des Zahlenden und erfolgt nicht automatisch. Die Freigabe von Mitteln, die sich auf dem Mehrwertsteuerkonto des Steuerpflichtigen befinden, bedarf einer Erlaubnis der Steuerverwaltung. Das nationale Recht regelt auch die Bedingungen und die Fristen, innerhalb derer die Freigabe solcher Geldmittel abgelehnt wird.

- 8 Als Polen sich um eine Abweichung von Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie bemühte, wies es darauf hin, dass das Verfahren der Aufspaltung von Zahlungen Mehrwertsteuerhinterziehungen verhindern werde; die Kommission stimmte dem zu und vertrat die Auffassung, dass diese Maßnahme im Hinblick auf das Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen verhältnismäßig sei.
- 9 Die Ausnahmeregelung wurde mit dem Beschluss 2019/310 zeitlich befristet bis zum 28. Februar 2022 genehmigt. Aus Art. 1 des Beschlusses geht hervor, dass die Abweichung Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft. Es geht folglich um die Aufnahme eines besonderen Erfordernisses in die Rechnung, und zwar des Hinweises „Verfahren der Aufspaltung von Zahlungen“. Dieses Erfordernis kommt in Art. 106e Abs. 1 Nr. 18a des Mehrwertsteuergesetzes zum Ausdruck.
- 10 Nach Art. 206 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat jeder Steuerpflichtige, der die Mehrwertsteuer schuldet, bei der Abgabe der Mehrwertsteuererklärung nach Art. 250 den Nettobetrag der Mehrwertsteuer zu entrichten. Die Mitgliedstaaten können jedoch einen anderen Termin für die Zahlung dieses Betrags festsetzen oder Vorauszahlungen erheben.
- 11 Das Gericht fragt sich zunächst, ob die eingeführte nationale Maßnahme nicht eine Abweichung von Art. 206 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt und daher eine Notifizierung nach Art. 395 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfordert. Dies ist deswegen von Bedeutung, weil die fehlende Notifizierung einen Verfahrensmangel darstellt, der dazu führt, dass die betreffenden Bestimmungen dem Einzelnen nicht entgegengehalten werden können (vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 4. Februar 2016, Sebat Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, Rn. 67).
- 12 Aus Art. 206 der Mehrwertsteuerrichtlinie geht hervor, dass der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer nicht schon nach jedem steuerbaren Umsatz, sondern erst nach Ablauf des betreffenden Steuerzeitraums zu zahlen hat. Folglich ergibt sich der in Art. 206 Satz 1 genannte Nettobetrag der Mehrwertsteuer, indem die Steuern, die auf die gesamten während des Steuerzeitraums bewirkten nachgelagerten steuerbaren Umsätze geschuldet werden, addiert werden und davon die Steuern abgezogen werden, die auf die gesamten während dieses Zeitraums bewirkten Eingangsumsätze entrichtet wurden. Somit muss der

Steuerpflichtige über die Zahlungen, die vorher von den Geschäftspartnern eingehen, frei verfügen können. Im Fall eines Mehrwertsteuerkontos ist diese Möglichkeit nicht gegeben. Es kommt in diesem Fall zu einer Sperrung der Mittel – und zwar vor der Entstehung der öffentlich-rechtlichen Mehrwertsteuerpflicht – in Höhe der maximalen Verpflichtung, d. h. in Höhe der gesamten eingezahlten Mehrwertsteuerbeträge. Um die eigenen Mittel zu einem anderen Zweck als zur Begleichung der angeführten öffentlich-rechtlichen Verbindlichkeiten zu verwenden, muss der Unternehmer die Erlaubnis einer öffentlich-rechtlichen Stelle beantragen, die innerhalb von 60 Tagen über den Antrag zu entscheiden hat, und zwar auch dann, wenn keine öffentlich-rechtlichen Rückstände bestehen. Die in Art. 206 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Möglichkeit, Vorauszahlungen zu erheben, gestattet es zwar, vorab eine Teilzahlung des über den gesamten Steuerzeitraum berechneten Nettobetrags der Mehrwertsteuer zu verlangen. Der Ausdruck „Vorauszahlung“ bedeutet nämlich die Teilzahlung eines Betrags, der später fällig wird, d. h. der über den gesamten Steuerzeitraum berechnete Nettobetrag der Mehrwertsteuer. Es kann jedoch schwerlich angenommen werden, dass der Mehrwertsteuerbetrag, den der Erwerber dem Lieferer für einen einzelnen Umsatz zahlt, eine solche Vorauszahlung darstellt (vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 9. September 2021, G., C-855/19, EU:C:2021:714, Rn. 33, sowie Schlussanträge von Generalanwalt Saugmandsgaard Øe vom 18. März 2021 in jener Rechtssache, EU:C:2021:222, Nrn. 111 und 112).

- 13 Weder Polen noch die Kommission haben jedoch dargelegt, dass die Abweichung auch für Art. 206 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt.
- 14 Folglich kann das Verfahren der Aufspaltung von Zahlungen zu den sogenannten weiteren Pflichten im Sinne von Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie gezählt werden, die die Mitgliedstaaten für erforderlich erachten, um Steuerhinterziehung zu vermeiden. Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie räumt den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Wahl der Maßnahmen u. a. zur Vermeidung von Steuerhinterziehung einen weiten Ermessensspielraum ein. Sie sind jedoch verpflichtet, bei der Ausübung ihrer Befugnisse das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze, insbesondere den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und den Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu beachten (Urteile des Gerichtshofs vom 17. Mai 2018, Vamos, C-566/16, EU:C:2018:321, Rn. 41, vom 21. November 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, Rn. 35; sowie vom 8. Mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, Rn. 38 und 39).
- 15 Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen stellen eine ständige Gefahr für das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dar, so dass ihre Bekämpfung zu einem von der Mehrwertsteuerrichtlinie anerkannten und geförderten Ziel geworden ist (u. a. Urteil des Gerichtshofs vom 21. Mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397). Den Mitgliedstaaten steht es offen, in ihren Rechtsordnungen besondere nationale Maßnahmen einzuführen, die u. a. der Umsetzung dieses Ziels dienen sollen. Die insoweit ergriffenen Maßnahmen dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was zu seiner Erreichung erforderlich ist. Nach dem Grundsatz der

Verhältnismäßigkeit müssen sich die Mitgliedstaaten solcher Mittel bedienen, die es zwar erlauben, das verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Unionsrechts möglichst wenig beeinträchtigen (vgl. Urteile des Gerichtshofs vom 18. Dezember 1997, Molenheide u. a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, EU:C:1997:623, Rn. 46, sowie vom 27. September 2007, Teleos u. a., C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 52). Es ist zwar legitim, dass von den Mitgliedstaaten erlassene Maßnahmen darauf abzielen, die Ansprüche des Staats möglichst wirksam zu schützen, doch dürfen sie nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (vgl. o. g. Urteil des Gerichtshofs Molenheide u. a., EU:C:1997:623, Rn. 47, sowie Urteil vom 11. Mai 2006, Federation of Technological Industries u. a., C-384/04, EU:C:2006:309, Rn. 30). Insbesondere dürfen diese Maßnahmen nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen (vgl. Urteile des Gerichtshofs vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, Rn. 50, vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a., C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145, Rn. 52, sowie vom 21. Juni 2012, Mahageben, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 57).

- 16 Bei dem Verfahren der Aufspaltung von Zahlungen handelt es sich um ein Experiment, das der Bekämpfung von Mehrwertsteuerhinterziehungen dienen soll. Am 29. April 2021 hat Polen den erforderlichen Bericht über die Gesamtauswirkungen der Maßnahme auf den Umfang des Mehrwertsteuerbetrugs und die betreffenden Steuerpflichtigen vorgelegt (zwölfter Erwägungsgrund und Art. 2 des Beschlusses 2019/310), dessen Inhalt dem Gericht nicht bekannt ist. Mit dem Durchführungsbeschluss (EU) 2022/559 des Rates vom 5. April 2022 zur Änderung des Durchführungsbeschlusses 2019/310 (ABl. 2022, L 108, S. 51) wurde die Anwendung der oben genannten nationalen Maßnahme bis zum 28. Februar 2025 verlängert.
- 17 Aus keinem der dem Gericht zugänglichen Dokumente, die der Kommission vorgelegt wurden, geht hervor, dass Polen einen Bericht zu den Auswirkungen des Verfahrens der Aufspaltung von Zahlungen im Kontext des Insolvenzrechts vorgelegt hätte. Dies ist insofern von entscheidender Bedeutung, als diese Maßnahme negative Folgen haben kann, indem sie die Erreichung der Hauptziele des Insolvenzverfahrens unmöglich macht und sich damit systemisch und reell auf die insolventen Wirtschaftsteilnehmer (Mehrwertsteuerpflichtige) und ihre Gläubiger auswirkt und den Fiskus zum Nachteil der Gesamtheit der Gläubiger bevorzugt.
- 18 Das Gericht hat begründete Zweifel, ob die angeführte Maßnahme und die damit verbundene Praxis ihrer Anwendung nicht über das Ziel der Bekämpfung von Mehrwertsteuerhinterziehungen, das sich sowohl aus den Art. 273 und 395 der Mehrwertsteuerrichtlinie als auch aus dem Beschluss 2019/310 ergibt, hinausgeht.
- 19 Der Gerichtshof hat im Urteil vom 11. Juli 1988, Direct Cosmetics und Laughtons Photographs (138/86 und 139/86, EU:C:1988:383) darauf hingewiesen, dass der Begriff der Steuerumgehung die Steuerhinterziehung umfasst. Diese enthält das

Merkmal der Absicht (Rn. 21 des Urteils). Steuerhinterziehungen sind Praktiken, mit denen sich der Steuerpflichtige seinen gesetzlichen Verpflichtungen auf betrügerische Weise entziehen will. Es geht dabei um einen unmittelbaren und vorsätzlichen Verstoß gegen das Steuerrecht, indem arglistig die Bemessung oder Zahlung eines Teils der Steuer oder der gesamten Steuer vermieden wird. Im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne zielt ein Verhalten des Steuerpflichtigen auf eine Steuerumgehung ab, wenn es unmittelbar und offenkundig gegen geltende Vorschriften des Steuerrechts verstößt. Es geht hierbei um Verhaltensweisen wie das Verschweigen des Besteuerungsgegenstands und dadurch bedingt die Nichtabgabe der Steuererklärung, die Anwendung zu niedriger Steuersätze, die zielgerichtete Nichtzahlung der Steuer, die Ausstellung falscher Rechnungen usw. (vgl. u. a. Urteil des Gerichtshofs vom 7. Dezember 2010, R. C-285/09, EU:C:2010:742, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 20 Es erscheint fraglich, ob die Erteilung der betreffenden Erlaubnis durch die Steuerverwaltung im Rahmen des erklärten Ziels liegt. Eine solche Lösung schränkt den Unternehmer *de facto* in der Verfügung über seine Mittel ein, indem angeordnet wird, dass die als Mehrwertsteuer eingenommenen Mittel dazu verwendet werden, vom Gesetzgeber gewählte öffentlich-rechtliche Verpflichtungen zu erfüllen, und zwar noch vor der Entstehung der Mehrwertsteuerpflicht.
- 21 Hier stellt sich die zentrale Frage, welche Stellung der insolvente Mehrwertsteuerpflichtige hat und ob der Insolvenzverwalter über die Mittel auf dem Mehrwertsteuerkonto des insolventen Unternehmers verfügen kann. Von bestimmten Ausnahmen abgesehen, umfasst die Insolvenzmasse das Vermögen, das dem insolventen Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Insolvenzbekanntmachung gehört hat, sowie das Vermögen, das er im Verlauf des Insolvenzverfahrens erworben hat. Diese Ausnahmen umfassen nicht die Mittel, die auf dem Mehrwertsteuerkonto angesammelt wurden, so dass diese der Insolvenzmasse zuzuordnen sind. Die Steuerbehörde lehnte die Erstattung der auf dem Mehrwertsteuerkonto der Steuerpflichtigen angesammelten Mittel mit der Begründung ab, es lägen Steuerrückstände (die vor der Insolvenzbekanntmachung entstanden seien) der Steuerpflichtigen vor (bei der Mehrwertsteuer und der Einkommensteuer). Die angeführten Rückstände wurden jedoch in die Forderungstabelle eingetragen. Die Bedeutung der Forderungstabelle ist darin zu sehen, dass sie die Gläubiger, deren Forderungen darin verzeichnet wurden, berechtigt, an dem Insolvenzverfahren teilzunehmen und neben anderen Gläubigern Befriedigung aus der Aufteilung der Mittel der Insolvenzmasse zu erlangen. Nach dem Abschluss oder der Einstellung des Verfahrens wird der Auszug aus der Forderungstabelle zu einem Vollstreckungstitel gegen den Schuldner. Der Insolvenzverwalter hat darauf hingewiesen, dass die insolvente Steuerpflichtige keine anderen (während der Insolvenz entstandenen) Mehrwertsteuerrückstände gehabt habe und er die Mittel benötigt habe, um eine laufende Grundsteuerforderung der kommunalen Selbstverwaltung zu begleichen.

- 22 Es kann schwerlich angenommen werden, dass die Ablehnung der Auszahlung der Mehrwertsteuer Mittel an den Insolvenzverwalter, der unter der Aufsicht des Insolvenzgerichts steht und seinen Pflichten aus dem Insolvenzgesetz nachgeht, dazu dient, Hinterziehungen der Mehrwertsteuer zu bekämpfen.
- 23 Darüber hinaus ist nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, wenn mehrere geeignete Maßnahmen zur Auswahl stehen, die am wenigsten belastende zu wählen, wobei die verursachten Nachteile in angemessenem Verhältnis zu den angestrebten Zielen stehen müssen (Urteil des Gerichtshofs vom 12. Juli 2001, Jippes u. a., C-189/01, EU:C:2001:420, Rn. 81). Die angeführte Versagung der Erlaubnis kann als übermäßig erscheinen. Ersten können die in Rede stehenden Rückstände nicht genauso behandelt werden wie Rückstände, die der Vollstreckung unterliegen, denn sie wurden in die Forderungstabelle aufgenommen. Zweitens wird dem Insolvenzverwalter trotz fehlender Mehrwertsteuerrückstände die Möglichkeit genommen, diese Mittel zur Befriedigung der Gläubiger zu verwenden.
- 24 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass die Mitgliedstaaten zwar über einen gewissen Spielraum bei der Festlegung der Einzelheiten der Erstattung eines Mehrwertsteuerüberschusses verfügen, dass diese Einzelheiten aber den Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems nicht dadurch beeinträchtigen dürfen, dass der Steuerpflichtige ganz oder teilweise mit dieser Steuer belastet wird. Insbesondere müssen diese Einzelheiten es dem Steuerpflichtigen erlauben, unter angemessenen Bedingungen den gesamten aus dem Mehrwertsteuerüberschuss resultierenden Forderungsbetrag zu erlangen, was impliziert, dass die Erstattung innerhalb einer angemessenen Frist durch eine Zahlung flüssiger Mittel oder auf gleichwertige Weise erfolgt und dass dem Steuerpflichtigen durch die gewählte Methode der Erstattung auf keinen Fall ein finanzielles Risiko entsteht (Urteile des Gerichtshofs vom 6. Juli 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 12. Mai 2012, technoRent International u. a., C-844/19, EU:C:2021:378, Rn. 37 und 38 sowie die dort angeführte Rechtsprechung). Da die insolvente Mehrwertsteuerpflichtige letztlich keine wirtschaftliche Tätigkeit mehr betreibt, können auch keine Verpflichtungen in Bezug auf die Mehrwertsteuer entstehen, und nach Angaben des Insolvenzverwalters sind auf Seiten der insolventen Schuldnerin nach der Insolvenzbekanntmachung auch keine laufenden Rückstände bei der Mehrwertsteuer angefallen. Es erscheint daher zweifelhaft, ob die Sperrung der Mittel auf dem Mehrwertsteuerkonto mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer zu vereinbaren ist.

Begründung der zweiten Vorlagefrage

- 25 Das Gericht fragt sich, ob das in Art. 17 Abs. 1 der Charta verankerte Eigentumsrecht verletzt wurde.

- 26 Es ist unstreitig, dass die auf dem Mehrwertsteuerkonto angesammelten Mittel im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen, und zwar auch eines insolventen Steuerpflichtigen (als Teil der Insolvenzmasse). Die Sperrung dieser Mittel schränkt die Möglichkeit ihrer Verwendung ein. Sowohl der Steuerpflichtige als auch der Insolvenzverwalter müssen eine Erlaubnis der Steuerverwaltung einholen, um diese Mittel zu einem anderen Zweck (u. a. zur Abführung von Steuern an andere öffentlich-rechtliche Gläubiger, die sich aus dem Gesetz ergeben) zu verwenden. Die Erlaubnis wird automatisch versagt, wenn Steuerrückstände vorliegen. Es ist jedoch keine automatische Ablehnung erforderlich, wenn solche Forderungen in die Forderungstabelle eingetragen sind, d. h., auf ihre Befriedigung im Insolvenzverfahren warten. Die Auslegung liegt im Ermessen der Steuerverwaltung. Wird die Erlaubnis jedoch versagt, hat dies einen doppelten finanziellen Vorteil für den Fiskus zur Folge: Zum einen wird die Forderung in die Forderungstabelle eingetragen, zum anderen werden die Geldmittel auf dem Mehrwertsteuerkonto gesperrt. Diese Sperrung führt dazu, dass der Insolvenzverwalter diese Finanzmittel nicht zur Befriedigung der Gesamtheit der Gläubiger (u. a. des Fiskus) im Zuge des unter Aufsicht des Insolvenzgerichts betriebenen Insolvenzverfahrens verwenden kann. Es kann vorkommen, dass der Steuerpflichtige zwar – wie im Ausgangsverfahren – keine laufenden Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der (in seinem Namen vom Insolvenzverwalter) betriebenen wirtschaftlichen Tätigkeit hat, aber anderweitige Verbindlichkeiten, deren Erfüllung nicht dem Fiskus zugutekommt, nämlich die Grundsteuer (die in den Haushalt der kommunalen Selbstverwaltung fließt). Die Steuerverwaltung selbst kann aus dem oben genannten Bankkonto nicht vollstrecken, da im Insolvenzverfahren alle Vollstreckungsverfahren nach dem Insolvenzgesetz kraft Gesetzes eingestellt werden (einschließlich der mehrwertsteuerrechtlichen Verfahren). Die Regelung des Mehrwertsteuergesetzes wirkt sich auf die Ausübung der Aufgaben des Insolvenzverwalters aus, da sie unter Abweichung von den Bestimmungen des Insolvenzgesetzes festlegt, welche Maßnahmen der Insolvenzverwalter in Bezug auf die oben genannten Geldmittel, die dem Steuerpflichtigen gehören und kraft Gesetzes der Insolvenzmasse zuzuordnen sind, ergreifen kann. Es ist darauf hinzuweisen, dass in dieser Hinsicht auch das Insolvenzgericht keine Handlungsmöglichkeiten hat. Die Sperrung der Mittel auf dem Mehrwertsteuerkonto und deren Nichtweiterleitung an den Insolvenzverwalter kann (sofern die Steuerpflichtige über keine anderen Mittel verfügt) dazu führen, dass das Insolvenzverfahren eingestellt wird und nur der Fiskus – zum Nachteil der übrigen Gläubiger – befriedigt wird, wodurch zugleich die Liquidation des Unternehmens des insolventen Steuerpflichtigen unmöglich gemacht wird. Wenn der insolvente Steuerpflichtige hingegen über finanzielle Mittel verfügt, die es ermöglichen, die Gesamtheit der Gläubiger zu befriedigen, kann der Ausschluss dieser Mittel von der Insolvenzmasse dazu führen, dass es nach der Auflösung des Unternehmens niemanden mehr gibt, auf den man sie übertragen könnte. Der Steuerpflichtige selbst wird dann durch einen Beschluss des Insolvenzgerichts aus dem Register gestrichen. Der Fiskus wird dadurch ungerechtfertigt bereichert.

- 27 Im Unionsrecht wird das Eigentumsrecht insbesondere durch Art. 17 der Charta geschützt. Nach ihrem Art. 51 Abs. 1 gilt die Charta für die Mitgliedstaaten bei der Durchführung des Rechts der Union. Dies ist im Bereich der Mehrwertsteuer zweifellos der Fall (vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 25 ff.). Art. 52 Abs. 3 der Charta bestimmt, dass, soweit die Charta Rechte enthält, die den durch die am 4. November 1950 in Rom unterzeichnete Europäische Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) garantierten Rechten entsprechen, sie die gleiche Bedeutung und Tragweite haben, wie sie ihnen in der genannten Konvention verliehen wird. Was Art. 17 der Charta angeht, so entspricht er nach den Erläuterungen zur Charta Art. 1 des Zusatzprotokolls zur EMRK. Folglich ist Art. 17 der Charta im Licht der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) zu dieser letztgenannten Bestimmung und des darin verankerten Mindestschutzstandards auszulegen (vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 21. Mai 2019, Kommission/Ungarn, C-235/17, EU:C:2019:432, Rn. 72). Der Begriff „Eigentum“ in Art. 17 Abs. 1 hat eine eigenständige Bedeutung, die sich nicht auf materielle Gegenstände beschränkt; auch bestimmte andere Rechte und Interessen, die Aktiva bilden, können als „Eigentumsrechte“ angesehen werden (Urteil des EGMR vom 22. Juni 2004, Broniowski/Polen, Beschwerde Nr. 31443/96, § 129). Unter bestimmten Umständen kann der Begriff „Eigentum“ Vermögenswerte einschließen, u. a. Forderungen (vgl. Urteil des EGMR vom 28. [September] 2004, Kopecký/Slowakei, Nr. 44912/98, § 35). In Bezug auf die Mehrwertsteuer wurde im Urteil des EGMR vom 22. Januar 2009, Bulves/Bulgarien, Beschwerde Nr. 3991/03, § 57, angenommen, dass es sich bei dem Recht der beschwerdeführenden Gesellschaft zum Vorsteuerabzug zumindest um „berechtigte Erwartungen“ gehandelt hat, ein Eigentumsrecht als „Eigentum“ im Sinne von Art. 1 des Zusatzprotokolls wirksam nutzen zu können (vgl. *mutatis mutandis* Urteile des EGMR vom 29. November 1991, Pine Valley Developments Ltd u. a./ Irland, § 51, vom 16. April 2002, Dangeville/Frankreich, Nr. 36677/97, § 48, vom 22. Juli 2003, Cabinet Diot und SA Gras Savoye/Frankreich, Nrn. 49217/99 und 49218/99, § 26, vom 25. April 2007, Aon Conseil and Courtage SA und Christian de Clarens SA/Frankreich, Nr. 70160/01, § 45, sowie vom 23. Mai 2007, Interspav/Ukraine, Nr. 803/02, §§ 30 bis 32). Bei dem Recht auf Vorsteuerabzug handelt es sich folglich um eine vermögensrechtliche Anwartschaft, die durch Art. 17 der Charta geschützt ist. Es steht außer Zweifel, dass die Geldmittel, die sich auf einem gesonderten Mehrwertsteuerkonto befinden, Eigentum im Sinne von Art. 17 Abs. 1 der Charta sind und durch diese Bestimmung geschützt werden.
- 28 Die hoheitliche Gewalt findet eine unüberwindbare Schranke in den Grundrechten der Bürger. Einschränkungen der Grundrechte müssen nach Art. 52 Abs. 1 der Charta gesetzlich vorgesehen sein und ihren Wesensgehalt achten, erforderlich sein und den von der Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten anderer tatsächlich entsprechen (vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 15. Februar 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, § 50). Es handelt sich folglich um eine

schwierige Frage der Abwägung zwischen der öffentlichen Ordnung und dem Eigentumsrecht. Das betreffende „Gesetz“ muss hinreichend zugänglich und voraussehbar sein, d. h. präzise formuliert sein, um es dem Einzelnen zu ermöglichen, sein Verhalten – ohne professionellen Rat einholen zu müssen – anzupassen und die Folgen vorauszusehen, die das Gesetz für ihn haben wird (Urteil des EGMR vom 26. März 1987, Leander/Schweden, Nr. 9248/81, § 50). Das „Gesetz“ muss folglich hinreichend klar (Urteil des EGMR vom 3. Juli 2007, Tan/Türkei, Nr. 9460/03, §§ 22 bis 26) und in Bezug auf die Bedeutung und die Natur der angewandten Maßnahmen voraussehbar sein (vgl. Entscheidung des EGMR vom 25. September, Coban/Spanien, Nr. 17060/02); des Weiteren müssen die Reichweite und die Grundsätze der Wahrnehmung der Befugnis zum Eingriff in die durch die EMRK gewährleisteten Rechte hinreichend bestimmt sein (Urteil des EGMR vom 14. September 2010, Sanoma Uitgevers/Niederlande, Nr. 38224/03, §§ 81 und 82). Ein Gesetz, mit dem Ermessen einräumt wird, verstößt nicht gegen dieses Erfordernis, wenn die Reichweite und die Grundsätze der Wahrnehmung dieser Befugnisse im Hinblick auf das betreffende berechnete Interesse hinreichend klar bestimmt sind, um dem Einzelnen angemessenen Schutz vor Willkür zu gewährleisten (Urteil des EGMR [vom 25. Februar 1992], Margareta und Roger Andersson/Schweden, Nr. 12963/87], § 75). Räumt ein Gesetz Ermessen ein, muss es folglich dessen Umfang bestimmen (Urteil des EGMR vom 25. März 1983, Silver u. a./Vereinigtes Königreich, Nrn. 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 und 7136/75, § 88). All diese Erfordernisse ergeben sich aus dem Rechtsstaatsgedanken (Urteil des EGMR vom 25. [März] 1998, Kopp/Schweiz, Nr. 23224/94, § 55). Das Erfordernis, dass jede Einschränkung „gesetzlich vorgesehen“ sein muss, hat nach der Rechtsprechung des EGMR zur Folge, dass die Handlungen von Personen, die hoheitliche Gewalt ausüben, sich innerhalb der zuvor durch Gesetz festgelegten Rahmen bewegen müssen, was bestimmte Anforderungen begründet, die sowohl durch die Rechtsvorschriften als solche als auch durch die Verfahren erfüllt sein müssen, die darauf abzielen, ihre tatsächliche Einhaltung sicherzustellen. Schließlich hat der EGMR klargestellt, dass der Begriff „Gesetz“ im materiellen Sinne – und nicht nur formalrechtlich – auszulegen ist, da er sowohl das „geschriebene Recht“ als auch „ungeschriebenes Recht“ als auch „Richterrecht“ umfassen kann (Urteile des EGMR vom 26. April 1979, Sunday Times/Vereinigtes Königreich [Nr. 1], Nr. 6538/74, Serie A Nr. 30, § 49, und vom 13. Juli 1995, Tolstoy Miloslavsky/Vereinigtes Königreich, Nr. 18139/92, Serie A Nr. 316-B, § 37). „Ständige Rechtsprechung“, die veröffentlicht wurde und deswegen zugänglich ist und von den nationalen Gerichten angewandt wird, kann unter bestimmten Umständen die gesetzlichen Bestimmungen ergänzen und sie so erläutern, dass sie voraussehbar werden (Urteil des EGMR vom 24. Mai 1988, Müller u. a./Schweiz, Nr. 10737, § 29). Zur Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit ist festzustellen, dass nach diesem Grundsatz die Einschränkung des Eigentumsrechts nicht die Grenzen dessen überschreiten darf, was zur Erreichung der mit der betreffenden Regelung zulässigerweise verfolgten Ziele geeignet und erforderlich ist; stehen mehrere geeignete Maßnahmen zur Auswahl, ist die am wenigsten belastende zu wählen, und die durch sie bedingten Nachteile müssen in

angemessenem Verhältnis zu den angestrebten Zielen stehen (Urteil des Gerichtshofs vom 20. März 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 29 Wie bereits dargelegt, wurde das Verfahren der Spaltung von Zahlungen zur Bekämpfung von Mehrwertsteuerhinterziehungen eingeführt, was für sich genommen dem öffentlichen Interesse entspricht (vgl. Urteil des EGMR vom 22. September 1994, Hentrich/Frankreich, Nr. 13616/88, § 39). Der Gesetzgeber hat jedoch die insolvenzrechtlichen Auswirkungen dieser Vorschriften nicht geregelt. Unter diesen Umständen kann kaum von klaren und präzisen Regelungen gesprochen werden, die es einem professionellen Rechtssubjekt – ein solches ist der Insolvenzverwalter – ermöglichen, das Insolvenzverfahren zu betreiben, und die die Vorhersehbarkeit der Maßnahmen der Steuerverwaltung gewährleisten. Das Zusammentreffen verschiedener rechtlicher Lösungen hat zu Rechtsunsicherheit geführt. Die eine Steuerbehörde, die sich allein auf eine grammatikalische Auslegung stützt, wird die Erlaubnis zur Freigabe der Mittel versagen, weil formal betrachtet Steuerrückstände vorliegen, die andere in Anwendung einer systematischen und teleologischen Auslegung diese Mittel freigeben. Darüber hinaus zählen nach den geltenden Vorschriften die Mittel auf dem Mehrwertsteuerkonto zur Insolvenzmasse. Die Unvorhersehbarkeit des Gesetzes wird auch auf materieller Ebene deutlich. Aus der Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte geht nicht eindeutig hervor, welche der drei einschlägigen Auslegungsregeln als ausschlaggebend angesehen wird: *lex superior*, *lex specialis derogat legi generali* und *lex posterior derogat legi priori*. Als *lex specialis* werden manchmal die Bestimmungen des Insolvenzgesetzes, manchmal die des Mehrwertsteuergesetzes angesehen. Dieser Zustand spricht für die Unklarheit und Unvorhersehbarkeit der eingeführten Regelungen und führt beim Insolvenzverwalter zu Unsicherheit.

Begründung der dritten Vorlagefrage

- 30 Die Europäische Union ist eine Rechtsgemeinschaft, und die Rechtsstaatlichkeit bildete von Anfang an die Grundlage für das Funktionieren dieser Organisation und des gemeinsamen Europas (vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 23. April 1986, Parti écologiste „Les Verts“, 294/83, EU:C:1986:166, Rn. 23). Jeder Mitgliedstaat teilt mit allen anderen Mitgliedstaaten eine Reihe gemeinsamer Werte – und erkennt an, dass sie sie mit ihm teilen –, auf die sich, wie es in Art. 2 EUV heißt, die Union gründet. Diese Prämisse impliziert und rechtfertigt die Existenz gegenseitigen Vertrauens zwischen den Mitgliedstaaten bei der Anerkennung dieser Werte und damit bei der Beachtung des Unionsrechts, mit dem sie umgesetzt werden (vgl. Gutachten des Gerichtshofs vom 18. Dezember 2014, 2/13, EU:C:2014:2454, Rn. 168). In eben diesem Zusammenhang obliegt es den Mitgliedstaaten nach dem in Art. 4 Abs. 3 Unterabs. 1 EUV niedergelegten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit, in ihrem jeweiligen Hoheitsgebiet insbesondere für die Anwendung und Wahrung des Unionsrechts zu sorgen und zu diesem Zweck alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus den Verträgen oder den

Handlungen der Unionsorgane ergeben, zu ergreifen (vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 6. März 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, Rn. 34). Der Grundsatz der Rechtssicherheit, von dem sich der Grundsatz des Vertrauensschutzes ableitet, gebietet, dass insbesondere eine Regelung, die nachteilige Folgen für Einzelne hat, klar und bestimmt und ihre Anwendung für die davon erfassten Wirtschaftsteilnehmer voraussehbar sein muss (vgl. Urteile des Gerichtshofs vom 12. Dezember 2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12, EU:C:2013:834, Rn. 44, vom 15. Februar 1996, Duff u. a., C-63/93, EU:C:1996:51, Rn. 20, vom 29. April 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, Rn. 34, sowie vom 11. Juni 2015, Berlington Hungary u. a., C-98/14, EU:C:2015:386, Rn. 77). Der Grundsatz der Rechtssicherheit ist von jeder mit der Anwendung des Unionsrechts betrauten innerstaatlichen Stelle zu beachten (vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 17. Juli 2008, ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, Rn. 65 und die dort angeführte Rechtsprechung). Um von einer guten Verwaltung im Sinne von Art. 41 Abs. 1 der Charta sprechen zu können, muss diese daher zweifelsfrei auf der Grundlage und innerhalb der Grenzen des Rechts, einschließlich des Unionsrechts, handeln.

- 31 Die Bekämpfung von Mehrwertsteuerhinterziehungen, die eines der anerkannten Ziele der Union darstellt, darf nicht ausschließlich unter dem Gesichtspunkt ihrer Wirksamkeit betrachtet werden. Die Mittel und Methoden dieses Kampfes müssen den rechtsstaatlichen Anforderungen genügen. Würde man der öffentlichen Gewalt zu weitreichende Instrumente zur Bekämpfung von Mehrwertsteuerhinterziehungen an die Hand geben, wäre nicht zu verhindern, dass ihr unkontrolliertes und willkürliches Handeln letztendlich dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem – und damit auch den Steuerpflichtigen – Schaden zufügen würde.
- 32 Die Aspekte des Ausgangsverfahrens lassen eine Uneinheitlichkeit des polnischen Rechtssystems erkennen. Eine Einschränkung der Verwendung der Mittel auf dem Mehrwertsteuerkonto, deren Überweisung der Insolvenzverwalter nach der Bekanntmachung der Insolvenz der Mehrwertsteuerpflichtigen beantragt hat, im Wege einer Auslegung der Vorschriften, die die rechtlichen Vorgaben des Unionsrechts außer Acht lässt, kann schwerlich als ein angemessenes Mittel zur Erreichung des angestrebten Ziels, d. h. der Bekämpfung von Mehrwertsteuerhinterziehungen, angesehen werden. Die unter gerichtlicher Aufsicht ausgeübte Tätigkeit des Insolvenzverwalters kann betrügerischen Handlungen, die auf Hinterziehung der Mehrwertsteuer abzielen, nicht gleichgesetzt werden. Der nationale Gesetzgeber hat ein insolvenzrechtliches System geschaffen, dessen Hauptziel nicht nur in der Befriedigung der Gläubiger besteht, sondern auch in der Rettung (sofern möglich) des betreffenden Wirtschaftsteilnehmers. Wenn der polnische Gesetzgeber eine Maßnahme einführt, mit der er Mehrwertsteuerhinterziehungen bekämpfen will, kann nicht davon ausgegangen werden, dass es seine Absicht war, gleichzeitig anderen Vorschriften des nationalen Rechts, die für das Funktionieren des Markts (auch des Binnenmarkts der Union) ebenso bedeutsam sind, ihre Wirkung zu nehmen (ohne eindeutig darauf hinzuweisen). Daher darf die Steuerverwaltung, wenn sie

Rechtsvorschriften, einschließlich solcher des Unionsrechts, auslegt, daraus keine Bedeutung herleiten, die die Ziele des Insolvenzverfahrens vereiteln und so zu einer Bevorzugung des Fiskus zum Nachteil der Gesamtheit der Gläubiger führen kann. Die Auslegung durch die Steuerverwaltung darf nicht dazu führen, dass sich die Schwierigkeiten und Unstimmigkeiten im Verhältnis zwischen zwei Rechtssystemen – dem öffentlichen und dem privaten – noch weiter verschärfen. In einem Rechtsstaat haben die Wirtschaftsteilnehmer das Recht, von den Behörden zu erwarten, dass sie ihre Eingriffe in die Grundrechte in einer vernünftigen Weise begrenzen.

ARBEITSDOKUMENT