

Vec C-709/22

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

17. november 2022

Vnútroštátny súd:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

22. september 2022

Žalobca:

Syndyk Masy Upadłości A

Žalovaný:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Predmet konania

Odmietnutie daňového úradu, udeliť súhlas správcovi konkurznej podstaty na prevod finančných prostriedkov nahromadených na účte DPH daňovníka (mechanizmus rozdelených platieb).

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Zlučiteľnosť vnútroštátnych právnych predpisov a vnútroštátnej praxe s právom EÚ týkajúcich sa prevodu finančných prostriedkov nahromadených na účte DPH daňovníka (mechanizmus rozdelených platieb) v kontexte konkurzného práva; článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálne otázky

1. **Majú sa ustanovenia vykonávacieho rozhodnutia Rady (EÚ) 2019/310 z 18. februára 2019, ktorým sa Poľsku povoľuje zaviesť osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článku 226 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 51, 2019, s. 19; ďalej len „rozhodnutie Rady 2019/310“); ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1; ďalej len „smernica 2006/112“), a najmä články 395 a 273, ako aj zásada proporcionality a zásada neutrality vykladať tak, že bránia vnútroštátnemu právnomu predpisu a vnútroštátnej praxi, ktoré za okolností predmetného prípadu, odmietajú správcovi konkurznej podstaty udeliť súhlas na prevod finančných prostriedkov nahromadených na účte daňovníka pre DPH (mechanizmus rozdelených platieb) na ním uvedený bankový účet?**

2. **Má sa článok 17 ods. 1 Charty základných práv Európskej únie (2007/C 303/01; Ú. v. EÚ L 303, 2007, s. 1; ďalej len „Charta“) – vlastnícke právo – v spojení s článkom 51 ods. 1 Charty a článkom 52 ods. 1 Charty vykladať tak, že bráni vnútroštátnemu právnomu predpisu a vnútroštátnej praxi, ktoré za okolností predmetného prípadu, odmietajú správcovi konkurznej podstaty udeliť súhlas na prevod finančných prostriedkov nahromadených na účte DPH daňovníka (mechanizmus rozdelených platieb), čo vedie k zmrazeniu finančných prostriedkov vo vlastníctve daňovníka, ktorý je v konkurze, na vyššie uvedenom účte pre DPH a následne znemožňuje správcovi konkurznej podstaty výkon funkcie počas konkurzného konania?**

3. **Má sa zásada právneho štátu vyplývajúca z článku 2 Zmluvy o Európskej únii (Ú. v. EÚ L 90, 2007, položka 864/30; ďalej len „ZEÚ“), ktorej implementáciou je zásada právnej istoty, zásada lojálnej spolupráce, vyplývajúca z článku 4 ods. 3 ZEÚ a zásada riadnej správy vecí verejných vyplývajúca z článku 41 ods. 1 Charty, so zreteľom na kontext a ciele**

rozhodnutia Rady 2019/310 a ustanovenia smernice 2006/112 vykladať tak, že bránia vnútroštátnej praxi, ktorá odmietnutím udelenia súhlasu správcovi konkurznej podstaty na prevod finančných prostriedkov nahromadených na účte daňovníka pre DPH (mechanizmus rozdelených platieb) má za cieľ zmariť ciele konkurzného konania, ktoré určil konkurzný súd patriaci do poľskej jurisdikcie v zmysle článku 3 ods.1 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2015/848 z 20. mája 2015 o insolvenčnom konaní (prepracované znenie; Ú. v. EÚ L 141, 2015, s. 19) a následne vedie k situácii, kedy neprimerané vnútroštátne opatrenie zvýhodňuje Štátnu pokladnicu ako veriteľa na úkor všetkých veriteľov?

Citované právne predpisy Európskej Únie

ZEÚ: článok 2, článok 4 ods. 3, článok 6 ods. 1

Charta základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“): článok 6 ods. 3, článok 17 ods. 1, článok 41 ods. 1, článok 51 ods. 1, článok 52 ods. 1

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“): odôvodnenie 4, článok 273, článok 395 ods. 1.

Vykonávacie rozhodnutie Rady (EÚ) 2019/310 z 18. februára 2019, ktorým sa Poľsku povoľuje zaviesť osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článku 226 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „rozhodnutie 2019/310“): odôvodnenia: 4, 7, 11 a 12, články 1 a 3.

Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2015/848 z 20. mája 2015 o insolvenčnom konaní (prepracované znenie): odôvodnenia: 3 až 5, článok 3 ods. 1

Citované vnútroštátne právne predpisy

Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z roku 2021, položka 685 v znení zmien; ďalej len „uVAT“) (Zákon z 11. marca 2004 o dani z tovarov a služieb)

– článok 106e ods. 1 bod 18a: Ak ide o faktúry, v ktorých celková suma pohľadávok presahuje 15 000 PLN alebo jej ekvivalent vyjadrený v cudzej mene, týkajúce sa dodania tovaru alebo poskytovania služieb v prospech daňovníka uvedených v prílohe 15 zákona – faktúra by mala obsahovať slová „mechanizmus rozdelených platieb“ ...

– článok 108a ods. 1: Daňovníci, ktorí dostali faktúru s uvedenou sumou dane, môžu pri úhrade dlžnej sumy vyplývajúcej z tejto faktúry použiť mechanizmus rozdelených platieb

– článok 108a ods. 1a: Pri platbe za nakúpené tovary alebo služby uvedené v prílohe č. 15 zákona doložené faktúrou, v ktorej celková dlžná suma presahuje 15 000 PLN alebo jej ekvivalent vyjadrený v cudzej mene, sú daňovníci povinní použiť mechanizmus rozdelených platieb. ...

– článok 108a ods. 2: Aplikácia mechanizmu rozdelených platieb spočíva v tom, že: 1. úhrada sumy zodpovedajúcej celej sume dane alebo jej časti vyplývajúcej z prijatej faktúry sa uskutoční na účet DPH; 2. úhrada celej sumy alebo časti sumy zodpovedajúcej čistej predajnej hodnote vyplývajúcej z prijatej faktúry sa uskutoční na bankový účet alebo na účet v družstevnej sporiteľni, pre ktorý je vedený účet DPH, alebo je zúčtovaná iným spôsobom

– článok 108b ods. 1: Vedúci daňového úradu na žiadosť daňovníka vydá rozhodnutím súhlas s prevodom finančných prostriedkov nahromadených na účte DPH na bankový účet uvedený daňovníkom alebo na účet vedený družstevnou sporiteľňou, pre ktoré je vedený tento účet DPH

– článok 108b ods. 2: V žiadosti daňovník uvedie sumu finančných prostriedkov zhromaždených na účte DPH, ktoré sa majú previesť

– článok 108b ods. 3: Vedúci daňového úradu vydá rozhodnutie do 60 dní odo dňa doručenia žiadosti. Vedúci daňového úradu v rozhodnutí určí výšku finančných prostriedkov, ktoré sa majú previesť;

– článok 108b ods. 5 bod 1: Vedúci daňového úradu rozhodnutím odmietne udeliť súhlas na prevod finančných prostriedkov nahromadených na účte DPH v prípade nedoplatku daňovníka na daniach a pohľadávkach uvedených v článku 62b ods. 2 bode 2 písm. a) ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (zákon z 29. augusta 1997 – Zákon o bankách) – vo výške zodpovedajúcej dlžnej sume spolu s úrokom z omeškania, ...

– článok 108e: Daňovníci, ktorí dodávajú tovary alebo poskytujú služby uvedené v prílohe č. 15 zákona, a daňovníci nakupujúci tieto tovary alebo služby sú povinní mať zriadený zúčtovací účet podľa článku 49 ods. 1 bodu 1 ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe, (zákon z 29. augusta 1997 – Zákon o bankách), alebo osobný účet v družstevnej sporiteľni zriadený v súvislosti s podnikateľskou činnosťou, vedené v poľskej mene

Ustawa z 29.08.1997 r. Prawo bankowe (Dz. U. z roku 2020, položka 1896 v znení zmien; ďalej len „uPb“) (Zákon z 29. augusta 1997 – Zákon o bankách)

– článok 62a ods. 1: Banka vedie k zúčtovaciemu účtu účet DPH

– článok 62b ods. 2 bod 2 písm. a): Účet DPH možno zaťažiť len za účelom platby na účet daňového úradu: (-) dane z tovarov a služieb ...; (-) dane z príjmu právnických osôb ...; (-) dane z príjmu fyzických osôb ...; (-) spotrebnej dane ...; (-) cla ...

– článok 62d ods. 1 bod 1: Finančné prostriedky nahromadené na účte DPH sú oslobodené od zaistenia na základe súdneho, alebo správneho exekučného titulu vo veci vymáhania alebo zabezpečenia iných pohľadávok než tých, ktoré sú uvedené v článku 62b ods. 2 bode 2

Ustawa z 28.02.2003 r. Prawo upadłościowe (Dz. U. z roku 2020, položka 1228 v znení zmien; ďalej len „uPu“) (Zákon z 28. februára 2003 o konkurze)

– článok 342 ods. 1 bod 2: Pohľadávky podliehajúce uspokojeniu z výťažku konkurznej podstaty sa členia do týchto kategórií – druhá kategória – ostatné pohľadávky, ak sa neuspokojujú v iných kategóriách, najmä dane a iné verejné odvody a ostatné pohľadávky z titulu odvodov na sociálne zabezpečenie

– článok 343 ods. 1: Konkurzná podstata kryje najskôr trovy konania, a ak to prostriedky konkurznej podstaty dovoľujú, aj ostatné záväzky konkurznej podstaty, ...

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej a zásadných tvrdení účastníkov konania

- 1 Správca konkurznej podstaty požiadal správcu dane prvého stupňa o prevod finančných prostriedkov nahromadených na účte DPH úpadcu na účet konkurznej podstaty. Uviedol, že uvedené finančné prostriedky majú byť prevedené na účet obce na účely zaplatenia dane z nehnuteľností.
- 2 Správca konkurznej podstaty poukázal na to, že odo dňa vyhlásenia konkurzu spoločnosť nemá žiadne neuhradené záväzky voči Štátnej pokladnici. Finančné prostriedky na účte DPH sa nahromadili počas konkurzného konania. Je nesporné, že pohľadávky prihlásené iným daňovým úradom sa vzťahujú na stav pred vyhlásením konkurzu a boli zaradené do zoznamu dlhov. Všetky pohľadávky voči verejnoprávnym orgánom sa podľa predpisov uspokojujú v rámci druhej kategórie plnenia popri ostatných neverejných pohľadávkach. S verejnoprávnymi orgánmi sa preto zaobchádza rovnako ako s ostatnými veriteľmi daňovníka v konkurze. Pokiaľ ide o uspokojenie veriteľov úpadcu, ustanovenia uPu sú *lex specialis* vo vzťahu k ustanoveniam uVAT a uPb. V konkurze teda neexistuje možnosť „automatického“ uspokojenia daňového úradu v rámci samostatného účtu DPH v prípade nedoplatku daňovníka. Finančné prostriedky nahromadené na účte DPH sú teda majetkom daňovníka. Pri absencii negatívnych predpokladov, t. j. nedoplatkov na daniach a pohľadávkach uvedených v článku 62b ods. 2 bode 2 písm. a) uPb, bola uvedená žiadosť oprávnená.
- 3 Daňový úrad prvého stupňa odmietol vydať vyššie uvedený súhlas. Poukázal na obsah článku 108b ods. 1 a ods. 5 uVAT a článku 62b ods. 2 bodu 2 písm. a) uPb a zdôraznil, že pokiaľ má spoločnosť v konkurze ku dňu rozhodnutia nedoplatku na DPH a dani z príjmov fyzických osôb a sú vyššie ako suma, ktorú správca konkurznej podstaty požaduje poukázať na bankový účet, je splnená podmienka článku 108b ods. 5 bodu 1 uVAT a je opodstatnené odmietnuť prevod finančných

prostriedkov. Podľa tohto orgánu normotvorca vymedzil účel, na ktorý možno použiť prostriedky nahromadené na účte DPH. Vyhlásenie konkurzu nemá vplyv na daňové postavenie daňovníka, keďže daňovníkom zostáva spoločnosť v úpadku. Jediný rozdiel je v tom, že prijímanie rozhodnutí a podnikateľskú činnosť v jej mene vykonáva správca konkurznej podstaty. Zákon o DPH je osobitným predpisom vo vzťahu k všeobecnej úprave uPu.

- 4 Odvolací orgán potvrdil rozhodnutie daňového úradu prvého stupňa a stotožnil sa s argumentáciou v ňom obsiahnutou. Zdôraznil, že hoci finančné prostriedky nahromadené na účte DPH sú majetkom daňovníka, jedným z dôvodov odmietnutia vydania vyššie uvedeného súhlasu je, že daňovník má daňové nedoplatky. Suma finančných prostriedkov nahromadených na účte DPH je v skutočnosti sumou dane vyplývajúcou z faktúr DPH zaplatených obchodnými partnermi. Preto sa s touto sumou a s týmito finančnými prostriedkami nemôže zaobchádzať rovnako ako s preplatom, ktorý môže orgán započítať v prospech nedoplatku.
- 5 Žalobca v žalobe podanej na Wojewódzky Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Krajský správny súd Vroclav, Poľsko) žiadal rozhodnutie odvolacieho orgánu zrušiť.

Odôvodnenie návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Odôvodnenie prvej prejudiciálnej otázky

- 6 Pochybnosti súdu sa týkajú správnosti zavedenia a obmedzení uplatňovania vnútroštátneho opatrenia, ktorým je mechanizmus rozdelených platieb, prijatého s cieľom bojovať proti podvodom v oblasti DPH.
- 7 Mechanizmus rozdelených platieb bol v poľskom právnom systéme upravený v právnych predpisoch uVAT a uPb. Jeho prijatie v povinnej forme vychádza z ustanovení rozhodnutia 2019/310. Tento mechanizmus zavádza potrebu rozdeliť na splatnú sumu DPH a splatný základ dane. Ak sa na dodávateľa alebo poskytovateľa služieb vzťahujú ustanovenia o rozdelenej platbe, je povinný mať – okrem bežného bankového účtu – aj samostatný, blokovaný účet na účely DPH. Tento samostatný účet je možné použiť len na výber DPH od odberateľov a na úhradu DPH dodávateľom/poskytovateľom služieb, ako aj na úhradu iných verejnoprávnych záväzkov, ale len do Štátnej pokladnice. V tomto prípade nadobúdateľ odvádza základ dane dodávateľovi/poskytovateľovi spravidla na bežný bankový účet, pričom DPH splatná z titulu dodania je odvádzaná na blokovaný účet DPH. Tento spôsob platby je výsledkom vôle platiteľa a nie je automatický. Na uvoľnenie finančných prostriedkov nahromadených na účte DPH daňovníka je potrebný súhlas daňového úradu. Vnútroštátne právo tiež stanovuje podmienky a lehotu na odmietnutie uvoľnenia takýchto prostriedkov.

- 8 Pri žiadosti o výnimku z článku 226 smernice o DPH Poľsko uviedlo, že povinný mechanizmus rozdelenej platby odstráni podvody s DPH. Komisia súhlasila s týmto názorom a usúdila, že opatrenie je primerané cieľu boja proti daňovým únikom.
- 9 Výnimka bola dočasne udelená do 28.02. 2022 rozhodnutím 2019/310. Z obsahu článku 1 rozhodnutia vyplýva, že výnimka sa týka článku 226 smernice o DPH. Ide teda o uvedenie konkrétnej požiadavky na faktúre, t. j. uvedenie „mechanizmu rozdelenej platby“. Uvedené sa premietlo do znenia článku 106e ods. 1 bodu 18a uVAT.
- 10 Ďalej v článku 206 smernice o DPH je stanovené, že každá zdaniteľná osoba, ktorá je osobou povinnou platiť daň, musí zaplatiť čistú výšku DPH pri podaní daňového priznania k DPH ustanoveného v článku 250. Členské štáty však môžu stanoviť iný termín na platbu tejto sumy alebo môžu požadovať zaplatenie preddavkov.
- 11 Prvá pochybnosť súdu je, či sa prijaté vnútroštátne opatrenie neodchyľuje od článku 206 smernice o DPH a či sa teda nevyžaduje príslušné oznámenie v súlade s článkom 395 smernice o DPH. Je to dôležité, pretože chýbajúce oznámenie predstavuje procesnú chybu a v dôsledku toho znemožňuje uplatňovanie ustanovení na jednotlivcov (porovnaj rozsudok Súdneho dvora zo 4. februára 2016, Trestné konanie proti Sebat Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, bod 67).
- 12 Zo znenia článku 206 smernice o DPH vyplýva, že daňovník nie je povinný zaplatiť DPH po každom zdaniteľnom plnení, ale po skončení každého zdaňovacieho obdobia. Čistá výška DPH uvedená v prvej vete tohto ustanovenia sa preto určí spočítaním dane splatnej zo všetkých zdaniteľných plnení uskutočnených neskôr počas zdaňovacieho obdobia, od ktorej sa odpočíta daň zaplatená za všetky transakcie uskutočnené skôr v tom istom období. Platby prijaté skôr od dodávateľov by preto mali daňovníkovi zostať voľne k dispozícii. Toto nie je prípad účtu pre DPH. Finančné prostriedky sú zablokované a to pred vznikom verejnoprávneho záväzku na DPH vo výške maximálneho záväzku v tomto prípade, t. j. celej sumy DPH zaplatenej z tohto titulu. Na použitie vlastných prostriedkov na iný účel než na úhradu uvedených verejnoprávnych záväzkov potrebuje podnikateľ súhlas verejnoprávneho subjektu, na ktorý je lehota 60 dní aj v prípade, že neexistujú žiadne verejnoprávne nedoplatky. Hoci je to stanovené v druhej vete článku 206 smernice o DPH, možnosť vyberania preddavkov umožňuje požadovať zaplatenie časti čistej výšky DPH vopred, vypočítanej za celé zdaňovacie obdobie. Pojem „preddavok“ znamená čiastočnú platbu sumy, ktorá bude splatná neskôr, t. j. čistú výšku DPH vypočítanú za celé zdaňovacie obdobie. Je však ťažké uznať, že výška sumy DPH zaplatená nadobúdateľom dodávateľovi pri jednej transakcii predstavuje vyššie uvedený preddavok (porovnaj rozsudok Súdneho dvora z 9. septembra 2021, G. sp. z o.o., C-855/19, EU:C:2021:714, bod 33 a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát H. Saugmandsgaard Øe 18. marca 2021 v tejto veci, EU:C:2021:222, body 111 a 112).

- 13 Ani Poľsko, ani Komisia však neuviedli, že odchýlka sa vzťahuje aj na článok 206 smernice o DPH.
- 14 Preto možno mechanizmus rozdelených platieb kvalifikovať ako tzv. iné povinnosti, ktoré členské štáty považujú za potrebné na zabránenie daňovým únikom v zmysle článku 273 smernice o DPH. Článok 273 smernice o DPH dáva členským štátom možnosť slobodného rozhodovania pri výbere opatrení, ktoré môžu prijať okrem iného na predchádzanie podvodom. Svoje právomoci však musia vykonávať v súlade s právom EÚ a jeho všeobecnými zásadami, najmä zásadami proporcionality a daňovej neutrality (rozsudky Súdneho dvora zo 17. mája 2018, *Vamos*, C-566/16, EU:C:2018:321, bod 41, z 21. novembra 2018, *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, bod 35, z 8. mája 2019, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, body 38 a 39).
- 15 Daňové úniky alebo vyhýbanie sa daňovým povinnostiam sú neoddeliteľnou súčasťou spoločného systému DPH a preto sa boj proti nim stal cieľom, ktorý uznáva a podporuje smernica o DPH (okrem iného rozsudok Súdneho dvora z 21. mája 2021, „ALTI“ OOD, C-4/20, EU:C:2021:397). Členské štáty majú možnosť zaviesť do svojho právneho poriadku špecifické vnútroštátne opatrenia, ktoré okrem iného sú určené na dosiahnutie tohto cieľa. Opatrenia prijaté v tejto súvislosti však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ich dosiahnutie. V súlade so zásadou proporcionality musia členské štáty uplatňovať opatrenia, ktoré im umožnia účinne dosiahnuť sledovaný cieľ, no v čo najmenšej miere ohroziť ciele a zásady vyplývajúce z príslušných právnych predpisov EÚ (pozri rozsudok Súdneho dvora z 18. decembra 1997 *Molenheide a i.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, bod 46; z 27. septembra 2007 *Teleos a i.*, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 52). Hoci je teda opodstatnené, aby opatrenia prijaté členskými štátmi boli zamerané na čo najefektívnejšiu ochranu práv Štátnej pokladnice, nemali by ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa (pozri vyššie uvedený rozsudok Súdneho dvora vo veci *Molenheide a i.*, EU:C:1997:623, bod 47, a rozsudok Súdneho dvora z 11. mája 2006, *Federation of Technological Industries a i.*, C-384/04, EU:C:2006:309, bod 30). Predovšetkým, tieto prostriedky nemôžu byť použité spôsobom, ktorý porušuje neutralitu DPH (porovnaj rozsudky Súdneho dvora z 19. októbra 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 50; z 21. marca 2000, *Gabalfrisa a i.*, od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, bod 52, z 21. júna 2012, *Mahageben*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 57).
- 16 Mechanizmus rozdelených platieb je experiment zameraný na boj proti podvodom v oblasti DPH. Poľsko 29. apríla 2021 predložilo požadovanú správu o celkovom vplyve predmetného opatrenia na mieru podvodov v oblasti DPH a na dotknuté zdaniteľné osoby (odôvodnenie 12 a článok 2 rozhodnutia Rady 2019/310), ktorej obsah nie je súdu známy. Vykonávacie rozhodnutie Rady (EÚ) 2022/559 z 5. apríla 2022, ktorým sa mení vykonávacie rozhodnutie (EÚ) 2019/310, pokiaľ ide o povolenie udelené Poľsku, aby naďalej uplatňovalo osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článku 226 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane

z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 108, 2022, s. 51), predĺžilo uplatnenie vyššie uvedené vnútroštátneho opatrenia do 28. februára 2025.

- 17 Zo žiadneho z dokumentov predložených Komisii, ktoré má súd k dispozícii, nevyplýva, že Poľsko predložilo správu o účinkoch mechanizmu rozdelených platieb podľa konkurzného práva. Je to kľúčové, nakoľko toto opatrenie môže viesť k negatívnym dôsledkom v podobe nedosiahnutia hlavných cieľov konkurzného konania, a tým k systémovému, reálnemu dopadu na subjekty v konkurze (daňovníkov DPH) a ich veriteľov a zvýhodneniu Štátnej pokladnice na úkor všetkých veriteľov.
- 18 Súd má dôvodné pochybnosti o tom, či toto opatrenie a súvisiaca prax jeho uplatňovania, neprekračujú cieľ boja proti podvodom v oblasti DPH, teda cieľ, ktorý vyplýva jednak, zo znenia článkov 273 a 395 smernice o DPH, ako aj rozhodnutia 2019/310.
- 19 Vo svojom rozsudku z 11. júla 1988, *Direct Cosmetics Ltd, Laughtons Photographs Ltd*, 138 a 139/86, EU:C:1988:383, Súdny dvor poukázal na to, že pojem vyhýbanie sa daňovým povinnostiam, zahŕňa daňové podvody. Ten zase zahŕňa prvok úmyselného konania (bod 21 rozsudku). Daňové podvody sú praktiky, pri ktorých sa daňovník snaží podvodným spôsobom vyhnúť svojim zákonným povinnostiam. Ide o priame a úmyselné porušenie daňového zákona, spočívajúce v klamlivom zmanení vyrubenia, alebo zaplatenia časti, alebo celej dane. V oblasti DPH je správanie daňovníka smerované k daňovým únikom, čím priamo a zjavne porušuje platné predpisy daňového zákona. Hovoríme tu o takom správaní, ako je napríklad nezverejnenie predmetu zdanenia a teda nepriznanie dane, uplatňovanie nižších sadzieb, úmyselné nezaplatenie dane, vystavovanie falošných faktúr a pod. (porovnaj okrem iného rozsudok Súdneho dvora zo 7. decembra 2010, trestné konanie proti R., C-285/09, EU:C:2010:742, bod 49 a citovaná judikatúra).
- 20 Je otázne, či získanie predmetného súhlasu od daňového úradu je v rámci stanoveného cieľa. Takéto riešenie *de facto* obmedzuje podnikateľa v nakladaní so svojimi finančnými prostriedkami, dokonca vyžaduje, aby prostriedky získané z DPH boli ešte pred vznikom povinnosti DPH alokované na normotvorcom vybrané verejnoprávne záväzky.
- 21 Vzniká tu kľúčová pochybnosť, a to situácia platcu DPH v konkurze a nakladanie s finančnými prostriedkami na účte DPH podnikateľa v úpadku zo strany správcu konkurznej podstaty. Do konkurznej podstaty patrí majetok, ktorý ku dňu vyhlásenia konkurzu patrí daňovníkovi v úpadku a ktorý nadobudol v priebehu konkurzného konania, s určitými výnimkami. Medzi týmito výnimkami nie sú finančné prostriedky nahromadené na účte DPH, ktoré by mali byť zahrnuté do konkurznej podstaty. Daňový úrad odmietol vrátiť finančné prostriedky nahromadené na účte DPH daňovníka z dôvodu existencie daňových nedoplatkov (vzniknutých pred vyhlásením konkurzu) daňovému úradu (na DPH a dani z príjmov). Tieto nedoplatky však boli zaevidované do zoznamu pohľadávok.

Evidencia pohľadávok je dôležitá z toho dôvodu, že oprávňuje veriteľov, ktorých pohľadávky boli v zozname uvedené, zúčastniť sa konkurzného konania a dosiahnuť uspokojenie z rozdelenia prostriedkov konkurznej podstaty spolu s ostatnými veriteľmi. Pričom po skončení alebo zastavení konania je výpis zo zoznamu pohľadávok exekučným titulom voči dlžníkovi. Správca konkurznej podstaty uviedol, že daňovník v úpadku nemá žiadne iné nedoplatky na DPH (vzniknuté počas konkurzu) a finančné prostriedky potreboval, ako zdroje na úhradu aktuálnej dane z nehnuteľností do rozpočtu miestnej samosprávy.

- 22 Je ťažké uveriť, že odmietnutie vyplatenia finančných prostriedkov z DPH správcovi konkurznej podstaty, ktorý koná pod dohľadom konkurzného sudcu a plní povinnosti vyplývajúce z ustanovení zákona uPu, sa robí s cieľom bojovať proti podvodom v oblasti DPH.
- 23 Okrem toho zásada proporcionality naznačuje, že ak existuje možnosť vybrať si z väčšieho počtu vhodných riešení, malo by sa použiť to najmenej zaťažujúce a výsledné nevýhody nesmú byť neprimerané vo vzťahu k sledovaným cieľom (rozsudok Súdneho dvora z 12. júla 2001 Jippes a i. C-189/01, EU:C:2001:420, bod 81). Toto odmietnutie súhlasu sa môže zdať neprimerané. Po prvé s uvedenými nedoplatkami nemožno nakladať rovnako ako s tými, ktoré sú predmetom exekúcie, keďže boli zaradené do zoznamu pohľadávok. Po druhé v prípade neexistencie nedoplatkov na DPH je správca konkurznej podstaty zbavený možnosti vyčleniť tieto prostriedky na vyplatenie veriteľov.
- 24 Súdny dvor už objasnil, že hoci členské štáty disponujú určitou mierou slobody pri určovaní pravidiel vrátenia nadmerného odpočtu DPH, tieto pravidlá nesmú porušovať zásadu daňovej neutrality tým, že prenesú bremeno tejto dane na zdaniteľnú osobu v plnej výške alebo čiastočne. Takéto podmienky by mali najmä umožniť daňovníkovi vymáhať za vhodných okolností celú pohľadávku, vyplývajúcu z tohto nadmerného odpočtu DPH, čo znamená, že vrátenie sa má vykonať v primeranej lehote, hotovostnou platbou, alebo ekvivalentom a v každom prípade zakotvený spôsob vrátenia dane nesmie znamenať pre daňovníka žiadne finančné riziko (rozsudky Súdneho dvora zo 6. júla 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, bod 20 a citovaná judikatúra; 12. mája 2021, technoRent International a i., C-844/19, EU:C:2021:378, bod 37 a 38 a citovaná judikatúra). Keďže platca DPH v konkurze v skutočnosti nevykonáva podnikateľskú činnosť, teda nevytvára možnosť vzniku daňovej povinnosti s DPH a správca konkurznej podstaty po vyhlásení konkurzu uvedie, že úpadca nemá aktuálne nedoplatky na DPH vznikajú pochybnosť, či zablokovanie finančných prostriedkov na účte pre DPH neporušuje zásadu neutrality DPH.

Odôvodnenie druhej prejudiciálnej otázky

- 25 Súd má pochybnosti ohľadom porušenia vlastníckeho práva podľa článku 17 ods. 1 Charty.

- 26 Je nesporné, že finančné prostriedky nahromadené na účte pre DPH sú majetkom daňovníka, vrátane daňovníka v konkurze (ako súčasť konkurznej podstaty). Blokovanie týchto prostriedkov je obmedzením ich použitia. Na ich prevod na iné účely (vrátane platenia daní iným verejným veriteľom podľa zákona) musí daňovník, ako aj správca konkurznej podstaty získať súhlas daňového úradu. K odmietnutiu súhlasu dochádza automaticky v prípade daňových nedoplatkov. Takéto odmietnutie však už nemusí byť automatické, ak sú takéto pohľadávky zahrnuté do zoznamu pohľadávok a teda čakajú na realizáciu v priebehu konkurzného konania. Výklad závisí od posúdenia daňového úradu. V prípade odmietnutia súhlasu však Štátna pokladnica získava dvojitý prospech, t. j. na jednej strane zaeviduje svoje pohľadávky do zoznamu pohľadávok a na druhej strane z toho istého dôvodu blokuje finančné prostriedky na účte DPH. Toto zablokovanie vedie k situácii, že správca konkurznej podstaty nemôže použiť tieto prostriedky na uspokojenie všetkých veriteľov (vrátane Štátnej pokladnice) v priebehu konkurzného konania pod dohľadom konkurzného sudcu. Rovnako ako v tomto prípade, daňovník nemusí mať aktuálne záväzky z podnikateľskej činnosti (ktorú v jeho mene vykonáva správca konkurznej podstaty), ale môže mať záväzky z iných titulov, ktoré neprispievajú do štátneho rozpočtu, t. j. daň z nehnuteľností (rozpočet miestnej samosprávy). Samotný daňový úrad nemôže vymáhať z vyššie uvedeného bankového účtu, pretože v priebehu konkurzného konania sa zo zákona zastavujú všetky exekučné konania v zmysle ustanovení zákona uPu (vrátane DPH). Právna úprava v uVAT má vplyv na plnenie povinností správcu konkurznej podstaty, pretože v rozpore s ustanoveniami zákona uPu rozhoduje o tom, aké rozhodnutia má správca konkurznej podstaty prijať vo vzťahu k vyššie uvedeným finančným prostriedkom patriacim daňovníkovi, ktoré by zo zákona mali byť zahrnuté do konkurznej podstaty. Treba poznamenať, že konkurzný sudca tiež nemôže v tomto smere konať. Finančné prostriedky zablokované na účte pre DPH (v prípade neexistencie iných peňažných prostriedkov úpadcu) a neprevedené správcovi konkurznej podstaty, môžu viesť k zastaveniu konkurzného konania a ku skutočnému uspokojeniu len Štátnej pokladnice na úkor ostatných veriteľov a súčasne znemožniť likvidáciu podniku daňovníka v úpadku. Na druhej strane, ak má daňovník v úpadku k dispozícii finančný majetok, ktorý umožňuje uspokojenie všetkých veriteľov, vylúčenie týchto prostriedkov z konkurznej podstaty môže viesť k situácii, že ich nebude komu dať, keď podnik bude zlikvidovaný. Aj samotný daňovník bude rozhodnutím konkurzného súdu vymazaný z registra. Dôjde teda k neoprávnenému zvýhodneniu v prospech Štátnej pokladnice.
- 27 V práve EÚ je vlastnícke právo chránené najmä podľa článku 17 Charty. Podľa článku 51 ods. 1 Charty sa vzťahuje na členské štáty v rozsahu, v akom vykonávajú právo EÚ. To nepochybne platí pre prípady DPH (pozri rozsudok Súdneho dvora z 26. februára 2013 Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25 a nasl.). Podľa článku 52 ods. 3 Charty v rozsahu, v akom obsahuje práva, ktoré zodpovedajú právam zaručeným v Európskom dohovore o ochrane ľudských práv a základných slobôd, uzavretým v Ríme 4. novembra 1950 (EDLP), ich zmysel a rozsah je rovnaký ako zmysel a rozsah práv ustanovených v uvedenom dohovore. Pokiaľ ide o článok 17 Charty, podľa

Vysvetliviek k Charte zodpovedá článku 1 protokolu č. 1 k EDLP. Preto článok 17 Charty je potrebné vykladať vo svetle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ESLP) týkajúcej sa posledného uvedeného ustanovenia ako minimálnej úrovne ochrany (porovnaj rozsudok Súdneho dvora z 21. mája 2019, Komisia/Maďarsko, C-235/17, EU:C:2019:432, bod 72). Pojem „majetok“ uvedený v článku 17 ods. 1 má samostatný význam, ktorý sa neobmedzuje len na vlastníctvo hmotných vecí. Za „majetkové práva“ možno považovať aj niektoré ďalšie práva a záujmy tvoriace majetok (rozsudok ESLP z 22. júna 2004, Broniewski v. Poľsko, č. 31443/ 96, § 129). Za určitých okolností môže pojem „majetok“ zahŕňať aktíva vrátane pohľadávok (pozri rozsudok ESLP z 28. septembra 2004, Kopecký v. Slovensko, č. 44912/98, § 35). Pokiaľ ide o DPH, rozsudok ESLP z 22. januára 2009, Bulves v. Bulharsko, sťažnosť č.3991/03, § 57, rozhodol, že právo sťažujúcej sa spoločnosti na odpočet dane zaplatenej na vstupe predstavuje prinajmenšom „legitímne očakávanie“ získania účinného využívania vlastníckeho práva tvoriaceho „majetok“ v zmysle prvej vety článku 1 protokolu č. 1 (pozri *mutatis mutandis* rozsudky ESLP z 29. novembra 1991, Pine Valley Developments Ltd a i. v. Írsko, § 51; zo 16. apríla 2002, Dangeville v. Francúzsko, č. 36677/97, § 48; 22. júla 2003, Cabinet Diot a SA Gras Savoye v. Francúzsko, č. 49217/99 a 49218/99, § 26; z 25. apríla 2007, Aon Conseil and Courtage SA a Christian de Clarens SA v. Francúzsko, č. 70160/01, § 45 a rozsudok ESLP z 23. mája 2007, Interspav v. Ukrajina, č. 803/02, § 30 až 32). Právo na odpočet DPH je teda majetkovoprávnym očakávaním podliehajúcim ochrane podľa článku 17 Charty. Je nepochybné, že finančné prostriedky na samostatnom účte pre DPH sú majetkom v zmysle článku 17 ods. 1 Charty a podliehajú ochrane podľa tohto ustanovenia.

- 28 Efektívnosť verejnej moci naráza na neprekonateľnú bariéru, ktorou sú základné práva občanov, ktorých obmedzenia v zmysle článku 52 ods. 1 Charty možno zaviesť len zákonom a pri rešpektovaní ich podstaty, ak sú nevyhnutné a skutočne spĺňajú ciele všeobecného záujmu uznané Úniou, alebo potrebu chrániť práva a slobody iných (porovnaj rozsudok Súdneho dvora z 15. februára 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, bod 50). Ide teda o zložitú rovnováhu medzi verejným poriadkom a slobodou vlastníctva. Tento „zákon“ by mal byť dostatočne prístupný a predvídateľný, teda presne formulovaný tak, aby jednotlivec bol schopný – bez potreby odborných rád – prispôbiť svoje správanie; predvídať dôsledky, ktoré naňho bude mať zákon (rozsudok ESLP z 26. marca 1987, Leander v. Švédsko, č. 9248/81, § 50). „Zákon“ by preto mal byť dostatočne jasný (rozsudok ESLP z 3. júla 2007, Tan v. Turecko, č. 9460/03, § 22 až 26) a predvídateľný z hľadiska významu a povahy použitých opatrení (porovnaj rozhodnutie ESLP z 25. septembra 2006, Coban v. Španielsko, č. 17060/02), ktoré dostatočne jasne definujú rozsah a pravidlá pre výkon práva zasahovať do výkonu práv garantovaných ESLP (rozsudok ESLP zo 14. septembra 2010, Sanoma Uitgevers v. Holandsko, č. 38224/ 03, § 81 a 82). Zákon, ktorý priznáva diskrečné právomoci, nebráni tejto požiadavke za predpokladu, že rozsah a spôsoby výkonu týchto právomocí sú dostatočne jasné s ohľadom na oprávnené záujmy, o ktoré ide, aby sa zabezpečila primeraná ochrana jednotlivca pred svojvôľou (vyššie uvedený rozsudok ESLP vo veci Margareta a Roger Andersson, § 75). Zákon,

ktorým sa udeľujú diskrečné právomoci, by preto mal špecifikovať ich rozsah (rozsudok ESLP z 25. marca 1983, *Silver a i. v. Spojené kráľovstvo*, č. 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, a 7136/75, § 88). Všetky tieto požiadavky vyplývajú z myšlienky právneho štátu (rozsudok ESLP z 25. mája 1998, *Kopp v. Švajčiarsko*, č. 23224/94, § 55). Požiadavka, že akékoľvek obmedzenie by malo byť „stanovené zákonom“, znamená v zmysle judikatúry ESLP, že konanie osôb poverených verejnou mocou má vopred stanovené limity, ktoré sú určené zákonom, čo ukladá určité požiadavky, ktoré by mali byť splnené tak samotnými právnymi predpismi, ako aj postupmi, ktorých cieľom je zabezpečenie ich účinného dodržiavania. Napokon ESLP objasnil, že pojem „zákon“ treba chápať v jeho „hmotnom“ zmysle, a nie iba vo formálnom zmysle, keďže môže zahŕňať tak „písané právo“ a „nepísané právo“, ako aj „právo vytvorené“ súdmi (rozsudky ESLP z 26. apríla 1979, *Sunday Times v. Spojené kráľovstvo* (č.1), č. 6538/74, séria A č. 30, § 49; z 13. júla 1995. *Tolstoy Miloslavsky v. Spojené kráľovstvo*, číslo 18139/91, séria A číslo 316-B, § 37). Publikovaná „ustálená judikatúra“, a teda dostupná a zohľadnená vnútroštátnymi súdmi, môže za určitých okolností doplniť právne predpisy a vysvetliť ich tak, aby sa stali predvídateľnými (rozsudok ESLP z 24. mája 1988, *Müller a i. v. Švajčiarsko*, č. 10737/84, § 29). So zreteľom na zásadu proporcionality sa vyžaduje, aby obmedzenie výkonu vlastníckeho práva neprekračovalo rámec toho, čo je primerané a potrebné na dosiahnutie legitímnych cieľov sledovaných právnou úpravou, pričom ak existuje možnosť voľby rozhodnúť sa medzi viacerými primeranými opatreniami, treba zvoliť čo najmenej zaťažujúce a z toho vyplývajúce nevýhody nesmú byť neprimerané sledovaným cieľom (rozsudok Súdneho dvora z 20. marca 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 46 a citovaná judikatúra).

- 29 Ako už bolo uvedené, mechanizmus rozdelených platieb bol zavedený na boj proti podvodom v oblasti DPH, čo samo osebe naznačuje, že to je v súlade so všeobecným záujmom (porovnaj rozsudok ESLP z 22. septembra 1994, *Hentrich v. Francúzsko*, č. 13616/88, § 39). Normotvorca však účinky takejto úpravy podľa zákona o konkurze neupravil. V takejto situácii je ťažké hovoriť o jasných a presných pravidlách, ktoré umožňujú profesionálnemu právnemu subjektu, akým je správca konkurznej podstaty, viesť konkurzné konanie a predvídať činnosť daňového úradu. Existujúca konkurencia právnych riešení vytvorila právnu neistotu. Jeden daňový úrad, ktorý použije len jazykový výklad, odmietne udeliť súhlas s uvoľnením finančných prostriedkov z dôvodu existencie nominálnych daňových nedoplatkov, iný, ktorý použije systémový a účelový výklad, takéto prostriedky uvoľní. Okrem toho z platných predpisov vyplýva, že finančné prostriedky z účtu pre DPH sú zahrnuté do konkurznej podstaty. Nepredvídateľnosť práva je viditeľná aj na materiálnej úrovni. V judikatúre správnych súdov nie je jasné, ktorá kolízna norma sa považuje za kľúčovú, pričom do úvahy prichádzajú tri normy: *lex superior, lex specialis derogat legi generali; lex posterior derogat legi priori*. Prívlastok *lex specialis* sa zároveň niekedy priznáva ustanoveniam uPu a inokedy ustanoveniam uVAT. Tento stav je argumentom pre vágnosť a nepredvídateľnosť zavedenej úpravy a vyvoláva neistotu na strane správcu konkurznej podstaty.

Odôvodnenie tretej prejudiciálnej otázky

- 30 Európska únia je Úniou práva a právny štát a právny poriadok boli základom fungovania tejto organizácie a spoločnej Európy od samého začiatku (porovnaj rozsudok Súdneho dvora z 23. apríla 1986, Parti écologiste „Les Verts“, 294/83, EU:C:1986:166, bod 23). Každý členský štát zdieľa – a uznáva, že všetky ostatné členské štáty takisto zdieľajú – množstvo spoločných hodnôt, na ktorých je založená Únia, ako sa uvádza v článku 2 ZEÚ. Tento predpoklad znamená a odôvodňuje existenciu vzájomnej dôvery členských štátov v uznanie týchto hodnôt, a tým aj v dodržiavanie práva Únie, ktoré tieto hodnoty uplatňuje (porovnaj stanovisko Súdneho dvora z 18. decembra 2014, 2/13, EÚ:C:2014:2454, bod 168). Práve v tomto kontexte sú členské štáty povinné – okrem iného – v súlade so zásadou lojálnej spolupráce vyjadrenou v článku 4 ods. 3 prvom pododseku ZEÚ – zabezpečiť uplatňovanie a dodržiavanie práva EÚ na svojom území a prijať akékoľvek opatrenia všeobecnej alebo osobitnej povahy, ktoré sú vhodné na zabezpečenie dodržiavania záväzkov vyplývajúcich zo Zmlúv alebo aktov inštitúcií Únie (porovnaj rozsudok Súdneho dvora zo 6. marca 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, bod 34). Na druhej strane zásada právnej istoty, ktorej dôsledkom je zásada ochrany legitímnej dôvery, si vyžaduje, aby boli právne pravidlá jasné, presné a predvídateľné, pokiaľ ide o ich účinky, najmä keď môžu mať nepriaznivé dôsledky pre subjekty, na ktoré sa vzťahuje (porovnaj rozsudky Súdneho dvora z 12. decembra 2013 Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12, EU:C:2013:834, bod 44, z 15. februára 1996, Duff a i., C-63/93, EU:C:1996:51, bod 20, z 29. apríla 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, bod 34, z 11. júna 2015, Berlington Hungary a i., C-98/14, EU:C:2015:386, bod 77). Zásada právnej istoty sa vzťahuje na všetky vnútroštátne orgány zodpovedné za uplatňovanie práva EÚ (pozri rozsudok Súdneho dvora zo 17. júla 2008, ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, bod 65 a citovanú judikatúru). Nepochybne preto, že aby bolo možné hovoriť o riadnej správe vecí verejných v zmysle článku 41 ods. 1 Charty, v rámci ktorej sa musí konať na základe a v medziach práva, vrátane práva EÚ.
- 31 Boj proti podvodom s DPH, ktorý je jedným z uznávaných cieľov Únie, nemožno posudzovať len z hľadiska jeho účinnosti. Prostriedky a metódy tohto boja by mali byť v súlade s požiadavkami právneho štátu. V situácii, keď by orgán verejnej moci dostal príliš ďalekosiahle nástroje na boj proti podvodom v oblasti DPH, nič by nemohlo zabrániť tomu, aby jeho nekontrolované a slobodné konanie v konečnom dôsledku poškodilo spoločný systém DPH a následne aj daňovníkov.
- 32 Aspekty prípadu, o aký ide vo veci samej, poukazujú na nekonzistentnosť poľského právneho systému. Obmedzenie použitia prostriedkov na účte pre DPH, o ktoré požiada správca konkurznej podstaty po vyhlásení konkurzu na platcu DPH, výkladom ustanovení, ktorý opomína právne obmedzenia vyplývajúce z práva EÚ, možno len ťažko považovať za primerané opatrenie na dosiahnutie zamýšľaného cieľa, ktorým je boj proti podvodom s DPH. Činnosť správcu konkurznej podstaty pod dohľadom súdu nemožno stotožňovať s podvodnou činnosťou zameranou na podvody na DPH. Vnútroštátny normotvorca vytvoril

system konkurzného práva, ktorého hlavným účelom je nielen vyplatiť veriteľov, ale aj zachrániť (ak je to možné) podnikateľský subjekt. Preto, keď poľský normotvorca zavádza opatrenie, ktorým mieni bojovať proti podvodom v oblasti DPH, nemožno predpokladať, že jeho zámerom bolo súčasne zbaviť účinku iné ustanovenia vnútroštátneho práva (bez jednoznačného stanovenia v zákone), rovnako dôležité pre fungovanie trhu (vrátane vnútorného trhu EÚ). Daňové úrady by tak pri výklade právnych ustanovení, vrátane práva EÚ, nemali interpretovať normy takým spôsobom, ktorý by mohol viesť k narušeniu cieľov konkurzného konania a následne k zvýhodňovaniu Štátnej pokladnice na úkor všetkých veriteľov. Daňové úrady by vo svojom výklade nemali prehľbovať ťažkosti a nezrovnalosti medzi dvoma právnymi systémami – verejným a súkromným. V právnom štáte majú hospodárske subjekty právo očakávať od štátnych orgánov, že zásah do ich základných práv bude mať racionálne dôvody.

PRACOVNÝ DOKUMENT