

**Zadeva C-709/22**

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča**

**Datum vložitve:**

17. november 2022

**Predložitevno sodišče:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Poljska)

**Datum predložitvene odločbe:**

22. september 2022

**Tožeča stranka:**

Syndyk Masy Upadłości A

**Tožena stranka:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

---

**Predmet postopka v glavni stvari**

Zavrnitev davčnega organa, da stečajnemu upravitelju odobri prenos sredstev, zbranih na računu DDV davčnega zavezanca (mehanizem deljenega plačila).

**Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe**

Skladnost nacionalne zakonodaje in nacionalne prakse v zvezi s prenosom sredstev, zbranih na računu DDV davčnega zavezanca (mehanizem deljenega plačila), s pravom Unije v okviru insolvenčnega prava; člen 267 PDEU.

## Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba določbe 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), določbe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), 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 DDV davčnega zavezanca (mehanizem deljenega plačila), prenese na bančni račun, ki ga je ta navedel?

2. Ali je treba člen 17(1) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (2007/C 303/01; UL 2007, L 303, str. 1, v nadaljevanju: Listina), 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 DDV davčnega zavezanca (mehanizem deljenega plačila), posledično privedeta do zamrznitve finančnih sredstev, ki jih ima davčni zavezanec v stečaju na zgoraj navedenem računu DDV, in zato preprečujeta izpolnjevanje obveznosti stečajnega upravitelja v okviru postopka zaradi insolventnosti?

3. Ali je treba načelo pravne države, ki izhaja iz člena 2 Pogodbe o Evropski uniji (Dz. U. iz leta 2007, št. 90, pozicija 864/30; v nadaljevanju: PEU), in načelo pravne varnosti, ki ga izvaja, načelo lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU in načelo dobrega upravljanja iz člena 41(1) Listine, ob upoštevanju sobesedila in ciljev Sklepa Sveta 2019/310 ter določb Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, ki s tem, da stečajnemu upravitelju zavrača odobritev prenosa sredstev, zbranih na računu DDV davčnega zavezanca (mehanizem deljenega plačila), onemogoča uresničevanje ciljev stečajnega postopka, za katerega je sodišče, ki je pristojno za vodenje postopkov zaradi insolventnosti, določilo, da spada v poljsko pristojnost v smislu člena 3(1) Uredbe (EU) 2015/848 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 20. maja 2015 o postopkih v primeru insolventnosti (prenovitev; UL 2015, L 141, str. 19), in posledično privede do tega, da je zaradi uporabe neustreznega nacionalnega ukrepa državna blagajna kot upnik postavljena v ugodnejši položaj v škodo ostalih upnikov?

## Navedene določbe prava Unije

PEU: členi 2, 4(3) in 6(1)

Listina Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina): členi 6(3), 17(1), 41(1), 51(1) in 52(1)

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV): uvodna izjava 4, člen 273, člen 395(1)

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 (v nadaljevanju: Sklep 2019/310). uvodne izjave 4, 7, 11 in 12, člena 1 in 3

Uredba (EU) 2015/848 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 20. maja 2015 o postopkih v primeru insolventnosti (prenovitev): uvodne izjave od 3 do 5, člen 3(1)

### **Navedene določbe nacionalnega prava**

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004 o davku na dodano vrednost) (Dz. U. iz leta 2021, pozicija 685, kakor je bil spremenjen; v nadaljevanju: zakon o DDV).

- člen 106e(1), točka 18a: 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 davčne zavezance, mora biti navedeno „mehanizem deljenega plačila“ [...] (ni prevedeno);

- člen 108a(1): Davčni zavezanci, ki so prejeli račun, na katerem je naveden znesek davka, lahko pri plačilu dolgovanega zneska na podlagi tega računa uporabijo mehanizem deljenega plačila;

- člen 108a(1a): Davčni zavezanci morajo pri plačilu pridobljenega blaga ali storitev iz priloge 15 k temu zakonu skupaj z računom, katerega skupni znesek presega 15.000 PLN ali njegovo protivrednost, izraženo v tuji valuti, uporabiti mehanizem deljenega plačila. [...] (ni prevedeno);

- člen 108a(2): Uporaba mehanizma deljenega temelji na tem, da se: (1) plačilo zneska, ki ustreza celotnemu ali delnemu znesku davka, ki izhaja iz prejetega računa, izvede na račun DDV; (2) plačilo celotnega ali delnega zneska, ki ustreza neto prodajni vrednosti, ki izhaja iz prejetega računa, izvede na bančni račun ali na račun združne hranilnice in posojilnice, za katero se vodi račun DDV, ali se poravnava na drug način;

- člen 108b(1): Na zahtevo davčnega zavezanca predstojnik davčnega urada z odločbo izda soglasje za prenos sredstev, zbranih na računu DDV, ki ga je navedel

davčni zavezanec, na bančni račun ali račun združne hranilnice ali posojilnice, za katero se vodi ta račun DDV;

- člen 108b(2): Davčni zavezanec v zahtevi navede znesek sredstev, zbranih na računu za DDV, ki jih je treba prenesti;

- člen 108b(3): Predstojnik davčnega urada izda odločbo v 60 dneh po prejemu zahteve. Predstojnik davčnega urada v odločbi navede znesek sredstev, ki jih je treba prenesti;

- člen 108b(5), točka 1: Predstojnik davčnega urada z odločbo zavrne odobritev prenosa sredstev, zbranih na računu DDV, če davčni zavezanec zamuja s plačilom davkov in prispevkov iz člena 62b(2)(2)(a) ustawa z dnia 29. sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (zakon z dne 29. avgusta 1997 o bančništvu) – v znesku, ki ustreza tej zamudi, skupaj z zamudnimi obrestmi [...] (ni prevedeno);

- člen 108e: Davčni zavezanci, ki dobavljajo blago ali opravljajo storitve iz Priloge 15 k temu zakonu, in davčni zavezanci, ki kupujejo to blago ali storitve, morajo imeti poravnalni račun iz člena 49(3), točka 1, zakona z dne 29. avgusta 1997 o bančništvu, ali osebni račun v združni hranilnici ali posojilnici, odprt v povezavi s poslovno dejavnostjo, ki se vodi v poljski valuti;

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe (zakon z dne 29. avgusta 1997 o bančništvu) (Dz. U. iz leta 2020, pozicija 1896, kakor je bil spremenjen; v nadaljevanju: zakon o bančništvu)

- člen 62a(1): Banka za poravnalni račun vodi račun DDV;

- člen 62b(2), točka 2(a): Račun DDV se lahko bremeni samo za namene plačila na račun davčnega urada: – davka na blago in storitve [...] (ni prevedeno); – davka od dohodkov pravnih oseb [...] (ni prevedeno); – dohodnine [...] (ni prevedeno); – trošarin [...] (ni prevedeno); – carin [...] (ni prevedeno);

- člen 62d(1), točka 1: Denarna sredstva, ki so zbrana na računu DDV, se ne smejo zaseči na podlagi sodnega ali upravnega izvršilnega naslova v zvezi z izvršbo ali zavarovanjem dolgov, ki niso navedeni v členu 62b(2), točka (2);

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe (zakon z dne 28. februarja 2003 o insolventnosti) (Dz. U. iz leta 2020, pozicija 1228, kakor je bil spremenjen; v nadaljevanju: zakon o insolventnosti).

- člen 342(1), točka 2: Terjatve, ki so predmet poplačila iz sredstev stečajne mase, se delijo v naslednje kategorije: – druga kategorija – druge terjatve, če niso predmet poplačila v drugih kategorijah, zlasti davki in druge javne dajatve ter druge terjatve iz naslova prispevkov za socialno varnost;

- člen 343(1): Iz stečajne mase se najprej poravnajo stroški postopka in, če sredstva stečajne mase to dopuščajo, tudi druge obveznosti iz stečajne mase, [...] (ni prevedeno);

### **Predstavitev dejanskega stanja in postopka ter bistvenih trditev strank**

- 1 Stečajni upravitelj je od prvostopenjskega davčnega organa zahteval, naj sredstva, zbrana na računu DDV davčnega zavezanca v stečaju, prenese na račun stečajne mase. Navedel je, da je treba sredstva prenesti na račun občine za plačilo davka na nepremičnine.
- 2 Stečajni upravitelj je poudaril, da družba od datuma razglasitve stečaja nima neporavnanih obveznosti do državne blagajne. Sredstva na računu DDV so bila zbrana med postopkom zaradi insolventnosti. Nesporno je, da se terjatve, ki jih je prijavil drug davčni organ, nanašajo na stanje pred razglasitvijo stečaja in so bile vključene na seznam terjatev. Vse terjatve do javnih organov se v skladu s pravili izpolnjujejo v okviru druge kategorije izpolnitve, skupaj z drugimi terjatvami, ki niso javnopravne. Javni organi so zato obravnavani enako kot drugi upniki davčnega zavezanca v stečaju. Glede poplačila stečajnih upnikov so določbe zakona o insolventnosti *lex specialis* v razmerju do določb zakona o DDV in zakona o bančništvu. Tako naj v okviru postopka zaradi insolventnosti ne bi bilo možnosti, da bi se davčni organ „avtomatično“ poplačal v okviru ločenega računa DDV v primeru dolgov davčnega zavezanca. Sredstva, zbrana na računu DDV, so torej last davčnega zavezanca. Ker niso bili izpolnjeni negativni pogoji, torej ni obstajal davčni dolg in terjatve iz člena 62b(2)(2)(a) zakona o bančništvu, je bilo navedeno, da je zahtevek utemeljen.
- 3 Prvostopenjski davčni organ je zavrnil izdajo zgoraj navedene odobritve. Skliceval se je na besedilo člena 108b(1) in (5) zakona o DDV in člen 62(b)(2), točka 2(a), zakona o bančništvu ter poudaril, da ker ima družba v stečaju na dan izdaje odločbe neplačane obveznosti iz naslova DDV in dohodnine in ker so te obveznosti višje od zneska, ki ga je zahteval stečajni upravitelj za nakazilo na bančni račun, je izpolnjen pogoj iz člena 108b(5), točka 1, zakona o DDV, zato je zavrnitev nakazila sredstev upravičena. Po mnenju tega organa je zakonodajalec določil namen, za katerega se lahko uporabijo sredstva, zbrana na računu DDV. Razglasitev stečaja ne vpliva na davčni status davčnega zavezanca, saj podjetje v stečaju ostane davčni zavezanec. S to razliko, da ukrepe v njegovem imenu sprejme in izvede stečajni upravitelj. Zakon o DDV je poseben predpis v razmerju do splošne ureditve zakona o insolventnosti.
- 4 Pritožbeni organ je potrdil odločbo prvostopenjskega davčnega organa in se strinjal z njeno obrazložitvijo. Poudaril je, da čeprav so sredstva, zbrana na računu DDV, last davčnega zavezanca, je eden od pogojev za zavrnitev navedene odobritve, da ima davčni zavezanec davčne dolgove. Znesek sredstev, zbranih na računu DDV, je dejansko znesek davka, ki izhaja iz računov z DDV, ki jih plačajo

sopogodbeniki. Zato tega zneska in teh sredstev ni mogoče obravnavati enako kot preplačilo, ki ga organ lahko pobota z dolgovanimi plačili.

- 5 Tožeča stranka je s tožbo v upravnem sporu pri Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Wrocławu, Poljska) zahtevala odpravo odločbe pritožbenega organa.

## **Obrazložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe**

### ***Obrazložitev prvega vprašanja za predhodno odločanje***

- 6 Dvomi predložitvenega sodišča se nanašajo na pravilnost uvedbe in meje uporabe nacionalnega ukrepa, in sicer mehanizma deljenega plačila, ki je bil sprejet za boj proti goljufijam na področju DDV.
- 7 Mehanizem deljenega plačila je v poljskem pravnem sistemu urejen z določbami zakona o DDV in zakona o bančništvu. Njegovo sprejetje v obvezni obliki temelji na določbah Sklepa 2019/310. Ta mehanizem določa potrebo po razdelitvi na plačilo dolgovanega zneska DDV in plačilo davčne osnove, ki jo je treba plačati. Če za dobavitelja ali ponudnika storitev veljajo določbe o deljenem plačilu, mora imeti poleg rednega bančnega računa tudi ločen blokiran račun DDV. Ta ločeni račun se lahko uporablja samo za pobiranje DDV od strank in plačevanje DDV dobaviteljem/ponudnikom storitev ter za plačevanje drugih javnih dolgov, vendar samo v državno blagajno. V tem primeru kupec plača davčno osnovo dobavitelju/ponudniku storitev, običajno na običajen bančni račun, medtem ko se DDV, dolgovan za dobavo, plača na blokiran račun DDV. Ta način plačila je izključno posledica volje osebe, ki opravlja plačilo, in se ne izvede samodejno. Za sprostitev sredstev na računu DDV davčnega zavezanca je potrebno soglasje davčnega organa. Nacionalna zakonodaja določa tudi pogoje in rok, v katerem se sprostitev takih sredstev zavrne.
- 8 Poljska je ob vložitvi predloga za odstopanje od člena 226 Direktive o DDV navedla, da bo mehanizem obveznega deljenega plačila odpravil goljufije na področju DDV, Komisija pa se je s tem strinjala in menila, da je ukrep sorazmeren s ciljem boja proti davčnim utajam.
- 9 Odstopanje je bilo s Sklepom 2019/310 odobreno začasno do 28. februarja 2022. Iz besedila člena 1 tega sklepa je razvidno, da se odstopanje nanaša na člen 226 Direktive o DDV. Zato je treba na računu navesti posebno zahtevo, in sicer navedbo „mehanizem deljenega plačila“. Navedeno se odraža v besedilu člena 106e(1), točka 18a, zakona o DDV.
- 10 Člen 206 Direktive o DDV pa določa, da mora vsak davčni zavezanec, ki je dolžan plačati DDV, ob predložitvi obračuna DDV iz člena 250 plačati neto znesek DDV. Države članice pa lahko določijo drugačen datum za plačilo tega zneska ali zahtevajo vmesno plačilo.

- 11 Predložitveno sodišče najprej dvomi, ali sprejeti nacionalni ukrep ne pomeni odstopanja od člena 206 Direktive o DDV in zato zanj ni bila potrebna ustrezna obvestitev v skladu s členom 395 Direktive o DDV. To je pomembno, ker neobvestitev pomeni procesno napako in posledično povzroči, da se pravila za posameznike ne uporabljajo (glej sodbo Sodišča z dne 4. februarja 2016, Kazenski postopek zoper Sebat Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, točka 67).
- 12 Iz besedila člena 206 Direktive o DDV izhaja, da davčni zavezanec ni dolžan plačati DDV po vsaki obdavčljivi transakciji, temveč po izteku vsakega davčnega obdobja. Glede na to se neto znesek DDV iz prvega stavka te določbe izračuna tako, da se seštejejo davki, dolgovani za vse obdavčljive transakcije, ki so bile v zadevnem davčnem obdobju izvedene izstopno, od katerih se odbijejo davki, plačani za vse transakcije, ki so bile v istem obdobju izvedene vstopno. Zato bi morala biti predhodno prejeta plačila sopogodbениkov na voljo davčnemu zavezancu. To ne velja za račun DDV. Sredstva na tem računu se blokirajo, in to še pred nastankom javne obveznosti za DDV, v višini najvišje obveznosti v tem primeru oziroma celotnega zneska DDV, plačanega na podlagi tega naslova. Po drugi strani pa podjetnik za uporabo lastnih sredstev za namen, ki ni plačilo navedenih javnopravnih obveznosti, potrebuje soglasje subjekta javnega prava, za kar je rok 60 dni, tudi če ni javnopravnih dolgov. Res je, da možnost pobiranja predplačil iz drugega stavka člena 206 Direktive o DDV omogoča, da se zahteva vmesno plačilo dela neto zneska DDV, izračunanega za celotno obračunsko obdobje. Izraz „vmesno plačilo“ namreč pomeni delno plačilo zneska, ki bo dolgovan pozneje, torej neto zneska DDV, izračunanega za celotno davčno obdobje. Vendar je težko šteti, da znesek DDV, ki ga kupec plača dobavitelju pri eni transakciji, pomeni navedeno vmesno plačilo (glej sodbo Sodišča z dne 9. septembra 2021, G. sp. z o.o., C-855/19, EU:C:2021:714, točka 33, in sklepne predloge generalnega pravobranilca H. Saugmandsgaarda Øja z dne 18. marca 2021 v tej zadevi, EU:C:2021:222, točki 111 in 112).
- 13 Vendar niti Poljska niti Komisija nista navedli, da se odstopanje nanaša tudi na člen 206 Direktive o DDV.
- 14 Zato se lahko mehanizem deljenega plačila opredeli kot tako imenovane druge obveznosti, za katere države članice menijo, da so potrebne za preprečevanje utaj v smislu člena 273 Direktive o DDV. Člen 273 Direktive o DDV državam članicam omogoča, da po lastni presoji izberejo ukrepe za uresničitev, med drugimi, cilja preprečevanja utaj. Vendar morajo svojo pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi splošnimi načeli, zlasti v skladu z načeloma sorazmernosti in davčne nevtralnosti (sodbe Sodišča z dne 17. maja 2018, Vamos, C-566/16, EU:C:2018:321, točka 41; z dne 21. novembra 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, točka 35, in z dne 8. maja 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, točki 38 in 39).
- 15 Davčne utaje ali izogibanje plačilu davka so sestavni del skupnega sistema DDV, zato je boj proti njim postal cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in podpira (med drugimi sodba Sodišča z dne 21. maja 2021, „ALTI“ OOD, C-4/20,

EU:C:2021:397). Države članice imajo možnost, da v svoj pravni sistem uvedejo posebne nacionalne ukrepe, ki so med drugim namenjeni uresničitvi takega cilja. Vendar pa ukrepi, sprejeti v zvezi s tem, ne smejo presegati tistega, kar je potrebno za doseg te ciljev. V skladu z načelom sorazmernosti morajo države članice uporabiti ukrepe, ki ob učinkovitem doseganju zastavljenega cilja čim manj ogrožajo cilje in načela, ki izhajajo iz zadevnih predpisov Unije (glej sodbi Sodišča z dne 18. decembra 1997, Molenheide in drugi, C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, EU:C:1997:623, točka 46, in z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi, C-409/04, EU:C:2007:548, točka 52). Čeprav je torej legitimno, da se skuša z ukrepi, ki jih sprejmejo države članice, kar najbolj učinkovito varovati pravice državne blagajne, pa ti ne smejo presegati tega, kar je nujno potrebno za doseg tega cilja (glej zgoraj navedeno sodbo Sodišča Molenheide in drugi, EU:C:1997:623, točka 47, in sodbo Sodišča z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi, C-384/04, EU:C:2006:309, točka 30). Zlasti se ti ukrepi ne smejo uporabljati na način, ki ogroža nevtralnost DDV (glej sodbe Sodišča z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, točka 50; z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, točka 52, in z dne 21. junija 2012, Mahageben, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 57).

- 16 Mehanizem deljenega plačila je eksperiment, katerega cilj je boj proti goljufijam na področju DDV. Poljska je 29. aprila 2021 predložila zahtevano poročilo o splošnem učinku ukrepa na raven goljufij na področju DDV in na davkoplačevalce, na katere se ukrep nanaša (točka 12 obrazložitve in člen 2 Sklepa Sveta 2019/310), katerega vsebina Sodišču ni znana. 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 bila uporaba navedenega nacionalnega ukrepa podaljšana do 28. februarja 2025.
- 17 Iz nobenega dokumenta, ki ga ima na voljo predložitveno sodišče in ki jih je predložila Komisija, ni razvidno, da bi Poljska predložila poročilo o učinkih mehanizma deljenega plačila v okviru insolvenčnega prava. To je še toliko pomembnejše, saj lahko ta ukrep povzroči negativne posledice v obliki nedoseganja glavnih ciljev postopkov zaradi insolventnosti, in sicer systemskega, dejanskega vpliva na insolventne subjekte (davčne zavezance za DDV) in njihove upnike ter dajanja prednosti državnemu proračunu na račun upnikov.
- 18 Predložitveno sodišče utemeljeno dvomi, ali ta ukrep in z njim povezana praksa njegove uporabe ne presegata cilja boja proti goljufijam na področju DDV, ki je razviden tako iz besedila členov 273 in 395 Direktive o DDV kot iz Sklepa 2019/310.
- 19 Sodišče je v sodbi z dne 11. julija 1988, Direct Cosmetics Ltd, Laughtons Photographs Ltd, 138 in 139/86, EU:C:1988:383, navedlo, da izraz izogibanje davkom vključuje davčno goljufijo. To pa vključuje element namernosti ravnanja



(točka 21 točka sodbe). Davčna goljufija je ravnanje, s katerim se davčni zavezanec poskuša z goljufivimi sredstvi izogniti svojim zakonskim obveznostim. V tem primeru gre za neposredno in namerno kršitev davčne zakonodaje, ki se kaže v goljufivem izogibanju odmeri ali plačilu dela ali celotnega davka. V zvezi z DDV je ravnanje davčnega zavezanca usmerjeno v davčno utajo, s katero se neposredno in odkrito krši veljavne določbe davčne zakonodaje. Gre za ravnanja, kot so na primer nerazkritje obdavčljivega predmeta in s tem prenizka prijava davka, uporaba prenizkih stopenj, namerno neplačevanje davka, izdajanje lažnih računov in podobno (glej med drugim sodbo Sodišča z dne 7. decembra 2010, Kazenski postopek zoper R., C-285/09, EU:C:2010:742, točka 49 in navedena sodna praksa).

- 20 Vprašljivo je, ali pridobitev zadevne odobritve davčnega organa spada v okvir navedenega cilja. Takšna rešitev dejansko omejuje trgovca pri razpolaganju z njegovimi sredstvi, saj celo nalaga, da se sredstva, prejeta iz DDV, dodelijo za javnopravne obveznosti, ki jih je zakonodajalec izbral še pred nastankom obveznosti za DDV.
- 21 Pri tem se pojavi ključni dvom, in sicer položaj davčnega zavezanca za DDV v stečaju in razpolaganje stečajnega upravitelja s sredstvi na računu DDV trgovca v stečaju. Stečajna masa vključuje premoženje, ki pripada davčnemu zavezancu v stečaju na dan razglasitve stečaja, in tisto, ki ga je pridobil med stečajnim postopkom, razen nekaterih izjem. Med temi izjemami ni sredstev, zbranih na računu DDV, in morajo torej spadati v stečajno maso. Davčni organ je zavrnil vračilo sredstev, zbranih na računu DDV davčnega zavezanca, zaradi obstoja davčnih dolgov (nastalih pred stečajem) davčnega organa (na področju DDV in dohodnine). Vendar so bili navedeni dolgovi prijavljeni na seznamu terjatev. Pomen seznama terjatev se kaže v tem, da upnike, katerih terjatve so vključene vanj, upravičuje do sodelovanja v stečajnem postopku in do poplčila iz razdelitve sredstev stečajne mase skupaj z drugimi upniki. Ko je postopek končan ali ustavljen, pa je izpisek s seznama terjatev izvršilni naslov zoper dolžnika. Stečajni upravitelj je navedel, da davčni zavezanec v stečaju ni imel drugih davčnih dolgov iz naslova DDV (nastalih med stečajem), sredstva pa je potreboval za plačilo tekoče obveznosti iz naslova davka na nepremičnine v proračun lokalne skupnosti.
- 22 Težko bi se štelo, da je zavrnitev plačila sredstev DDV stečajnemu upravitelju, ki deluje pod nadzorom stečajnega sodnika in opravlja naloge v skladu z določbami zakona o insolventnosti, namenjena boju proti goljufijam na področju DDV.
- 23 Poleg tega načelo sorazmernosti pomeni, da je treba v primeru izbire med več ustreznimi rešitvami uporabiti najmanj strogo rešitev in da posledične nevšečnosti ne smejo biti pretirane glede na zastavljene cilje (sodba Sodišča z dne 12. julija 2001, Jippes in drugi, C-189/01, EU:C:2001:420, točka 81). Navedena zavrnitev odobritve se lahko zdi pretirana. Prvič, zadevnih dolgov ni mogoče obravnavati enako kot tistih, ki so predmet izvršbe, saj so vključeni na seznam terjatev. Drugič, če ni dolgov iz naslova DDV, je stečajni upravitelj prikrajšan za možnost, da bi ta sredstva uporabil za plačilo svojih upnikov.

- 24 Sodišče je že pojasnilo, da imajo države članice pri določanju podrobnih pravil za vračilo presežka DDV sicer nekaj svobode, vendar ta podrobna pravila ne smejo posegati v načelo davčne nevtralnosti tako, da davčnemu zavezancu v celoti ali delno nalagajo breme tega davka. Ta podrobna pravila morajo davčnemu zavezancu predvsem omogočiti, da pod ustreznimi pogoji dobi povrnjene vse terjatve, ki izhajajo iz presežka DDV, kar pomeni, da se vračilo izvede v razumnem roku z gotovinskim plačilom ali enakovrednimi sredstvi in da izbrani način vračila davčnemu zavezancu nikakor ne sme povzročiti nobenega finančnega tveganja (sodbi Sodišča z dne 6. julija 2017, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, točka 20 in navedena sodna praksa, in z dne 12. maja 2021, *technoRent International* in drugi, C-844/19, EU:C:2021:378, točki 37 in 38 ter navedena sodna praksa). Ker davčni zavezanec za DDV v stečaju dejansko ne opravlja gospodarske dejavnosti in zato ne ustvarja možnosti za nastanek obveznosti za DDV, stečajni upravitelj pa navaja, da stečajni dolžnik po razglasitvi stečaja nima dolgov iz naslova DDV, se pojavi dvom, ali blokada sredstev na računu DDV ne krši načela nevtralnosti DDV.

***Obrazložitev drugega vprašanja za predhodno odločanje***

- 25 Sodišče dvomi o kršitvi lastninske pravice iz besedila člena 17(1) Listine.
- 26 Nesporno je, da so sredstva na računu DDV last davčnega zavezanca, vključno z davčnim zavezancem v stečaju (kot del stečajne mase). Blokada teh sredstev pomeni omejitev njihove uporabe. Davčni zavezanec in stečajni upravitelj morata pridobiti soglasje davčnega organa za prenos v druge namene (vključno s plačilom davkov drugim javnim upnikom v skladu z zakonom). Zavrnitev soglasja je samodejna, če obstajajo davčni dolgovi. Vendar pa takšna zavrnitev ni več nujno samodejna v primeru, ko so takšne terjatve vključene na seznam terjatev in zato čakajo na izterjavo med postopkom zaradi insolventnosti. Razlaga je v pristojnosti davčnega organa. V primeru zavrnitve soglasja pa je očitna dvojna finančna korist, ki jo pridobi državna blagajna, in sicer, prvič, prijavi svoje terjatve na seznam terjatev, in drugič, iz istega razloga, blokira sredstva na računu DDV. Posledica te blokade je položaj, v katerem stečajni upravitelj teh sredstev ne more uporabiti za poplačilo vseh upnikov (vključno z državno blagajno) v postopku zaradi insolventnosti pod nadzorom stečajnega sodnika. Tako kot v tem primeru davčni zavezanec morda nima tekočih obveznosti iz svoje poslovne dejavnosti (ki jo v njegovem imenu opravlja stečajni upravitelj), lahko pa ima obveznosti iz drugih naslovov, ki se ne plačujejo v državni proračun, na primer davek na nepremičnine (proračun lokalne skupnosti). Davčni organ sam ne more opraviti izvršbe nad navedenim bančnim računom, saj so v stečajnem postopku vsi izvršilni postopki na podlagi določb zakona o insolventnosti po samem zakonu ustavljeni (tudi tisti, ki se nanašajo na DDV). Določbe zakona o DDV vplivajo na opravljanje nalog stečajnega upravitelja, saj v nasprotju z določbami zakona o insolventnosti nalagajo, kakšne odločitve mora stečajni upravitelj sprejeti v zvezi z navedenimi denarnimi sredstvi, ki pripadajo davčnemu zavezancu in bi po zakonu morala biti vključena v stečajno maso. Poudariti je treba, da tudi stečajni sodnik nima možnosti ukrepanja v zvezi s tem. Sredstva, ki so blokirana na računu

DDV (če ni drugih sredstev stečajnega dolžnika) in niso prenesena na stečajnega upravitelja, lahko privedejo do ustavitve stečajnega postopka in dejanskega poplačila samo državne blagajne na račun drugih upnikov, medtem ko podjetje davčnega zavezanca v stečaju ne sme biti likvidirano. Po drugi strani pa lahko izključitev teh sredstev iz stečajne mase, če ima davčni zavezanec v stečaju finančna sredstva, ki omogočajo poplačilo vseh upnikov, povzroči, da jih ob likvidaciji podjetja ne bo imel komu dati. Sam davčni zavezanec se izbriše iz registra z odločbo stečajnega sodišča. To bo državni blagajni zagotovilo neupravičeno korist.

- 27 V pravu Unije je lastninska pravica zaščiten zlasti s členom 17 Listine. Listina se v skladu s členom 51(1) uporablja za države članice samo, ko izvajajo pravo Unije. To nedvomno velja za primere DDV (glej sodbo Sodišča z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, točka 25 in naslednje). Člen 52(3) Listine določa, da sta, kolikor ta vsebuje pravice, ki ustrezajo pravicam, zagotovljenim z Evropsko konvencijo o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin, podpisano 4. novembra 1950 v Rimu (EKČP), vsebina in obseg teh pravic enaka kot vsebina in obseg pravic, ki ju določa navedena konvencija. Člen 17 Listine v skladu s Pojasnili k Listini ustreza členu 1 Protokola št. 1 k EKČP. V skladu s tem je treba člen 17 Listine razlagati ob upoštevanju sodne prakse Evropskega sodišča za človekove pravice (ESČP) kot minimalni prag varstva (glej sodbo Sodišča z dne 21. maja 2019, Komisija/Madžarska, C-235/17, EU:C:2019:432, točka 72). Pojem „lastnina“ iz člena 17(1) ima samostojen pomen, ki ni omejen na lastništvo opredmetenih stvari, in tudi nekatere druge pravice in interesi, ki predstavljajo premoženje, se lahko štejejo za „lastnino“ (sodba ESČP z dne 22. junija 2004, Broniewski proti Poljski, št. 31443/96, točka 129). V določenih okoliščinah lahko pojem „lastnina“ vključuje sredstva, vključno z terjatvami (glej sodbo ESČP z dne 28. septembra 2004, Kopecký proti Slovaški, št. 44912/98, točka 35). V zvezi z DDV je bilo v sodbi ESČP z dne 22. januarja 2009, Bulves proti Bolgariji, tožba št. 3991/03, točka 57, ugotovljeno, da je pravica družbe pritožnice do odbitka vstopnega davka predstavljala vsaj „legitimno pričakovanje“ za pridobitev učinkovitega uživanja premoženjske pravice, ki predstavlja „lastništvo“ v smislu prvega stavka člena 1 Protokola št. 1 (glej, *mutatis mutandis*, sodbe ESČP z dne 29. novembra 1991, Pine Valley Developments Ltd in drugi proti Irski, točka 51; z dne 16. aprila 2002, Dangeville proti Franciji, št. 36677/97, točka 48; z dne 22. julija 2003, Cabinet Diot in SA Gras Savoye proti Franciji, št. 49217/99 in 49218/99, točka 26; z dne 25. aprila 2007, Aon Conseil and Courtage SA in Christian de Clarens SA proti Franciji, št. 70160/01, točka 45, in z dne 23. maja 2007, Interspav proti Ukrajini, št. 803/02, točke od 30 do 32). Zato je pravica do odbitka DDV pričakovana lastninska pravica, varovana s členom 17 Listine. Ni dvoma, da so denarna sredstva na ločenem računu DDV lastnina v smislu člena 17(1) Listine in so varovana s to določbo.
- 28 Učinkovitost javnega organa se srečuje z nepremostljivo oviro, ki jo pomenijo temeljne pravice državljanov, katerih omejitve se lahko, kot je določeno v členu 52(1) Listine, predpišejo le z zakonom in ob spoštovanju njihove bistvene

vsebine, če so potrebne in če dejansko ustrezajo ciljem splošnega interesa, ki jih priznava Unija, ali če so potrebne zaradi zaščite pravic in svoboščin drugih (glej sodbo Sodišča z dne 15. februarja 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, točka 50). Gre torej za vprašanje težkega ravnovesja med javnim redom in svobodo odločanja. Ta „zakon“ mora biti namreč dovolj dostopen in predvidljiv, to je natančno oblikovan, da lahko posameznik brez potrebe po strokovnem nasvetu prilagodi svoje ravnanje; da lahko predvidi posledice, ki jih bo zakon imel zanj (sodba ESČP z dne 26. marca 1987, Leander proti Švedski, št. 9248/81, točka 50). „Zakon“ mora biti zato dovolj jaseen (sodba ESČP z dne 3. julija 2007, Tan proti Turčiji, št. 9460/03, točke od 22 do 26) in predvidljiv glede pomena in narave ukrepov, ki jih je treba uporabiti (glej sodbo ESČP z dne 25. septembra 2006, Coban proti Španiji, št. 17060/02), ter dovolj jasno opredeliti obseg in načine uresničevanja pravice do poseganja v uživanje pravic, ki so zagotovljene z EKČP (sodba ESČP z dne 14. 9. 2010, Sanoma Uitgevers proti Nizozemski, št. 38224/03, točki 81 in 82). Zakon, ki podeljuje diskrecijsko pravico, ni nezdržljiv s to zahtevo, če so področje uporabe in pravila za izvajanje te pravice dovolj jasno opredeljeni glede na zadevne legitimne interese, da se posamezniku zagotovi ustrezno varstvo pred samovoljo (navedena sodba ESČP, Margareta in Roger Andersson, točka 75). Zakon, ki podeljuje diskrecijsko pravico, mora zato opredeliti njen obseg (sodba ESČP z dne 25. marca 1983, Silver in drugi proti Združenemu kraljestvu, št. 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 in 7136/75, točka 88). Vse te zahteve izhajajo iz ideje pravne države (sodba ESČP z dne 25. maja 1998, Kopp proti Švici, št. 23224/94, točka 55). Pogoji, da mora biti kakršno koli omejevanje „predpisano z zakonom“, torej v skladu s sodno prakso ESČP, pomeni, da mora biti delovanje nosilcev javne oblasti vnaprej omejeno s pravnimi pravili, s čimer je postavljenih nekaj zahtev, ki jih morajo izpolnjevati tako sama pravna pravila kot tudi postopki, s katerimi naj bi se zagotovilo njihovo dejansko upoštevanje. Nazadnje je ESČP pojasnilo, da je treba izraz „zakon“ razumeti v njegovem „vsebinskem“ smislu in ne le v njegovem formalnem smislu, saj lahko vključuje tako „pisano pravo“ in „nenapisano pravo“ kot tudi „pravo, ki so ga razvila“ sodišča (sodbi ESČP z dne 26. aprila 1979, Sunday Times proti Združenemu kraljestvu (št. 1), št. 6538/74, serija A št. 30, točka 49, in z dne 13. julija 1995, Tolstoy Miloslavsky proti Združenemu kraljestvu, št. 18139/91, serija A št. 316-B, točka 37). „Ustaljena sodna praksa“, ki je objavljena in je zato na voljo nacionalnim sodiščem ter jo ta upoštevajo, lahko v določenih okoliščinah dopolni zakonske določbe in jih pojasni tako, da so predvidljive (sodba ESČP z dne 24. maja 1988, Müller in drugi proti Švici, št. 10737/84, točka 29). Kar zadeva načelo sorazmernosti, to zahteva, da omejitev izvrševanja lastninske pravice ne presega tega, kar je primerno in potrebno za uresničitev legitimnih ciljev, ki jim sledi ta ureditev, pri čemer se pri več primernih ukrepih izbere najmanj zavezujoč, povzročene neugodnosti pa ne smejo biti nesorazmerne s cilji, ki se jim sledi (sodba Sodišča z dne 20. marca 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, točka 46 in navedena sodna praksa).

- 29 Kot je bilo že navedeno, je bil mehanizem deljenega plačila uveden zaradi boja proti goljufijam na področju DDV, kar je treba že samo po sebi šteti za skladno s splošnim interesom (glej sodbo ESČP z dne 22. septembra 1994, Hentrich proti

Franciji, št. 13616/88, točka 39). Vendar pa zakonodajalec ni uredil učinkov takšne ureditve v okviru stečajnega prava. V takem položaju je težko govoriti o jasnih in natančnih pravilih, ki subjektu, ki opravlja poklicno dejavnost, kakršen je stečajni upravitelj, omogočajo vodenje postopka zaradi insolventnosti in predvidljivost ukrepanja davčnega organa. Konkurenčnost pravnih rešitev je povzročila pravno negotovost. En davčni organ, ki uporablja le jezikovno razlago, zavrne soglasje za sprostitev sredstev zaradi obstoja nominalnih davčnih dolgov, drugi, ki uporablja sistemsko in namensko razlago, pa takšna sredstva sprosti. Poleg tega veljavna zakonodaja določa, da se sredstva z računa DDV vključijo v stečajno maso. Nepredvidljivost zakona se kaže tudi na materialni ravni. V sodni praksi upravnih sodišč ni jasno, katero kolizijsko pravilo velja za ključno, razvidna pa so tri: *lex superior*, *lex specialis derogat legi generali*, *lex posterior derogat legi priori*. Hkrati je lastnost *lex specialis* enkrat priznana določbam zakona o insolventnosti in enkrat določbam zakona o DDV. To stanje kaže na nejasnost in nepredvidljivost uvedenih predpisov ter ustvarja negotovost stečajnega upravitelja.

### **Obrazložitev tretjega vprašanja za predhodno odločanje**

- 30 Evropska unija je pravna unija, pravna država in vladavina prava pa sta od samega začetka temelj delovanja te organizacije in skupne Evrope (glej sodbo Sodišča z dne 23. aprila 1986, Parti écologiste „Les Verts“, 294/83, EU:C:1986:166, točka 23). Vsaka država članica z vsemi ostalimi državami članicami deli vrsto skupnih vrednot, na katerih temelji Unija, in priznava, da jih druge države članice delijo z njo, kot je določeno v členu 2 PEU. Ta predpostavka pomeni in utemeljuje obstoj vzajemnega zaupanja med državami članicami, da bodo te vrednote priznane in da bo zato spoštovano pravo Unije, ki jih izvaja (glej mnenje Sodišča z dne 18. decembra 2014, 2/13, EU:C:2014:2454, točka 168). Prav v tem okviru morajo države članice – zlasti v skladu z načelom lojalnega sodelovanja iz člena 4(3), prvi pododstavek, PEU – na svojem ozemlju zagotoviti uporabo in spoštovanje prava Unije ter za to sprejeti vse splošne ali posebne ukrepe, potrebne za zagotovitev izpolnjevanja obveznosti, ki izhajajo iz Pogodb ali aktov institucij Unije (glej sodbo Sodišča z dne 6. marca 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, točka 34). Po drugi strani pa načelo pravne varnosti, katerega posledica je varstvo legitimnih pričakovanj, pomeni, da mora biti zakonodaja, ki ima negativne posledice za posameznike, jasna in natančna ter da mora biti njena uporaba predvidljiva za osebe, na katere se nanaša (glej sodbe Sodišča z dne 12. decembra 2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12, EU:C:2013:834, točka 44; z dne 15. februarja 1996, Duff in drugi, C-63/93, EU:C:1996:51, točka 20; z dne 29. aprila 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, točka 34, in z dne 11. junija 2015, Berlington Hungary in drugi, C-98/14, EU:C:2015:386, točka 77). Načelo pravne varnosti velja za vsak nacionalni organ, pristojen za izvajanje prava Unije (glej sodbo Sodišča z dne 17. julija 2008, ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, točka 65 in navedena sodna praksa). Da bi se lahko govorilo o dobrem upravljanju v smislu člena 41(1)

Listine, mora uprava nedvomno delovati na podlagi in v mejah prava, vključno s pravom Unije.

- 31 Boj proti goljufijam na področju DDV, ki je eden od priznanih ciljev Unije, se ne more obravnavati le z vidika njegove učinkovitosti. Sredstva in metode tega boja morajo biti v skladu z zahtevami pravne države. Če bi bil javni organ pooblaščen za boj proti goljufijam na področju DDV s pretirano velikimi pooblastili, ne bi nič preprečevalo, da bi njegovo nenadzorovano in prosto delovanje na koncu postalo škodljivo za skupni sistem DDV in posledično za davkoplačevalce.
- 32 Vidiki postopka v glavni stvari kažejo na nedoslednost poljskega pravnega sistema. Omejitev uporabe sredstev na računu DDV, ki jo zahteva stečajni upravitelj po razglasitvi insolventnosti davčnega zavezanca za DDV, z razlago zakonodaje, ki ne upošteva pravnih omejitev, ki izhajajo iz prava Evropske unije, se težko šteje za ustrezen ukrep za namen boja proti goljufijam na področju DDV. Ukrepov stečajnega upravitelja, sprejetih pod nadzorom sodišča, ni mogoče enačiti z goljufivimi ravnanji, namenjenimi goljufijam na področju DDV. Nacionalni zakonodajalec je oblikoval sistem insolvenčnega prava, katerega glavni cilji niso le poplačilo upnikov, temveč tudi reševanje (kolikor je mogoče) gospodarskega subjekta. Kadar poljski zakonodajalec uvede ukrep, s katerim se namerava boriti proti goljufijam na področju DDV, zato ni mogoče domnevati, da je bil njegov namen hkrati odvzeti učinek drugim določbam nacionalnega prava (ne da bi to izrecno navedel), ki so enako pomembne za delovanje trga (vključno z notranjim trgov Unije). Zato davčni organi pri razlagi določb prava, vključno s pravom Unije, ne bi smeli iz njih razbrati pravil na način, ki bi lahko onemogočil cilje postopkov v primeru insolventnosti in posledično dajal prednost državni blagajni na račun vseh upnikov. Davčni organi s svojo razlago ne bi smeli poslabšati težav in neskladij med obema pravnima sistemoma, javnim in zasebnim. V pravni državi imajo gospodarski subjekti pravico pričakovati, da bodo državni organi imeli razumno podlago za omejitve svojih posegov v temeljne pravice.