

Věc C-709/22

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora Evropské unie****Datum doručení**

17. listopadu 2022

Předkládací soud:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

22. září 2022

Navrhovatel:

Syndyk Masy Upadłości A

Odpůrce:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Předmět původního řízení:

Odmítnutí správce daně vydat insolvenčnímu správci souhlas s převodem finančních prostředků nashromážděných na účtu DPH osoby povinné k dani (mechanismus oddělených plateb)

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce:

Slučitelnost vnitrostátních ustanovení a vnitrostátní praxe v oblasti převodu finančních prostředků nashromážděných na účtu DPH osoby povinné k dani (mechanismus oddělených plateb) v kontextu insolvenčního práva s právem Evropské unie; článek 267 SFEU

Předběžné otázky

1. Musí být ustanovení prováděcího rozhodnutí Rady (EU) 2019/310 ze dne 18. února 2019, kterým se Polsku povoluje zavést zvláštní opatření odchylovající se od článku 226 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně

z přidané hodnoty (Úř. věst. 2019, L 51, s. 19 a násl.; dále jen „rozhodnutí Rady 2019/310“); ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1; dále jen „směrnice 112“), a zejména její články 395 a 273, jakož i zásada proporcionality a neutrality daně, vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu ustanovení a vnitrostátní praxi, které v podmínkách původního řízení odpírají insolvenčnímu správci souhlas s převodem prostředků nashromážděných na účtu DPH osoby povinné k dani (mechanismus oddělených plateb) na insolvenčním správcem uvedený bankovní účet?

2. Musí být čl. 17 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie (2007/C 303/01; Úř. věst. 2007, L 303, s. 1 a násl.; dále jen „Listina“) - právo na vlastnictví – ve spojení s čl. 51 odst. 1 Listiny a čl. 52 odst. 1 Listiny vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu ustanovení a vnitrostátní praxi, které v podmínkách původního řízení tím, že odpírají insolvenčnímu správci souhlas s převodem prostředků nashromážděných na účtu DPH osoby povinné k dani (mechanismus oddělených plateb), vedou v důsledku ke zmrazení finančních prostředků na výše uvedeném účtu DPH vlastněných osobou povinnou k dani, která je v úpadku, a v důsledku tak neumožňují insolvenčnímu správci plnění jeho povinností v průběhu insolvenčního řízení?

3. Musí být zásada právního státu vyplývající z článku 2 Smlouvy o Evropské unii (Dz. U. 2007, částka 90, č. 864/30; dále jen „SEU“) a princip právní jistoty, který je provedením této zásady, zásada loajální spolupráce plynoucí z čl. 4 odst. 3 SEU a zásada řádné správy plynoucí z čl. 41 odst. 1 Listiny, s ohledem na kontext a cíle rozhodnutí Rady 2019/310, jakož i ustanovení směrnice 112, vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která tím, že odpírá insolvenčnímu správci souhlas s převodem prostředků nashromážděných na účtu DPH osoby povinné k dani (mechanismus oddělených plateb), směřuje k podryvání cílů insolvenčního řízení vedeného insolvenčním soudem příslušným podle čl. 3 odst. 1 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/848 ze dne 20. května 2015 o insolvenčním řízení (přepracované znění; Úř. věst. 2015, L 141, s. 19), a vede tedy k situaci, kdy použití nepřiměřeného vnitrostátního opatření zvýhodňuje daňovou správu jako věřitele na úkor souhrnu všech věřitelů?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

SEU: článek 2, článek 4 odst. 3, článek 6 odst. 1

Listina základních práv Evropské unie: čl. 6 odst. 3, čl. 17 odst. 1, čl. 41 odst. 1, čl. 51 odst. 1, čl. 52 odst. 1

Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty: bod 4 odůvodnění, článek 273, čl. 395 odst. 1

Rozhodnutí Rady (EU) 2019/310 ze dne 18. února 2019, kterým se Polsku povoluje zavést zvláštní opatření odchylovající se od článku 226 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty: body 4, 7, 11, 12 odůvodnění, článek 1, článek 3

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/848 ze dne 20. května 2015 o insolvenčním řízení (přepracované znění): body 3–5 odůvodnění, čl. 3 odst. 1

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Ustawa z dnia 11. marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty) (Dz.U. 2021, č. 685, v platném znění, dále jen „zákon o DPH“):

- článek 106e odst. 1 bod 18a: Faktura musí v případě faktur, u nichž celková dlužná částka převyšuje částku 15 000 PLN nebo její ekvivalent v cizí měně, týkajících se dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze č. 15 zákona o DPH osobě povinné k dani, obsahovat – slova „mechanismus oddělených plateb“ [...];

- článek 108a odst. 1: Osoby povinné k dani, které obdržely fakturu s uvedenou výší daně, mohou při platbě dlužné částky z této faktury využít mechanismus oddělených plateb;

- článek 108a odst. 1a: Při platbě za poskytnuté zboží nebo služby uvedené v příloze č. 15 zákona o DPH doložené fakturou, u níž celková dlužná částka převyšuje částku 15 000 PLN nebo její ekvivalent v cizí měně, musí osoby povinné k dani využít mechanismus oddělených plateb. [...];

- článek 108a odst. 2: Použití mechanismu oddělených plateb spočívá v tom, že 1) platba částky odpovídající celku nebo části daně plynoucí z přijaté faktury se provede na účet DPH; 2) platba celku nebo části částky odpovídající čisté prodejní hodnotě zboží plynoucí z přijaté faktury se provede na bankovní účet anebo na účet vedený u družstevní záložny, ke kterému je veden účet DPH, anebo je zúčtována jinak;

- článek 108b odst. 1: Na návrh osoby povinné k dani ředitel finančního úřadu usnesením vydá souhlas s převodem finančních prostředků nashromážděných na účtu DPH uvedeném osobou povinnou k dani na bankovní účet uvedený touto osobou nebo na účet vedený u družstevní záložny, ke kterému je veden tento účet DPH;

- článek 108b odst. 2: Osoba povinná k dani v návrhu uvede výši finančních prostředků nashromážděných na účtu DPH, která má být převedena;

- článek 108b odst. 3: Ředitel finančního úřadu vydá usnesení ve lhůtě 60 dnů ode dne doručení žádosti. V usnesení uvede výši finančních prostředků, která má být převedena;

- článek 108b odst. 5 bod 1: Ředitel finančního řádu rozhodnutím odmítne vydání souhlasu s převodem finančních prostředků nashromážděných na účtu DPH, jestliže má osoba povinná k dani nedoplatky na daních nebo má dluhy uvedené v čl. 62b odst. 2 bodě 2 písm. a) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe (zákon ze dne 29. srpna 1997 o bankách), a to ve výši dlužné částky spolu s úrokem z prodlení [...];

- článek 108e: Osoby povinné k dani, které dodávají zboží nebo poskytují služby uvedené v příloze č. 15 zákona o DPH, jakož i osoby povinné k dani pořizující takové zboží nebo služby jsou povinny vést zúčtovací účet uvedený v čl. 49 odst. 1 bodě 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe (zákon ze dne 29. srpna 1997 o bankách) nebo účet na jméno vedený u družstevní záložny v souvislosti s výdělečnou činností. Tyto účty musí být vedeny v polské měně;

Ustawa z 29.08.1997 r. Prawo bankowe (zákon ze dne 29. srpna 1997 o bankách) (Dz. U. z 2020 r., č. 1896, v platném znění; dále jen „zákon o bankách“)

- článek 62a odst. 1: Ke zúčtovacímu účtu vede banka účet DPH;

- článek 62b odst. 2 bod. 2 písm. a): Na vrub účtu DPH lze připsat pouze za účelem platby ve prospěch účtu finančního úřadu z titulu platby: (-) DPH [...]; (-) daně z příjmů právnických osob [...]; (-) daně z příjmů fyzických osob [...]; (-) spotřební daně [...]; celních dluhů [...];

- článek 62d odst. 1 bod 1: Peněžní prostředky nashromážděné na účtu DPH nelze zabavit na základě soudního či správního exekučního titulu nebo z titulu zajištění jiných pohledávek než těch uvedených v čl. 62b odst. 2 bodě 2;

Ustawa z 28.02.2003 r. Prawo upadłościowe (zákon ze dne 28. února 2002 insolvenční zákon) (Dz. U. z 2020 r., č. 1228, v platném znění; dále jen „insolvenční zákon“)

- článek 342 odst. 1 bod 2: Pohledávky, které lze uspokojit z majetkové podstaty, se dělí do následujících kategorií – druhá kategorie – jiné pohledávky, pokud nepodléhají uspokojení v jiných kategoriích, zvláště daně a jiné veřejné odvody a také zbylé pohledávky z titulu příspěvků na sociální zabezpečení;

- článek 343 odst. 1: Z majetkové podstaty se nejprve uspokojí náklady řízení, a pokud to majetková podstata dovolí, také jiné závazky majetkové podstaty, [...];

Shrnutí skutkového stavu, řízení a podstatné argumenty stran

- 1 Insolvenční správce požádal prvostupňového správce daně o převod finančních prostředků nashromážděných na účtu DPH osoby povinné k dani v úpadku na účet majetkové podstaty. Uvedl, že finanční prostředky mají být převedeny na účet obce za účelem platby daně z nemovitostí.
- 2 Insolvenční správce uvedl, že ode dne prohlášení úpadku nemá společnost žádné nesplacené závazky vůči správci daně. Prostředky na účtu DPH byly nashromážděny během insolvenčního řízení. Je nesporné, že pohledávky přihlášené jiným správcem daně vznikly přede dnem prohlášení úpadku a byly zařazeny na seznam pohledávek. Veškeré peněžité pohledávky orgánů veřejné moci jsou uspokojované v souladu s právními předpisy v rámci druhé kategorie vedle jiných pohledávek, které nejsou veřejnoprávní povahy. Orgány veřejné moci jsou tak postaveny naroveň jiným věřitelům osoby povinné k dani v úpadku. Pokud jde o uspokojování věřitelů, představují ustanovení insolvenčního zákona *lex specialis* vůči ustanovením zákona o DPH a zákona o bankách. To znamená, že v insolvenci neexistuje možnost jakéhosi „automatického“ uspokojení správce daně v rámci samostatného účtu DPH, pokud má osoba povinná k dani daňový nedoplatek. Prostředky nashromážděné na účtu DPH jsou tak ve vlastnictví osoby povinné k dani. Při absenci negativních podmínek, tj. nedoplatků na daních uvedených v čl. 62b odst. 2 bodě 2 písm. a) zákona o bankách, bylo poukázáno na důvodnost návrhu.
- 3 Prvostupňový správce daně odmítl vydat výše uvedený souhlas. Odvolal se na znění čl. 108b odst. 1 a odst. 5 zákona o DPH ve spojení s čl. 62b odst. 2 bodem 2 písm. a) zákona o bankách a uvedl, že pokud má společnost v úpadku ke dni vydání rozhodnutí nedoplatky na DPH a na dani z příjmů fyzických osob a tyto jsou vyšší než částka, o jejíž převedení požádal insolvenční správce, je splněna podmínka čl. 108b odst. 5 bodu 1 zákona o DPH a je tedy oprávněn odmítnout souhlas s převodem prostředků. Podle názoru správce daně vytyčil zákonodárce účel, pro který mohou být využity finanční prostředky nashromážděné na účtu DPH. Prohlášení úpadku nemá vliv na daňový status osoby povinné k dani, neboť osobou povinnou k dani zůstává úpadkyně i nadále. S tou výjimkou, že jejím jménem rozhoduje a jedná insolvenční správce. Zákon o DPH stanoví zvláštní úpravu vůči obecné úpravě insolvenčního zákona.
- 4 Odvolací orgán rozhodnutí prvostupňového správce daně potvrdil a ztotožnil se s jeho argumentací. Uvedl, že ačkoliv prostředky nashromážděné na účtu DPH jsou ve vlastnictví osoby povinné k dani, je jednou z podmínek nesouhlasu s převodem i to, že osoba povinná k dani má daňové nedoplatky. Částka finančních prostředků nashromážděných na účtu DPH je v podstatě částkou odpovídající daním ze zaplacených faktur od obchodních partnerů. Není tedy možné s touto částkou zacházet jako s přeplatkem, který může správce daně započíst na daňový nedoplatek.

- 5 V žalobě podané k Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi) žádal navrhovatel, aby soud rozhodnutí odvolacího orgánu zrušil.

Odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Odůvodnění první předběžné otázky

- 6 Pochybnosti soudu se týkají správnosti zavedení a hranic použití vnitrostátního opatření, jakým je mechanismus oddělných plateb zavedený za účelem boje s daňovými úniky na DPH.
- 7 Mechanismus oddělných plateb byl do polského práva zaveden zákonem o DPH a zákonem o bankách. Jeho přijetí v povinné formě bylo založeno na rozhodnutí Rady 2019/310. Tento mechanismus zavádí nezbytnost rozdělení platby na částku daně a částku základu daně. Jestliže na dodavatele dopadají ustanovení o oddělných platbách, je povinen vést kromě běžného bankovního účtu také samostatný zablokovaný účet DPH. Tento samostatný účet může být užíván výlučně k výběru DPH od zákazníků či k platbám DPH dodavatelům a také k úhradě nedoplatků veřejnoprávní povahy, avšak pouze vůči daňové správě. V takovém případě příjemce plnění zaplatí dodavateli základ daně na běžný bankovní účet, avšak příslušná DPH z tohoto plnění je placena na zablokovaný účet DPH. Tento postup přitom není automatický, ale záleží na vůli platící osoby. Výběr peněžních prostředků nashromážděných na účtu DPH vyžaduje souhlas správce daně. Zákon stanovuje podmínky v případě odmítnutí souhlasu s výběrem peněžních prostředků a lhůtu, v níž je třeba odmítnutí vydat.
- 8 V žádosti o výjimku z článku 226 směrnice 112 Polsko uvedlo, že povinný mechanismus oddělných plateb zabrání podvodům na DPH. Komise se s tímto názorem ztotožnila a dospěla k závěru, že uvedené opatření je přiměřené sledovanému cíli, kterým je boj s vyhýbáním se daňovým povinností.
- 9 Výjimka byla přiznána na dobu určitou do 28. 2. 2022 rozhodnutím Rady 2019/310. Ze znění článku 1 rozhodnutí plyne, že výjimka se týká článku 226 směrnice 112. Jde tedy o uvedení zvláštního požadavku na fakturu, tj. uvedení slov „mechanismus oddělných plateb“. Výše uvedené se odráží na znění čl. 106e odst. 1 bod 18a zákona o DPH.
- 10 Na druhé straně článek 206 směrnice 112 stanoví, že každá osoba povinná k dani, která je osobou povinnou odvést daň, zaplatí při podání přiznání k dani podle článku 250 čistou výši daně. Členské státy však mohou pro odvedení této daně určit jiný den nebo mohou požadovat předběžné splátky.
- 11 První pochybnost soudu se týká toho, zda přijaté vnitrostátní opatření nestanoví výjimku z článku 206 směrnice 112, a zda proto nevyžaduje příslušnou notifikaci ve smyslu článku 365 této směrnice. To je podstatné, neboť opomenutí notifikace způsobuje procedurální pochybení, a v důsledku vede k nemožnosti uplatnění

takového opatření vůči jednotlivcům (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 4. února 2016, Trestní řízení proti Sebat Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, bod 67).

- 12 Ze znění článku 206 směrnice 112 plyne, že osoba povinná k dani je zavázána zaplatit DPH nikoli po každém zdanitelném plnění, nýbrž až po uplynutí každého zdaňovacího období. Čistá výše DPH zmíněná v první větě tohoto ustanovení se tedy získá sečtením daní ze všech zdanitelných plnění uskutečněných během zdaňovacího období na výstupu, od čehož se odečtou daně uhrazené ze všech plnění uskutečněných během téhož období na vstupu. Z tohoto důvodu by měly dříve obdržené platby od dodavatelů zůstat v dispozici osoby povinné k dani. Tak tomu však není v případě účtu DPH. Prostředky jsou blokovány před vznikem veřejnoprávního závazku k platbě DPH ve výši maximální daně v konkrétním případě, tedy celé částky uvedené z tohoto titulu. K čerpání vlastních prostředků za jiným účelem, než je platba uvedených veřejnoprávních závazků, však potřebuje podnikatel souhlas veřejnoprávního subjektu, a to ve lhůtě 60 dnů, a to i pokud nemá veřejnoprávní nedoplatky. Možnost vybírat předběžné splátky zakotvená v čl. 206 druhé větě směrnice 112 umožňuje požadovat dopředu částečnou platbu čisté výše DPH vypočítané za celé zdaňovací období. Výraz „předběžná splátka“ ve skutečnosti znamená částečnou platbu částky, která bude splatná později, tj. čisté výše DPH vypočítané za celé zdaňovací období. Stěží však lze dojít k závěru, že DPH zaplacená příjemcem dodavateli za jednorázové plnění představuje výše uvedenou předběžnou splátku (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 9. září 2021, G. sp. z o.o., C-855/19, EU:C:2021:714, bod 33, a stanovisko generálního advokáta H. S. Øe přednesené dne 18. března 2021 v téže věci, EU:C:2021:222, body 111 a 112).
- 13 Ani Polsko ani Komise však neuvedly, že výjimka se týká také článku 206 směrnice 112.
- 14 Proto může být mechanismus oddělených plateb kvalifikován jako tzv. další povinnosti, které členské státy považují za nezbytné k předcházení daňovým únikům ve smyslu článku 273 směrnice 112. Článek 273 směrnice 112 dává členským státům možnost výběru při volbě opatření, která mohou přijmout mimo jiné za účelem boje s daňovými úniky. Toto oprávnění mohou realizovat při dodržení práva Unie a jeho obecných zásad, zejména při dodržení zásady proporcionality a zásady neutrality daně (rozsudky Soudního dvora ze dne 17. května 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, bod 41; ze dne 21. listopadu 2018, Fortunata Silvia Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, bod 35; ze dne 8. května 2019, EN.SA. Srl, C-712/17, EU:C:2019:374, body 38 a 39).
- 15 V souvislosti se společným systémem DPH bude vždy docházet k vyhýbání se daňovým povinnostem nebo k daňovým únikům, a proto i boj proti nim představuje cíl uznávaný a podporovaný směrnicí 112 (mimo jiné viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. května 2021, „ALTI“ OOD, C-4/20, EU:C:2021:397). Členské státy mají možnost zavést do svého právního řádu zvláštní vnitrostátní opatření za účelem naplnění tohoto cíle. Přesto však tato opatření nemohou překročit rámec toho, co je nezbytné k dosažení účelu, pro nějž byla přijata.

V souladu se zásadou proporcionality musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými unijními předpisy (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další, spojené věci C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, ECLI:EU:C:1997:623, bod 46; ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 52). Proto jakkoliv je odůvodněné, aby opatření přijatá členskými státy usilovala o co nejúčinnější ochranu fiskálních zájmů státu, nesmějí překročit rámec toho, co je nezbytné k dosažení uvedeného cíle (viz výše uvedený rozsudek Molenheide a další, bod 47, a také rozsudek ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04, EU:C:2006:309, bod 30). Tato opatření zejména nemohou být použita tak, aby narušila neutralitu DPH (srov. rozsudky ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 50; ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, spojené věci C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 52; ze dne 21. června 2012, Mahageben, spojené věci C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 57).

- 16 Mechanismus oddělených plateb představuje experiment, který si klade za cíl boj s podvody na DPH. Dne 29. dubna 2021 Polsko předložilo požadovanou zprávu o celkovém dopadu zvláštního opatření na objem podvodů v oblasti DPH a na dotčené osoby povinné k dani (bod 12 odůvodnění a článek 2 rozhodnutí Rady 2019/310), jejíž obsah není soudu znám. Použití výše uvedeného vnitrostátního opatření bylo prodlouženo do dne 28. února 2025, a to prováděcím rozhodnutím Rady (EU) 2022/559 ze dne 5. dubna 2022, kterým se mění prováděcí rozhodnutí (EU) 2019/310, pokud jde o povolení udělené Polsku nadále uplatňovat zvláštní opatření odchylné od článku 226 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2022, L 108, s. 51).
- 17 Z žádného z dokumentů předaných Komisi, které má soud k dispozici, neplyne, že by Polsko předložilo zprávu týkající se účinků mechanismu oddělených plateb v rámci insolvenčního práva. To je podstatné, neboť takové opatření může vést k negativním efektům v podobě nerealizace hlavních cílů insolvenčního řízení, a tedy mít reálný systémový dopad na subjekty v úpadku (osoby povinné k dani) a jejich věřitele, jakož i zvýhodňování daňové správy na úkor zbytku věřitelů.
- 18 Soud má odůvodněné pochybnosti o tom, zda uvedené opatření a s ním spojená praxe jeho použití nepřekračují cíl boje s podvody na DPH, který plyne jak ze znění článků 273 a 395 směrnice 112, tak i z rozhodnutí Rady 2019/310.
- 19 Soudní dvůr v rozsudku ze dne 11. července 1988, Direct Cosmetics Ltd, Laughtons Photographs Ltd, 138 a 139/86, EU:C:1988:383, poukázal na to, že pojem „daňový únik“ zahrnuje také daňové podvody. Ty obsahují prvek úmyslného jednání (bod 21 rozsudku). Daňové podvody představují praktiky, při nichž se osoba povinná k dani snaží podvodným způsobem obejít své zákonné povinnosti. Jde tak o přímé a úmyslné obcházení daňového práva spočívající v důmyslném vyhýbání se vyměření nebo platbě daně vcelku nebo zčásti. V rámci DPH směřuje jednání osoby povinné k dani k vyhnutí se daňové povinnosti, které

bezprostředně a otevřeně porušuje předpisy daňového práva. Lze uvést jednání, jako je například neuvedení předmětu zdanění, a tedy nepřiznání daně, uplatňování nižších sazeb, neodvedení daně, vystavování podvodných faktur atp. (srov. mimo jiné rozsudek Soudního dvora ze dne 7. prosince 2010, Trestní řízení proti R., C-285/09, EU:C:2010:742, bod 49 a tam uvedenou judikaturu).

- 20 Není však zřejmé, zda potřeba získání výše uvedeného souhlasu správce daně odpovídá uvedenému cíli. Takové řešení totiž *de facto* omezuje podnikatele v dispozici s jeho zdroji, a naopak mu přikazuje, aby zdroje získané z DPH byly použity pouze na úhradu zákonodárcem vybraných veřejnoprávních závazků, a to dokonce před vznikem daňové povinnosti na DPH.
- 21 Vystává tak zásadní pochybnost, a to konkrétně ohledně situace osoby povinné k dani v úpadku a také ohledně dispozice insolvenčního správce se zdroji na účtu DPH podnikatele v úpadku. Do majetkové podstaty spadá majetek osoby povinné k dani v úpadku, který je v jejím vlastnictví ke dni prohlášení úpadku nebo který nabyla během insolvenčního řízení, až na určité výjimky. Mezi těmito výjimkami se však nenachází prostředky nashromážděné na účtu DPH, a proto by měly náležet do majetkové podstaty. Správce daně nesouhlasil s vydáním prostředků nashromážděných na účtu DPH osoby povinné k dani z důvodu existence daňových nedoplatků (vzniklých před prohlášením úpadku) [vůči] správci daně (na DPH a dani z příjmů). Uvedené nedoplatky však byly zapsány do seznamu pohledávek. Význam seznamu pohledávek se projevuje v tom, že opravňuje věřitele, jejichž pohledávky byly na seznam zapsány, k účasti na insolvenčním řízení a k uspokojení těchto pohledávek z majetkové podstaty spolu s dalšími věřiteli. Po skončení či zastavení řízení nicméně výpis ze seznamu pohledávek představuje exekuční titul vůči dlužníkovi. Insolvenční správce uvedl, že osoba povinná k dani v úpadku neměla jiné daňové nedoplatky na DPH (vzniklé během úpadku) a zdroje potřebovala k uhrazení daně z nemovitostí vůči místní samosprávě.
- 22 Nelze dospět k závěru, že odmítnutí převodu prostředků z DPH insolvenčnímu správci, který působí pod dohledem pověřeného soudce a plní povinnosti plynoucí z insolvenčního zákona, je činěno za účelem boje s podvody na DPH.
- 23 Navíc ze zásady proporcionality plyne, že pokud lze vybírat z vyššího počtu přiměřených opatření, je třeba vybrat to nejméně omezující opatření a způsobené nepříznivé následky nesmí být nepřiměřené s ohledem na sledované cíle (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. července, Jippes a další, C-189/01, EU:C:2001:420, bod 81). Uvedené odmítnutí souhlasu se může jevit jako nepřiměřené. Zprvée s uvedenými nedoplatky nelze zacházet stejně jako s nedoplatky, které jsou předmětem výkonu rozhodnutí, jelikož byly zahrnuty do seznamu pohledávek. Zadruhé v případě neexistence nedoplatků na DPH nemůže insolvenční správce použít tyto prostředky na úhradu věřitelům.
- 24 Soudní dvůr již vysvětlil, že jakkoliv mají členské státy nepochybný rozhodovací prostor pro stanovení podmínek vrácení nadměrného odpočtu DPH, nemohou tyto

podmínky narušovat zásadu daňové neutrality tím, že by na jejich základě byla osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní. Tyto podmínky musejí osobě povinné k dani především umožnit za adekvátních podmínek dosáhnout uspokojení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě a že zvolený způsob vrácení nesmí pro osobu povinnou k dani v žádném případě obnášet jakékoli finanční riziko (rozsudky Soudního dvora ze dne 6. července 2017, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, bod 20 a tam uvedená judikatura; ze dne 12. května 2021, *technoRent International a další*, C-844/19, EU:C:2021:378, body 37 a 38 a tam uvedená judikatura). Jestliže osoba povinná k dani nevykonává ekonomickou činnost, čímž u ní nevzniká daňová povinnost na DPH, a insolvenční správce uvede, že osoba povinná k dani nemá žádné aktuální nedoplatky na DPH po vyhlášení úpadku, lze pochybovat o tom, zda blokáce prostředků na účtu DPH neporušuje zásadu neutrality DPH.

Odůvodnění druhé předběžné otázky

- 25 Předkládající soud má pochybnosti ohledně porušení práva na vlastnictví, jak jej stanoví čl. 17 odst. 1 Listiny.
- 26 Není sporu o tom, že finanční prostředky nashromážděné na účtu DPH představují vlastnictví osoby povinné k dani, i když se nachází v úpadku (jako součást majetkové podstaty). Blokáce takových prostředků představuje omezení s jejich dispozicí. Osoba povinná k dani stejně jako insolvenční správce musí získat souhlas správce daně s použitím těchto prostředků za jiným účelem (včetně platby daní vůči jiným veřejnoprávním věřitelům, jak stanoví zákon). Vyslovení nesouhlasu je automatické v případě existence daňových nedoplatků. Nesouhlas však nemusí být automatický v případě, že jsou tyto nedoplatky zahrnuty do seznamu pohledávek a čekají na uspokojení v insolvenčním řízení. Výklad je na uvážení správce daně. Nicméně v případě nesouhlasu je zřejmé, že finanční správa získává dvojí zvýhodnění. Na jedné straně totiž přihlašuje své pohledávky do seznamu pohledávek a na straně druhé z téhož důvodu blokuje prostředky na účtu DPH. Taková blokáce vede k situaci, kdy insolvenční správce nemůže použít peněžní prostředky k uspokojení všech věřitelů (včetně finanční správy) v insolvenčním řízení, které probíhá pod dohledem pověřeného soudce. Tak jako v původním řízení, osoba povinná k dani nemusí mít aktuální závazky plynoucí z její aktivní ekonomické činnosti (kterou jejím jménem vykonává insolvenční správce), ale může mít dluhy z jiných důvodů, které však neplynou do státního rozpočtu, tedy daně z nemovitostí (které plynou do rozpočtu místní samosprávy). Správce daně nemůže vymáhat prostředky uložené na výše uvedeném bankovním účtu, neboť během insolvenčního řízení jsou všechna jiná exekuční řízení zastavena *ex lege* podle insolvenčního zákona (včetně těch týkajících se DPH). Právní úprava zákona o DPH má vliv na výkon povinností insolvenčního správce, neboť navzdory insolvenčnímu zákonu říká, jak má insolvenční správce nakládat s uvedenými peněžními prostředky patřícími osobě povinné k dani, které by se měly ze zákona stát součástí majetkové podstaty. Je třeba připomenout, že v tomto ohledu nemůže nic učinit ani pověřený soudce. Prostředky blokováné na účtu

DPH (při neexistenci jiných prostředků úpadce) a nepřevedené insolvenčnímu správci mohou vést k zastavení insolvenčního řízení a k faktickému uspokojení výlučně finanční správy na úkor zbytku věřitelů při současném znemožnění likvidace podniku osoby povinné k dani v úpadku. Na druhé straně, pokud úpadce disponuje finančními aktivy, kterými lze uspokojit všechny věřitele, vyloučení některých prostředků z majetkové podstaty může vést k tomu, že tyto prostředky nebude komu převést po likvidaci podniku. Sama osoba povinná k dani pak bude vymazána z obchodního rejstříku rozhodnutím insolvenčního soudu. Tím dojde k neoprávněnému příjmu státního rozpočtu.

- 27 V unijním právu je vlastnictví pod ochranou článku 17 Listiny. Listina je podle čl. 51 odst. 1 závazná pro členské státy, pokud uplatňují právo Unie. Vztahuje se bezpochyby také na věci týkající se DPH (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25 a násl.). Podle čl. 52 odst. 3 Listiny, pokud Listina obsahuje práva odpovídající právům zaručeným Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod, uzavřenou v Římě dne 4. listopadu 1950 (dále jen „EÚLP“), jsou smysl a rozsah těchto práv stejné jako ty, které jim přikládá uvedená úmluva. Pokud jde o článek 17 Listiny, podle vysvětlení k Listině odpovídá tento článek obsahově článku 1 Dodatkového protokolu č. 1 k EÚLP. Proto je třeba článek 17 Listiny vykládat podle judikatury Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“) týkající se uvedeného článku jako minimální stupeň ochrany (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. května 2019, Komise proti Maďarsku, C-235/17, EU:C:2019:432, bod 72). Pojem „majetek“, o němž hovoří článek 17 odst. 1, má autonomní význam, který se neomezuje na vlastnictví hmotných věcí, a také jiná práva a zájmy představující aktiva lze považovat za „majetek“ (rozsudek ESLP ze dne 22. června 2004, Broniowski proti Polsku, stížnost č. 31443/96, bod 129). V některých případech pojem „majetek“ může zahrnovat také jiná aktiva, včetně pohledávek (viz rozsudek ESLP ze dne 28. září 2004, Kopecký proti Slovensku, stížnost č. 44912/98, bod 35). Co se týče DPH, v rozsudku ze dne 22. ledna 2009, „BULVES“ AD proti Bulharsku, stížnost č. 3991/03, bod 57, ESLP shledal, že právo stěžovatelky uplatnit nadměrný odpočet představuje přinejmenším „legitimní očekávání“, že bude mít skutečnou možnost požívat majetkové právo představující „vlastnictví“, jak jej rozumí první věta čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 (viz mutatis mutandis rozsudky ESLP ze dne 29. listopadu 1991, Pine Valley Developments Ltd a další proti Irsku, bod 51; ze dne 16. dubna 2002, S. A. Dangeville proti Francii, stížnost č. 36677/97, bod 48; ze dne 22. července 2003, SA Cabinet Diot a SA Gras Savoye proti Francii, stížnost č. 49217/99 a 49218/99, bod 26; ze dne 25. dubna 2007, Aon Conseil and Courtage S.A. a Christian de Clarens SA proti Francii, stížnost č. 70160/01, bod 45; a ze dne 23. května 2007, Interspav proti Ukrajině, stížnost č. 803/02, body 30-32). Proto nárok na nadměrný odpočet DPH představuje očekávání majetkového práva pod ochranou článku 17 Listiny. Není pochyb, že peněžní prostředky nacházející se na samostatném účtu DPH představují majetek ve smyslu článku 17 odst. 1 Listiny a jsou jím chráněny.

- 28 Efektivita veřejné moci naráží na nepřekonatelnou bariéru, kterou představují základní práva občanů, jejichž omezení podle čl. 52 odst. 1 Listiny mohou být zavedena pouze zákonem a s náležitým ohledem na jejich podstatu, a to jen pokud jsou nezbytná a pokud skutečně odpovídají cílům obecného zájmu, které uznává Unie, nebo potřebě ochrany práv a svobod druhého [srov. rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 15. února 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, bod 50]. Jde tedy o otázku citlivé rovnováhy mezi veřejným pořádkem a vlastnictvím. Onen „zákon“ by měl být tedy dostatečně přístupný a předvídatelný, tedy přesně formulovaný, aby byl jednotlivec schopen přizpůsobit svůj postup bez nutnosti profesionálního poradenství; předvídat následky, které vůči němu bude zákon mít (rozsudek ESLP ze dne 26. března 1987, Leander proti Švédsku, stížnost č. 9248/81, bod 50). „Zákon“ by proto měl být dostatečně jasný (rozsudek ESLP ze dne 3. července 2007, Tan proti Turecku, stížnost č. 9460/03, body 22–26) a předvídatelný s ohledem na význam a povahu uplatňovaných opatření (srov. rozhodnutí ESLP ze dne 25. září 2006, Coban proti Španělsku, stížnost č. 17060/02) a dostatečně určitě stanovit rozsah a způsoby zásahů do výkonu práv zaručených EÚLP (rozsudek ESLP ze dne 14. září 2010, Sanoma Uitgevers B. V. proti Nizozemsku, stížnost č. 38224/03, body 81 a 82). Zákon, který přiznává diskreční pravomoc, není s tímto požadavkem v rozporu pod podmínkou, že rozsah a pravidla výkonu pravomoci jsou dostatečně určitě popsány s ohledem na odůvodněné zájmy, které jsou dotčeny, s cílem zaručit jednotlivci dostatečnou ochranu před svévolí (rozsudek ESLP ze dne 25. února 1992, Margareta a Roger Andersson, bod 75). Zákon přiznávající diskreční pravomoc tedy musí upravit též její rozsah (rozsudek ESLP ze dne 25. března 1983, Silver a další proti Spojenému království, stížnosti č. 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 a 7136/75, bod 88). Tyto požadavky plynou z konceptu právního státu (rozsudek ESLP ze dne 25. května 1998, Kopp proti Švýcarsku, stížnost č. 23224/94, bod 55). Z požadavku, podle něž by každé omezení mělo být „stanoveno zákonem“, podle judikatury ESLP vyplývá, že osoby vykonávající veřejnou moc jednájí v zákonem předem definovaném rámci, což klade určité požadavky jak na zákon samotný, tak na postupy směřující k jeho účinnému dodržení. Konečně, ESLP vysvětlil, že pojem „zákon“ je třeba chápat v materiálním smyslu, a nikoliv pouze ve formálním smyslu, jelikož může obsahovat „psané“ i „nepřpsané“ právo a také právo „dotvořené“ soudy (rozsudky ESLP ze dne 26. dubna 1979, Sunday Times proti Spojenému království (č. 1), stížnost č. 6538/74, bod 49; ze dne 13. července 1995, Tolstoy Miloslavsky proti Spojenému království, stížnost č. 18139/91, bod 37). Publikovaná „ustálená judikatura“, jež je dostupná národním soudům a je jimi aplikována, je v některých případech schopna doplnit národní právo nebo jej ožřejmit tak, aby se stalo předvídatelným (rozsudek ESLP ze dne 24. května 1988, Müller a další proti Švýcarsku, stížnost č. 10737/84, bod 29). Pokud jde o zásadu proporcionality, tato vyžaduje, aby omezení vlastnického práva nepřekračovalo meze toho, co je přiměřené a nezbytné k dosažení legitimních cílů sledovaných dotčenou právní úpravou, přičemž se rozumí, že pokud se nabízí volba mezi více přiměřenými opatřeními, je třeba zvolit nejméně omezující opatření a způsobené nevýhody nesmějí být nepřiměřené vzhledem ke sledovaným cílům (rozsudek

Soudního dvora ze dne 20. března 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 46 a tam uvedená judikatura).

- 29 Jak již bylo uvedeno, mechanismus oddělených plateb byl zaveden s cílem boje proti podvodům na DPH, který lze označit za souladný s obecným zájmem (srov. rozsudek ESLP ze dne 22. září 1994, Hentrich proti Francii, stížnost č. 13616/88, bod 39). Zákonodárce však neupravil dopady této regulace na insolvenční právo. Za takové situace nemůže být řeč o jasných a přesných pravidlech, které umožňují profesionálnímu subjektu, kterým je insolvenční správce, vést insolvenční řízení a předvídat kroky správce daně. Nastala tak konkurence právních řešení, která vytvořila právní nejistotu. Jeden správce daně aplikující pouze jazykový výklad odmítl vydat souhlas s uvolněním prostředků s ohledem na existenci nominálních nedoplatků, jiný s uplatněním systematického a teleologického výkladu takové prostředky uvolní. Navíc by prostředky na účtu DPH měly být podle platných předpisů zahrnuty do majetkové podstaty. Nepředvídatelnost zákona lze spatřovat rovněž v materiální rovině. V judikatuře správních soudů není dosud vyjasněno, jaké kolizní pravidlo má přednost. V úvahu přichází tři, a to *lex superior*, *lex specialis derogat legi generali*; *lex posterior derogat legi priori*. Přívlastek *lex specialis* je přitom někdy přidáván k ustanovením insolvenčního zákona a jindy k ustanovením zákona o DPH. Takový stav je argumentem pro nejasnost a nepředvídatelnost zavedené úpravy a vyvolává v insolvenčním správci nejistotu.

Odůvodnění třetí předběžné otázky

- 30 Evropská unie je unií práva a právní stát je základem jejího fungování a společné Evropy od samého počátku (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 23. dubna 1986, Parti écologiste „Les Verts“, 294/83, EU:C:1986:166, bod 23). Každý členský stát sdílí se všemi ostatními členskými státy řadu společných hodnot, na nichž je Unie založena, jak je uvedeno v článku 2 SEU, a uznává, že s ním ostatní členské státy tyto hodnoty sdílejí. Tento předpoklad znamená – a zároveň odůvodňuje – existenci vzájemné důvěry členských států v uznání těchto hodnot, a tím i v dodržování unijního práva, které tyto hodnoty uplatňuje [srov. posudek Soudního dvora (pléna) ze dne 18. prosince 2014, 2/13, EU:C:2014:2454, bod 168]. Právě v této souvislosti je na členských státech, aby zejména na základě zásady loajální spolupráce zakotvené v čl. 4 odst. 3 prvním pododstavci SEU zajistily na svých územích uplatňování a dodržování unijního práva a aby učinily všechna vhodná obecná nebo zvláštní opatření k plnění závazků, které vyplývají ze Smluv nebo z aktů orgánů Unie (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. března 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, bod 34). Dále zásada právní jistoty, jejímž logickým důsledkem je zásada ochrany legitimního očekávání, vyžaduje, aby právní předpisy, které vyvolávají nepříznivé důsledky pro jednotlivce, byly jasné a přesné a aby jejich použití bylo pro jednotlivce předvídatelné (srov. rozsudky Soudního dvora ze dne 12. prosince 2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12, EU:C:2013:834, bod 44; ze dne 15. února 1996, Duff a další, C-63/93, EU:C:1996:51, bod 20; ze dne 29. dubna 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, bod 34; ze dne 11. června 2015, Berlington Hungary a další, C-

98/14, EU:C:2015:386, bod 77). Zásadu právní jistoty jsou povinny dodržovat veškeré státní orgány pověřené uplatňováním unijního práva (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 17. července 2008, ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, bod 65 a tam uvedená judikatura). Je proto bez pochybností, že aby bylo možné hovořit o řádné správě ve smyslu čl. 41 odst. 1 Listiny, musí správní orgány jednat na základě a v mezích zákona, včetně unijního práva.

- 31 O boji s podvody na DPH, což je jeden z cílů uznávaných Unii, nelze uvažovat pouze v kategoriích jeho efektivity. Opatření a metody tohoto boje by měly být v souladu s požadavky právního státu. V situaci, kdy by orgán veřejné moci získal příliš daleko sahající nástroje k boji s podvody na DPH, nešlo by zabránit tomu, aby jeho nekontrolované a volné jednání nakonec škodilo společnému systému DPH a v důsledku také osobám povinným k dani.
- 32 Aspekty věci v původním řízení poukazují na nekonzistenci polského právního řádu. Omezení práva nakládat s prostředky nacházejícími se na účtu DPH, o jejichž převod žádá insolvenční správce po prohlášení úpadku osoby povinné k dani, a to prostřednictvím výkladu ustanovení pomíjejícího omezení vyplývající z unijního práva, lze jen stěží považovat za vhodné opatření k dosažení zamýšleného cíle, kterým je boj proti podvodům na DPH. Kroky, jež činí insolvenční správce pod dohledem soudu, nelze srovnávat s podvodným jednáním při realizaci podvodů na DPH. Zákonodárce vytvořil systém insolvenčního práva, jehož hlavním cílem není pouze zaplacení věřitelům, ale také záchrana (pokud to je možné) podnikatelského subjektu. Proto když polský zákonodárce zavádí opatření, jímž chce bojovat s podvody na DPH, nelze předpokládat, že jeho záměrem bylo současně zbavit účinků jiné vnitrostátní předpisy (pokud to výslovně neuvedl), taktéž významných pro fungování trhu (včetně vnitřního trhu Unie). To znamená, že daňová správa při výkladu práva, včetně unijního práva, nesmí dezinterpretovat normy způsobem, který může vést k narušení cílů insolvenčního řízení a v důsledku vést ke zvýhodnění daňové správy na úkor souhrnu všech věřitelů. Správce daně nesmí přispívat ke složitosti a nejednotnosti dvou systémů práva – veřejného a soukromého. V právním státě mají podnikatelské subjekty právo očekávat od orgánů veřejné moci, že ingerence do jejich základních práv budou mít rozumný základ.