

Predmet C-278/24 [Genzyński]ⁱ**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

22. travnja 2024.

Sud koji je uputio zahtjev:Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodski
upravni sud u Wrocławu, Poljska)**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

31. siječnja 2024.

Tužitelj:

P. K.

Tuženik:

Direktor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Predmet glavnog postupka

Uvjeti za solidarnu odgovornost člana uprave pravne osobe za obveze na ime PDV-a te pravne osobe.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Nacionalne odredbe kojima se utvrđuje solidarna odgovornost člana uprave pravne osobe za obveze na ime PDV-a i nacionalne prakse u tom pogledu koje se ocjenjuju s obzirom na Direktivu 2006/112/EZ, UFEU, Povelju Europske unije o temeljnim pravima, načela pravne sigurnosti, legitimnih očekivanja, jednakosti pred zakonom, nediskriminacije i prava na dobru upravu.

Prethodna pitanjaⁱ Naziv ovog predmeta je izmišljen i ne odgovara stvarnom imenu nijedne stranke u postupku.

„1. Treba li tumačenje odredbi Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost ([*omissis*] u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), uključujući njezine članke 193., 205. i 273. u vezi s člankom 325. Ugovora o funkcioniranju Europske unije ([*omissis*] u daljnjem tekstu: UFEU), i članak 17. Povelje Europske unije o temeljnim pravima ([*omissis*] u daljnjem tekstu: Povelja) te načelo proporcionalnosti tumačiti na način da im se protive nacionalne odredbe kojima se predviđa mehanizam solidarne odgovornosti člana uprave pravne osobe za obveze na ime PDV-a te pravne osobe a da se prethodno ne utvrdi je li taj član uprave postupao u zloj vjeri ili može li ga se teretiti za skrivljenu pogrešku ili nepažnju?

2. Treba li odredbe Direktive o PDV-u, uključujući njezine članke 193., 205. i 273. u vezi s člankom 325. UFEU-a, načelo pravne sigurnosti, načelo legitimnih očekivanja, načelo prava na dobru upravu koje proizlazi iz članka 41. Povelje u vezi s člankom 2. Ugovora o Europskoj uniji ([*omissis*] vladavina prava, poštovanje ljudskih prava), članak 47. Povelje (djelotvoran pravni lijek, pravo na sud) tumačiti na način da im se protivi nacionalna praksa prema kojoj se za oslobođenje od solidarne odgovornosti za obveze na ime PDV-a pravne osobe koja ima jednog vjerovnika od člana uprave zahtijeva da podnese zahtjev za otvaranje stečaja koji je bespredmetan na temelju odredbi i prakse nacionalnog stečajnog prava i, slijedom toga, dovodi do povrede biti prava vlasništva (članak 17. Povelje)?

3. Treba li odredbe članka 193., 205. i 273. Direktive o PDV-u u vezi s člankom 325. UFEU-a te načelo jednakosti pred zakonom i načelo nediskriminacije (članak 20. Povelje i članak 21. Povelje) tumačiti na način da im se protive nacionalne odredbe [navedene u točki 1.] kojima se dopušta nejednako postupanje prema članovima uprave pravnih osoba na način da se član uprave pravne osobe koja ima više od jednog vjerovnika može osloboditi od odgovornosti za obveze društva podnošenjem zahtjeva za otvaranje stečaja, dok član uprave pravne osobe koja ima samo jednog vjerovnika ne može djelotvorno podnijeti takav zahtjev, čime mu se zapravo oduzima mogućnost da se oslobodi od solidarne odgovornosti za obveze na ime PDV-a pravne osobe i pravo na djelotvoran pravni lijek (članak 47. Povelje)?”

Navedene odredbe prava Unije

Članak 2., članak 4. stavak 3. UEU-a

Članak 352. stavak 1. UFEU-a

Članak 17. stavak 1., članak 20., članak 21. stavak 1., članak 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima

Članak 193., članak 205., članak 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

Navedene odredbe nacionalnog prava

Članak 103. stavak 1. ustave z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon od 11. ożujka 2004. o porezu na robu i usluge) (u daljnem tekstu: Zakon o PDV-u)

Članak 26., članak 91., članak 107., članak 108., članak 116. ustave z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Zakon od 29. kolovoza 1997. o Poreznom zakoniku) (u daljnem tekstu: Porezni zakonik)

Članak 1., članak 2., članak 10., članak 11., članak 20., članak 21., članak 22., članak 29. ustave z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (Zakon o stečaju od 28. veljače 2003.) (u daljnem tekstu: Zakon o stečaju)

Članak 130. ustave z 17 listopada 1964 roku Kodeks postępowania cywilnego (Zakon od 17. studenoga 1964. – Zakonik o građanskom postupku) (u daljnem tekstu: Zakonik o građanskom postupku)

Članak 299. ustave z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Zakon od 15. rujna 2000. – Zakonik o trgovačkim društvima) (u daljnem tekstu: Zakonik o trgovačkim društvima)

Sažeti prikaz činjeničnog stanja i postupka

- 1 Odlukom od 15. lipnja 2022. prvostupanjsko porezno tijelo utvrdilo je solidarnu poreznu odgovornost osobe P. K. (u daljnem tekstu: tužitelj) za porezni dug društva E. Sp. z o.o. (u daljnem tekstu: društvo) na ime poreza na robu i usluge (u daljnem tekstu: PDV) za svibanj, lipanj, srpanj i kolovoz 2017. i zatezne kamate u ukupnom iznosu od 1 306 639,70 poljskih zlota na temelju, među ostalim, članka 107. stavka 1., članka 107. stavka 2. točke 2. i članka 108. stavka 1. u vezi s člankom 116. Poreznog zakonika. Iz obrazloženja odluke prvostupanjskog poreznog tijela proizlazi da je tužitelj u siječnju 2014. imenovan predsjednikom uprave društva. U rujnu 2017. tužitelj je podnio ostavku na tu dužnost. Navedeno je da je društvo za prethodno navedena mjesečna razdoblja podnijelo prijave PDV-a u kojima je iskazalo iznose PDV-a koje treba platiti. Zatim je podnijelo ispravak prijave za lipanj, srpanj i kolovoz 2017. Zbog neplaćanja obveza u zakonskom roku ta su potraživanja postala porezni dug. Prvostupanjsko porezno tijelo, nakon slanja opomena izdalo je ovršne isprave. Proveden je i niz ovršnih radnji, ali iz imovine društva nije se mogao naplatiti sav porezni dug. Prvostupanjsko porezno tijelo stoga je, u svojstvu tijela izvršenja, obustavilo ovršni postupak protiv društva zbog nemogućnosti njegovog izvršenja. Na temelju svih dokaza prikupljenih u predmetu utvrđeno je da postoje uvjeti za utvrđivanje odgovornosti člana uprave za porezni dug društva jer je tužitelj u trenutku nastanka duga bio član uprave, a ovrha na imovini društva nije bila moguća (pozitivni uvjeti). Također je utvrđeno da je društvo trajno prestalo podmirivati svoje obveze prema poreznom tijelu od 25. lipnja 2017. (zakonski rok plaćanja porezne obveze na ime PDV-a za svibanj 2017.). Tužitelj nije dokazao da je

pravodobno podnio zahtjev za otvaranje stečaja ili da je u to vrijeme pokrenut postupak restrukturiranja ili da je potvrđena nagodba u postupku potvrđivanja nagodbe, kao niti da nije kriv za nepodnošenje zahtjeva za otvaranje stečaja. Isto tako, nije naveo imovinu društva čija bi ovrha omogućila podmirenje velikog dijela poreznog duga. Iz obrazloženja prethodno navedene odluke proizlazi da je dopisom od 11. travnja 2022. tužitelj zatražio, među ostalim, dopunu dokaza izvođenjem dokaza iz spisa svih postupaka koje prvostupanjsko porezno tijelo vodi protiv društva za razdoblje od 2016. do kraja 2017. radi utvrđivanja u kojim su se postupcima, u koje vrijeme i u kojem razdoblju donosile odluke o osiguranju na imovini društva ili poduzimale druge postupovne radnje koje dovode do oduzimanja ili zadržavanja imovine društva (uključujući novčana sredstva na bankovnim računima i potraživanja na ime povrata preplaćenog PDV-a); saslušanje tužitelja o prethodno navedenim okolnostima; ishodenje od banaka koje vode bankovne račune društva potvrda o datumima i razdobljima u kojima su izvršena oduzimanja na bankovnim računima društva 2016. i 2017. Prema tužiteljevu mišljenju, ti dokazi trebali su pokazati da su porezna tijela svojim postupanjem onemogućila djelovanje uprave koja u tim okolnostima nije mogla podnijeti zahtjev za otvaranje stečaja. Rješenjem od 13. svibnja 2022. odbijeno je izvođenje dokaza koji, prema mišljenju prvostupanjskog poreznog tijela, nisu povezani s ovim poreznim postupkom.

- 2 Nakon što je tužitelj podnio žalbu, odlukom od 18. listopada 2022. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Wrocławiu (direktor Porezne uprave u Wrocławu, Poljska) (u daljnjem tekstu: žalbeno tijelo) potvrdio je odluku prvostupanjskog poreznog tijela.
- 3 Slijedom navedenog, tužitelj je podnio tužbu sudu koji je uputio zahtjev.

Glavni argumenti stranaka glavnog postupka

- 4 Tužitelj je istaknuo da je pobijanom odlukom povrijeđen, među ostalim, članak 11. Zakona o stečaju u vezi s člankom 20. stavkom 1. Zakona o stečaju i u vezi s člankom 21. stavkom 1. Zakona o stečaju njihovim nepravilnim tumačenjem i utvrđenjem da se može otvoriti stečaj protiv dužnika – poduzetnika koji ima samo jednog vjerovnika, iako iz prethodno navedenih odredbi, ustaljenog stajališta sudske prakse i pravne teorije, kao i ujednačene prakse stečajnih sudova, proizlazi da je uvjet za smatranje dužnika insolventnim i pokretanje stečajnog postupka protiv njega neizvršavanje novčanih obveza prema barem dvama vjerovnicima jer je cilj stečajnog postupka da se ravnomjerno namire svi vjerovnici iz cjelokupne imovine dužnika; članak 116. stavak 1. točka 1. podtočka (b) Poreznog zakonika izostankom njegove primjene jer tužitelj u razdoblju u kojem je obnašao dužnost člana uprave nije imao pravne ni činjenične osnove za otvaranje stečaja, zbog čega je prvostupanjsko porezno tijelo pogrešno utvrdilo tužiteljevu odgovornost za porezne obveze društva.

- 5 Tuženik je istaknuo da je tužitelj mogao podnijeti zahtjev za otvaranje stečaja u situaciji u kojoj postoji jedan vjerovnik jer se uvjet za izuzimanje iz odredbe članka 116. stavka 1. točke 1. Poreznog zakonika odnosi na činjenicu podnošenja zahtjeva, a ne na učinak tog zahtjeva koji predstavlja otvaranje stečaja. Uputio je na sudsku praksu upravnih sudova iz koje proizlazi da bi se prihvatanjem tužiteljeva stajališta u povoljniji položaj stavljali oni članovi uprave čija društva imaju samo jednog vjerovnika, Državnu riznicu, u odnosu na one čija društva imaju najmanje dva vjerovnika. Stoga bi došlo do očitog nejednakog postupanja prema članovima uprave (trećim osobama) ovisno o tome koliko vjerovnika imaju društva kojima upravljaju te bi se oslabila jamstvena funkcija odgovornosti trećih osoba.

Sažeti prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

Obrazloženje prvog prethodnog pitanja

- 6 U članku 273. Direktive o PDV-u, osim ograničenja koja se njime utvrđuju, ne navode se uvjeti ni obveze koje mogu predvidjeti države članice. Stoga se tom odredbom državama članicama dodjeljuje margina prosudbe u pogledu mjera usmjerenih na osiguravanje pravilne naplate PDV-a na njihovu državnom području i suzbijanje poreznih prijevара. Države članice dužne su izvršavati tu nadležnost poštujući pravo Unije i njegova opća načela te, sukladno tomu, i načelo proporcionalnosti. Nacionalne mjere na temelju kojih *de facto* nastaje sustav objektivne odgovornosti nadilaze ono što je potrebno za očuvanje prava državne blagajne. Stoga treba smatrati da je pripisivanje odgovornosti za plaćanje PDV-a osobi koja nije njegov obveznik te nedopuštanje da to plaćanje izbjegne uz podnošenje dokaza da ona nema nikakve veze s postupanjem tog obveznika neusklađeno s načelom proporcionalnosti. Bilo bi očito neproporcionalno da se takvoj osobi bezuvjetno stavi na teret gubitak poreznih prihoda koji je prouzrokovalo postupanje trećeg poreznog obveznika na koje ona nema nikakva utjecaja. U tim okolnostima, korištenje država članica mogućnošću da odrede solidarnog dužnika različitog od osobe odgovorne za plaćanje poreza kako bi se osigurala njegova učinkovita naplata mora biti opravdano činjeničnim i/ili pravnim odnosom između dviju dotičnih osoba s obzirom na načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti. Okolnosti da je osoba različita od osobe odgovorne za plaćanje PDV-a postupala u dobroj vjeri tako što je postupala s dužnom pažnjom razumnog gospodarstvenika, da je poduzela sve razumne mjere koje su joj bile na raspolaganju i da je njezino sudjelovanje u utaji ili prijevari isključeno bitni su čimbenici koji se moraju uzeti u obzir radi utvrđivanja mogućnosti da se toj osobi kao solidarnom dužniku naloži plaćanje dugovanog poreza na dodanu vrijednost (presude Suda od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, t. 26. i od 20. svibnja 2021., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, t. 37. i 76.).
- 7 U sudskoj praksi poljskih redovnih sudova ustaljena je sklonost da se prema solidarnoj odgovornosti člana uprave trgovačkog društva na temelju članka 116.

Poreznog zakonika postupa kao prema jamstvenoj objektivnoj odgovornosti. To dovodi do neravnoteže između fiskalnog interesa i interesa pojedinca.

- 8 U sudskoj se praksi ističe da je odgovornost člana uprave: supsidijarna (naplata porezne obveze od određene treće osobe ovisi o nemogućnosti izvršenja radnji usmjerenih na naplatu poreznog duga od samog obveznika PDV-a – odgovornost za tuđi dug); solidarna (u određenom trenutku porezni vjerovnik može potraživati tražbinu i od poreznog obveznika i od treće osobe); ne nastaje na temelju zakona nego zahtijeva donošenje konstitutivne odluke (porezno tijelo mora donijeti takvu odluku); jamstvena (osigurava javna davanja od izbjegavanja odgovornosti poreznih obveznika, platitelja ili osoba koje ubiru porez). Osim toga, navodi se da odgovornost trećih osoba ni na koji način nije povezana s poreznom obvezom poreznog obveznika ili instrumentalnom obvezom platitelja ili osobe koja ubire porez.
- 9 Član uprave solidarno je odgovoran, bez ikakvih pojedinačnih ograničenja, kada porezno tijelo dokaže da su ispunjeni pozitivni uvjeti, a sam član uprave djelotvorno ne istakne postojanje uvjeta za izuzimanje. Popis uvjeta je zatvoren.

Pozitivni uvjeti uključuju:

1. nastanak poreznog duga trgovačkog društva – obveznika PDV-a (odnosno neplaćanje porezne obveze);
2. za razdoblje u kojem je član uprave obnašao upravljačku dužnost, važno je da je član uprave bio formalno ovlašten u određenom razdoblju neovisno o tome je li se član uprave kojem je utvrđena odgovornost stvarno bavio interesima subjekta;
3. nemogućnost provođenja ovrhe koja se vodi protiv poreznog obveznika PDV-a.

Uvjeti za izuzeće uključuju (isključivo):

1. dokaz člana društva da je pravodobno podnio zahtjev za otvaranje stečaja ili da je u tom razdoblju pokrenut postupak restrukturiranja ili da je potvrđena nagodba u postupku potvrđivanja nagodbe. Uvjet se odnosi isključivo na podnošenje zahtjeva, a ne na učinak tog zahtjeva, koji predstavlja otvaranje stečaja;
2. dokaz člana uprave da nepodnošenje zahtjeva za otvaranje stečaja nije njegova krivnja – odnosi se na namjernu ili nenamjernu krivnju kada član uprave društva, uz svu dužnu pažnju u obavljanju poslova društva, nije podnio takav zahtjev zbog razloga izvan njegove kontrole;
3. član uprave naveo je imovinu društva čija će ovrha omogućiti namirenje velikog dijela poreznog duga društva – ta ovrha mora biti provediva i dovesti do namirenja vjerovnika.

- 10 Kao što to proizlazi iz prethodno navedenog, odredba kojom se uređuje pitanje solidarne odgovornosti ni na koji se način ne odnosi na ocjenu ponašanja člana uprave kao što je zla vjera ili nepostojanje dužne pažnje (skrivena pogreška ili nemar) tijekom njegova vođenja poslovanja društva. Ne odnosi se ni na trenutak povezan s njegovim obnašanjem dužnosti u kojem je otkriven bilo kakav uvjet povezan s neplaćanjem PDV-a. Element krivnje razmatra se samo s gledišta nepodnošenja zahtjeva za otvaranje stečaja. Član uprave kojem treba utvrditi solidarnu odgovornost stoga se ne može djelotvorno pozivati na dokaze o okolnostima predviđenima u sudskoj praksi Suda koja se odnosi na širi aspekt krivnje. To dovodi do situacije u kojoj je član uprave doista mogao dokazati da je postupao s dužnom pažnjom, ali čak i upućivanje na tu vrstu okolnosti, pa čak i njihovo dokazivanje, ne oslobađa ga od odgovornosti jer ne postoji takav uvjet za izuzeće. Prethodno navedeno upućuje na to da se porezna solidarna odgovornost člana uprave u poljskom pravnom sustavu temelji na objektivnoj odgovornosti i bezuvjetna je. Može li stoga, s obzirom na odredbe Direktive o PDV-u, ta odgovornost prelaziti okvire utvrđene nalogom dužne pažnje i načela krivnje?
- 11 U ovom predmetu tužitelj ističe da PDV iz poreznih prijava nije bio plaćen zbog niza radnji porezne uprave, a osobito poduzetih mjera osiguranja koje su mu *de facto* onemogućile da raspolaže imovinom društva u razdoblju u kojem je obnašao dužnost člana uprave. To mu je onemogućilo plaćanje PDV-a koji proizlazi iz poreznih prijava u sljedećim poreznim razdobljima, što je pak dovelo do pokretanja postupka povodom njegove odgovornosti. Porezna tijela odbila su izvođenje dokaza koje je zahtijevao tužitelj iako su ih imala (sama su obavljala te radnje) jer, prema njihovu mišljenju, ti dokazi nisu bili relevantni za predmet.
- 12 Zaključno, sud koji je uputio zahtjev opravdano dvoji u pogledu toga je li solidarna odgovornost članova uprave koja proizlazi iz nacionalnih odredbi u skladu s ciljem članka 273. Direktive o PDV-u u vezi s člankom 325. UFEU-a te ne povređuje li se njome načelo proporcionalnosti, s obzirom na to da predstavlja mehanizam koji se temelji na objektivnoj odgovornosti. Tim više što navedena objektivna odgovornost može uključivati učinke postupanja samih poreznih tijela, kao što je to slučaj u ovom predmetu.
- 13 Budući da iz načela, u smislu članka 193. Direktive o PDV-u, proizlazi da je svaki porezni obveznik dužan platiti PDV, iznimka su situacije u kojima su druge osobe dužne platiti PDV u slučajevima iz članaka 194. do 199.b i članka 202. Direktive o PDV-u. Osim toga, u smislu članka 205. Direktive o PDV-u, druga će osoba, doduše solidarno, odgovarati za plaćanje PDV-a u slučajevima navedenima u tom članku ako država članica donese takvu odluku. Ako se prihvati da se člankom 273. Direktive o PDV-u vezi s člankom 325. UFEU-a omogućuje uvođenje postupka solidarne odgovornosti članova uprave zajedno s poreznim obveznikom PDV-a, treba uzeti u obzir element krivnje s gledišta koje je šire od onog uključenog u poljsku nacionalnu odredbu, što će dovesti do proširenja područja primjene u ovom postupku, kao i do dvojbi u pogledu toga povređuje li se solidarnom odgovornošću članova uprave koja je trenutačno na snazi načelo proporcionalnosti.

- 14 Ta se odgovornost ne može smatrati odgovornošću koja je istovrijedna odgovornosti obveznika PDV-a za plaćanje poreza jer predstavlja iznimku. Član uprave tijekom postupka u kojem se odlučuje o njegovoj osobnoj odgovornosti mora imati mogućnost dokazati da prilikom zastupanja poreznog obveznika nije postupao u zloj vjeri i da ga se ne može teretiti za skrivljenu pogrešku ili nemar. Nemogućnošću da se oslobodi od te odgovornosti povređuje se pravo vlasništva tog člana uprave (članak 17. Povelje) jer mu se kao posljedica donošenja odluke o solidarnoj odgovornosti oduzima cijela imovina ili njezin dio.
- 15 Oblikovanje načelâ solidarne odgovornosti na prethodno navedeni način ima značajke proizvoljnosti poreznih tijela i dovodi do opravdanih dvojbi suda koji je uputio zahtjev u pogledu povrede odredbi Direktive o PDV-u, načela proporcionalnosti i članka 17. Povelje.

Obrazloženje drugog prethodnog pitanja

- 16 Članak 273. Direktive o PDV-u nije odredba koja državi članici omogućuje bilo kakvo odstupanje od odredbi Direktive o PDV-u, a utvrđivanje drugih obveza dopušta samo kako bi se osigurala pravilna naplata PDV-a i spriječila utaja poreza. U sudskoj praksi Suda navodi se da država članica mora poštovati opća načela prava koja su dio pravnog poretka Unije, a među njima posebno načelo pravne sigurnosti i temeljna prava Unije.
- 17 Dvojbe suda koji je uputio zahtjev s obzirom na činjenice u ovom predmetu odnose se na nacionalnu praksu koja se primjenjuje na uvjet za izuzeće kojim se člana uprave oslobađa od odgovornosti. Riječ je o uvjetu prema kojem se član uprave može osloboditi od solidarne odgovornosti kada dokaže da je pravodobno podnio zahtjev za otvaranje stečaja ili da nije kriv za nepodnošenje zahtjeva za otvaranje stečaja. Konstrukcija te odredbe jasna je u dijelu u kojem se porezni vjerovnik, u slučaju da se protiv pravne osobe pokrene stečajni postupak, namiruje prema istim pravilima kao i drugi vjerovnici.
- 18 Ako se analiziraju odredbe Zakona o stečaju i pravne teorije u pogledu stečajnog prava, stečajni postupak ne može se voditi u odnosu na samo jednog vjerovnika. Stečaj se može otvoriti samo kada postoje najmanje dva vjerovnika poduzetnika na kojeg se odnosi zahtjev, i to zbog osnovnog cilja instituta stečaja, a to je ravnomjerno namirenje svih dužnikovih vjerovnika.
- 19 Međutim, porezna tijela smatraju (što potvrđuje sudska praksa upravnih sudova) da, kako bi se oslobodio od navedene odgovornosti, član uprave mora podnijeti zahtjev za otvaranje stečaja i kada postoji samo jedan vjerovnik, što je protivno 1. biti i pravilima stečajnog prava; 2. odredbama Zakona o stečaju; 3. sudskoj praksi redovnih sudova i 4. pravnoj teoriji tog područja prava. Navedeno je da zahtjev treba podnijeti kada se pojave razlozi za nesolventnost dužnika iz članka 10. i članka 11. Zakona o stečaju, osim članka 1. stavka 1. točke 1. Zakona o stečaju. Stoga, ako dužnik ne ispunjava svoje dospjele obveze, uvijek treba podnijeti takav zahtjev. Obveza podnošenja zahtjeva za otvaranje stečaja ne znači da je taj zahtjev

djelotvoran i da će stečajni sud otvoriti stečaj. Dužnik je samo dužan ocijeniti izvršava li svoje dospelje obveze, a za ocjenu toga postoje li doista uvjeti za otvaranje stečaja ovlašten je samo sud nadležan za stečajne predmete. Neizvršavanje dospeljih obveza prema jednom vjerovniku stoga ne oslobađa člana uprave obveze podnošenja zahtjeva za otvaranje stečaja. Valja istaknuti da to proizlazi iz jamstvene i supsidijarne prirode odgovornosti treće osobe.

- 20 Cilj iznošenja navedenog stajališta jest da se prikaže situacija u kojoj se nalazi član uprave. Od člana uprave, kao osobe koja zastupa trgovačko društvo, zahtijeva se dužna pažnja u vođenju poslova, uključujući poznavanje opće obvezujućeg prava, kao suzdržavanje od radnji koje, primjerice, mogu dovesti do nepotrebnih troškova. To izravno proizlazi iz članka 209.1 stavka 1. Zakonika o trgovačkim društvima u skladu s kojim član uprave prilikom izvršavanja svojih obveza treba postupati s dužnom pažnjom koja proizlazi iz profesionalne prirode njegove djelatnosti i zadržati lojalnost prema društvu. U kontekstu PDV-a postupanje u dobroj vjeri poreznog obveznika PDV-a načelo je zajedničkog sustava PDV-a, odnosno član uprave koji zastupa poreznog obveznika PDV-a upoznat je (ili bi barem trebao biti upoznat) s tim standardima ponašanja.
- 21 Podnošenje zahtjeva za otvaranje stečaja u situaciji u kojoj postoji samo jedan vjerovnik, Državna riznica, u biti je nedjelotvorna radnja (jedan vjerovnik ne znači više vjerovnika, a stečajni postupak je univerzalan, a ne pojedinačan, kao u slučaju upravne ovrhe). Notorna je činjenica da stečajni sudovi vraćaju takav zahtjev s učinkom u obliku retroaktivne nedjelotvornosti radnje (članka 130. stavak 2. Zakonika o građanskom postupku). To dovodi do zaključka da je podnošenje tog zahtjeva, *ex lege*, nedjelotvorno na temelju zakona („ne proizvodi nikakve učinke na koje se odnosi zakon“). Usputno treba istaknuti da priprema takvog zahtjeva zahtijeva financijsku analizu, sastavljanje financijskog izvješća, često i angažiranje profesionalnog punomoćnika i stvaranje znatnih troškova u vidu sudske pristojbe i predujmova za troškove vođenja sudskog postupka.
- 22 Član uprave ima pravo očekivati od državnih tijela da će se odredbe Zakona o stečaju i sudska praksa stečajnih sudova u cijelosti uzeti u obzir prilikom analize uvjeta za izuzeće jer se ona izravno odnosi na sustav nacionalnog stečajnog prava.
- 23 Zahtijevanje da se podnese zahtjev isključivo na temelju članka 116. Poreznog zakonika protivno je dobro poznatom načelu u kontekstu PDV-a prevage sadržaja nad formom (eng. *substance over form*). Bit zahtjeva nije njegovo podnošenje samo po sebi, nego djelotvorno pokretanje odgovarajućeg postupka (u ovom slučaju stečajnog). Treba ponovno istaknuti da se, u smislu članka 130. stavka 2. Zakonika o građanskom postupku, takav zahtjev vraća, a posljedica njegova vraćanja jest nepostojanje učinka povezanog s njegovim podnošenjem. Član uprave treba podnijeti zahtjev za otvaranje stečaja u trenutku kada se ispune stvarni uvjeti za to. U suprotnom je riječ o nedjelotvornoj, besmislenoj radnji koja dovodi do nepotrebnih troškova. Treba dodati da će ti troškovi opteretiti imovinu društva i umanjiti namirenje eventualnog vjerovnika. Osim toga, osnova su za to da se članu uprave prigovori postupanje na štetu društva. Usputno treba dodati da

otvaranje svakog stečajnog postupka ograničava prava vjerovnika i otežava ovrhu nad dužnikovom imovinom.

- 24 Budući da je nacionalni zakonodavac uveo solidarnu odgovornost koja u svojoj biti nije paralelna nego supsidijarna u odnosu na odgovornost poreznog obveznika PDV-a i da je stvorio uvjete pod kojima se član uprave može osloboditi te odgovornosti, taj se uvjet mora moći ispuniti. To zahtijeva ne samo načelo pravne sigurnosti, nego i načelo legitimnih očekivanja i vrijednosti kao što su vladavina prava i poštovanje ljudskih prava.
- 25 Zaključno, sud koji je uputio zahtjev opravdano dvoji u pogledu toga prekoračuje li nacionalna praksa, kao što je ona prethodno navedena, marginu prosudbe na način da prelazi okvire cilja iz članka 273. Direktive o PDV-u u vezi s člankom 325. UFEU-a i u vezi s člancima 193. i 205. Direktive o PDV-u te da povređuje načelo sigurnosti prava i načelo legitimnih očekivanja, kao i načelo dobre uprave i, slijedom toga, članak 47. Povelje i članak 17. Povelje u vezi s člankom 2. UEU-a.

Obrazloženje trećeg prethodnog pitanja

- 26 Margina prosudbe i navedeni način oblikovanja jednog od uvjeta za izuzeće od solidarne odgovornosti članova uprave dovodi do dvojbi suda koji je uputio zahtjev u pogledu usklađenosti s načelom jednakosti pred zakonom (uključujući načelo nediskriminacije – članci 20. i 21. Povelje) i, slijedom toga, pravom na djelotvoran pravni lijek (članak 47. Povelje).
- 27 Vodeći se smjernicama koje proizlaze iz sudske prakse ESLJP-a i Suda najprije treba ocijeniti usporedivost situacije. Cilj nacionalne mjere koja se razmatra jest uvođenje porezne solidarne odgovornosti subjekta koji nije porezni obveznik PDV-a (članak 193. Direktive o PDV-u) ili osobe koja nije porezni obveznik PDV-a (članak 205. Direktive o PDV-u). Zajedničko obilježje koje opravdava jednako postupanje prema tim subjektima jest to što su članovi uprave pravne osobe.
- 28 Jedan od uvjeta za izuzeće uključuje razlikovni kriterij, a to je broj vjerovnika. Član uprave pravne osobe koja ima više od jednog vjerovnika može se osloboditi odgovornosti za obveze društva podnošenjem zahtjeva za otvaranje stečaja, dok član uprave pravne osobe koja ima samo jednog vjerovnika nema mogućnost djelotvornog podnošenja tog zahtjeva. Drugim riječima, prva skupina članova uprave može tražiti zaštitu od vjerovnika u stečajnom postupku, a druga skupina ne može imati tu zaštitu zbog biti stečajnog postupka. Stoga je riječ o situaciji u kojoj je nacionalni zakonodavac napravio razliku među članovima društva, odnosno riječ je o odstupanju od jednakosti pred zakonom.
- 29 To potvrđuje sudska praksa u kojoj se navodi da očito dolazi do nejednakog postupanja prema članovima uprave (trećim osobama) ovisno o tome koliko su vjerovnika imala društva kojima upravljaju. Također je navedeno da nejednakost

dovodi do slabljenja jamstvene funkcije odgovornosti trećih osoba. Takvo razmišljanje povezano je s prihvaćanjem te odgovornosti kao objektivne odgovornosti.

- 30 Osim toga, sudska praksa nastoji ublažiti utvrđenu nejednakost propisivanjem novog uvjeta na temelju članka 116. Poreznog zakonika (jer on ne proizlazi iz te odredbe) kojim se članu uprave društva koje ima jednog vjerovnika nalaže podnošenje zahtjeva za otvaranje stečaja, unatoč tomu što je taj zahtjev očito neosnovan i što ta radnja predstavlja tumačenje *contra legem*.
- 31 Član uprave pravne osobe koji ima više vjerovnika može se zaštititi od solidarne odgovornosti podnošenjem zahtjeva za otvaranje stečaja u trenutku nesolventnosti. Stoga se, kada postupa s dužnom pažnjom i pokrene postupak koji ga štiti od vjerovnika, može osloboditi te solidarne odgovornost jer vjerovnik, odnosno Državna riznica, nije povlašteni vjerovnik. U znatno lošijem položaju nalazi se član uprave pravne osobe koji ima jednog vjerovnika i koji se, unatoč postupanju s dužnom pažnjom, ne može osloboditi od te odgovornosti jer ne postoji pravna osnova na temelju stečajnog prava. Njegovu pravnu situaciju neće promijeniti sudska praksa koja člankom 116. Poreznog zakonika uvodi obvezu da član uprave podnese zahtjev za otvaranje stečaja. To zapravo pridonosi postojećoj nejednakosti koju je stvorio zakonodavac i pokazuje da se o tom uvjetu za izuzeće razmišlja kao o uvjetu koji je prividan unatoč tomu što je njegova bit snažno povezana sa sustavom stečajnog prava.
- 32 Zaključno, sud koji je uputio zahtjev opravdano dvoji u pogledu toga prekoračuje li navedena konstrukcija nacionalne mjere kojom se predviđa odgovornost člana uprave za obveze poreznog obveznika PDV-a uvođenjem prethodno navedenih uvjeta za izuzeće marginu prosudbe na način da prelazi okvire cilja iz članka 273. Direktive o PDV-u u vezi s člankom 325. UFEU-a i u vezi s člancima 193. i 205. Direktive o PDV-u te da povređuje načelo jednakosti pred zakonom (članci 20. i 21. Povelje), kao i pravo na djelotvorni pravni lijek (članak 47. Povelje) u situaciji u kojoj tužitelj ne raspolaže djelotvornim sredstvom da zaštiti svoje pravo vlasništva.