

Predmet C-709/22

**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda**

Datum podnošenja:

17. studenoga 2022.

Sud koji je uputio zahtjev:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Poljska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

22. rujna 2022.

Žalitelj:

Syndyk Masy Upadłości A

Druga stranka u žalbenom postupku:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Predmet glavnog postupka

Odbijanje poreznog tijela da stečajnom upravitelju odobri prijenos sredstava prikupljenih na računu za PDV poreznog obveznika (mehanizam razdvojenog plaćanja).

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Uskladenost nacionalnih odredbi i nacionalne sudske prakse koje se odnose na prijenos sredstava prikupljenih na računu za PDV poreznog obveznika (mehanizam razdvojenog plaćanja) s pravom Unije u kontekstu stečajnog prava; članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

1. Treba li odredbe Provedbene odluke Vijeća (EU) 2019/310 od 18. veljače 2019. kojom se Poljskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu

poreza na dodanu vrijednost (SL 2019., L 51, str. 19., u daljnjem tekstu: Odluka Vijeća 2019/310), odredbe Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), a osobito njezine članke 395. i 273. te načelo proporcionalnosti i načelo neutralnosti tumačiti na način da im se protive nacionalna odredba i nacionalna sudska praksa kojima se u okolnostima ovog predmeta stečajnom upravitelju odbija odobriti prijenos sredstava prikupljenih na računu za PDV poreznog obveznika (mehanizam razdvojenog plaćanja) na bankovni račun koji je naveo?

2. Treba li članak 17. stavak 1. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (2007/C 303/01) (SL 2007., C 303, str. 1.) (u daljnjem tekstu: Povelja), naslovljen Pravo na vlasništvo, u vezi s člankom 51. stavkom 1. Povelje i člankom 52. stavkom 1. Povelje tumačiti na način da im se protive nacionalna odredba i nacionalna sudska praksa koje u okolnostima ovog predmeta, pri odbijanju stečajnom upravitelju odobrenja da prenese sredstva prikupljena na računu za PDV poreznog obveznika (mehanizam razdvojenog plaćanja), posljedično dovode do zamrzavanja financijskih sredstava koja su vlasništvo poreznog obveznika u stečaju na navedenom računu za PDV te, slijedom toga, onemogućavaju ispunjavanje obveza stečajnog upravitelja tijekom stečajnog postupka?

3. Treba li načelo vladavine prava koje proizlazi iz članka 2. Ugovora o Europskoj uniji (Dz.U. iz 2007., br. 90, poz. 864/30., u daljnjem tekstu: UEU) i načelo pravne sigurnosti kojim se ono provodi, načelo lojalne suradnje koje proizlazi iz članka 4. stavka 3. UEU-a i načelo dobre uprave koje proizlazi iz članka 41. stavka 1. Povelje, s obzirom na kontekst i ciljeve Odluke Vijeća 2019/310, kao i odredbe Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi nacionalna sudska praksa kojom se odbijanjem da se stečajnom upravitelju odobri prijenos sredstava prikupljenih na računu za PDV poreznog obveznika (mehanizam razdvojenog plaćanja) nastoji dokinuti ciljeve stečajnog postupka za koji je stečajni sud utvrdio da je u poljskoj nadležnosti u smislu članka 3. stavka 1. Uredbe (EU) 2015/848 Europskog parlamenta i Vijeća od 20. svibnja 2015. o postupku u slučaju nesolventnosti (preinaka) (SL 2015., L 141, str. 19. i ispravak SL 2016., L 349, str. 9.) te, slijedom toga, dovodi do situacije u kojoj se primjenom neodgovarajuće nacionalne mjere državna riznica kao vjerovnik stavlja u povoljniji položaj na štetu ostalih vjerovnika?

Navedene odredbe prava Unije

UEU: članak 2., članak 4. stavak 3., članak 6. stavak 1.

Povelja Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja): članak 6. stavak 3., članak 17. stavak 1., članak 41. stavak 1., članak 51. stavak 1., članak 52. stavak 1.

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u): uvodna izjava 4., članak 273., članak 395. stavak 1.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2019/310 od 18. veljače 2019. kojom se Poljskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Odluka 2019/310): uvodne izjave 4., 7., 11. i 12., članci 1. i 3.

Uredba (EU) 2015/848 Europskog parlamenta i Vijeća od 20. svibnja 2015. o postupku u slučaju nesolventnosti (preinaka): uvodne izjave 3. do 5., članak 3. stavak 1.

Navedene odredbe nacionalnog prava

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon od 11. ožujka 2004. o porezu na robu i usluge) (Dz.U. iz 2021., poz. 685., kako je izmijenjen; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u)

– Članak 106.e stavak 1. točka 18.a: Računi čiji ukupni iznos prelazi iznos od 15 000 poljskih zlota ili njegovu protuvrijednost u stranoj valuti i koji uključuju isporuku robe ili pružanje usluga za porezne obveznike o kojima je riječ u Prilogu br. 15 Zakonu, moraju sadržavati izraze „mehanizam razdvojenog plaćanja” [...];

– Članak 108.a stavak 1.: Porezni obveznici koji su primili račun s iskazanim iznosom poreza mogu pri plaćanju iznosa potraživanja koji proizlazi iz tog računa primijeniti mehanizam razdvojenog plaćanja;

– Članak 108.a stavak 1.a: Pri plaćanju za stečenu robu ili usluge iz Priloga br. 15 Zakonu dokumentiranom računom čiji ukupni iznos prelazi iznos od 15 000 poljskih zlota ili njegovu protuvrijednost u stranoj valuti, porezni obveznici dužni su primijeniti mehanizam razdvojenog plaćanja. [...];

– Članak 108.a stavak 2.: Primjena mehanizma razdvojenog plaćanja temelji se na tome da se: 1. cijeli ili dio iznosa poreza koji proizlazi iz primljenog računa plaća na račun za PDV; 2. cijeli ili dio iznosa neto vrijednosti prodaje koji proizlazi iz primljenog računa plaća na bankovni račun ili na račun kreditne unije za koje se vodi račun za PDV, ili se obračunava na drugi način;

– Članak 108.b stavak 1.: Na zahtjev poreznog obveznika, pročelnik porezne uprave rješenjem odobrava prienos sredstava prikupljenih na računu za PDV koji je naveo porezni obveznik na bankovni račun ili račun kreditne unije koji je on odredio i za koje se vodi taj račun za PDV;

- Članak 108.b stavak 2.: Porezni obveznik u zahtjevu navodi iznos sredstava prikupljenih na računu za PDV koji treba prenijeti;
- Članak 108.b stavak 3.: Pročelnik porezne uprave donosi rješenje u roku od 60 dana od zaprimanja zahtjeva. Pročelnik porezne uprave u rješenju navodi iznos sredstava koji treba prenijeti;
- Članak 108.b stavak 5. točka 1.: Pročelnik porezne uprave odlukom odbija odobriti prijenos sredstava prikupljenih na računu za PDV poreznog obveznika ako porezni obveznik ima porezni dug i potraživanja o kojima je riječ u članku 62.b stavku 2. točki 2. podtočki (a) Ustawe z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe (Zakon o bankarstvu od 29. kolovoza 1997.) u iznosu koji odgovara iznosu tog duga uvećanog za zatezne kamate, [...];
- Članak 108.e: Porezni obveznici koji isporučuju robu ili usluge navedene u Prilogu br. 15 Zakonu i porezni obveznici koji stječu tu robu ili usluge dužni su imati račun za namiru o kojem je riječ u članku 49. stavku 1. točki 1. Zakona o bankarstvu od 29. kolovoza 1997., ili osobni račun u kreditnoj uniji otvoren u vezi s njegovom poslovnom djelatnošću koji se vodi u poljskoj valuti;

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (Zakon o bankarstvu od 29. kolovoza 1997.) (Dz.U. iz 2020., poz. 1896., kako je izmijenjen; u daljnjem tekstu: Zakon o bankarstvu)

- Članak 62.a stavak 1.: Za račun za namiru banka vodi račun za PDV;
- Članak 62.b stavak 2. točka 2. podtočka (a): Račun za PDV može se teretiti samo za plaćanje poreznoj upravi: – poreza na robu i usluge [...]; – poreza na dobit [...]; – poreza na dohodak [...]; – trošarina [...]; – carina [...];
- Članak 62.d stavak 1. točka 1.: Novčana sredstva prikupljena na računu za PDV ne mogu se zaplijeniti na temelju sudske ili upravne ovršne isprave koja se odnosi na ovrhu ili osiguranje tražbine, osim onih navedenih u članku 62.b stavku 2. točki 2.

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe (Zakon o stečaju od 28. veljače 2003.) (Dz.U. iz 2020., poz. 1228., kako je izmijenjen; u daljnjem tekstu: Zakon o stečajnom postupku)

- Članak 342. stavak 1. točka 2.: Tražbine koje se namiruju iz sredstava stečajne mase dijele se na sljedeće kategorije: druga kategorija – ostale tražbine koje se ne podmiruju u drugim kategorijama, osobito porezi i druga javna davanja te ostale tražbine za doprinose za socijalno osiguranje;
- Članak 343. stavak 1.: Iz stečajne mase prvo se namiruju troškovi postupka, a ako sredstva stečajne mase to omogućuju, i druge tražbine iz stečajne mase, [...];

Činjenično stanje, postupak i glavni argumenti stranaka

- 1 Stečajni upravitelj zatražio je od prvostupanjskog poreznog tijela da prenese sredstva prikupljena na računu za PDV poreznog obveznika u stečaju na račun stečajne mase. Naveo je da sredstva treba prenijeti na općinski račun u svrhu plaćanja poreza na nekretnine.
- 2 Stečajni upravitelj istaknuo je da od otvaranja stečaja društvo nema neplaćenih obveza prema državnoj riznici. Sredstva na računu za PDV prikupljena su tijekom stečajnog postupka. Nije sporno da se potraživanja koje je prijavilo drugo porezno tijelo odnose na situaciju prije otvaranja stečaja i nisu upisana u popis potraživanja. Sve tražbine javnih tijela namiruju se, u skladu s propisima, u okviru druge kategorije namire, uz ostala potraživanja koja nisu javna. Stoga se prema javnim tijelima postupa isto kao i prema ostalim vjerovnicima poreznog obveznika u stečaju. U pogledu namirenja stečajnih vjerovnika, odredbe Zakona o stečajnom postupku predstavljaju *lex specialis* u odnosu na odredbe Zakona o PDV-u i Zakona o bankarstvu. U stečaju stoga ne postoji mogućnost „automatskog” namirenja poreznog tijela u okviru zasebnog računa za PDV u slučaju duga poreznog obveznika. Sredstva prikupljena na računu za PDV stoga su vlasništvo poreznog obveznika. Budući da nisu ispunjeni negativni uvjeti, odnosno ne postoje porezni dug i tražbine iz članka 62.b stavka 2. točke 2. podtočke (a) Zakona o bankarstvu, navedeno je da je zahtjev opravdan.
- 3 Prvostupanjsko porezno tijelo odbilo je izdati navedeno odobrenje. Pozvalo se na tekst članka 108.b stavaka 1. i 5. Zakona o PDV-u i članak 62.b stavak 2. točku 2. podtočku (a) Zakona o bankarstvu i istaknulo da je, s obzirom na to da društvo u stečaju u trenutku donošenja odluke ima dugovanja u pogledu PDV-a i poreza na dohodak te da su viša od iznosa čije je prenošenje na bankovni račun zatražio stečajni upravitelj, ispunjen uvjet iz članka 108.b stavka 5. točke 1. Zakona o PDV-u i opravdano je odbijanje prijenosa sredstava. To tijelo smatra da je zakonodavac utvrdio svrhu u koju se mogu koristiti sredstva prikupljena na računu za PDV. Otvaranje stečaja ne utječe na status poreznog obveznika jer je društvo u stečaju i dalje porezni obveznik. S tom razlikom da u njegovo ime postupa stečajni upravitelj. Zakon o PDV-u predstavlja posebna pravila u odnosu na opća pravila Zakona o stečajnom postupku.
- 4 Žalbeno tijelo potvrdilo je odluku prvostupanjskog poreznog tijela i složilo se s argumentacijom iz te odluke. Istaknulo je da, iako su sredstva prikupljena na računu za PDV vlasništvo poreznog obveznika, jedan od razloga za odbijanje navedenog odobrenja jest to da porezni obveznik ima porezni dug. Iznos sredstava prikupljenih na računu za PDV u biti je iznos poreza koji proizlazi iz računa s iskazanim PDV-om koje su platili suugovaratelji. Stoga se s tim iznosom i s tim sredstvima ne može postupati na isti način kao i s preplatom koju tijelo može pripisati dugovima.

- 5 Žalbom koju je podnio Wojewódzkom Sądu Administracyjnom we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu, Poljska) žalitelj je zahtijevao poništenje odluke žalbenog tijela.

Obrazloženje zahtjeva za prethodnu odluku

Obrazloženje prvog prethodnog pitanja

- 6 Dvojbe suda koji je uputio zahtjev odnose se na pravilnost uvođenja i granice primjene nacionalne mjere, odnosno mehanizma razdvojenog plaćanja, koja se provodi s ciljem borbe protiv prijevара povezanih s PDV-om.
- 7 Mehanizam razdvojenog plaćanja u poljskom je pravnom sustavu uređen odredbama Zakona o PDV-u i Zakona o bankarstvu. Njegovo donošenje u obveznom obliku temelji se na odredbama Odluke 2019/310. Tim se mehanizmom uvodi potreba raspodjele plaćanja dugovanog iznosa PDV-a i dugovanog oporezivog iznosa. Ako je isporučitelj obuhvaćen odredbama o razdvojenom plaćanju, obvezan je uz redovni bankovni račun imati i zaseban blokirani račun za PDV. Taj zasebni račun može se koristiti isključivo za naplatu PDV-a klijentima i plaćanje PDV-a dobavljačima, kao i za plaćanje drugih javnih davanja, ali isključivo državnoj riznici. U tom slučaju kupac dobavljaču plaća oporezivi iznos uobičajenim postupkom na račun redovnog bankovnog računa, a PDV za isporuku plaća na dobavljačev blokirani bankovni račun za PDV. Taj način plaćanja proizlazi isključivo iz volje platitelja i ne odvija se automatski. Oslobođanje sredstava prikupljenih na računu za PDV poreznog obveznika zahtijeva odobrenje poreznog tijela. Nacionalnim zakonom predviđaju se uvjeti i rok u kojima se odbija oslobođanje tih novčanih sredstava.
- 8 Pri podnošenju zahtjeva za odstupanje od članka 226. Direktive o PDV-u, Poljska je navela da će se obveznim mehanizmom razdvojenog plaćanja otkloniti prijevare povezane s PDV-om, a Komisija se složila s tim stajalištem i utvrdila da je sredstvo proporcionalno cilju koji se sastoji od borbe protiv izbjegavanja plaćanja poreza.
- 9 Odlukom 2019/310 odstupanje je privremeno odobreno do 28. veljače 2022. Iz teksta članka 1. Odluke proizlazi da se odstupanje odnosi na članak 226. Direktive o PDV-u. Stoga, riječ je o navođenju posebnog uvjeta na računu, odnosno navođenju „mehanizma razdvojenog plaćanja”. To se odražava u tekstu članka 106.e stavka 1. točke 18.a Zakona o PDV-u.
- 10 Nadalje, člankom 206. Direktive o PDV-u propisuje se da svaki porezni obveznik koji je dužan plaćati PDV mora plaćati neto iznos PDV-a pri podnošenju prijave PDV-a predviđene člankom 250. Države članice mogu odrediti drugi datum za plaćanje tog iznosa ili zahtijevati međuplaćanje.
- 11 Prva dvojba suda koji je uputio zahtjev odnosi se na to ne odstupaju li donesena nacionalna mjera od članka 206. Direktive o PDV-u i stoga zahtijeva

odgovarajuću obavijest u smislu članka 395. Direktive o PDV-u. To je važno jer neobavještanje predstavlja postupovnu povredu i dovodi do neprimjenjivosti odredbi na pojedince (vidjeti presudu Suda od 4. veljače 2016., Kazneni postupak protiv Sebat Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, t. 67.).

- 12 Iz teksta članka 206. Direktive o PDV-u proizlazi da je porezni obveznik dužan platiti PDV ne nakon svake oporezive transakcije, nego nakon isteka svakog poreznog razdoblja. Stoga se neto iznos PDV-a, naveden u prvoj rečenici te odredbe, dobije tako da se dodaju porezi koje treba platiti na sve oporezive izlazne transakcije obavljene tijekom poreznog razdoblja, od čega se odbijaju porezi plaćeni na sve ulazne transakcije obavljene tijekom tog istog razdoblja. Stoga bi prethodno primljena plaćanja od suugovaratelja trebala stajati na raspolaganju poreznom obvezniku. To nije slučaj s računom za PDV. Sredstva se blokiraju, i to prije nastanka javne obveze PDV-a, u iznosu najviše obveze u ovom slučaju, odnosno svih iznosa PDV-a plaćenih po toj osnovi. S druge strane, kako bi koristio svoja sredstva u svrhu koja nije plaćanje navedenih javnih obveza, prodavatelj robe ili pružatelj usluga mora dobiti odobrenje javnog tijela koje se donosi u roku od 60 dana, čak i ako nema javnih dugova. Točno je da mogućnost da se zahtijevaju međuplaćanja, predviđena u članku 206. drugoj rečenici Direktive o PDV- u, omogućuje da se ranije zahtijeva djelomično plaćanje neto iznosa PDV- a obračunatog na cijelo porezno razdoblje. Izraz „međuplaćanje” podrazumijeva, naime, djelomično plaćanje iznosa koji će kasnije trebati platiti, to jest neto iznosa PDV- a obračunatog na cijelo porezno razdoblje. Međutim, teško se može smatrati da iznos PDV-a koji je kupac platio dobavljaču za jednu transakciju predstavlja navedeno međuplaćanje (vidjeti presudu Suda od 9. rujna 2021., G. sp. z o.o., C-855/19, EU:C:2021:714, t. 33. i mišljenje nezavisnog odvjetnika H. Saugmandsgaarda Øea od 18. ožujka 2021. u tom predmetu, EU:C:2021:222, t. 111. i 112.).
- 13 Međutim, ni Poljska ni Komisija nisu navele da se odstupanje odnosi i na članak 206. Direktive o PDV-u.
- 14 Stoga se mehanizam razdvojenog plaćanja može kvalificirati kao takozvane druge obveze koje države članice smatraju nužnima za sprečavanje utaje poreza u smislu članka 273. Direktive o PDV-u. Članak 273. Direktive o PDV- u, doduše, dodjeljuje državama članicama marginu prosudbe u vezi sa sredstvima kojima se nastoje postići ciljevi, među ostalim, borbe protiv utaje. Ipak, one su dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo Unije i njegova opća načela te sukladno tomu i načela proporcionalnosti i porezne neutralnosti (presude Suda: od 17. svibnja 2018., Vamos, C-566/16, EU:C:2018:321, t. 41.; od 21. studenoga 2018., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, t. 35.; od 8. svibnja 2019., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, t. 38. i 39.).
- 15 Utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza sastavni su dio zajedničkog sustava PDV-a, stoga je borba protiv njih postala cilj koji Direktiva o PDV-u prepoznaje i potiče (među ostalim presuda Suda od 21. svibnja 2021., „ALTI” OOD, C-4/20, EU:C:2021:397). Države članice mogu u svoj pravni poredak uvesti posebne

nacionalne mjere namijenjene, među ostalim, ostvarenju tog cilja. Međutim, mjere koje su donesene u tom pogledu ne smiju prelaziti ono što je nužno za njihovo postizanje. U skladu s načelom proporcionalnosti, države članice moraju imati mogućnost primjenjivati sredstva koja, dopuštajući učinkovito ostvarivanje cilja, istodobno što je manje moguće štete ciljevima i načelima koja uspostavlja predmetno zakonodavstvo Unije (vidjeti presude Suda od 18. prosinca 1997., Molenheide i dr., C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, t. 46. i od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 52.). Dakle, iako je legitimno da se mjerama koje poduzmu države članice nastoje što učinkovitije zaštititi prava poreznih tijela, te mjere ne smiju prelaziti ono što je nužno u tu svrhu (vidjeti navedenu presudu Suda u predmetu Molenheide i dr., EU:C:1997:623, t. 47. i presudu Suda od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr., C-384/04, EU:C:2006:309, t. 30.). Konkretno, te se mjere ne mogu koristiti na način da dovedu u pitanje neutralnost PDV-a (vidjeti presude Suda od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 50.; od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i dr., od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 52.; od 21. lipnja 2012., Mahageben, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 57.).

- 16 Mehanizam razdvojenog plaćanja jest eksperiment čija je svrha borba protiv prijevara povezanih s PDV-om. Poljska je 29. travnja 2021. podnijela potrebno izvješće o općem utjecaju te mjere na razinu prijevara povezanih s PDV-om i na porezne obveznike na koje se mjera odnosi (uvodna izjava 12. i članak 2. Odluke Vijeća 2019/310) s čijim sadržajem nije upoznat sud koji je uputio zahtjev. Provedbenom odlukom Vijeća (EU) 2022/559 od 5. travnja 2022. o izmjeni Provedbene odluke (EU) 2019/310 u pogledu odobrenja izdanog Poljskoj za nastavak primjene posebne mjere kojom se odstupa od članka 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2022., L 108, str. 51.) primjena navedene nacionalne mjere produljena je do 28. veljače 2025.
- 17 Ni iz jednog dokumenta kojim raspolaže sud koji je uputio zahtjev koji su podneseni Komisiji ne proizlazi da je Poljska podnijela izvješće o učincima mehanizma razdvojenog plaćanja u pogledu stečajnog prava. To je tim važnije jer ta mjera može imati negativne posljedice u obliku neostvarivanja glavnih ciljeva stečajnog postupka i stoga sustavno, stvarno utjecati na subjekte koji su u stečaju (porezne obveznike PDV-a) i njihove vjerovnike te dati prednost državnoj riznici na štetu ostalih vjerovnika.
- 18 Sud koji je uputio zahtjev s razlogom dvoji o tome prelazi li navedena mjera i s njom povezana praksa njezine primjene cilj u obliku borbe s prijevarama povezanim s PDV-om koji proizlazi iz članaka 273. i 395. Direktive o PDV-u, kao i iz Odluke 2019/310.
- 19 Sud je u presudi od 11. srpnja 1988., Direct Cosmetics Ltd, Laughtons Photographs Ltd, 138 i 139/86, EU:C:1988:383, istaknuo da pojam izbjegavanje plaćanja poreza obuhvaća utaju poreza. To pak uključuje element namjernog

postupanja (t. 21. presude). Utaja poreza praksa je kojom porezni obveznik nastoji izbjeći svoje zakonske obveze prijevornim sredstvima. Riječ je o izravnoj i namjernoj povredi poreznog prava koja se sastoji od prijevornog izbjegavanja razrezivanja ili plaćanja dijela ili cijelog poreza. U pogledu PDV-a, ponašanje poreznog obveznika usmjereno je na izbjegavanje plaćanja poreza kojim se izravno i očito povređuju odredbe poreznog prava. Riječ je o postupanjima kao što su, primjerice, neotkrivanje predmeta oporezivanja, a time i neprijavlivanje poreza, primjena smanjenih stopa, potpuno neplaćanje poreza, izdavanje lažnih računa itd. (vidjeti među ostalim presudu Suda od 7. prosinca 2010., Kazneni postupak protiv R., C-285/09, EU:C:2010:742, t. 49. i navedenu sudsku praksu).

- 20 Dvojbeno je je li dobivanje navedenog odobrenja od poreznog tijela u granicama tog cilja. Takvim se rješenjem *de facto* ograničava poreznog obveznika u raspolaganju njegovim sredstvima i čak mu se nalaže da se sredstva dobivena od PDV-a namijene javnim obvezama koje je odabrao zakonodavac i prije nastanka obveze PDV-a.
- 21 Tu se javlja ključna dvojba, odnosno situacija poreznog obveznika PDV-a u stečaju i raspolaganje stečajnog upravitelja sredstvima na računu za PDV prodavatelja robe ili pružatelja usluge u stečaju. U stečajnu masu ulazi imovina poreznog obveznika u stečaju na dan objave stečaja i ona koju je stekao tijekom stečajnog postupka, osim određenih iznimki. Među tim iznimkama ne nalaze se sredstva prikupljena na računu za PDV, stoga ona ulaze u stečajnu masu. Porezno tijelo odbilo je povrat sredstava prikupljenih na računu za PDV zbog postojanja poreznih dugova (nastalih prije objave stečaja) poreznog tijela (PDV i porez na dohodak). Međutim, navedeni dugovi prijavljeni su u popisu potraživanja. Popis potraživanja važan je jer se njime ozakonjuju vjerovnici čija su potraživanja upisana da sudjeluju u stečajnom postupku i namire se iz raspodjele sredstava stečajne mase zajedno s drugim vjerovnicima. Nakon završetka ili obustave postupka, izvadak iz popisa potraživanja izvršna je isprava protiv dužnika. Stečajni upravitelj naveo je da porezni obveznik u stečaju nije imao drugih poreznih dugova na ime PDV-a (nastalih tijekom stečaja), a sredstva su mu trebala za plaćanje tekuće obveze na ime poreza na nekretnine u korist proračuna lokalne samouprave.
- 22 Teško se može smatrati da je isplata sredstava za PDV stečajnom upravitelju, koji postupa pod nadzorom stečajnog suca i izvršava obveze koje proizlaze iz Zakona o stečajnom postupku, odbijena radi borbe protiv prijevara povezanih s PDV-om.
- 23 Osim toga, načelo proporcionalnosti zahtijeva da, ako postoji izbor između više prikladnih mjera, treba izabrati manje ograničavajuću, a uzrokovane nepovoljnosti ne smiju biti neproporcionalne u odnosu na ciljeve koje se želi postići (presuda Suda od 12. srpnja 2001., Jippes i dr., C-189/01, EU:C:2001:420, t. 81.). Navedeno odbijanje odobrenja može se činiti prekomjernim. Kao prvo, prema navedenim dugovima ne može se postupati kao i prema onima koji podliježu ovrsti jer su navedeni na popisu potraživanja. Kao drugo, u nedostatku dugova na ime

PDV-a, stečajni upravitelj lišen je mogućnosti da ta sredstva namijeni plaćanju vjerovniku.

- 24 Sud je već pojasnio da, iako države članice imaju konkretnu slobodu prilikom utvrđivanja uvjeta za povrat viška PDV-a, ti uvjeti ne smiju povrijediti načelo porezne neutralnosti na način da teret tog poreza u cijelosti ili djelomice prebace na poreznog obveznika. Konkretno, ti uvjeti poreznom obvezniku moraju omogućiti da uz odgovarajuće pretpostavke naplati cjelokupnu tražbinu s osnove tog viška PDV- a, što podrazumijeva da se povrat mora izvršiti u razumnom roku, u gotovini ili na istovjetan način, i da odabrani način povrata ni u kojem slučaju ne stvara financijski rizik poreznom obvezniku (presude Suda od 6. srpnja 2017., *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, t. 20. i navedena sudska praksa i od 12. svibnja 2021., *technoRent International i dr.*, C-844/19, EU:C:2021:378, t. 37., t. 38. i navedena sudska praksa). Budući da porezni obveznik PDV-a u stečaju u biti ne obavlja gospodarsku djelatnost i stoga ne stvara mogućnost nastanka obveze na ime PDV-a, a stečajni upravitelj navodi da porezni obveznik u stečaju nema tekućih dugova na ime PDV-a nakon objave stečaja, postavlja se pitanje povređuje li se blokadom sredstava na računu za PDV načelo neutralnosti PDV-a.

Obrazloženje drugog prethodnog pitanja

- 25 Sud dvoji u pogledu povrede prava vlasništva predviđenog člankom 17. stavkom 1. Povelje.
- 26 Neosporno je da su financijska sredstva prikupljena na računu za PDV vlasništvo poreznog obveznika, uključujući i poreznog obveznika koji je u stečaju (kao dio stečajne mase). Blokada tih sredstava predstavlja ograničavanje korištenja tih sredstava. Porezni obveznik, kao i stečajni upravitelj, mora dobiti odobrenje poreznog tijela kako bi ih namijenio u drugu srhu (uključujući plaćanje poreza drugim javnim vjerovnicima koji proizlaze iz zakona). Do odbijanja odobrenja dolazi automatski ako postoji porezni dug. Međutim, to odbijanje više ne mora biti automatsko ako su potraživanja uključena u popis potraživanja te stoga čekaju na izvršenje tijekom stečajnog postupka. Tumačenje ovisi o diskrecijskoj ovlasti poreznog tijela. Međutim, u slučaju odbijanja vidljiva je dvostruka imovinska korist državne riznice koja, s jedne strane, prijavljuje svoja potraživanja na popisu potraživanja i, s druge strane, iz istog razloga blokira novčana sredstva na računu za PDV. Blokada dovodi do situacije u kojoj stečajni upravitelj ne može koristiti ta financijska sredstva za namiru svih vjerovnika (uključujući državnu riznicu) tijekom stečajnog postupka koji se vodi pod nadzorom stečajnog suca. Kao što je to slučaj u ovom predmetu, porezni obveznik možda nema tekućih obveza na ime obavljanja gospodarske djelatnosti (koju u njegovo ime obavlja stečajni upravitelj), ali ima obveze po drugoj osnovi koje se ne uplaćuju u državni proračun, odnosno porez na imovinu (proračun lokalne samouprave). Samo porezno tijelo ne može provesti ovrhu nad navedenim bankovnim računom jer se tijekom stečajnog postupka, na temelju odredbi Zakona o stečajnom postupku, svi ovršni postupci (uključujući one koji se odnose na PDV) obustavljaju na temelju

zakona. Odredbe Zakona o PDV-u utječu na izvršavanje obveza stečajnog upravitelja jer se njima, unatoč odredbama Zakona o stečajnom postupku, odlučuje koje odluke stečajni upravitelj mora donositi u pogledu navedenih novčanih sredstava poreznog obveznika koja prema zakonu moraju ući u stečajnu masu. Valja istaknuti da u tom pogledu ne može djelovati ni stečajni sudac. Sredstva koja su blokirana na računu za PDV (u nedostatku drugih sredstava obveznika u stečaju), a nisu prosljeđena stečajnom upravitelju, mogu dovesti do obustave stečajnog postupka i stvarne namire samo državne riznice na štetu ostalih vjerovnika uz istodobnu nemogućnost likvidacije poduzeća poreznog obveznika u stečaju. S druge strane, ako porezni obveznik u stečaju raspolaže financijskom imovinom iz koje se mogu namiriti svi vjerovnici, isključivanje tih sredstava iz stečajne mase može dovesti do situacije da ih neće imati kome dati jer je poduzeće likvidirano. Sam porezni obveznik obrisat će se iz registra odlukom stečajnog suda. Stoga će doći do neovlaštene dodjele koristi državnoj riznici.

- 27 Pravo vlasništva u pravu je Unije osobito zaštićeno člankom 17. Povelje. U skladu s člankom 51. stavak 1. Povelje, Povelja se odnosi na države članice samo kada provode pravo Unije. To se nedvojbeno odnosi na predmete koji se odnose na PDV (vidjeti presudu Suda od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 25. i sljedeće). U smislu članka 52. stavka 3. Povelje, u dijelu u kojem Povelja sadržava prava koja odgovaraju pravima zajamčenima Konvencijom za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, potpisanom u Rimu 4. studenoga 1950. (EKLJP), značenje i opseg primjene tih prava jednaki su onima iz navedene Konvencije. Što se tiče članka 17. Povelje, u skladu s Objašnjenjima koja se odnose na Povelju, on odgovara članku 1. Protokola br. 1 uz EKLJP. Stoga članak 17. Povelje treba tumačiti s obzirom na sudsku praksu Europskog suda za ljudska prava (ESLJP) koja se odnosi na potonju odredbu kao minimalnu razinu zaštite (vidjeti presudu Suda od 21. svibnja 2019., Komisija/Mađarska, C-235/17, EU:C:2019:432, t. 72.). Pojam „imovina” o kojem je riječ u članku 17. stavku 1. ima samostalno značenje koje nije ograničeno na vlasništvo nad materijalnom imovinom, određena druga prava i interesi koji predstavljaju imovinu također se mogu smatrati „imovinskim pravima” (presuda ESLJP-a od 22. lipnja 2004., Broniewski protiv Poljske, br. 31443/96, t. 129.). U nekim slučajevima pojam „imovina” može uključivati imovinske vrijednosti, uključujući potraživanja (vidjeti presudu ESLJP-a od 28. rujna 2004., Kopecký protiv Slovačke, br. 44912/98, t. 35.). Što se tiče PDV-a, u presudi ESLJP-a od 22. siječnja 2009., Bulves protiv Bugarske, zahtjev br. 3991/03, t. 57., utvrđeno je da je pravo društva tužitelja na odbitak pretporeza bilo barem „opravdano očekivanje” stjecanja djelotvorne upotrebe prava vlasništva koje predstavlja „vlasništvo” u smislu prve rečenice članka 1. Protokola br. 1. (vidjeti *mutatis mutandis* presude ESLJP-a od 29. studenoga 1991., Pine Valley Developments Ltd i drugi protiv Irske, t. 51.; od 16. travnja 2002. Dangeville protiv Francuske, br. 36677/97, t. 48.; od 22. srpnja 2003., Cabinet Diot i SA Gras Savoye protiv Francuske, br. 49217/99 i 49218/99, t. 26.; od 25. travnja 2007., Aon Conseil and Courtagé SA i Christian de Clarens SA protiv Francuske, br. 70160/01, t. 45. i presudu ESLJP-a od 23. svibnja 2007., Interspav protiv Ukrajine, br. 803/02, t. 30. do 32.). Stoga je pravo na odbitak PDV-a očekivano pravo na imovinsko pravo

zaštićeno na temelju članka 17. Povelje. Nedvojbeno je da novčana sredstva na zasebnom računu za PDV predstavljaju imovinu u smislu članka 17. stavka 1. Povelje i zaštićeni su tom odredbom.

- 28 Učinkovitost tijela javne vlasti nailazi na nepremostivu prepreku u vidu temeljnih prava građana, čija se ograničenja, kao što se to propisuje člankom 52. stavkom 1. Povelje, mogu provesti samo zakonom i u skladu s njihovim bitnim sadržajem ako su potrebna i ako zaista odgovaraju ciljevima od općeg interesa koje priznaje Unija ili potrebi zaštite prava i sloboda drugih osoba (vidjeti presudu Suda od 15. veljače 2016., N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, t. 50.). To je stoga pitanje teške ravnoteže između javnog poretka i slobode posjedovanja. Naime, taj „zakon” mora biti dovoljno dostupan i predvidljiv, odnosno precizno formuliran kako bi pojedinac mogao, bez potrebe za stručnim savjetovanjem, prilagoditi svoje postupanje; predvidjeti posljedice koje će zakon imati za njega (presuda ESLJP-a od 26. ožujka 1987., Leander protiv Švedske, br. 9248/81, t. 50.). „Zakon” stoga mora biti dovoljno jasan (presuda ESLJP-a od 3. srpnja 2007., Tan protiv Turske, br. 9460/03, t. 22. do 26.) i predvidljiv u odnosu na značenje i prirodu primijenjenih mjera (vidjeti odluku ESLJP-a od 25. rujna 2006., Coban protiv Španjolske, br. 17060/02) te dovoljno jasno određivati opseg i načela izvršavanja prava na zadiranje u upotrebu prava zajamčenih EKLJP-om (presuda ESLJP-a od 14. rujna 2010., Sanoma Uitgevers protiv Nizozemske, br. 38224/03, t. 81. i 82.). Zakon kojim se dodjeljuju diskrecijske ovlasti nije protivan tom zahtjevu, pod uvjetom da su opseg i načela izvršavanja tih ovlasti dovoljno jasno utvrđeni s obzirom na opravdane interese o kojima je riječ, kako bi se pojedincu osigurala odgovarajuća zaštita od arbitrarnosti (navedena presuda ESLJP-a u predmetu Margareta i Roger Andersson, t. 75.). Zakonom kojim se dodjeljuju diskrecijske ovlasti stoga se mora utvrđivati njihov opseg (presuda ESLJP-a od 25. ožujka 1983., Silver i dr. protiv Ujedinjene Kraljevine, br. 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 i 7136/75, t. 88.). Svi ti zahtjevi proizlaze iz ideje vladavine prava (presuda ESLJP-a od 25. svibnja 1998., Kopp protiv Švicarske, br. 23224/94, t. 55.). U skladu sa sudskom praksom ESLJP-a, iz zahtjeva prema kojem svako ograničenje mora biti „predviđeno zakonom” proizlazi da postupanja osoba koje su nositelji javne vlasti moraju biti unaprijed ograničena pravnim pravilima, što nameće određene zahtjeve koje moraju ispuniti pravna pravila, kao i postupci kojima ih se treba obvezati da ih poštuju. Naposljetku, ESLJP je pojasnio da pojam „zakon” treba tumačiti u njegovom „materijalnom”, a ne samo formalnom smislu jer može obuhvaćati „pisano pravo” i „nepisano pravo”, kao i „pravo koje su razvili” sudovi (presude ESLJP-a od 26. travnja 1979., Sunday Times protiv Ujedinjene Kraljevine (br. 1), br. 6538/74, serija A br. 30, t. 49.; od 13. srpnja 1995., Tolstoy Miloslavsky/Ujedinjena Kraljevina, br. 18139/91, serija A br. 316-B, t. 37.). „Ustaljena sudska praksa”, koja je objavljena te stoga dostupna i nacionalni je sudovi moraju uzimati u obzir, u nekim okolnostima može dopuniti zakonske odredbe i pojasniti ih na način da budu predvidljivi (presuda ESLJP-a od 24. svibnja 1988., Müller i dr. protiv Švicarske, br. 10737/84, t. 29.). Kada je riječ o načelu proporcionalnosti, ono zahtijeva da ograničavanje upotrebe prava vlasništva ne prelazi granice onoga što je prikladno i nužno za postizanje legitimnih ciljeva kojima taj propis teži, s time

da, ako postoji izbor između više prikladnih mjera, treba izabrati manje ograničavajuću, a uzrokovane nepovoljnosti ne smiju biti neproporcionalne u odnosu na ciljeve koje se želi postići (presuda Suda od 20. ožujka 2018., Menci, C 524/15, EU:C:2018:197, t. 46. i navedena sudska praksa).

- 29 Kao što se to već prethodno navodi, mehanizam razdvojenog plaćanja uveden je radi borbe protiv prijevara povezanih s PDV-om, što samo po sebi treba smatrati spojivim s općim interesom (vidjeti presudu ESLJP-a od 22. rujna 1994., Hentrich protiv Francuske, br. 13616/88, t. 39.). Međutim, zakonodavac nije uređio učinke takvog propisa u pogledu stečajnog prava. U tim okolnostima teško je govoriti o jasnim i preciznim pravilima koje profesionalnom pravnom subjektu, kao što je stečajni upravitelj, omogućuju provođenje stečajnog postupka i predvidljivost postupanja poreznog tijela. Konkurentna priroda pravnih rješenja dovela je do pravne nesigurnosti. Jedno porezno tijelo primjenjuje samo doslovno tumačenje i odbija odobriti oslobađanje sredstava zbog postojanja nominalnog poreznog duga, a drugo primjenjuje sustavno i teleološko tumačenje i oslobađa ta sredstva. Osim toga, važeće odredbe upućuju na to da sredstva s računa za PDV ulaze u stečajnu masu. Nepredvidljivost zakona vidljiva je i na materijalnoj razini. U sudskoj praksi upravnih sudova nije jasno koje se kolizijsko pravilo smatra ključnim, a postoje tri: *lex superior*, *lex specialis derogat legi generali*, *lex posterior derogat legi priori*. Pritom se status *lex specialis* ponekad dodjeljuje odredbama Zakona o stečajnom postupku, a ponekad odredbama Zakona o PDV-u. To je stajalište argument koji ide u prilog nejasnoći i nepredvidljivosti donesenih propisa i dovodi do nesigurnosti stečajnog upravitelja.

Obrazloženje trećeg prethodnog pitanja

- 30 Europska unija jest unija prava, a vladavina prava temelj je funkcioniranja te organizacije i zajedničke Europe od samog početka (vidjeti presudu Suda od 23. travnja 1986., Parti écologiste „Les Verts”, 294/83, EU:C:1986:166, t. 23.). Svaka država članica dijeli sa svim drugim državama članicama, i priznaje da i one s njom dijele, niz zajedničkih vrijednosti na kojima se temelji Unija, kako je navedeno u članku 2. UEU- a. Ta pretpostavka podrazumijeva i opravdava postojanje uzajamnog povjerenja među državama članicama u priznavanju tih vrijednosti i stoga u poštovanju prava Unije koje ih provodi (vidjeti mišljenje Suda od 18. prosinca 2014., 2/13, EU:C:2014:2454, t. 168.). Upravo je u tom kontekstu na državama članicama, osobito na temelju načela lojalne suradnje propisanog u članku 4. stavku 3. prvom podstavku UEU- a, da na svojim državnim područjima osiguraju primjenu i poštovanje prava Unije i da u tu svrhu poduzmu sve odgovarajuće mjere, opće ili posebne, kako bi osigurale ispunjavanje obveza koje proizlaze iz Ugovora ili akata institucija Unije (vidjeti presudu Suda od 6. ožujka 2018., Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, t. 34.). Nadalje, načelo pravne sigurnosti, kojem je pandan načelo zaštite legitimnih očekivanja, osobito zahtijeva da su pravna pravila jasna, precizna i predvidljiva u svojim učincima, osobito kada mogu imati nepovoljne posljedice na pojedince i poduzetnike (vidjeti presude Suda od 12. prosinca 2013., Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12, EU:C:2013:834, t. 44.;

od 15. veljače 1996., Duff i dr., C-63/93, EU:C:1996:51, t. 20.; od 29. travnja 2004., Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, t. 34.; od 11. lipnja 2015., Berlington Hungary i dr., C-98/14, EU:C:2015:386, t. 77.). Načelo pravne sigurnosti obvezuje sva nacionalna tijela odgovorna za primjenu prava Unije (vidjeti presudu Suda od 17. srpnja 2008., ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, t. 65. i navedenu sudsku praksu). Stoga je nedvojbeno da, kako bi se moglo govoriti o dobroj upravi u smislu članka 41. stavka 1. Povelje, uprava mora djelovati na temelju i u granicama prava, uključujući pravo Unije.

- 31 Borba protiv prijevara povezanih s PDV-om, koja je jedan od priznatih ciljeva Unije, ne može se razmatrati samo u pogledu njezine djelotvornosti. Načini i metode te borbe moraju biti u skladu sa zahtjevima vladavine prava. Ne postoji nikakvo jamstvo da, kad bi tijela javne vlasti raspolagala prekomjernim instrumentima za borbu protiv prijevara povezanih s PDV-om, njihovo nekontrolirano i potpuno slobodno postupanje u konačnici ne bi ugrozilo zajednički sustav PDV-a te, slijedom toga, porezne obveznike.
- 32 Aspekti glavnog postupka upućuju na nedosljednost poljskog pravnog sustava. Ograničavanje korištenja sredstava koja se nalaze na računu za PDV, čije stavljanje na raspolaganje zahtijeva stečajni upravitelj nakon objave stečaja poreznog obveznika PDV-a, tumačenjem odredbi kojim se zanemaruju pravna ograničenja koja proizlaze iz prava Unije, teško da se može smatrati prikladnom mjerom za ostvarivanje cilja borbe protiv prijevara povezanih s PDV-om. Radnje koje stečajni upravitelj poduzima pod nadzorom suda ne mogu se izjednačiti s prijevarnim radnjama usmjerenima na prijekare povezane s PDV-om. Nacionalni zakonodavac stvorio je sustav stečajnog prava čiji glavni cilj nije samo plaćanje vjerovnicima, nego i spašavanje (ako je to moguće) gospodarskog subjekta. Stoga, kada poljski zakonodavac donosi mjeru kojom se namjerava boriti protiv prijevara povezanih s PDV-om, ne može se pretpostaviti da je istodobno namjeravao lišiti učinka druge odredbe nacionalnog prava (a da to nije jednoznačno naveo) koje su također važne za funkcioniranje tržišta (i unutarnjeg tržišta Unije). Stoga porezna tijela pri tumačenju odredbi prava, uključujući pravo Unije, ne smiju dešifrirati pravila iz tog prava na način koji može ugroziti ciljeve stečajnog postupka i, slijedom toga, staviti u povoljniji položaj državnu riznicu na štetu svih vjerovnika. U svojem tumačenju porezna tijela ne bi trebala produbljivati poteškoće i nedosljednosti između dvaju pravnih sustava – javnog i privatnog. U vladavini prava gospodarski subjekti imaju pravo očekivati od državnih tijela da, u granicama svojeg zadiranja u temeljna prava, budu razumna.