

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

26. ožujka 2015.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Načela proporcionalnosti i porezne neutralnosti – Oporezivanje isporuke nekretnina u okviru obvezne prodaje drugoj osobi na javnoj dražbi – Nacionalni propisi koji obvezuju sudskog ovršitelja koji provodi takvu prodaju da obračuna i plati PDV na takvu transakciju – Plaćanje kupoprodajne cijene nadležnom sudu i nužnost da potonji PDV koji treba platiti prenese sudskom ovršitelju – Odgovornost za naknadu štete i kaznena odgovornost sudskog ovršitelja u slučaju neplaćanja PDV-a – Razlika između općeg roka za plaćanje PDV-a poreznog obveznika i roka propisanog takvom sudskom ovršitelju – Nemogućnost odbitka plaćenog pretporeza“

U predmetu C-499/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska), odlukom od 21. veljače 2013., koju je Sud zaprimio 16. rujna 2013., u postupku

Marian Macikowski

protiv

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Tizzano, predsjednik vijeća, S. Rodin, A. Borg Barthet (izvjestitelj), E. Levits i F. Biltgen, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: K. Malacek, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 4. rujna 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za M. Macikowskog, M. Kalinowski, *radca prawny*,
- za Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, T. Tratkiewicz i J. Kaute, u svojstvu agenata,
- za poljsku vladu, B. Majczyna i A. Gawłowska, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, M. Owsiany-Hornung i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 6. studenoga 2014.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje načela proporcionalnosti i porezne neutralnosti i članka 9., 193., 199., 206., 250. i 252. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između M. Macikowskog, sudskog izvršitelja, i Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku, povodom neplaćanja u roku poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji treba platiti za prodaju nekretnine u ovršnom postupku.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se „gospodarskom aktivnošću”. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.“

4 Članak 193. navedene direktive glasi:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članka 194. do 199. i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.“

5 Članak 199. stavak 1. točka (g) te direktive propisuje:

„Države članice mogu odrediti da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se isporučuje bilo što od niže navedenog:

[...]

(g) isporuka nekretnina koje prodaje dužnik prema presudi u okviru obvezne prodaje drugoj osobi.“

6 Članak 204. Direktive o PDV-u propisuje:

„1. Ako je osoba koja je obavezna platiti porez sukladno člancima 193. do 197. i člancima 199. i 200. porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici u kojoj postoji obveza plaćanja PDV-a, države članice mogu mu dopustiti da kao osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a imenuje poreznog zastupnika.

K tome, kada oporezivu transakciju obavlja porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici u kojoj postoji obveza plaćanja PDV-a, a u državi članici u kojoj taj porezni obveznik ima poslovni nastan ne postoji pravni instrument koji se odnosi na međusobnu pomoć nije je područje primjene slično području primjene propisanom u Direktivi 76/308/EEZ [...] i Uredbi (EZ) br. 1798/2003 [...], države članice mogu donijeti mjere kojima određuju da je osoba koja je obavezna platiti PDV porezni zastupnik, kojeg je imenovao porezni obveznik koji nema poslovni nastan.

Međutim države članice ne smiju iskoristiti mogućnost iz drugog podstavka za porezne obveznike koji u smislu članka 358. točke 1. nemaju poslovni nastan u Zajednici te su odabrali posebnu odredbu za elektronički pružene usluge.

2. Za mogućnost iz prvog podstavka stavka 1. vrijede uvjeti i postupci koje određuje svaka država članica.“

7 Članak 205. Direktive o PDV-u propisuje:

„U slučajevima iz članka 193. do 200. i članka 202., 203. i 204., države članice mogu odrediti da je umjesto osobe koja je dužna plaćati PDV, za plaćanje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba.“

8 Članak 206. navedene direktive predviđa:

„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.“

9 Članak 250. stavak 1. spomenute direktive glasi kako slijedi:

„Svaki porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu PDV-a, u kojoj se navode svi podaci koji su potrebni za izračun poreza za koji je nastala obveza obračuna i odbitaka, te ukoliko je to potrebno za utvrđivanje osnovice za razrez, ukupna vrijednost transakcija koje se odnose na takav porez i odbitke, te vrijednost svake izuzete transakcije.“

10 Članak 252. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje:

„Prijava PDV-a podnosi se do roka koji određuju države članice. Taj rok ne smije biti dulji od dva mjeseca nakon završetka svakog poreznog razdoblja.“

11 Članak 273. te direktive glasi:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.“

Poljsko pravo

Pravo u vezi s PDV-om

12 Članak 15. stavak 6. Zakona o porezu na robu i usluge (ustawa r. o podatku od towarów i

us?ug) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. br. 54, pozicija 535, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV?u) propisuje:

„Ne smatraju se poreznim obveznicima javna tijela i njihove institucije, kad je rije? o ostvarivanju zada?a koje su im povjerene u skladu s drugim pravnim odredbama i radi ?ijeg su izvršenja osnovani, uz iznimku akata izvršenih na temelju ugovora gra?anskog prava.“

13 Sukladno ?lanku 18. tog zakona:

„Tijela ovlaštena provoditi ovrhu definirana u Zakonu od 17. lipnja 1966. o ovršnom postupku u upravnim stvarima kao i sudski ovrhovoditelji koji osiguravaju provo?enje ovršnih akata u smislu Zakonika o parni?nom postupku (ustawa r. Kodeks post?powania cywilnego) od 17. studenoga 1964. (Dz. U. br. 43, pozicija 296), u verziji koja se primjenjuje na ?injenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakonik o parni?nom postupku), odgovorni su za pla?anje poreza koji se primjenjuje na isporuku, ostvarenu putem ovrhe, robe ?iji je dužnik vlasnik ili koju posjeduje protivno odredbama primjenjivog prava.“

Porezni zakonik

14 ?lanak 8. Zakona o Poreznom zakoniku (ustawa – Ordynacja podatkowa) od 29. kolovoza 1997., u verziji koja se primjenjuje na ?injenice u glavnom postupku (Dz. U. 2005., br. 8, pozicija 60, u daljnjem tekstu: Porezni zakonik) propisuje:

„Osoba odgovorna za pla?anje je fizi?ka osoba, pravna osoba ili subjekt bez pravne osobnosti koji je na temelju odredbi poreznog prava dužan obra?unati porez, naplatiti ga od poreznog obveznika i uplatiti ga poreznoj upravi u propisanom roku.“

15 ?lanak 30. Poreznog zakonika propisuje:

„1. Osoba odgovorna za pla?anje koja ne ispuni obveze iz ?lanka 8. odgovara za porez koji nije napla?en ili za porez koji je napla?en, ali koji nije pla?en.

[...]

3. Osoba odgovorna za pla?anje ili naplatitelj odgovara svojom ukupnom imovinom za dugovane iznose iz stavka 1. ili 2.

[...]

4. Ako u poreznom postupku porezna uprava potvrdi da postoji situacija iz stavka 1. ili 2., ona ?e donijeti odluku o poreznoj odgovornosti osobe odgovorne za pla?anje ili naplatitelja, u kojoj ?e odrediti iznose koje treba platiti za porez koji nije napla?en ili za porez koji je napla?en, ali koji nije pla?en.“

Zakonik o parni?nom postupku

16 ?lanak 808. stavak 1. Zakona o Zakoniku o parni?nom postupku (ustawa r. Kodeks post?powania cywilnego) propisuje:

„Ako nov?ani iznos pla?en u okviru ovršnog postupka ne bude odmah proslije?en, taj iznos treba položiti na teku?i ra?un suda. [...]“

17 ?lankom 998. stavkom 1. Zakonika o parni?nom postupku propisano je:

„Nakon što najpovoljnija ponuda postane kona?na i kupac ispuni uvjete javne dražbe, ili nakon

donošenja odluke o određivanju kupovnine i nakon što državna riznica isplati ukupnu cijenu, sud donosi rješenje o dosudi.“

18 §lankom 999. stavkom 1. istog zakonika propisano je:

„Konažno rješenje o dosudi ima za posljedicu prijenos vlasništva kupcu i predstavlja temelj na osnovi kojeg će se prenijeti pravo vlasništva kupcu upisom u katastar i upisom u zemljišne knjige ili polaganjem dokumenata u registar dokumenata o nekretninama. Konažna dosuda također predstavlja ovršni naslov na temelju kojeg kupac može nekretninu uzeti u posjed.“

19 §lanak 1023. stavak 1. istog zakonika glasi kako slijedi:

„Tijela ovlaštena provoditi ovrhu nažinit će plan podjele među vjerovnicima iznosa dobivenog provoženjem ovrhe na nekretnini.“

20 §lankom 1024. stavkom 1. Zakonika o parničnom postupku propisano je:

„U planu podjele valja navesti:

- 1) iznos koji treba podijeliti;
- 2) tražbine i prava osoba koje sudjeluju u podjeli;
- 3) iznos koji otpada na svakog sudionika podjele;
- 4) iznose koje valja platiti kao i iznose koji ostanu na tekućem računu suda, uz navoženje razloga koji opravdavaju odgodu njihova plažanja.“

21 §lanak 1035. Zakonika propisuje:

„Nakon polaganja iznosa koji treba podijeliti na tekući račun suda, ovršitelj će odmah nažiniti nacrt plana podjele iznosa dobivenog provoženjem ovrhe i položiti ga sudu. Sud će, ako je potrebno, izmijeniti ili dopuniti taj plan ili će ga, ako to nije služaj, potvrditi.“

Glavni postupak i prethodna pitanja

22 M. Macikowski sudski je ovršitelj pri Sždu Rejonowy w Chojnicach (opžinski sud, Chojnice).

23 On je na zahtjev jednog vjerovnika pokrenuo ovršni postupak protiv društva Royal sp. z o.o. (u daljnjem tekstu: Royal), koje je bilo porezni obveznik PDVža.

24 U okviru tog postupka M. Macikowski proveo je ovrhu na Royalovoj nekretnini.

25 Predmetna nekretnina prodana je na javnoj dražbi 16. veljače 2007. Rješenjem od 22. ožujka 2007., koje je postalo konažno 22. kolovoza 2007., Sžd Rejonowy w Chojnicach dosudio je tu nekretninu supružnicima Babinski za kupovninu u iznosu od 1.424.201 poljski zlot (PLN). Ukupan iznos kupci su uplatili na račun tog suda.

26 Odlukom od 27. listopada 2008. M. Macikowski nažinio je nacrt plana podjele tog iznosa u kojem je, među ostalim, naveo da PDV u iznosu od 256.823,13 PLN treba uplatiti na račun porezne uprave Chojnice.

27 Dana 26. siječnja 2009. M. Macikowski podnio je Sždu Rejonowy w Chojnicach zahtjev za isplatu na svoj račun iznosa od 256.823,13 PLN kako bi, u svojstvu osobe koja je odgovorna za plažanje, mogao platiti PDV na temelju prijenosa vlasništva putem javne dražbe Royalove

nekretnine.

28 Sąd Rejonowy w Chojnicach uplatił je ten iznos na rachunek M. Macikowskiego nakon što je plan podjele postao konačan. Posljedično, on je 31. kolovoza 2009. izdao račun s iskazanim PDV-om za prodaju te nekretnine i 2. rujna 2009. obavijestio poreznu upravu o plaćanju poreza.

29 Ravnatelj porezne uprave Chojnice, na temelju, među ostalim, članka 18. Zakona o PDV-u, zajedno s člankom 8. i člankom 30. stavcima 1., 3. i 4. Poreznog zakonika, utvrdio je odgovornost M. Macikowskiego, kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a u iznosu od 256.823,13 PLN, s obzirom na to da je taj porez koji treba platiti za prodaju Royalove nekretnine naplaćen, ali nije bio plaćen u roku. Porezna uprava Chojnice utvrdila je da je, s obzirom na činjenicu da je osiguravao provođenje ovršnog postupka, M. Macikowski bio dužan u studenome 2007. u ime dužnika, odnosno Royala, a na temelju prodaje nekretnine tog društva, izdati račun s iskazanim PDV-om u bruto iznosu od 1.424.201 PLN koji uključuje porez od 256.823,13 PLN te platiti taj iznos prije 25. prosinca 2007. na račun nadležne porezne uprave.

30 Presudom od 10. listopada 2011. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (regionalni upravni sud, Gdanjsk) odbio je tužbu M. Macikowskiego protiv odluke od 23. studenoga 2009. kojom je Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku utvrdio poreznu odgovornost osobe odgovorne za plaćanje zbog neplaćanja u roku PDV-a naplaćenog na temelju prodaje Royalove nekretnine u ovršnom postupku. Taj je sud u svojem obrazloženju naveo da je u tom predmetu bio vezan tumačenjem Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) i da potom nije doveo u pitanje osnovanost spomenute odluke te je procijenio da je M. Macikowski bilo pravno moguće uskladiti svoje postupke s obvezama koje ima na temelju članka 18. Zakona o PDV-u.

31 M. Macikowski podnio je žalbu protiv te odluke Naczelny Sąd Administracyjny. Kao žalbeni razlog istaknuo je da je u toj presudi pogrešno protumačen članak 18. Zakona o PDV-u jer nisu uzete u obzir odredbe prava Unije primjenjive na sustav PDV-a, odnosno odredbe Direktive o PDV-u.

32 U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny, smatrajući da je za ispitivanje te žalbe nužno tumačenje odredbi prava Unije, odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li s obzirom na sustav PDV-a koji postoji na Direktivi o PDV-u, a osobito u pogledu članka 9. i 193. u vezi s člankom 199. stavkom 1. točkom (g), dopuštena odredba nacionalnog prava kao što je članak 18. Zakona o PDV-u, koja uvodi iznimke od općih načela prava vezano za porez na dodanu vrijednost, ponajprije s obzirom na pravne subjekte koji su dužni utvrditi i naplatiti porez, uspostavljajući time pravni institut poreznog platca, tj. pravnog subjekta koji je za poreznog obveznika dužan utvrditi visinu poreza, naplatiti ga od poreznog obveznika i pravodobno ga platiti poreznim tijelima?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje:

a) Je li s obzirom na načelo proporcionalnosti kao opće načelo prava Unije dopuštena odredba nacionalnog prava kao što je članak 18. Zakona o PDV-u, prema kojem, među ostalim, porez na isporuku nekretnina provedenu putem sudske ovrhe na radi koja je vlasništvo dužnika ili se suprotno važećim propisima nalazi u njegovu posjedu utvrđuje, naplaćuje i plaća sudski izvršitelj kojem je povjereno provođenje mjera ovrhe, a koji kao porezni platac odgovara za neispunjenje te obveze?

b) Je li s obzirom na članke 206., 250. i 252. Direktive o PDV-u i načelo neutralnosti koje iz njih proizlazi dopuštena odredba nacionalnog prava kao što je članak 18. Zakona o PDV-u, u skladu s

kojim je porezni platac naveden u toj odredbi dužan utvrditi, naplatiti i platiti porez na dodanu vrijednost na isporuke robe provedene putem ovrhe koje su vlasništvo poreznog obveznika ili se suprotno važe?im propisima nalaze u njegovu posjedu, i to unutar poreznog razdoblja koje vrijedi za poreznog obveznika, u visini iznosa koji predstavlja umnožak prihoda iz prodaje robe umanjenog za porez na dodanu vrijednost s odgovaraju?om poreznom stopom a da se od tog iznosa ne odbija iznos pretporeza nastalog od po?etka poreznog razdoblja do datuma naplate poreza od poreznog obveznika?“

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

33 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanke 9. i 193. i ?lanak 199. stavak 1. to?ku (g) Direktive o PDV?u tuma?iti na na?in da su protivni odredbi nacionalnog prava poput one u glavnom postupku, koja u okviru prodaje nekretnine u ovršnom postupku obvezuje pravni subjekt, odnosno sudskog ovršitelja koji je tu prodaju proveo, da u propisanim rokovima obra?una, naplati i plati PDV koji treba platiti na prihod od te transakcije.

34 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, valja utvrditi, s jedne strane, da ?lanak 199. stavak 1. to?ka (g) Direktive o PDV?u ovlaš?uje države ?lanice da, u slu?aju isporuke nekretnina u okviru obvezne prodaje drugoj osobi, odrede kupca nekretnine kao osobu odgovornu za pla?anje poreza, pod uvjetom da on ima svojstvo poreznog obveznika, kako bi se osigurala pravilna naplata PDV?a i sprije?ila utaja.

35 S druge strane, iz ?lanka 273. Direktive o PDV?u proizlazi da države ?lanice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV?a i sprije?ile utaju.

36 U tom smislu, Sud je ve? imao priliku presuditi da, s obzirom na to da ?lanak 90. stavak 1. i ?lanak 273. Direktive o PDV?u ne odre?uju pobliže ni uvjete ni obveze koje države ?lanice moraju propisati, te odredbe državama ?lanicama daju marginu prosudbe (vidjeti presudu Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, t. 23.).

37 Me?utim, mjere koje države ?lanice mogu donijeti na temelju ?lanka 273. Direktive o PDV?u kako bi osigurale pravilnu naplatu poreza i sprije?ile utaju ne smiju prelaziti ono što je potrebno za postizanje takvih ciljeva i ne smiju dovesti u pitanje neutralnost PDV?a (vidjeti presude Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, t. 49. i Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, t. 50.).

38 U predmetnom slu?aju, na prvome mjestu, iz o?itovanja koja je podnijela poljska vlada proizlazi da je cilj sustava posredovanja koji je uspostavljen nacionalnim propisima u glavnom postupku, u skladu s kojima je ovršitelj odgovoran za obra?un, naplatu i pla?anje PDV?a koji treba platiti na prihod od te prodaje u ovršnom postupku, izbje?i da porezni obveznik, s obzirom na svoju financijsku situaciju, prekrši svoju poreznu obvezu pla?anja PDV?a.

39 Stoga takvi propisi mogu biti obuhva?eni ?lankom 273. Direktive o PDV?u jer Republika Poljska takvu mjeru ocjenjuje nužnom za osiguranje pravilne naplate PDV?a.

40 Na drugome mjestu, ni ?lanak 193. ni ?lanak 199. stavak 1. to?ka (g) Direktive o PDV?u nisu protivni takvim propisima.

41 Naime, iako je to?no da te odredbe u bitnome predvi?aju da porez mora platiti samo porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili, u odre?enim okolnostima, kupac nekretnine, funkcija sudskog ovršitelja kao posrednika zaduženog za naplatu tog poreza nije obuhva?ena tim

odredbama.

42 Tako članak 18. Zakona o PDV-u određuje funkciju ovršitelja koji provodi prodaju u ovršnom postupku kao posrednika koji samo osigurava naplatu iznosa poreza i njegovo plaćanje poreznoj upravi u ime poreznog obveznika koji ga je dužan platiti u propisanom roku. U toj situaciji, obveza sudskog ovršitelja nema obilježje porezne obveze, s obzirom na to da je ona uvijek teret poreznog obveznika.

43 S obzirom na navedeno, s jedne strane, sudski ovršitelj ne zadire ni u jednu ovlast ili obvezu poreznog obveznika i samo nadzire da se iznos PDV-a koji se odnosi na određenu transakciju plati poreznoj upravi.

44 S druge strane, propisi u glavnom postupku ne propisuju da sudski ovršitelj solidarno odgovara za plaćanje PDV-a sa spomenutim poreznim obveznikom. Osim toga, on nije porezni zastupnik poreznog obveznika u smislu članka 204. Direktive o PDV-u.

45 Iz navedenih utvrđenja proizlazi da članke 9. i 193. i članak 199. stavak 1. točku (g) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da nisu protivni odredbi nacionalnog prava poput one u glavnom postupku, koja u okviru prodaje nekretnine u ovršnom postupku obvezuje pravni subjekt, odnosno sudskog ovršitelja koji je tu prodaju proveo, da u propisanim rokovima obračuna, naplati i plati PDV koji treba platiti na prihod od te transakcije.

Drugo pitanje, točka a)

46 Svojim drugim pitanjem u točki a) sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li načelo proporcionalnosti tumačiti na način da je protivno odredbi nacionalnog prava poput one u glavnom postupku, na temelju koje sudski ovršitelj treba odgovarati svojom ukupnom imovinom za iznos PDV-a koji treba platiti na prihod od prodaje nekretnine u ovršnom postupku u slučaju da ne ispuni svoju obvezu naplate i plaćanja tog poreza.

47 U tom smislu valja podsjetiti da, u skladu sa stalnom sudskom praksom, prilikom korištenja ovlastima koje im dodjeljuju direktive Unije, države članice moraju poštovati opća načela prava koja su dio pravnog poretka Unije, a osobito načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti (vidjeti u tom smislu presude *Schloßstrasse*, C-396/98, EU:C:2000:303, t. 44. i „*Goed Wonen*“, C-376/02, EU:C:2005:251, t. 32.).

48 Kad je konkretno riječ o načelu proporcionalnosti, treba navesti da, iako je legitimno da mjere koje usvoje države članice na temelju odredbi Direktive o PDV-u idu za što učinkovitijim ostvarenjem prava državne riznice, one ne smiju prelaziti ono što je nužno u tu svrhu (vidjeti u tom smislu presude *Molenheide i dr.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, t. 47. i *Federation of Technological Industries i dr.*, C-384/04, EU:C:2006:309, t. 30.).

49 Konkretno, ne može se smatrati proporcionalnom odredba na temelju koje bi sudski ovršitelj bio odgovoran za postupanje koje mu se ne može osobno pripisati.

50 U tom smislu, ovršitelj bi trebao raspolagati pravnim sredstvima za obavljanje svoje zadaće a da njegova odgovornost ne ovisi o elementima na koje nema nikakav utjecaj, uključujući radnje ili propuste trećih osoba.

51 U tom kontekstu, treba navesti da nije zadaća Suda, u okviru sustava pravosudne suradnje uspostavljenog člankom 267. UFEU-a, da se izjasni o tumačenju nacionalnih odredbi niti da odluči ili provjeri je li njihovo tumačenje suda koji je uputio zahtjev točno. Naime, Sud u okviru podjele nadležnosti izmeđ u sebe i nacionalnih sudova mora uzeti u obzir činjenici i pravni

kontekst prethodnih pitanja, kako je to određeno odlukom kojom se upućuje prethodno pitanje (presude *Fundación Gala-Salvador Dalí* i *VEGAP*, C-518/08, EU:C:2010:191, t. 21. i navedena sudska praksa kao i *Logstor ROR Polska*, C-212/10, EU:C:2011:404, t. 30.).

52 Tako je zadaća suda koji je uputio zahtjev da provjeri da sudski ovršitelji raspolažu svim pravnim sredstvima za ispunjenje obveze naplate i plaćanja PDV-a koji treba platiti za prodaju nekretnine u ovršnom postupku u roku, pod uvjetom da svoje obveze ispunjavaju savjesno i sukladno pravu.

53 Slijedom navedenog, na drugo pitanje točku a) treba odgovoriti da načelo proporcionalnosti valja tumačiti na način da nije protivno odredbi nacionalnog prava poput one u glavnom postupku, na temelju koje sudski ovršitelj treba odgovarati svojom ukupnom imovinom za iznos PDV-a koji treba platiti na prihod od prodaje nekretnine u ovršnom postupku u slučaju da ne ispuni svoju obvezu naplate i plaćanja tog poreza, pod uvjetom da dotični sudski ovršitelj stvarno raspolaže svim pravnim sredstvima za ispunjenje te obveze, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

Drugo pitanje, točka b)

54 Svojim drugim pitanjem u točki b) sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 206., 250. i 252. Direktive o PDV-u i načelo porezne neutralnosti tumačiti na način da su protivni odredbi nacionalnog prava poput one u glavnom postupku, u skladu s kojom je porezni platac naveden u toj odredbi dužan obračunati, naplatiti i platiti iznos PDV-a koji treba platiti za prodaju nekretnine u ovršnom postupku, a ne može odbiti iznos PDV-a koji kao pretporez plati dobavljač od početka poreznog razdoblja do datuma naplate poreza od poreznog obveznika.

55 Valja podsjetiti da iz stalne sudske prakse proizlazi da je pravo na odbitak propisano člankom 167. i daljnjim člancima Direktive o PDV-u sastavni dio sustava PDV-a te se u načelu ne može ograničiti. Ono se može odmah ostvariti za sve poreze koji se primjenjuju na ulazne transakcije (vidjeti, među ostalim, presude *Gabalfrisa* i dr., C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 43., *Kittel i Recolta Recycling*, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 47., *Mahagében i Dávid*, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 38. kao i *Gran Via Moine*ti, C-257/11, EU:C:2012:759, t. 21.).

56 Nadalje, iz članaka 206. i 250. Direktive o PDV-u proizlazi da iznos PDV-a plaćen državnoj riznici treba biti neto iznos, odnosno iznos koji uzima u obzir odbitke koje valja provesti, i da sve odbitke valja provesti s obzirom na porezno razdoblje u kojem su nastali.

57 U glavnom postupku porezni obveznik, vlasnik robe koju je na javnoj dražbi prodao sudski ovršitelj, a ne platac, jest osoba odgovorna za podnošenje prijave PDV-a, uzimajući u obzir transakciju prodaje te robe. Također porezni obveznik, a ne platac, ima pravo odbiti pretporez od PDV-a koji treba platiti za tu transakciju. Taj odbitak odnosi se na porezno razdoblje u kojem je obavljena ta transakcija.

58 Ako platac obavi plaćanje PDV-a koji treba platiti za tu istu transakciju nakon što porezni obveznik podnese prijavu poreza, takva se situacija može opravdati na temelju članka 206. druge rečenice Direktive o PDV-u, koji ovlašćuje države članice da zahtijevaju međuplaćanje.

59 U slučaju mehanizma propisanog člankom 18. Zakona o PDV-u, dobavljač ne raspolaže iznosom PDV-a koji treba platiti za transakciju ostvarenu putem ovrhe. Zbog toga se on ne može koristiti tim iznosom kako bi odbio pretporez, ali zadržava pravo na taj odbitak. Tako, ako je iznos pretporeza koji plati porezni obveznik, vlasnik robe prodane na javnoj dražbi, za transakcije ostvarene tijekom dotičnog poreznog razdoblja, a na čiji odbitak ima pravo, viši od PDV-a koji treba platiti zbog prodaje te robe, porezni obveznik eventualno može dobiti povrat preplaćenog

poreza od porezne uprave.

60 Stoga valja utvrditi da je takav mehanizam sukladan odredbama Direktive o PDV-u i da, posebno, nije protivan odredbama članaka 250. i 252. te direktive.

61 Slijedom navedenog, na drugo pitanje točku b) treba odgovoriti da članke 206., 250. i 252. Direktive o PDV-u i načelo porezne neutralnosti treba tumačiti na način da nisu protivni odredbi nacionalnog prava poput one u glavnom postupku, u skladu s kojom je porezni platac naveden u toj odredbi dužan obračunati, naplatiti i platiti iznos PDV-a koji treba platiti za prodaju robe u ovršnom postupku, a ne može odbiti iznos pretporeza od početka poreznog razdoblja do datuma naplate poreza od poreznog obveznika.

Troškovi

62 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

1. članke 9. i 193. i članak 199. stavak 1. točku (g) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da nisu protivni odredbi nacionalnog prava poput one u glavnom postupku, koja u okviru prodaje nekretnine u ovršnom postupku obvezuje pravni subjekt, odnosno sudskog ovršitelja koji je tu prodaju proveo, da u propisanim rokovima obračuna, naplati i plati porez na dodanu vrijednost koji treba platiti na prihod od te transakcije.

2. Načelo proporcionalnosti treba tumačiti na način da nije protivno odredbi nacionalnog prava poput one u glavnom postupku, na temelju koje sudski ovršitelj treba odgovarati svojom ukupnom imovinom za iznos poreza na dodanu vrijednost koji treba platiti na prihod od prodaje nekretnine u ovršnom postupku u slučaju da ne ispuni svoju obvezu naplate i plaćanja tog poreza, pod uvjetom da dotični sudski ovršitelj stvarno raspolaže svim pravnim sredstvima za ispunjenje te obveze, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

3. članke 206., 250. i 252. Direktive 2006/112 i načelo porezne neutralnosti treba tumačiti na način da nisu protivni odredbi nacionalnog prava poput one u glavnom postupku, u skladu s kojom je porezni platac naveden u toj odredbi dužan obračunati, naplatiti i platiti iznos poreza na dodanu vrijednost koji treba platiti za prodaju robe u ovršnom postupku, a ne može odbiti iznos pretporeza od početka poreznog razdoblja do datuma naplate poreza od poreznog obveznika.

Potpisi

* Jezik postupka: poljski