

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

12. rujna 2024.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članci 273. i 395. – Provedbena odluka (EU) 2019/310 – Borba protiv prijevara u vezi s PDV-om – Mehanizam razdvojenog plaćanja – Račun za PDV poreznog obveznika u stečaju – Prijenos sredstava uplaćenih na tom računu na zahtjev stečajnog upravitelja”

U predmetu C-709/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu, Poljska), odlukom od 22. rujna 2022., koju je Sud zaprimio 17. studenoga 2022., u postupku

Syndyk Masy Upadłości A

protiv

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

uz sudjelovanje:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: N. Wahl, u svojstvu predsjednika vijeća, J. Passer i M. L. Arastey Sahún (izvjestiteljica), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, K. Tudrujek,
- za Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, P. Chrupek, *radca prawny*,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, M. Herold, K. Herrmann i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 11. travnja 2024.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje 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.), 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.), članak 17. stavka 1., članak 41. stavka 1., članak 51. stavka 1. i članak 52. stavka 1. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja), članak 2. i članak 4. stavka 3. UEU-a, kao i načela proporcionalnosti, načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV) i pravne sigurnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Syndyka Masy Upadłości A (stečajni upravitelj A, u daljnjem tekstu: upravitelj A) i Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (ravnatelj Porezne uprave u Wrocławu, Poljska)(u daljnjem tekstu: ravnatelj porezne uprave) u vezi s odlukom potonjeg o odbijanju poreznih tijela da oslobode sredstva uplaćena na račun za PDV poreznog obveznika u stečaju.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

3 U skladu s člankom 206. Direktive 2006/112:

„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 mećuplaćanje.”

4 Članak 226. te direktive određuje:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[...]”

5 Članak 273. te direktive propisuje:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštovanje 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.”

6 Članak 395. stavak 1. iste direktive glasi:

„Vijeće [Europske unije] koje djeluje jednoglasno na prijedlog [Europske] Komisije, može odobriti bilo kojoj državi članici uvođenje posebnih mjera za odstupanje od odredaba ove Direktive, kako bi se pojednostavnio postupak naplate PDV-a ili spriječili određeni oblici utaje ili izbjegavanja poreza.

Mjere namijenjene pojednostavljenju postupka naplate PDV-a ne smiju, osim u zanemarivom opsegu, utjecati na ukupni iznos poreznog prihoda države članice, koji je naplaćen u fazi konačne potrošnje.”

Uredba (EU) 2015/848

7 U skladu s člankom 1. stavkom 1. prvim podstavkom Uredbe (EU) 2015/848 Europskog parlamenta i Vijeća od 20. svibnja 2015. o postupku u slučaju nesolventnosti (SL 2015., L 141, str. 19. i ispravak SL 2016., L 349, str. 9.):

„Ova Uredba primjenjuje se na javne skupne postupke, uključujući i privremene postupke koji se temelje na zakonima povezanim s nesolventnošću te u kojima, u svrhu spašavanja, prilagodbe duga, reorganizacije ili likvidacije:

(a) dužniku je potpuno ili djelomično oduzeta imovina te je imenovan upravitelj u slučaju nesolventnosti;

(b) imovina i poslovi dužnika podliježu nadzoru ili praćenju suda; ili

(c) privremeni zastoј s pojedinim ovršnim postupkom koji je odobrio sud ili je do njega došlo po sili zakona kako bi se omogućili pregovori između dužnika i njegovih vjerovnika, pod uvjetom da se u postupcima u kojima je odobren zastoј predviđaju odgovarajuće mjere za zaštitu vjerovnika te, ako nije postignut dogovor, da prethode jednom od postupaka iz točke (a) ili (b).”

Provedbena odluka (EU) 2019/310

8 Provedbena odluka 2019/310 donesena je, kao što to proizlazi iz njezinih uvodnih izjava, na temelju UFEU-a i Direktive 2006/112, a osobito na temelju njezina članka 395. stavka 1.

9 U uvodnim izjavama 1., 3., 4., 7., 9., 11. i 12. Provedbene odluke 2019/310 navodi se:

„(1) Dopisom evidentiranim u Komisiji 15. svibnja 2018. Poljska je zatražila da joj se odobri uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 226. Direktive [2006/112] kako bi mogla primijeniti mehanizam razdvojenog plaćanja (posebna mjera). Posebna mjera trebala bi zahtijevati uključivanje posebne izjave da se ([PDV] mora platiti na dobavljačev blokirani račun za PDV, za račune izdane u odnosu na isporuke robe i usluga koje su podložne prijevarama i koje su u Poljskoj općenito obuhvaćene mehanizmom prijenosa porezne obveze i solidarnom odgovornošću. [...]

[...]

(3) Poljska je već poduzela brojne mjere za borbu protiv prijevara. Među ostalim uvela je mehanizam prijenosa porezne obveze i solidarnu odgovornost dobavljača i kupca, standardnu dokumentaciju o reviziji i stroža pravila za upis u registar obveznika PDV-a i objavu poreznih obveznika, povećan broj revizija, itd. Međutim, Poljska ipak smatra da su te mjere nedovoljne za sprežavanje prijevara u vezi s PDV-om.

(4) Poljska smatra da će se primjenom posebne mjere ukloniti prijevare povezane s PDV-om. S obzirom na to da se u okviru mehanizma razdvojenog plaćanja iznos PDV-a uplaćen na odvojeni

ra?un dobavlja?a (poreznog obveznika) za PDV može upotrebljavati samo za ograni?ene svrhe, to jest za pla?anje PDV-a poreznom tijelu ili za pla?anje PDV-a za ra?une primljene od dobavlja?â, time se u ve?oj mjeri osigurava da ?e porezna tijela primiti cijeli iznos PDV-a koji bi porezni obveznik trebao prenijeti na državnu riznicu Poljske.

[...]

(7) U slu?aju viška pretporeza u odnosu na izlazni porez koji dobavlja? u prijavi PDV-a navede kao iznos za povrat, pla?anje takvog povrata obi?no se izvršava u roku od 60 dana na redovni ra?un dobavlja?a. Me?utim, Poljska je izvijestila Komisiju da bi se, za transakcije obuhva?ene posebnom mjerom, na zahtjev dobavlja?a koji je nositelj blokiranog ra?una za PDV, povrat izvršavao u roku od 25 dana.

[...]

(9) Posebna mjera treba se primjenjivati na sve dobavlja?e, uklju?uju?i dobavlja?e koji nemaju poslovni nastan u Poljskoj, s obzirom na to da oni trebaju imati [...] bankovni ra?un vo?en u skladu s poljskim zakonom o bankama. U tom je pogledu Poljska potvrdila da dobavlja?i ne?e snositi nikakve dodatne troškove povezane s obvezom otvaranja bankovnog ra?una u Poljskoj jer ?e ti dobavlja?i mo?i besplatno otvoriti i držati bankovni ra?un za pla?anja PDV-a u Poljskoj.

[...]

(11) Komisija smatra vjerojatnim da ?e posebna mjera za isporuke robe i usluga podložnih prijevarama dovesti do konkretnih rezultata u borbi protiv prijevара povezanih s PDV-om. [...]

(12) Imaju?i u vidu široko podru?je primjene posebne mjere i ?injenicu da je ona novost, važno je osigurati potrebno pra?enje. Ono osobito mora biti usmjereno na u?inak posebne mjere na razinu prijevara povezanih s PDV-om i na porezne obveznike, me?u ostalim u pogledu povrata PDV-a, administrativnog optere?enja i troškova za porezne obveznike. Poljska bi stoga trebala podnijeti izvješ?e o u?inku posebne mjere 18 mjeseci nakon stupanja na snagu posebne mjere u Poljskoj."

10 ?lanak 1. te provedbene odluke odre?uje:

„Odstupaju?i od ?lanka 226. Direktive [2006/112], Poljskoj se odobrava uvo?enje posebne izjave da se PDV mora pla?ati na odvojen i blokiran bankovni ra?un dobavlja?a otvoren u Poljskoj za ra?une izdane u odnosu na isporuke izvršene izme?u poreznih obveznika, robe i usluga navedenih u Prilogu ovoj Odluci u slu?ajevima u kojima se pla?anja za isporuke obavljaju s pomo?u elektroni?kih bankovnih transfera."

11 U skladu s njezinim ?lankom 3. drugim stavkom, navedena provedbena odluka primjenjivala se od 1. ožujka 2019. do 28. velja?e 2022.

12 Provedbena odluka Vije?a (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 ?lanka 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2022., L 108, str. 51.) produljila je odobrenje dodijeljeno Provedbenom odlukom 2019/310 do 28. velja?e 2025.

Poljsko pravo

Zakon o PDV-u

13 ?lanak 106.e stavak 1. to?ka 18.a ustawe o podatku od towarów i us?ug (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. o?ujka 2004. (Dz. U. iz 2021., pozicija 685, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) odre?uje:

„Ra?uni za isporuku robe ili pru?anje usluga poreznim obveznicima iz Priloga 15. Zakonu, ?iji ukupni iznos prelazi 15 000 [poljskih zlota] ili njegovu protuvrijednost u stranoj valuti, moraju sadržavati rije?i ‚mehanizam razdvojenog pla?anja‘ [...]”

14 ?lanak 108.a tog zakona odre?uje:

„1. Porezni obveznici koji su primili ra?un s iskazanim iznosom poreza mogu prilikom pla?anja iznosa tra?bine koja proizlazi iz tog ra?una primijeniti mehanizam razdvojenog pla?anja.

1a. Prilikom pla?anja za ste?enu robu ili usluge iz Priloga br. 15 Zakonu dokumentiranog ra?unom ?iji ukupni iznos prelazi iznos od 15 000 poljskih zlota ili njegovu protuvrijednost u stranoj valuti porezni obveznici du?ni su primijeniti mehanizam razdvojenog pla?anja. [...]

[...]

2. Mehanizam razdvojenog pla?anja zna?i da se:

1) uplata iznosa koji u cijelosti ili djelomi?no odgovara iznosu poreza koji proizlazi iz primljenog ra?una izvršava na ra?un za PDV;

2) uplata u cijelosti ili djelomi?no iznosa koji odgovara neto prodajnoj vrijednosti koja proizlazi iz primljenog ra?una izvršava na bankovni ra?un ili ra?un kreditne zadruge s kojim je ra?un za PDV povezan ili ga se podmiruje na drugi na?in.”

15 U skladu s ?lankom 108.b navedenog zakona:

„1. Na zahtjev poreznog obveznika pro?elnik porezne uprave odlukom dopušta prijenos sredstava prikupljenih na ra?unu za PDV na bankovni ra?un ili ra?un kreditne zadruge, koji je naveo porezni obveznik, a uz koji je vezan uz navedeni ra?un za PDV.

[...]

3. Pro?elnik porezne uprave donosi odluku u roku od 60 dana od primitka zahtjeva. [...]

[...]

5. Pro?elnik porezne uprave odlukom odbija prijenos sredstava prikupljenih na ra?unu za PDV:

(1) u slu?aju poreznih dugova poreznog obveznika i nepla?enih tra?bina iz ?lanka 62.b stavka 2. to?ke 2. podto?ke (a) [ustawa – Prawo bankowe (Zakon o bankarstvu) od 29. kolovoza 1997. [(Dz. U. iz 1997., br. 140, pozicija 939), kako je izmijenjena (u daljnjem tekstu: Zakon o bankarstvu)], kada iznos navedenih sredstava odgovara iznosu tih dugovanja uve?ano za zatezne kamate, na dan donošenja odluke;

(2) kada postoje opravdani razlozi za zabrinutost da:

(a) porezna obveza koja se odnosi na poreze i tražbine iz članka 62.b stavka 2. točke 2. podtočke (a) [Zakona o bankarstvu]] ne?e biti izvršena, osobito ako porezni obveznik ustrajno ne pla?a dugovane poreze ili poduzima mjere koje se sastoje od prijenosa imovine kojim se ometa ili sprje?ava izvršenje poreznih obveza, ili

(b) nastane porezni dug i nepla?ene tražbine iz članka 62.b stavka 2. točke 2. podtočke (a) [Zakona o bankarstvu] ili se utvrdi dodatni porezni dug.

[...]"

Zakon o bankarstvu

16 Članak 62.b stavak 2. Zakona o bankarstvu odre?uje:

„Ra?un za PDV može se teretiti samo:

[...]

(2) za potrebe isplate:

(a) na ra?un Porezne uprave:

– [PDV], uklju?uju?i [PDV] za uvezenu robu, dodatni porez kao i zatezne kamate na porez na [PDV] ili dodatni porez,

– poreza na dobit i predujma u tu svrhu, kao i zateznih kamata na porez na dobit ili na predujam u tu svrhu,

– poreza na dohodak fizi?kih osoba i predujma u tu svrhu, kao i zateznih kamata na porez na dohodak fizi?kih osoba i na predujam u tu svrhu,

– trošarine, akontacija trošarine, pla?anja dnevnica kao i zateznih kamata na trošarinu i akontaciju trošarine,

– carine i pripadaju?e zatezne kamate,

[...]"

Glavni postupak i prethodna pitanja

17 Dana 28. lipnja 2021. upravitelj A zatražio je od Naczelnika Urz?du Skarbowego w O. (pro?elnik Porezne uprave u O., Poljska) da sredstva prikupljena na ra?unu za PDV poreznog obveznika u ste?aju prenese na ra?un ste?ajne mase. Kao obrazloženje svojeg zahtjeva naveo je da iznos od 104 915 poljskih zlota (oko 23 600 eura) treba biti prenesen na ra?un op?ine O. (Poljska) radi pla?anja poreza na nekretnine koji taj porezni obveznik duguje za srpanj 2021.

18 Odlukom od 26. kolovoza 2021. pro?elnik Porezne uprave u O. odbio je taj zahtjev.

19 Nakon što je upravitelj A podnio žalbu protiv te odluke, ravnatelj porezne uprave potvrdio ju je odlukom od 30. studenoga 2021.

20 Upravitelj A podnio je tužbu protiv potonje odluke pred Wojewódzkim S[?]dom Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu, Poljska), sudom koji je uputio zahtjev.

21 Taj sud podsjeća na to da poljski propis i, konkretnije, članak 106.e stavak 1. i članci 108.a do 108.f Zakona o PDV-u, kao i članci 62.a do 62.e Zakona o bankarstvu, utvrđuju mehanizam razdvojenog plaćanja. Taj se mehanizam sastoji od razdvajanja plaćanja dugovanog iznosa PDV-a od dugovanog oporezivog iznosa. Stoga, ako dobavljač robe ili pružatelj usluga podliježe odredbama o razdvojenom plaćanju, obavezan je uz redovni bankovni račun imati i odvojen blokirani bankovni račun za PDV. Taj račun služi naplati PDV-a koji plaćaju njegovi kupci i plaćanju PDV-a njegovim dobavljačima ili pružateljima usluga, kao i podmirivanju drugih javnih tražbina, ali isključivo onih državnog proračuna. U tom slučaju kupac plaća oporezivi iznos dobavljaču ili pružatelju usluga na redovni bankovni račun, dok se PDV koji se duguje za isporuku robe ili usluga plaća na blokirani bankovni račun za PDV dobavljača ili pružatelja usluga. Taj način plaćanja proizlazi samo iz volje platitelja i nije automatski. Suglasnost poreznog tijela potrebna je da se oslobode sredstava prikupljena na računu za PDV poreznog obveznika.

22 Poljski zakonodavac je u skladu s Provedbenom odlukom 2019/310 uveo mehanizam razdvojenog plaćanja, kojim je Vijeće Republici Poljskoj odobrilo da se za razdoblje od 1. ožujka 2019. do 28. veljače 2022. uvede posebna mjera odstupanja od članka 226. Direktive 2006/112.

23 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev napominje da Provedbena odluka 2019/310 sadržava pravila različitita od onih iz Provedbene odluke Vijeća (EU) 2017/784 od 25. travnja 2017. kojom se Talijanskoj Republici odobrava primjena posebne mjere kojom se odstupa od članka 206. i 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i stavljanju izvan snage Provedbene odluke (EU) 2015/1401 (SL 2017., L 118, str. 17.).

24 Naime, za razliku od Provedbene odluke 2019/310, Provedbenom odlukom 2017/784 propisuje se mogućnost uspostave nacionalnog sustava, odstupanjem od članka 206. Direktive 2006/112, u okviru kojeg korisnik plaća PDV na isporuke robe i usluga na odvojen i blokiran bankovni račun, koji vodi talijanska porezna uprava.

25 Sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje predstavlja li nacionalna mjera kojom se nalaže obveza kupcu robe ili usluga da PDV koji duguje dobavljaču te robe ili pružatelju usluga prenese na odvojen i blokiran bankovni račun tog dobavljača ili tog pružatelja usluga, odstupanje od članka 206. Direktive 2006/112 te, stoga, zahtijeva obavješćivanje o toj mjeri u skladu s člankom 395. te direktive. Međutim, povreda obveze obavješćivanja predstavlja povredu postupka i dovodi do neprimjenjivosti predmetnih pravila, na način da se ne mogu primijeniti na pojedince (vidjeti u tom smislu presudu od 4. veljače 2016., Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, t. 67.).

26 Prema mišljenju tog suda, u skladu s člankom 206. Direktive 2006/112, porezni obveznik ne treba platiti PDV nakon svake obavljene oporezive transakcije, nego tek po isteku poreznog razdoblja. Prema tome, neto iznos PDV-a iz prve rečenice navedenog članka odgovara zbroju PDV-a koji se odnosi na sve oporezive transakcije koje je porezni obveznik izvršio tijekom poreznog razdoblja, od kojeg se odbija PDV plaćen na sve transakcije izvršene tijekom navedenog razdoblja, uključujući i one obavljene prije transakcija koje je izvršio taj porezni obveznik. U tim okolnostima, navedeni porezni obveznik trebao bi moći slobodno raspolagati prethodnim uplatama koje je primio od svojih kupaca. Međutim, u slučaju računa za PDV poput onoga o kojem je riječ u predmetu koji se vodi pred navedenim sudom, sredstva su blokirana, i to prije nastanka duga s osnove PDV-a prema javnim tijelima.

27 To znači da članak 206. Direktive 2006/112 dopušta državama članicama da zahtijevaju

me?upla?anje PDV-a. Izraz „me?upla?anje” podrazumijevao bi djelomi?no pla?anje iznosa koji bi kasnije dospio, to jest neto iznosa PDV-a obra?unanog na cijelo porezno razdoblje. Me?utim, bilo bi teško smatrati da iznos PDV-a koji je kupac robe ili usluga platio svojem dobavlja?u na temelju odre?ene transakcije, kako je propisan poljskim propisom kojim se predvi?a mehanizam razdvojenog pla?anja, predstavlja me?upla?anje u smislu ?lanka 206. Direktive 2006/112, u skladu sa sudskom praksom koja proizlazi iz presude od 9. rujna 2021., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Stjecanja plinskog ulja unutar Zajednice) (C-855/19, EU:C:2021:714, t. 33.). Usto, situacija u predmetu koji se vodi pred sudom koji je uputio zahtjev razlikuje se od situacije koja je bila predmet presude od 26. ožujka 2015., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), u kojoj se sudski ovršitelj smatrao tre?om osobom koja je platila izlazni porez, a ne dobavlja?em.

28 Sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome prekora?uje li nacionalna mjera o kojoj je rije? cilj borbe protiv utaje PDV-a, koji proizlazi iz ?lanaka 273. i 395. Direktive 2006/112 kao i Provedbene odluke 2019/310.

29 On se osobito pita je li obveza poreznog obveznika ishoditi odobrenje poreznog tijela u pogledu namjene sredstava koja se nalaze na njegovu ra?unu za PDV u druge svrhe osim pla?anja dugova državnog prora?una, posebno u korist drugog javnog vjerovnika kao što je op?ina, u granicama borbe protiv utaje PDV-a.

30 Kad je rije? o situaciji poreznih obveznika u ste?aju, kao što je onaj u predmetu koji se vodi pred sudom koji je uputio zahtjev, bilo bi još teže smatrati da se predmetnom mjerom nastoji suzbiti utaja PDV-a, s obzirom na to da je odobrenje za prijenos sredstava prikupljenih na ra?unu za PDV zatražio ste?ajni upravitelj koji djeluje pod nadzorom ste?ajnog suda.

31 Usto, sud koji je uputio zahtjev želi saznati, s obzirom na ?injenicu da u ovom slu?aju porezni obveznik u ste?aju ne obavlja gospodarsku djelatnost, dakle ne obavlja transakcije koje uzrokuju pla?anje PDV-a, a da je upravitelj A naveo da taj porezni obveznik od otvaranja ste?aja nema teku?e dugove s osnove PDV-a, povre?uje li blokiranje sredstava na ra?unu za PDV na?elo neutralnosti PDV-a.

32 Taj sud tako?er dvoji u pogledu uskla?enosti mehanizma razdvojenog pla?anja s pravom vlasništva zajam?enim ?lankom 17. Povelje.

33 Naime, poljski zakonodavac nije uredio u?inke tog mehanizma u okviru Ste?ajnog zakona. U toj situaciji bilo bi teško smatrati da postoje jasna i precizna pravila koja upravitelju omogu?uju da provede ste?ajni postupak i predvidi postupanje poreznih tijela.

34 Me?utim, u skladu s ?lankom 2. UEU-a, u državi ure?enoj vladavinom prava gospodarski subjekti trebali bi mo?i legitimno o?ekivati od javnih tijela da zadiranje u njihova temeljna prava bude razumno ograni?eno i da ne vode ra?una samo o interesima državnog prora?una.

35 U tim je okolnostima Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (Vojvodski upravni sud u Wroc?awu) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li odredbe [Provedbene odluke 2019/310], odredbe Direktive [2006/112], a osobito njezine ?lanke 395. i 273., te na?elo proporcionalnosti i na?elo neutralnosti tuma?iti na na?in da im se protive nacionalna odredba i nacionalna praksa kojima se u okolnostima ovog predmeta ste?ajnom upravitelju odbija odobriti prijenos sredstava prikupljenih na ra?unu za PDV poreznog obveznika (mehanizam razdvojenog pla?anja) na bankovni ra?un koji je naveo [taj upravitelj]?

2. Treba li ?lanak 17. stavak 1. [Povelje], naslovljen Pravo na vlasništvo, u vezi s ?lankom 51.

stavkom 1. i člankom 52. stavkom 1. Povelje, tumačiti na način da im se protive nacionalna odredba i nacionalna praksa koje u okolnostima ovog predmeta, odbijanjem odobrenja stečajnom upravitelju da prenese sredstva prikupljena na račun za PDV poreznog obveznika (mehanizam razdvojenog plaćanja), dovode do zamrzavanja financijskih sredstava koja su vlasništvo poreznog obveznika u stečaju na račun za PDV te, slijedom toga, onemogućavaju ispunjavanje obveza [tog] upravitelja u okviru stečajnog postupka?

3. Treba li načelo vladavine prava iz članka 2. [UEU-a] i načelo pravne sigurnosti koje iz njega proizlazi, načelo lojalne suradnje iz članka 4. stavka 3. UEU-a i načelo dobre uprave iz članka 41. stavka 1. Povelje, s obzirom na kontekst i ciljeve [Provedbene] odluke 2019/310 te odredbe Direktive 2006/112, tumačiti na način da im se protivi nacionalna praksa kojom se odbijanjem odobrenja stečajnom upravitelju da prenese sredstva prikupljena na račun za PDV poreznog obveznika (mehanizam razdvojenog plaćanja) nastoji dokinuti ciljeve stečajnog postupka za koji je stečajni sud utvrdio da je u nadležnosti poljskih sudova u smislu članka 3. stavka 1. [Uredbe 2015/848], 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?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

36 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 273. i 395. Direktive 2006/112, Provedbenu odluku 2019/310 kao i načela proporcionalnosti i neutralnosti PDV-a tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis kojim se propisuje da se iznos PDV-a uplaćen na odvojeni račun za PDV, kojim dobavljač raspolaže u bankarskoj instituciji, može koristiti samo u ograničene svrhe, to jest, osobito za plaćanje PDV-a poreznom tijelu ili za plaćanje PDV-a iskazanog na računima primljenima od dobavljača robe ili pružatelja usluga.

37 U tom pogledu valja podsjetiti na to da članak 226. Direktive 2006/112 nabroja podatke koji se u svrhu PDV-a obvezno moraju navesti na računima koji se izdaju u skladu s tom direktivom.

38 Članak 395. stavak 1. navedene direktive propisuje da Vijeće može odobriti bilo kojoj državi članici uvođenje posebnih mjera za odstupanje od odredaba iste direktive, kako bi se pojednostavio postupak naplate PDV-a ili spriječili određeni oblici utaje ili izbjegavanja poreza.

39 Vijeće je donijelo Provedbenu odluku 2019/310 na temelju te odredbe u skladu sa zahtjevom koji je u tom smislu Republika Poljska uputila Komisiji.

40 U tom pogledu iz uvodne izjave 1. te provedbene odluke proizlazi da bi ta „posebna mjera trebala zahtijevati uključivanje posebne izjave da se porez na dodanu vrijednost (PDV) mora platiti na dobavljačev blokirani račun za PDV, za račune izdane u odnosu na isporuke robe i usluga koje su podložne prijevarama i koje su u Poljskoj općenito obuhvaćene mehanizmom prijenosa porezne obveze i solidarnom odgovornosti”.

41 Kao što je navedeno u obrazloženju navedene provedbene odluke Komisija je smatrala da posebna mjera koja se odnosi na isporuke robe i usluga podložnih prijevarama može dovesti do konkretnih rezultata u borbi protiv prijevара povezanih s PDV-om.

42 U tim je okolnostima, u skladu s člankom 1. navedene provedbene odluke, odstupanjem od članka 226. Direktive 2006/112, Republici Poljskoj odobreno uvođenje posebne izjave da se PDV, za račune izdane za isporuke roba i usluga navedenih u Prilogu iste provedbene odluke i koji se izvršavaju izmeđ u poreznih obveznika, mora plaćati na odvojen i blokiran bankovni račun dobavljača otvoren u Poljskoj, u slučajevima u kojima se plaćanja za te isporuke i te pružene

usluge obavljaju s pomoću elektroničkih bankovnih transfera.

43 Slijedom toga, za potrebe primjene mehanizma razdvojenog plaćanja poljski je zakonodavac u svojem nacionalnom propisu predvidio da račun koji se odnose na isporuku robe ili usluga iz tog propisa u korist poreznog obveznika, čiji ukupni dugovani iznos prelazi 15 000 poljskih zlota (oko 3 370 eura) ili njegov ekvivalent u drugoj valuti, moraju sadržavati napomenu „mehanizam razdvojenog plaćanja.”

44 Budući da taj mehanizam ne predviđa samo napomenu koji se mora nalaziti na računima, nego usto uspostavlja sustav odvojenog i blokiranog računa za PDV, u okviru kojeg se za prijenos sredstava s tog računa zahtijeva odobrenje poreznog tijela, a s obzirom na to da odobrenje podliježe uvjetima predviđenima poljskim propisom, sud koji je uputio zahtjev pita prekoračuje li propis kojim se predviđa navedeni mehanizam odobrenje koje je Republici Poljskoj dodijeljeno Provedbenom odlukom 2019/310. Konkretno, taj sud želi saznati predstavlja li navedeni propis nedopušteno odstupanje od članka 206. Direktive 2006/112.

45 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, valja utvrditi da nijedna odredba te direktive ne nalaže državama članicama posebne obveze u pogledu mehanizma razdvojenog plaćanja poput onog o kojem je riječ u glavnom predmetu.

46 Kad je riječ o članku 206. navedene direktive, treba podsjetiti na to da svaki porezni obveznik koji je dužan plaćati PDV mora plaćati neto iznos PDV-a pri podnošenju prijave PDV-a predviđene člankom 250. iste direktive, pri čemu države članice mogu odrediti drugi datum za plaćanje tog iznosa ili zahtijevati međuplaćanje.

47 U tom pogledu, iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da kada se sredstva koja odgovaraju iznosu PDV-a uplaćuju na odvojeni račun za PDV poreznog obveznika, ne dolazi do namirenja duga s osnove PDV-a u korist državnog proračuna jer se PDV duuguje samo na određene datume nakon završetka poreznog razdoblja.

48 Kao što je to utvrdila nezavisna odvjetnica u točki 34. svojeg mišljenja, iako porezni obveznik ne može slobodno raspolagati sredstvima prikupljenima na odvojenom računu za PDV, poljski propis ipak predviđa mogućnost da taj porezni obveznik upotrijebi ta sredstva kako bi platio PDV svojim dobavljačima robe ili pružateljima usluga i podmirio svoje dugove prema državi.

49 Slijedom toga, kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica u točki 35. svojeg mišljenja, ako porezni obveznik može sredstvima koja se nalaze na odvojenom računu za PDV platiti PDV svojim dobavljačima robe ili usluga, ne mora prefinancirati PDV u opsegu većem od onog koji se predviđa uobičajenim sustavom iz Direktive 2006/112.

50 S tim u vezi valja dodati da, iako Provedbena odluka 2019/310 formalno predstavlja odstupanje od članka 226. Direktive 2006/112, koji se odnosi na podatke koji se u svrhu PDV-a obvezno moraju nalaziti na računima izdanima u skladu s tom direktivom, ostaje činjenica da je, kao što se to navodi u uvodnim izjavama 1., 4. i 7. te provedbene odluke kao i u njezinu članku 1., navedeno odstupanje predviđeno kako bi se poljskom zakonodavcu omogućilo da uspostavi sustav blokiranja sredstava na odvojenom bankovnom računu za potrebe PDV-a. Iz toga proizlazi da je zakonodavac Unije, odobravanjem predmetnog odstupanja, bio obaviješten da njegovo uvođenje u poljski propis podrazumijeva uspostavu navedenog sustava odvojenog računa za potrebe PDV-a.

51 U tim okolnostima mehanizam razdvojenog plaćanja ne može se, kao takav, smatrati protivnim članku 206. Direktive 2006/112 i ne predstavlja odstupanje od njega.

52 Kad je rije? o na?elu porezne neutralnosti, na koje se u prvom pitanju poziva sud koji je uputio zahtjev, valja podsjetiti na to da je, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, njime zakonodavac Unije u području PDV-a izrazio op?e na?elo jednakog postupanja te da mu se protiv osobito to da se prema gospodarskim subjektima koji izvršavaju iste transakcije razli?ito postupa u pogledu pitanja naplate PDV-a (vidjeti osobito presude od 17. prosinca 2020., WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, t. 48., i od 16. velja?e 2023., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, t. 88.).

53 Svrha je sustava predvi?enog Direktivom 2006/112 i prava na odbitak PDV-a, koje je njezin dio, u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili pla?enog u okviru svih njegovih gospodarskih aktivnosti. Tako zajedni?ki sustav PDV-a jam?i savršenu neutralnost oporezivanja svih gospodarskih aktivnosti, ma kakvi bili ciljevi ili rezultati tih aktivnosti, pod uvjetom da su same te aktivnosti obuhva?ene PDV-om (vidjeti u tom smislu presudu od 16. velja?e 2023., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, t. 94. i navedenu sudsku praksu).

54 U ovom slu?aju, na temelju odluke kojom se upu?uje zahtjev, nije mogu?e utvrditi nikakvu vezu izme?u, s jedne strane, na?ela porezne neutralnosti i, s druge strane, uvjeta predvi?enih poljskim propisom kojima podliježe odbijanje osloba?anja sredstava s ra?una za PDV poreznog obveznika u ste?aju u okviru ste?ajnog postupka.

55 Kad je rije? o na?elu proporcionalnosti, na koje se sud koji je uputio zahtjev tako?er poziva u prvom pitanju, dovoljno je podsjetiti na to da, kao prvo, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 3. Provedbene odluke 2019/310, iako je Republika Poljska ve? poduzela brojne mjere za borbu protiv prijevara povezanih s PDV-om, ta država ?lanica ipak smatra da te mjere nisu dovoljne za spre?avanje navedene prijevare. Kao što je navedeno u uvodnoj izjavi 11. te provedbene odluke, Komisija je odobrila tu analizu time što je smatrala vjerojatnim da predmetna posebna mjera za isporuke robe i usluga podložnih prijevarama može dovesti do konkretnih rezultata u borbi protiv prijevara povezanih s PDV-om.

56 Kao drugo, s obzirom na to da se, u skladu s ?lankom 1. Provedbene odluke 2019/310, odobrenje predvi?eno tom odlukom odnosi samo na pla?anja obavljena s pomo?u elektroni?kih bankovnih transfera, ne treba smatrati pravno obvezuju?om formalnoš?u obvezu da se na ra?un za PDV unese podatak prema kojem se taj porez pla?a na odvojen i blokiran bankovni ra?un za PDV dobavlja?a ili pružatelja usluge, te da se stoga osigura da se odgovaraju?i iznosi prenesu na taj ra?un. Stoga ona nije neproporcionalna.

57 Kao tre?e, navedena se obveza ne odnosi na sve transakcije koje se pla?aju elektroni?kim transferom jer se, u skladu s ?lancima 106.e i 108.a Zakona o PDV-u, odnosi samo na ra?une za isporuku robe ili usluga ?iji ukupni dugovani iznos prelazi 15 000 poljskih zlota (oko 3 370 eura) ili njegov ekvivalent izražen u stranoj valuti, što se tako?er ne ?ini neproporcionalnim.

58 Kao ?etvrto, kao što je to utvr?eno u to?ki 48. ove presude, poljski propis predvi?a mogu?nost da porezni obveznik upotrijebi sredstva prikupljena na tom odvojenom ra?unu za PDV kako bi platio PDV svojim dobavlja?ima robe ili pružateljima usluga i podmirio svoje dugove prema državi. Prema tome, tim se propisom ne predvi?a apsolutna blokada predmetnih sredstava, nego se samo ograni?ava njihovo korištenje, što je tako?er proporcionalno cilju borbe protiv utaje PDV-a.

59 Uzimaju?i u obzir sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da ?lanke 273. i 395. Direktive 2006/112 i Provedbenu odluku 2019/310 treba tuma?iti na na?in da im se ne protivi nacionalni propis kojim se propisuje da se iznos PDV-a upla?en na odvojeni ra?un za PDV, kojim raspolaže dobavlja? u bankarskoj instituciji, može koristiti samo u ograni?ene svrhe, to jest,

osobito za plaćanje PDV-a koji se duguje poreznom tijelu ili plaćanje PDV-a iskazanog na računima primljenima od dobavljača robe ili pružatelja usluga.

Drugo pitanje

60 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 17. stavak 1. Povelje, u vezi s njezinim člankom 51. stavkom 1. i člankom 52. stavkom 1., tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis kojim se propisuje da se iznos PDV-a uplaćen na odvojeni račun za PDV, kojim raspolaže dobavljač u bankarskoj instituciji, može koristiti samo u ograničene svrhe, to jest, osobito za plaćanje PDV-a koji se duguje poreznom tijelu ili plaćanje PDV-a iskazanog na računima primljenima od dobavljača robe ili pružatelja usluga.

61 U tom pogledu valja podsjetiti na to da se, u skladu s člankom 51. stavkom 1. Povelje, njezine odredbe odnose na države članice samo kada provode pravo Unije.

62 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, pojam „provedba prava Unije”, u smislu članka 51. Povelje, pretpostavlja postojanje određenog stupnja povezanosti između pravnog akta Unije i predmetne nacionalne mjere koja nadilazi sličnost obuhvaćenih područja ili neizravne učinke jednog područja na drugo (presuda od 16. srpnja 2020., Adusbef i dr., C-686/18, EU:C:2020:567, t. 52. i navedena sudska praksa).

63 U tom kontekstu, Sud je odlučio o neprimjenjivosti temeljnih prava Unije u vezi s nacionalnim propisom jer odredbe Unije u dotičnom području ne nameću državama članicama nikakvu obvezu u pogledu situacije o kojoj je riječ u glavnom postupku (presuda od 16. srpnja 2020., Adusbef i dr., C-686/18, EU:C:2020:567, t. 53. i navedena sudska praksa).

64 Međutim, u ovom slučaju, kao što to proizlazi iz odgovora na prvo pitanje, nijedna od odredaba prava Unije na koje se poziva sud koji je uputio zahtjev ne nameće državama članicama posebne obveze u pogledu mehanizma razdvojenog plaćanja poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku.

65 Usto, valja podsjetiti na to da se glavni postupak odnosi na odbijanje porezne uprave da odobri prijenos sredstava prikupljenih na odvojenom računu za PDV poreznog obveznika u stečaju na račun stečajne mase radi plaćanja općinskog poreza na nekretnine. Upravitelj A pred sudom koji je uputio zahtjev osporava pravilo, koje proizlazi iz poljskog propisa koji se primjenjuje u ovom slučaju, prema kojem nije moguće prenijeti sredstva prikupljena na odvojenom i blokiranom računu za PDV za potrebe plaćanja tog poreza na nekretnine.

66 U tom pogledu valja utvrditi da, iako mehanizam razdvojenog plaćanja PDV-a, utvrđen predmetnim poljskim propisom, kao takav ima određenu povezanost sa sustavom PDV-a predviđenim Direktivom 2006/112, na čiji je plaćanja općinskog poreza na nekretnine putem sredstava prikupljenih na odvojenom računu za PDV poreznog obveznika ipak nisu određeni odredbama Direktive 2006/112, tako da taj mehanizam ne predstavlja „provedbu prava Unije”, u smislu sudske prakse navedene u točki 62. ove presude.

67 U tim je okolnostima drugo pitanje nedopušteno.

Treće pitanje

68 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita treba li načelo vladavine prava koje proizlazi iz članka 2. UEU-a, načelo pravne sigurnosti, načelo lojalne suradnje koje proizlazi iz članka 4. stavka 3. UEU-a kao i načelo dobre uprave koje proizlazi iz članka 41. stavka 1. Povelje tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis kojim se propisuje da se iznos PDV-a uplaćen

na odvojeni račun za PDV, kojim dobavljač raspolaže u bankarskoj instituciji, može koristiti samo u ograničene svrhe, to jest, osobito za plaćanje PDV-a poreznom tijelu ili za plaćanje PDV-a iskazanog na računima primljenima od dobavljača robe ili pružatelja usluga.

69 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, postupak utvrđen člankom 267. UFEU-a instrument je suradnje između Suda i nacionalnih sudova zahvaljujući kojem Sud nacionalnim sudovima daje elemente za tumačenje prava Unije koji su im potrebni za rješavanje sporova koji se pred njima vode (presuda od 1. kolovoza 2022., Vyriausioji tarnybinės etikos komisija, C-184/20, EU:C:2022:601, t. 47.).

70 Budući da se zahtjev za prethodnu odluku temelji na tom postupku, nacionalni sud dužan je u samom tom zahtjevu odrediti činjenični i zakonodavni okvir spora u glavnom postupku i pružiti potrebna objašnjenja o razlozima zbog kojih je odabrao odredbe prava Unije koje tumačenje traži, kao i o vezi koju uspostavlja između tih odredbi i nacionalnog propisa koji je primjenjiv u sporu koji je pred njim pokrenut (presuda od 8. lipnja 2023., Lyoness Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, t. 26.).

71 S tim u vezi valja također naglasiti da podaci sadržani u odlukama kojima se upućuje zahtjev trebaju omogućiti, s jedne strane, Sudu da pruži korisne odgovore na pitanja koja je postavio nacionalni sud i, s druge strane, vladama država članica i drugim zainteresiranim osobama da iskoriste pravo koje im priznaje članak 23. Statuta Suda Europske unije u pogledu podnošenja optuživanja. Sud je dužan, vodeći računa o činjenici da se na temelju te odredbe zainteresirane osobe obavještava samo o odlukama kojima se upućuje prethodno pitanje, paziti da zaštiti to pravo (vidjeti u tom smislu presudu od 4. svibnja 2023., MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, t. 30.).

72 Ti kumulativni uvjeti u vezi sa sadržajem zahtjeva za prethodnu odluku, kojih se sud koji je uputio zahtjev mora strogo pridržavati, izričito su navedeni u članku 94. Poslovnika Suda (presuda od 8. lipnja 2023., Lyoness Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, t. 27.). Usto, na njih se podsjeća u točkama 13., 15. i 16. Preporuka Suda Europske unije namijenjenih nacionalnim sudovima koje se odnose na pokretanje prethodnog postupka (SL 2019., C 380, str. 1.).

73 U ovom slučaju, kad je riječ o trećem pitanju, odluka kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku ne ispunjava zahtjev iz članka 94. točke (c) Poslovnika.

74 Naime, valja utvrditi da u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku nisu dostatno izloženi razlozi zbog kojih je tumačenje načela vladavine prava koje proizlazi iz članka 2. UEU-a, načela pravne sigurnosti, načela lojalne suradnje koje proizlazi iz članka 4. stavka 3. UEU-a kao i načela dobre uprave koje proizlazi iz članka 41. stavka 1. Povelje, potrebno u ovom predmetu.

75 Činjenica da se sud koji je uputio zahtjev poziva na navodnu nedosljednost između, s jedne strane, nacionalnih odredaba kojima je predviđen mehanizam razdvojenog plaćanja i, s druge strane, nacionalnih odredaba o stečaju, nije očitito dovoljna da bi se utvrdila veza između odredaba i načela prava Unije iz prethodne točke i tog mehanizma o kojem je riječ u glavnom postupku.

76 U tim je okolnostima treće pitanje nedopušteno.

Troškovi

77 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 navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

članke 273. i 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i Provedbenu odluku 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,

treba tumačiti na način da im se:

ne protivi nacionalni propis kojim se propisuje da se iznos poreza na dodanu vrijednost (PDV-a) uplaćen na odvojeni račun za PDV, kojim dobavljač raspolaže u bankarskoj instituciji, može koristiti samo u ograničene svrhe, to jest, osobito za plaćanje PDV-a koji se duguje poreznom tijelu ili plaćanje PDV-a iskazanog na računima primljenima od dobavljača robe ili pružatelja usluga.

Potpisi

* Jezik postupka: poljski