

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

JULIANE KOKOTT

od 6. studenoga 2014.(1)

**Predmet C-499/13**

**Marian Macikowski – u svojstvu sudskog ovršitelja pri Sąd Rejonowy w Chojnicach  
(Opziński sud Chojnice)**

**protiv**

**Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (ravnatelj porezne uprave u Gdanjsku)**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Republika Poljska))

„Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost – Članak 193., članak 199. stavak 1. točka (g) kao i članci 204. do 206. Direktive 2006/112/EZ – Isporuka nekretnine putem prisilne prodaje – Dužnost sudskog ovršitelja koji sudjeluje u postupku utvrđivanja, naplate i plaćanja poreza na dodanu vrijednost – Odgovornost za neplaćeni porez – Načelo proporcionalnosti – Načelo porezne neutralnosti“

## **I – Uvod**

1. Nijedan porezni zakon nema učinak ako nije osigurana njegova djelotvorna provedba. Ne čudi stoga što države članice Unije osobitu pozornost posvećuju tom aspektu. Stoga im ne nedostaje zamisli za propisivanje različitih obveza kako bi poreznim tijelima stvarno osigurale porezne prihode.

2. Povod za ovaj zahtjev za prethodnu odluku jest isporuka za koju se plaća porez na dodanu vrijednost i koja je ostvarena prilikom prisilne prodaje nekretnine. Sudski ovršitelj koji je sudjelovao u tom postupku prema poljskom pravu ima posebne obveze u pogledu nastalog poreza na dodanu vrijednost jer se ne smatra vjerojatnim da će dužnik u postupku prisilne prodaje sam platiti porez. Sudski ovršitelj odgovara za povrede tih obveza.

3. Sud u ovom postupku treba pojasniti jesu li takve obveze sudskog ovršitelja u skladu s pravom Unije o porezu na dodanu vrijednost.

## **II – Pravni okvir**

*A – Pravo Unije*

4. U razdoblju na koje se odnosi glavni spor porez na dodanu vrijednost ubirao se u Uniji na temelju Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost(2) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

5. Na temelju članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, „porezni obveznik znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti“.

6. Glava XI. Direktive o PDV-u sadrži „obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici“. Unutar prvog poglavlja („Obveza plaćanja“) te glave, u člancima od 192. a do 205. nalaze se odredbe o „[osobama] koje su odgovorne za plaćanje PDV-a poreznim tijelima“.

7. Članak 193. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

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

8. U skladu s člankom 199. stavkom 1. Direktive o PDV-u, 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 [prisilne] prodaje drugoj osobi.“

9. Članak 204. stavak 1. Direktive o PDV-u određuje:

„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.

[...]“

10. 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 platiti PDV, za plaćanje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba.“

11. Članci koji slijede sadrže „[uvjete] plaćanja“. Člankom 206. Direktive o PDV-u pojašnjava se:

„Svaki porezni obveznik koji je dužan platiti PDV mora platiti neto iznos PDV-a pri podnošenju

prijave PDV-a predviđene člankom 250. Države članice mogu odrediti drugi datum za plaćanje tog iznosa ili zahtijevati mećuplaćenje.“

12. U okviru petog poglavlja („Prijave“) glave XI., dio članka 250. Direktive o PDV-u glasi:

„1. 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.

[...]“

13. Članak 252. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„1. 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.

2. Porezno razdoblje određuje svaka država članica kao jedan mjesec, dva mjeseca ili tri mjeseca.

Međutim, države članice mogu odrediti različita porezna razdoblja, pod uvjetom da ta razdoblja ne premašuju godinu dana.“

14. Konačno, članak 273. unutar sedmog poglavlja („Razne odredbe“) glave XI. Direktive o PDV-u određuje:

„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.“

## B – Nacionalno pravo

15. Članak 18. Ustawa o podatku od towarów i usług od 11. ožujka 2004. (u daljnjem tekstu: poljski Zakon o PDV-u) glasi kako slijedi:

„[...] Sudski izvršitelji koji provode mjere ovrhe u smislu odredbi Zakonika o parničnom postupku odgovorni su za plaćanje poreza koji se primjenjuje na isporuku, ostvarenu putem ovrhe, robe čiji je dužnik vlasnik ili koja se suprotno važećim odredbama nalazi u njegovu posjedu.“

16. Članak 8. Ustawa Ordynacja podatkowa od 29. kolovoza 1997. (u daljnjem tekstu: poljski Porezni zakonik) definira „poreznog platca“, među ostalim, kao „fizičku osobu, pravnu osobu ili organizacijsku jedinicu bez vlastite pravne osobnosti koja je na temelju odredbi poreznog prava dužna utvrditi porez poreznog obveznika, od poreznog obveznika i platiti ga poreznoj upravi u propisanom roku“.

17. Dijelovi članka 30. poljskog Poreznog zakonika glase:

„1. Porezni platac koji nije ispunio svoje obveze utvrđene člankom 8. odgovara za nenaplaćeni porez ili za naplaćeni, ali neplaćeni porez.

[...]

3. Porezni platac [...] odgovara svojom ukupnom imovinom za potraživanja navedena u [stavku 1.].

4. Ako tijekom poreznog postupka porezna uprava utvrdi okolnosti navedene u [stavku 1.], ta uprava donosi odluku o poreznoj odgovornosti poreznog platca [...] kojom određuje visinu potraživanja za nenaplaćeni porez ili za naplaćeni, ali neplaćeni porez.“

### III – Glavni postupak i postupak pred Sudom

18. Glavni postupak odnosi se na odgovornost M. Macikowskog za PDV koji je nastao na temelju prisilne prodaje.

19. M. Macikowski u veljači 2007. u svojstvu sudskog ovršitelja u okviru ovršnog postupka protiv poduzetnika sa sjedištem u Poljskoj proveo je prisilnu prodaju nekretnine u vlasništvu navedenog poduzetnika. Kupovninu su kupci u cijelosti uplatili na depozitni račun suda i prijenos vlasništva postao je pravomoćan u kolovozu 2007.

20. U lipnju 2009. porezna uprava na temelju članka 18. poljskog Zakona o PDV-u, u vezi s člankom 8. i člankom 30. stavcima 1., 3. i 4. poljskog Poreznog zakonika, donijela je odluku o odgovornosti M. Macikowskog kao poreznog platca jer nije platio dospjeli PDV za prodaju nekretnine. Prema mišljenju porezne uprave, M. Macikowski morao je za tu transakciju još u studenome 2007. izdati račun s iskazanim PDV-om i platiti porez u ime isporučitelja nekretnine koji je porezni obveznik. M. Macikowski u rujnu 2009. naposljetku je obavijestio poreznu upravu o tome da je platio porez.

21. M. Macikowski pobijao je odluku o svojoj odgovornosti kao poreznog platca pred ravnateljem porezne uprave u Gdanjsku, nakon što je ona potvrđena unatoč njegovu prigovoru podnesenom poreznoj upravi. Među ostalim, tvrdio je da nije mogao raspolagati prihodom od prodaje nekretnine na dražbi zato što se taj prihod nalazio na depozitnom računu suda. Nije mogao platiti porez sve dok sud nije konačno potvrdio plan podjele koji je iznio potkraj listopada 2008.

22. Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud), pred kojim se sada vodi postupak, dvoji o usklađenosti navedenih poljskih odredbi s pravom Unije te se 16. rujna 2013., na temelju članka 267. UFEU-a, obratio Sudu sa sljedećim prethodnim pitanjima:

1. Je li s obzirom na sustav poreza na dodanu vrijednost koji počinje na Direktivi o PDV-u, a osobito u pogledu članaka 9. i 193. u vezi s člankom 199. stavkom 1. točkom (g), dopuštena odredba nacionalnog prava kao što je članak 18. poljskog 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:

2.1. Je li s obzirom na načelo proporcionalnosti kao opće načelo prava Unije dopuštena odredba nacionalnog prava kao što je članak 18. poljskog Zakona o PDV-u, prema kojem, među

ostalim, porez na isporuku nekretnina provedenu putem sudske ovrhe na robi koja je vlasništvo dužnika ili se suprotno važećim propisima nalazi u njegovu posjedu utvrđuje, naplaćuje i plaća sudski ovršitelj kojem je povjereno provođenje mjera ovrhe, a koji kao porezni platac odgovara za neispunjenje te obveze?

2.2. 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. poljskog 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 važećim 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 odgovarajućom poreznom stopom a da se od tog iznosa ne odbija iznos pretporeza nastalog od početka poreznog razdoblja do datuma naplate poreza od poreznog obveznika?

23. U postupku pred Sudom M. Macikowski, Republika Poljska i Europska komisija podnijeli su pisana očitovanja. Na usmenoj raspravi održanoj 4. rujna 2014. sudjelovali su ravnatelj porezne uprave u Gdanjsku, Republika Poljska kao i Komisija.

#### IV – Pravo

24. Za razumijevanje ovog postupka ključno je razlikovati dva različita područja obveza sudskog ovršitelja prema poljskim odredbama.

25. S jedne strane, sudski je ovršitelj u okviru prisilne prodaje u skladu s člankom 18. poljskog Zakona o PDV-u i člankom 8. poljskog Poreznog zakonika dužan za poreznog obveznika utvrditi iznos poreza, naplatiti ga od poreznog obveznika i pravodobno ga platiti poreznoj upravi. Stoga sudski ovršitelj sredstvima poreznog obveznika osigurava ispunjenje njegove porezne obveze (u daljnjem tekstu: obveza naplate).

26. S druge strane, pod određenim okolnostima postoji i vlastita odgovornost sudskog ovršitelja za porez. Ako sudski ovršitelj ne ispuni svoju obvezu naplate, mora iz vlastite imovine platiti PDV u skladu s člankom 30. stavcima 1. i 3. poljskog Poreznog zakonika (u daljnjem tekstu: odgovornost).

#### A – Obveza naplate

27. Svojim prvim prethodnim pitanjem Sud koji je uputio zahtjev najprije pita je li obveza naplate sudskog ovršitelja u suprotnosti s odredbama Direktive o PDV-u.

1. Članak 193. i članak 199. stavak 1. točka (g) Direktive o PDV-u

28. Sud koji je uputio zahtjev prije svega dvoji o tome jesu li predmetne poljske odredbe u skladu s člankom 193. i člankom 199. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u.

29. U skladu s osnovnim pravilom iz članka 193. Direktive o PDV-u, porezni obveznik koji provodi oporezivu isporuku robe dužan je plaćati porez na dodanu vrijednost. Međutim, navedenim člankom predviđa se i da na temelju članka 194. do 199. i članka 202. Direktive o PDV-u porez može biti dužna plaćati i „druga osoba“. Jedna je od tih iznimki članak 199. stavak 1. točka (g) Direktive o PDV-u. On ovlašćuje države članice da u slučaju isporuke nekretnina u okviru postupka prisilne prodaje odrede da je osoba koja je dužna plaćati PDV stjecatelj nekretnine, ako je on porezni obveznik.

30. M. Macikowski smatra da je člancima 193. do 205. Direktive o PDV-u iscrpno uređeno tko

je dužan plaćati porez. Države članice mogu naložiti plaćanje poreza samo osobama koje su ondje navedene. Sudski izvršitelj koji sudjeluje u prisilnoj prodaji ne podliježe nijednoj od tih odredbi.

31. Takvim se stajalištem zanemaruje to da je potrebno razlikovati osobu koja je dužna plaćati porez od osobe, kao što je to „porezni platac“ prema poljskom pravu, koja je dužna samo naplatiti PDV od osobe koja je dužna plaćati porez. Člancima 193. do 205. Direktive o PDV-u uređeno je samo pitanje tko je osoba koja je dužna plaćati porez.

32. Sudski izvršitelj na temelju poljskih propisa o obvezi naplate ne postaje sâm osobom koja je dužna plaćati porez. On je samo dužan sredstvima dužnika nad kojim se imovinom provodi ovrha podmiriti njegov porezni dug za jednu određenu transakciju. Osoba koja je prilikom isporuke nekretnine putem prisilne prodaje dužna plaćati porez ostaje izvršenik kao isporučitelj te ništa drugo ne proizlazi iz navoda suda koji je uputio zahtjev. Stoga ni poljske odredbe o obvezi naplate sudskog izvršitelja ne odstupaju od članka 193. i članka 199. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u.

33. Prema tome, članak 193. u vezi s člankom 199. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u nije u suprotnosti s nacionalnom odredbom na temelju koje se prilikom isporuke nekretnine putem prisilne prodaje sudskom izvršitelju koji sudjeluje u postupku nalaže obveza utvrđivanja, naplate i plaćanja dospjelog PDV-a za osobu koja je dužna platiti porez.

2. Članak 204. Direktive o PDV-u

34. Međutim, M. Macikowski osim toga tvrdi da je predmetni poljski pravni propis u suprotnosti s člankom 204. Direktive o PDV-u, s obzirom na to da sudskog izvršitelja po zakonu određuje za poreznog zastupnika, iako to nije predviđeno člankom 204. Direktive o PDV-u.

35. Na temelju članka 204. stavka 1. podstavka 1. Direktive o PDV-u, države članice mogu dopustiti da se imenuje porezni zastupnik kao osoba koja je dužna platiti porez ako je stvarna osoba koja je dužna plaćati porez porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici u kojoj postoji obveza plaćanja PDV-a. Poreznom obvezniku može se *naložiti* obveza imenovanja poreznog zastupnika na temelju podstavka 2. navedenog članka samo ako u državi u kojoj porezni obveznik ima poslovni nastan ne postoji instrument koji se odnosi na međusobnu pomoć, što u Uniji nije slučaj. Kao što to proizlazi iz uvodne izjave 7. Direktive 2000/65/EZ(3), na kojoj se temelji članak 204., porezni zastupnik može umjesto poreznog obveznika koji nema poslovni nastan postati osoba koja je dužna plaćati porez ili samo nastupati kao njegov punomoćnik. Porezni zastupnik tako služi poreznim tijelima kao nacionalni sugovornik ako porezni obveznik ima poslovni nastan u inozemstvu(4).

36. Odredba članka 204. Direktive o PDV-u uvedena je s ciljem pojednostavnjenja sustava PDV-a, tako da države članice, suprotno prijašnjem pravnom položaju, od poreznih obveznika s poslovnim nastanom na unutarnjem tržištu ne mogu više zahtijevati da imenuju poreznog zastupnika(5). Time je konačno otklonjena i prepreka za pristup tržištu. Članak 204. stoga sprežava situacije u kojima gospodarski subjekti s poslovnim nastanom u Uniji svoje obveze u pogledu PDV-a prema inozemnim poreznim tijelima ne mogu ispunjavati neposredno, nego samo putem poreznog zastupnika(6).

37. Međutim, u ovom slučaju sudski izvršitelj obvezom naplate ne postaje porezni zastupnik u smislu članka 204. Direktive o PDV-u. Time, kao što smo vidjeli(7), ne postaje ni osoba koja je dužna plaćati porez, niti nastupa kao glavni zastupnik poreznog obveznika. Obveza naplate sudskog izvršitelja odnosi se samo na pojedinačnu oporezivu transakciju. On, naprotiv, ne zastupa poreznog obveznika pred nacionalnim poreznim tijelima u svim njegovim poreznopravnim stvarima

u pogledu PDV-a. Uostalom, nejasno je kako obveza naplate sudskog ovršitelja može biti u suprotnosti s ciljem članka 204. jer se njome ne predviđaju nikakve obveze posebno za inozemne porezne obveznike.

38. Iz toga proizlazi da ni obveza naplate sudskog ovršitelja nije u suprotnosti s člankom 204. Direktive o PDV-u.

### 3. Nužnost ovlaštenja u pravu Unije

39. Međutim, time i dalje nije razjašnjeno pitanje usklađenosti sporne odredbe s Direktivom o PDV-u. Naime, kao što je to ispravno navela Komisija, poljsko pravo nalaže sudskim ovršiteljima obveze u pogledu PDV-a koje nisu predviđene Direktivom o PDV-u.

40. To znači da postoje slučaji u kojima porezni dug, a da za to ne postoji ili nije potrebna posebna pravna osnova u skladu s Direktivom o PDV-u, ne plaća sama osoba koja je dužna platiti porez u užem smislu. Tako, primjerice, zakonski zastupnik pravne osobe ili upravitelj u okviru stečajnog postupka samo na temelju zastupanja odnosno upravljanja pravnim subjektom koji je obveznik PDV-a mora osigurati ispunjenje njegove porezne obveze. Za te obveze nedvojbeno nije potrebno nikakvo ovlaštenje u Direktivi o PDV-u jer se one odnose na građansko pravo koje nije usklađeno.

41. U ovom slučaju obveza naplate sudskog ovršitelja počinje na posebnoj obvezi koja proizlazi iz poreznog prava, na temelju koje je potrebno ispunjenje pojedinačne porezne obveze prilikom određenog posla, a ne na opće važećoj ovlasti za zastupanje. U tom pogledu već je prvom rečenicom članka 206. Direktive o PDV-u propisano da PDV plaća osoba koja ga je dužna platiti. Ako država članica želi u okviru obveze naplate, kao u ovom slučaju, uz osobu koja je dužna platiti PDV na plaćanje PDV-a obvezati neku drugu osobu, za to joj je potrebno odgovarajuće ovlaštenje u Direktivi o PDV-u.

#### a) Članak 273. Direktive o PDV-u

42. U ovom slučaju članak 273. Direktive o PDV-u može biti takva pravna osnova za obvezu naplate. Prema toj odredbi države članice su ovlaštene, osim odredbi Direktive o PDV-u, predvidjeti i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju poreza. U skladu s tekstom navedene odredbe, uvođenje takvih obveza ne smije otežavati trgovinu između država članica ili različit tretirati domaće transakcije i transakcije unutar Zajednice koje obavljaju porezni obveznici. Osim toga, prema članku 273. stavku 2., ne smiju se propisivati nikakve druge obveze u pogledu izdavanja računa osim onih već predviđenih Direktivom o PDV-u.

43. Obveza naplate sudskog ovršitelja jest obveza u smislu članka 273. stavka 1. Direktive o PDV-u. Njome se osigurava plaćanje poreza na isporuku koja je obavljena u okviru prisilne prodaje. Time se ostvaruje propisani cilj pravilne naplate PDV-a kao i sprežavanja utaje poreza jer je u toj situaciji upitno plaćanje PDV-a osobe koja ga je dužna platiti, to jest isporučitelja nekretnine.

44. Osim toga, ne čini se da aktivnost sudskog ovršitelja otežava trgovinu između država članica ili uzrokuje različit tretman domaćih i inozemnih transakcija. Kad bi sudski ovršitelj za isporuku također bio dužan izdati račun s obračunom PDV-a, to se ne bi trebalo smatrati nedopuštenom dodatnom obvezom u smislu članka 273. stavka 2. Direktive o PDV-u jer se postojeća obveza izdavanja računa samo prenosi na sudskog ovršitelja, a ne dopunjava dodatnim zahtjevima.

45. To?no je da je Sud u presudi Federation of Technological Industries i dr. o odredbi koja je prethodila ?lanku 273. Direktive o PDV?u presudio da se na temelju nje ne mogu naložiti dodatne obveze drugim osobama, osim u skladu s tom direktivom „odre?enim obveznicima PDV?a i osobama koje solidarno odgovaraju za njegovo pla?anje“(8). U skladu s time, osobi kao što je sudski ovršitelj, koja nije dužna pla?ati porez, ne bi se mogle naložiti nikakve obveze na temelju ?lanka 273. Direktive o PDV?u. Me?utim, u naknadnim presudama Sud je proširio doseg te odredbe. Tako sada u tom okviru ispituje i obveze koje se nalažu poreznim obveznicima koji se pozivaju na pravo na odbitak PDV?a, ali nisu osobe koje su na ime tih transakcija dužne pla?ati porez(9). U skladu s novijom sudskom praksom, ?lankom 273. mogu biti obuhva?ene i mjere koje se od poreznih obveznika zahtijevaju još prije stvarnog po?etka obavljanja gospodarske djelatnosti(10).

46. ?ak i ako bi se pretpostavilo da se na temelju ?lanka 273. obveze mogu naložiti samo poreznim obveznicima, taj je uvjet ovdje ispunjen jer sudski ovršitelj ne preuzima samo obvezu naplate u pogledu poreznog duga isporu?itelja nekretnine, ve? je, prema navodima suda koji je uputio zahtjev, sâm porezni obveznik u smislu ?lanka 9. stavka 1. Direktive o PDV?u, s obzirom na to da pruža oporezive usluge u obliku provedbe prisilnih prodaja.

47. ?lanak 273. Direktive o PDV?u stoga je prikladna pravna osnova za obvezu naplate sudskog ovršitelja.

#### b) Proporcionalnost

48. Me?utim, potrebno je još ispitati jesu li predmetne odredbe u skladu s na?elom proporcionalnosti.

49. U okviru izvršavanja ovlasti na temelju prava Unije, države ?lanice, u skladu s na?elom proporcionalnosti, moraju se poslužiti sredstvima koja, s jedne strane, omogu?uju djelotvorno ostvarenje ciljeva nacionalnog prava, ali, s druge strane, u najmanjoj mogu?oj mjeri štete ciljevima i na?elima koje uspostavlja predmetno pravo Unije(11). Stoga mjere koje su donesene na temelju ?lanka 273. Direktive o PDV?u ne smiju nadi?i ono što je potrebno za ostvarenje ciljeva pravilne naplate poreza i spre?avanja utaje poreza(12).

50. Što se ti?e potrebe obveze naplate, države ?lanice doista mogu u slu?ajevima isporuke nekretnina putem prisilne prodaje na temelju ?lanka 199. stavka 1. to?ke (g) Direktive o PDV?u na?elno obrnuti poreznu obvezu i time sprije?iti da isporu?itelj izbjegne poreznu obvezu. Me?utim, ta mjera ne predstavlja primjereno sredstvo za ostvarenje ciljeva obveze naplate jer je primjena navedene odredbe ograni?ena na isporuke primateljima koji su porezni obveznici.

51. Ipak, proporcionalnost se, prema objašnjenjima suda koji je uputio zahtjev, ?ini upitnom. Iz njih proizlazi da je sudskom ovršitelju uredno ispunjenje njegovih obveza mogu?e samo u dogovoru sa sudom nadležnim za prisilnu prodaju. Taj sud mora najprije omogu?iti pristup prihodu od prodaje, što se, me?utim, sukladno navodima suda koji je uputio zahtjev, ne doga?a uvijek unutar roka propisanog poreznim pravom i u kojem sudski ovršitelj mora platiti porez. Sâm sud postupi isklju?ivo prema odredbama o gra?anskom postupku i nije dužan uzeti u obzir obveze sudskog ovršitelja u pogledu pla?anja PDV?a.

52. Republika Poljska izri?ito osporava mišljenje suda koji je uputio zahtjev, prema kojemu sudskom ovršitelju ne bi bilo uvijek mogu?e ispuniti svoje obveze u propisanom roku. Me?utim, nije zada?a Suda razjasniti tu proturje?nost koja se odnosi na nacionalno pravo. U okviru podjele nadležnosti izme?u sudova Unije i nacionalnih sudova, treba uzeti u obzir ?injenu i zakonodavni kontekst prethodnih pitanja kako ga je definirao sud koji je uputio zahtjev(13). Me?utim, prema

objašnjenjima suda koji je uputio zahtjev, nametanje obveze naplate može se smatrati proporcionalnim samo ako sudski izvršitelj koji postupi s dužnom pažnjom objektivno uopće može postupiti u skladu s obvezom. To nije moguće ako ga u tome sprežava postupanje treće osobe na koje ne može utjecati, primjerice postupanje suda. Obveza koju nije moguće ispuniti ne može se smatrati primjerenom mjerom za djelotvorno ostvarenje ciljeva koji su tom mjerom zadani.

53. Stoga, na temelju članka 273. Direktive o PDV-u države članice mogu predvidjeti obvezu naplate o kojoj je riječ u ovom slučaju ako sudski izvršitelj koji postupi s dužnom pažnjom tu obvezu može stvarno ispuniti.

#### 4. Odgovor na prvo prethodno pitanje

54. Stoga na prvo prethodno pitanje treba odgovoriti na način da Direktiva o PDV-u nije u suprotnosti s nacionalnom odredbom na temelju koje se prilikom isporuke nekretnine putem prisilne prodaje sudskom izvršitelju koji sudjeluje u postupku nalaže obveza utvrđivanja, naplate i plaćanja dospjelog PDV-a, pod uvjetom da sudskog izvršitelja postupanje treće osobe na koje ne može utjecati ne sprežava u tome da postupi u skladu s obvezom.

#### B – Odgovornost

55. Drugo prethodno pitanje (pitanje 2.1.) odnosi se na odgovornost sudskog izvršitelja. Ako sudski izvršitelj ne ispuni svoju obvezu naplate, odgovara za porez svojom ukupnom imovinom. Sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita udovoljava li ta odredba zahtjevima koji proizlaze iz načela proporcionalnosti.

##### 1. Pravna osnova

56. Za odgovor na to pitanje prije svega treba utvrditi ima li odgovornost naložena sudskom izvršitelju pravnu osnovu u Direktivi o PDV-u.

57. Republika Poljska i Komisija ponovno smatraju da je članak 273. Direktive o PDV-u pravna osnova za tu odgovornost.

58. Međutim, odgovornost treće osobe za tužni porez uređena je člankom 205. Direktive o PDV-u. Prema toj odredbi, države članice mogu, osobito u slučaju iz članka 193. o kojemu je riječ, „odrediti da je umjesto osobe koja je dužna plaćati PDV, za plaćanje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba“. Upravo se o tome radi kada sudski izvršitelj, u slučaju da ne ispuni svoju obvezu naplate, odgovara svojom ukupnom imovinom za porezni dug dužnika nad kojim se imovinom provodi ovrha.

59. Suprotno tome, Republika Poljska i Komisija na raspravi su osporavale primjenjivost članka 205. Direktive o PDV-u jer se ne radi o slučaju u kojem bi se porezna tijela mogla *alternativno* obratiti sudskom izvršitelju ili osobi koja je dužna plaćati porez, to jest isporučitelju koji je porezni obveznik. Ako porez nije naplaćen ili plaćen u propisanom roku, porezna tijela mogu ga utjerati samo od sudskog izvršitelja.

60. Taj argument pokazuje da se odgovornost za porezni dug prenosi samo na sudskog ovršitelja. Ako je tako, poljsko pravo protivno je člancima 193. do 205. Direktive o PDV-u. Tim je odredbama iscrpno određeno tko je dužan plaćati porez poreznim tijelima i njima nije predviđen slučaj u kojem bi se isporučitelja naknadno oslobodilo poreznog duga nastalog na temelju članka 193. Direktive o PDV-u zato što se u određenom slučaju odgovornost prenosi na treću osobu. Isporučitelja se stoga u ovom slučaju uopće *ne smije* osloboditi njegove odgovornosti za porezni dug.

61. Međutim, iz navoda suda koji je uputio zahtjev također nikako ne proizlazi da prema poljskom pravu isporučiteljev porezni dug prestaje u slučaju odgovornosti sudskog ovršitelja. Ako se ostvare preduvjeti odgovornosti, sudskog ovršitelja treba posljedično smatrati dodatnom osobom koja je dužna plaćati porez.

62. Time su poljske odredbe o odgovornosti sudskog ovršitelja načelno dopuštene člankom 205. Direktive o PDV-u.

## 2. Proporcionalnost

63. Međutim, prilikom izvršavanja svojih ovlasti na temelju članka 205. Direktive o PDV-u, države članice moraju osobito poštovati načelo proporcionalnosti. Stoga se prilikom donošenja mjera, koje su u skladu s tom odredbom usmjerene na što djelotvorniju zaštitu prava državne blagajne, ne smije izići izvan okvira onoga što je u tu svrhu potrebno(14). Propisivanje odgovornosti bez krivnje prelazi te okvire(15) jer, u skladu sa sudskom praksom Suda, treba smatrati očitom neproporcionalnim ako se osobi bezuvjetno naloži odgovornost za gubitak poreznih prihoda, iako je on prouzročen postupanjem treće osobe na koje ona ne može utjecati(16).

64. U skladu s navodima Republike Poljske, sudski ovršitelj javni je dužnosnik, a time i osoba koja ima povjerenje javnosti. Od njega se zato može opravdano očekivati posebna pažnja kada u okviru svoje aktivnosti naplaćuje porez za porezna tijela. To također opravdava propisivanje većeg stupnja odgovornosti sudskog ovršitelja, kao i odgovornosti vlastitom imovinom u slučaju povrede obveza.

65. Međutim, kao što je to gore(17) već navedeno, prema navodima suda koji je uputio zahtjev, nije isključeno da je sudskom ovršitelju zbog okolnosti za koje nije odgovoran onemogućeno da vodi računa o naplati poreza u propisanom roku. Odgovornost može nastupiti i u takvim slučajevima. Sudski ovršitelj tako bi odgovarao za tu obvezu a da nije skrivljeno postupao. No sporna poljska odredba može se smatrati proporcionalnom samo kada se odgovornost sudskog ovršitelja može povezati s postupanjem koje se može pripisati osobno njemu.

## 3. Odgovor na drugo prethodno pitanje

66. Stoga na drugo prethodno pitanje valja odgovoriti na način da načelo proporcionalnosti nije u suprotnosti s nacionalnom odredbom prema kojoj sudski ovršitelj koji je dužan utvrditi, naplatiti i platiti porez na isporuku nekretnina putem prisilne prodaje odgovara svojom ukupnom imovinom u slučaju neispunjenja te obveze, osim ako je neispunjenje obveze prouzročilo postupanje treće osobe na koje nije mogao utjecati.

## C – Uzimanje pretporeza u obzir

67. Konačno, sud koji je uputio zahtjev svojim trećim prethodnim pitanjem (pitanje 2.2.) pita je li Direktiva o PDV-u u suprotnosti s obvezom naplate sudskog ovršitelja ako potonji mora platiti iznos poreza na isporuku nekretnine a da ne može odbiti pretporez koji je dospio isporučitelju od

početka poreznog razdoblja do datuma naplate poreza.

68. Kao što to navodi sud koji je uputio zahtjev, nemogućnost uzimanja u obzir pretporeza mogla bi biti protivna člancima 206., 250. i 252. Direktive o PDV-u i načelu porezne neutralnosti.

69. Iz članka 206. Direktive o PDV-u proizlazi da osoba koja je dužna plaćati porez prilikom podnošenja porezne prijave, koja je pobliže uređena člancima 250. i 252., mora platiti samo iznos PDV-a po odbitku pretporeza. Nakon što sudski izvršitelj podmiri tuži porezni dug, načelno mu se mora omogućiti i da od iznosa plaćenog PDV-a odbije pretporez. Ovisno o okolnostima, morao bi platiti manje ili ništa, time bi u odgovarajućoj mjeri smanjio i opseg svoje odgovornosti.

70. Međutim, u skladu s drugom rečenicom članka 206. Direktive o PDV-u, državama članicama dopušteno je zahtijevati međuplaćanje PDV-a. U tom pogledu dijelim mišljenje Republike Poljske da se porez koji sudski izvršitelj plaća za pojedinu transakciju može smatrati takvim međuplaćanjem. To međuplaćanje može se zatim uzeti u obzir u okviru isporučiiteljeve porezne prijave za predmetno porezno razdoblje.

71. Ne može se prihvatiti suprotno stajalište M. Macikowskog u dijelu u kojem tvrdi da države članice ne mogu slobodno određivati uvjete međuplaćanja, pozivajući se pritom na presudu Balocchi(18). Primjena nacionalnih odredbi o kojima je riječ u navedenom predmetu mogla bi dovesti do toga da bi porezni obveznici bili dužni plaćati PDV za buduće poslove, što bi bilo protivno pravu Unije(19). Međutim, u ovom slučaju PDV se plaća na temelju već provedenog postupka, to jest isporuke nekretnine.

72. Nadalje, ni neuzimanje u obzir pretporeza nije u suprotnosti s načelom porezne neutralnosti. Prema tom bi se načelu mehanizmom odbitka pretporeza svaki poduzetnik trebao osloboditi PDV-a koji mora plaćati ili koji je platio u okviru svoje gospodarske djelatnosti(20). Kao što je to Sud pojasnio, pritom je riječ o instrumentu koji pomaže u tumačenju, ali koji nema nadzakonsko značenje(21). Međutim, ovlast država članica da zahtijevaju međuplaćanja izričito proizlazi iz druge rečenice članka 206. Direktive o PDV-u.

73. Stoga na treće prethodno pitanje treba odgovoriti na način da članci 206., 250. i 252. Direktive o PDV-u i načelo porezne neutralnosti nisu u suprotnosti s nacionalnom odredbom prema kojoj sudski izvršitelj koji je dužan utvrditi, naplatiti i platiti porez na isporuku nekretnina putem prisilne prodaje mora platiti taj porez bez odbijanja pretporeza nastalog osobi koja je obavezna platiti porez od početka poreznog razdoblja.

## V – Zaključak

74. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je postavio Naczelny Sąd Administracyjny odgovori kako slijedi:

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost nije u suprotnosti s nacionalnom odredbom na temelju koje se prilikom isporuke nekretnine putem prisilne prodaje sudskom izvršitelju koji sudjeluje u tom postupku nalaže obveza da utvrdi, naplati i plati dospjeli porez na dodanu vrijednost bez uzimanja u obzir pretporeza nastalog osobi koja je obavezna platiti porez od početka poreznog razdoblja i na temelju koje, u slučaju neispunjenja te obveze, on odgovara svojom ukupnom imovinom, osim ako ga je postupanje treće osobe na koje nije mogao utjecati spriječilo u tome da postupa u skladu s obvezom.

- 2 – SL L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)
- 3 – Direktiva Vijeća 2000/65/EZ od 17. listopada 2000. o izmjeni Direktive 77/388/EEZ o određivanju osobe koja je dužna platiti porez na dodanu vrijednost (SL L 269, str. 44.)
- 4 – Vidjeti presudu Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108, t. 34.) u pogledu članka 2. stavka 3. Trinaeste direktive Vijeća 86/560/EEZ od 17. studenoga 1986. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području Zajednice (SL L 326, str. 40.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 6.).
- 5 – Vidjeti uvodne izjave 4. i 7. Direktive 2000/65/EZ (navedena u bilješci 3.).
- 6 – Vidjeti u tom smislu presude Komisija/Finska (C-249/05, EU:C:2006:411, t. 46.) i Komisija/Francuska (C-624/10, EU:C:2011:849, t. 36.).
- 7 – Vidjeti točku 32. ovog mišljenja.
- 8 – Vidjeti presudu Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04, EU:C:2006:309, t. 44.) u pogledu članka 22. stavka 8. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL L 145, str. 1.).
- 9 – Vidjeti presude Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, t. 49. do 51.), Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, t. 34., 50. i 51.) kao i Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 57. do 59.). Vidjeti također presudu Gabalfrisa i dr. (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 52. do 54.).
- 10 – Vidjeti presudu Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, t. 29. i 30.).
- 11 – Vidjeti presude Molenheide i dr. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, t. 46.), Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 52.), X (C-84/09, EU:C:2010:693, t. 36.) i BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, t. 30.).
- 12 – Presude Gabalfrisa i dr. (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 52.), Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, t. 26.), Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, t. 30.) i Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, t. 43.)
- 13 – Vidjeti, primjerice, presudu Oberbank i dr. (C-217/13 i C-218/13, EU:C:2014:2012, t. 52. i navedenu sudsku praksu).
- 14 – Vidjeti presude Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04, EU:C:2006:309, t. 29. i 30.) i Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, t. 20. do 22.).
- 15 – Vidjeti presude Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04, EU:C:2006:309, t. 32.) te Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 48.).
- 16 – Vidjeti presudu Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, t. 24.).
- 17 – Vidjeti točku 51. ovog mišljenja.
- 18 – C-10/92, EU:C:1993:846

19 – Presuda Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 27.)

20 – Vidjeti, primjerice, presude Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, t. 47.) i NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, t. 27. i navedenu sudske praksu).

21 – Presuda Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, t. 45.)