

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

26. března 2015(*)

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty – Zásady proporcionality a daňové neutrality – Zdanění dodání nemovitosti v dražbě v rámci řízení o nuceném prodeji – Vnitrostátní právní úprava ukládající soudnímu vykonavateli uskutečňujícímu takový prodej vypočítat a odvést DPH z této transakce – Zaplacení kupní ceny příslušnému soudu a povinnost tohoto soudu převést splatnou DPH soudnímu vykonavateli – Finanční a trestní odpovědnost soudního vykonavatele v případě nezaplacení DPH – Rozdíl mezi lhůtou stanovenou obecnými právními předpisy pro zaplacení DPH osobou povinnou k dani a lhůtou uloženou takovému soudnímu vykonavateli – Nemožnost odpočtu DPH zaplacené na vstupu“

Ve věci C-499/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko) ze dne 21. února 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 16. září 2013, v řízení

Marian Macikowski

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, S. Rodin, A. Borg Barthet (zpravodaj), E. Levits a F. Biltgen, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 4. září 2014,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za M. Macikowského M. Kalinowskim, radca prawny,
- za Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku T. Tratkiewiczem a J. Kautem, jako zmocněnci,
- za polskou vládu B. Majczynou a A. Gawłowskou, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi M. Owsiany-Hornung a L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyni,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 6. listopadu 2014,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu zásad proporcionality a daňové neutrality, jakož i článků 9, 193, 199, 206, 250 a 252 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi M. Macikowskim, soudním vykonavatelem, a Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku ve věci nezaplacení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z nuceného prodeje nemovitosti ve stanové lhůtě.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 9 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

4 Článek 193 uvedené směrnice zní následovně:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202.“

5 Článek 199 odst. 1 písm. g) téže směrnice uvádí:

„Členské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, již je dodáno některé z dále uvedeného zboží nebo poskytnuta některá z dále uvedených služeb:

[...]

g) dodání nemovitosti prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji.“

6 Článek 204 směrnice o DPH stanoví:

„1. Je-li podle článků 193 až 197 a článků 199 a 200 osobou povinnou odvést daň osoba povinná k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná, mohou jí členské státy povolit, aby za osobu povinnou odvést daň ustanovila daňového zástupce.

Kromě toho, uskutečňuje-li zdanitelné plnění osoba povinná k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná, a se zemí, ve které má tato osoba sídlo nebo v níž je usazena, neexistuje právní nástroj, který by upravoval vzájemnou pomoc rozsahem obdobnou té, jakou stanoví směrnice 76/308/EHS [...] a nařízení (ES) č. 1798/2003 [...], mohou členské státy přijmout předpisy, které stanoví, že osobou povinnou odvést daň je daňový zástupce ustanovený osobou povinnou k dani, která není usazena v tuzemsku.

Polenské státy však nesmí jít použít možnost uvedenou v druhém pododstavci na osobu povinnou k dani neusazenou ve Společenství, jak je definována v čl. 358 bod 1, která se rozhodla pro zvláštní režim pro elektronicky poskytované služby.

2. Možnost podle odst. 1 prvního pododstavce je vázána na splnění podmínek a postupů, které stanoví každý polenský stát.“

7 Článek 205 směrnice o DPH stanoví:

„V situacích uvedených v článcích 193 až 200, 202, 203 a 204 mohou polenské státy stanovit, že za odvod daní ruší společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.“

8 Článek 206 této směrnice uvádí:

„Každá osoba povinná k dani, která je osobou povinnou odvést daň, zaplatí při podání prohlášení k dani podle článku 250 určitou výši daní. Polenské státy však mohou pro odvedení této daní určit jiný den nebo mohou požadovat předčasně splátky.“

9 Článek 250 odst. 1 téže směrnice zní následovně:

„Každá osoba povinná k dani podá prohlášení k dani z předané hodnoty, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpadu daní, včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpadu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daní, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daní.“

10 Článek 252 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Prohlášení k dani se podává ve lhůtě, kterou stanoví polenské státy. Tato lhůta nesmí překročit dva měsíce od konce každého zdaňovacího období.“

11 Článek 273 uvedené směrnice stanoví:

„Polenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daní a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi polenskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi polenskými státy k formalitám spojeným s překročováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

Polské právo

Zákon o DPH

12 Článek 15 odst. 6 zákona o dani ze zboží a služeb (ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. č. 54, částka 535, dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„Za osoby povinné k dani se nepovažují veřejné orgány a jejich pomocné orgány pokud jde o plnění úkolů, které jim byly svěřeny zvláštními právními předpisy a k jejichž provádění byly zřízeny, s výjimkou činností vykonávaných na základě obchodních smluv.“

13 Článek 18 tohoto zákona stanoví:

„Exekuční orgány vymezené v zákoně ze dne 17. června 1966 o správním exekučním řízení [...], jakož i soudní vykonavatelé provádějící exekuční opatření ve smyslu ustanovení občanského soudního řádu [(ustawa Kodeks postępowania cywilnego) ze dne 17. listopadu 1964 (Dz. U. č. 43, částka 296), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „občanský soudní řád“),] jsou povinni odvést daň z dodání zboží, jež bylo provedeno ve formě výkonu rozhodnutí a je ve vlastnictví dlužníka nebo se v rozporu s platnými předpisy nachází v jeho držbě.“

Zákon o správě daní

14 Článek 8 zákona o správě daní (ustawa – Ordynacja podatkowa) ze dne 29. srpna 1997, ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (Dz. U. z roku 2005, č. 8, částka 60, dále jen „zákon o správě daní“), stanoví:

„Osobou povinnou odvést daň je fyzická osoba, právnická osoba nebo organizační složka bez vlastní právní subjektivity, která je na základě ustanovení daňového práva povinna vypořádat daň osoby povinné k dani, vybrat ji a odvést ji ve stanovené lhůtě daňovému orgánu.“

15 Článek 30 zákona o správě daní stanoví:

„§ 1 Osoba povinná odvést daň, která nesplní povinnosti stanovené v článku 8, odpovídá za nevybranou nebo vybranou, ale neodvedenou daň.“

[...]

§ 3 Osoba povinná odvést daň nebo osoba zmocněná k výběru daně odpovídá za pohledávky uvedené v § 1 popř. § 2 celým svým majetkem.

[...]

§ 4 Zjistí-li daňový orgán v průběhu daňového řízení okolnosti uvedené v § 1 popř. § 2, vydá rozhodnutí o daňové odpovědnosti osoby povinné odvést daň nebo osoby zmocněné k výběru daně, jímž stanoví výši pohledávky za nevybranou nebo vybranou, ale neodvedenou daň.

[...]“

Občanský soudní řád

16 Článek 808 odst. 1 občanského soudního řádu stanoví:

„Nepodléhá-li peněžitá částka složená v rámci exekučního řízení okamžitému vydání, bude uložena na depozitní účet soudu. [...]“

17 Článek 998 § 1 občanského soudního řádu stanoví:

„Po nabytí právní moci přiklepu a splnění podmínek dražby nabyvatelem nebo po usnesení o stanovení kupní ceny a vyplacení celé kupní ceny ze státní pokladny vydá soud usnesení o přiznání vlastnického práva.“

18 Článek 999 § 1 uvedeného zákoníku stanoví:

„Pravomocným usnesením o p?íznání vlastnického práva se p?evádí vlastnictví na nabyvatele; usnesení se tím stává základem pro zápis vlastnictví nabyvatele do katastru nemovitostí a pozemkové knihy nebo p?ípojení listiny do sbírky listin. Pravomocné usnesení o p?íznání vlastnického práva se považuje za exeku?ní titul, který nabyvateli umožní držbu nemovitosti.“

19 ?lánek 1023 § 1 téhož ?ádu zní následovně:

„Exeku?ní orgány sestaví plán rozvrhu výt?žku z exekuce nemovitého majetku mezi v?řiteli.“

20 ?lánek 1024 § 1 ob?anského soudního ?ádu uvádí:

„Plán rozvrhu musí obsahovat:

- 1) rozd?lovaný výt?žek;
- 2) pohledávky a práva osob podílejících se na výt?žku;
- 3) ?ástka p?ípadající každé osob? podílející se na výt?žku;
- 4) ?ástky, které mají být vyplaceny, jakož i ?ástky ponechané na depozitním ú?tu soudu s uvedením d?vod? pozastavení jejich výplaty.

[...]“

21 ?lánek 1035 téhož ?ádu stanoví:

„Neprodlen? po složení ?ástky ur?ené k rozvrhu na depozitní ú?et soudu sestaví soudní vykonavatel návrh plánu rozvrhu exeku?ního výt?žku a p?edloží jej soudu. V p?ípad? pot?eby provede soud zm?ny a dopln?ní plánu; jinak soud plán schválí.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

22 M. Macikowski je soudním vykonavatelem p?i S?d Rejonowy w Chojnicach (okresní soud Chojnice).

23 Na žádost jednoho z v?řitel? zahájil exeku?ní ?ízení proti spole?nosti Royal sp. z o.o. (dále jen „Royal“), která byla osobou povinnou k DPH.

24 V rámci tohoto ?ízení provedl M. Macikowski nucený prodej nemovitosti ve vlastnictví spole?nosti Royal.

25 K dražb? dot?ené nemovitosti došlo dne 16. února 2007. Usnesením vydaným dne 22. b?ezna 2007, které nabylo právní moci dne 22. srpna 2007, p?iznal S?d Rejonowy w Chojnicach vlastnictví k této nemovitosti manžel?m Babinským za cenu p?íkletu ve výši 1 424 201 polských zlotých (PLN). Tato cena byla nabyvateli v plné výši složena na ú?et tohoto soudu.

26 Rozhodnutím ze dne 27. ?íjna 2008 sestavil M. Macikowski plán rozvrhu výt?žku, ve kterém zejména uvedl, že na ú?et finan?ního ú?adu Chojnice musí být složena ?ástka DPH ve výši 256 823,13 PLN.

27 Dne 26. ledna 2009 požádal M. Macikowski S?d Rejonowy w Chojnicach o poukázání ?ástky ve výši 256 823,13 PLN na sv?j ú?et, aby mohl – jakožto osoba povinná odvést da? – odvést DPH z p?evodu vlastnictví vydražené nemovitosti spole?nosti Royal.

28 Sąd Rejonowy w Chojnicach poukázal tuto částku na účet M. Macikowského až po nabytí právní moci plánu rozvrhu. Proto vystavil M. Macikowski dne 31. srpna 2009 fakturu zahrnující DPH z prodeje uvedené nemovitosti a dne 2. září 2009 informoval daňový orgán o odvedení daní.

29 Vedoucí Finančního úřadu Chojnice rozhodl mimo jiné na základě článku 18 zákona o DPH ve spojení s články 8 a 30 § 1, § 3 a § 4 zákona o správě daní o odpovědnosti M. Macikowského – jakožto osoby povinné odvést daň – za DPH ve výši 256 823 PLN, splatné z prodeje nemovitosti společnosti Royal, která byla vybrána, ale nebyla ve stanovené lhůtě odvedena. Finanční úřad Chojnice měl za to, že M. Macikowski byl povinen vystavit v listopadu 2007 jménem dlužníka, tedy společnosti Royal, fakturu s DPH dokumentující prodej nemovitosti této společnosti za částku 1 424 201 PLN brutto včetně daně ve výši 256 823,13 PLN, a odvést tuto daň na účet příslušného daňového orgánu do 25. prosince 2007.

30 Rozsudkem ze dne 10. října 2011 zamítl Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (správní soud vojvodství v Gdańsku) žalobu M. Macikowského podanou proti rozhodnutí ze dne 23. listopadu 2009, kterým Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku určil daňovou odpovědnost osoby povinné odvést daň z důvodu, že ve stanovené lhůtě neodvedla DPH, vybranou v rámci prodeje nemovitosti společnosti Royal provedeného v rámci výkonu rozhodnutí. Tento soud v odvodnění zdůraznil, že je v této věci vázán výkladem Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud), který nezpochybnil opodstatněnost uvedeného rozhodnutí, a měl za to, že z právního hlediska mohl M. Macikowski splnit povinnosti vyplývající z článku 18 zákona o DPH.

31 Proti tomuto rozsudku podal M. Macikowski kasační stížnost k Naczelny Sąd Administracyjny. V kasační stížnosti namítá, že uvedený rozsudek se zakládá na nesprávném výkladu článku 18 zákona o DPH, neboť nezohledňuje ustanovení unijního práva použitelná na systém DPH, tedy ustanovení směrnice o DPH.

32 Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny, který má za to, že přezkum uvedeně kasační stížnosti vyžaduje výklad ustanovení unijního práva, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání systém DPH vyplývající ze směrnice o DPH, a zejména z článků 9 a 193 ve spojení s čl. 199 odst. 1 písm. g), takovému ustanovení vnitrostátního práva, jako je článek 18 zákona o DPH, které zavádí výjimky z obecných zásad použitelných na tuto daň, především pokud jde o právní subjekty povinné vypočítat a vybrat uvedenou daň, ustanovením osoby povinné odvést daň, tj. právního subjektu, který je povinen za osobu povinnou k dani vypočítat výši daně, vybrat ji od osoby povinné k dani a odvést ji ve stanovené lhůtě daňovému orgánu?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku:

a) Brání zásada proporcionality jakožto obecná zásada unijního práva takovému ustanovení vnitrostátního práva, jako je článek 18 zákona o DPH, ze kterého mimo jiné vyplývá, že daň z dodání nemovitostí formou výkonu rozhodnutí, která je ve vlastnictví dlužníka nebo se v rozporu s platnými předpisy nachází v jeho držbě, vypočítá, vybírá a odvádí soudní vykonavatel zajišťující provádění exekučních opatření, který odpovídá za nesplnění této povinnosti jako osoba povinná odvést daň?

b) Brání články 206, 250 a 252 směrnice o DPH, jakož i z ní vyplývající zásada neutrality, takovému ustanovení vnitrostátního práva, jako je článek 18 zákona o DPH, podle něhož je osoba povinná odvést daň určená v tomto ustanovení povinná vypočítat, vybrat a odvést částku dlužné DPH z prodeje zboží v rámci výkonu rozhodnutí, přičemž zboží je ve vlastnictví osoby povinné k

dani nebo se v rozporu s platnými předpisy nachází v její držbě, a splnit tuto povinnost během zdaňovacího období platném pro osobu povinnou k dani ve výši částky odpovídající výměřku dosaženému z prodeje zboží, sníženému o DPH a příslušnou sazbu této daně, aniž by od této částky odečetl částku daně zaplacené na vstupu v době od začátku zdaňovacího období do data výběru daně od osoby povinné k dani.“

K předložným otázkám

K první otázce

33 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 9 a 193 a čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že brání takovému ustanovení vnitrostátního práva, jako je ustanovení dotčené ve věci v původním řízení, které při prodeji nemovitosti v rámci výkonu rozhodnutí ukládá subjektu, a sice soudnímu vykonavateli, který uskutečnil uvedený prodej, povinnosti výpočtu, výběru a odvedení DPH z výměřku této transakce v požadovaných lhůtách.

34 Pro účely odpovědi na tuto otázku je nutno konstatovat, že čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH svěřuje členským státům za účelem zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům v případě dodání nemovitosti prodávané z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji pravomoc ustanovit nabyvatele nemovitosti jakožto osobu povinnou odvést daň pod podmínkou, že tato osoba je osobou povinnou k dani.

35 Kromě toho z článku 273 směrnice o DPH vyplývá, že členské státy mohou stanovit další povinnosti, které považují za nezbytné k zajištění správného výběru DPH a k předcházení daňovým únikům.

36 V tomto ohledu již měl Soudní dvůr příležitost rozhodnout, že vzhledem k tomu, že ustanovení čl. 90 odst. 1 a článku 273 směrnice o DPH neuvádí nad meze jimi stanovené podmínky ani povinnosti, které členské státy mohou stanovit, přiznávají tato ustanovení členským státům prostor pro uvážení (viz rozsudek Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 23).

37 Opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě článku 273 směrnice o DPH k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, však nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, a nesmí zpochybnit neutralitu DPH (viz rozsudky Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 49, a Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 50).

38 V projednávaném případě zaprvé z vyjádření předloženého polskou vládou vyplývá, že cílem systému prostředníka zavedeného vnitrostátní právní úpravou dotčenou v původním řízení, podle které je soudní vykonavatel povinen vypočítat, vybrat a odvést dlužnou DPH z výměřku prodeje v rámci výkonu rozhodnutí, je zabránit tomu, aby osoba povinná k dani s ohledem na svou finanční situaci porušila daňovou povinnost odvést DPH.

39 Taková právní úprava tudíž může spadat pod článek 273 směrnice o DPH, pokud Polská republika považuje takové opatření za nezbytné pro zajištění správného výběru DPH.

40 Zadruhé ani článek 193 ani čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH nebrání takové právní úpravě.

41 Je sice pravda, že tato ustanovení v podstatě stanoví, že povinnost odvést daň má pouze osoba povinná k dani provádějící zdanitelné dodání zboží nebo za určitých okolností i nabyvatel nemovitosti, avšak funkce soudního vykonavatele jakožto prostředníka, který má vybrat uvedenou

da?, pod tato ustanovení nespadá.

42 ?lánek 18 zákona o DPH definuje funkci soudního vykonavatele provádějícího prodej v rámci výkonu rozhodnutí jakožto funkci prostředníka omezující se na zaručení výběru částky daně a její odvedení daňovému orgánu jménem osoby povinné k dani, která dluží daň, ve stanovené lhůtě. V této situaci nemá povinnost soudního vykonavatele povahu daňové povinnosti, neboť tato povinnost přísluší vždy osobě povinné k dani.

43 Soudní vykonavatel tím nezasahuje do žádných pravomocí ani povinností osoby povinné k dani a zajišťuje pouze, aby byla částka DPH odpovídající konkrétní transakci odvedena daňovému orgánu.

44 Kromě toho právní úprava dotčená v převodním řízení nestanoví, že soudní vykonavatel odpovídá za odvedení DPH společně a nerozdílně s uvedenou osobou povinnou k dani. Mimoto není daňovým zástupcem osoby povinné k dani ve smyslu článku 204 směrnice o DPH.

45 Z těchto úvah vyplývá, že články 9 a 193 a čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takovému ustanovení vnitrostátního práva, jako je ustanovení dotčené ustanovení ve věci v převodním řízení, které při prodeji nemovitosti v rámci výkonu rozhodnutí ukládá subjektu, a sice soudnímu vykonavateli, který uskutečnil uvedený prodej, povinnosti výpočtu, výběru a odvedení DPH z výtežku této transakce v požadovaných lhůtách.

Ke druhé otázce bodu a)

46 Podstatou druhé otázky bodu a) předkládajícího soudu je, zda musí být zásada proporcionality vykládána v tom smyslu, že brání takovému ustanovení vnitrostátního práva, jako je ustanovení dotčené ve věci v převodním řízení, podle kterého soudní vykonavatel odpovídá celým svým majetkem za částku DPH z výtežku prodeje nemovitosti uskutečněného v rámci výkonu rozhodnutí v případě, že nedostojí povinnosti vybrat a zaplatit tuto daň.

47 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury musí členské státy při výkonu pravomocí, které jim svěřují unijní směrnice, dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu, jako jsou zejména zásady právní jistoty a proporcionality (v tomto smyslu viz rozsudky Schloßstrasse, C-396/98, EU:C:2000:303, bod 44, a „Goed Wonen“, C-376/02, EU:C:2005:251, bod 32).

48 Pokud jde konkrétně o zásadu proporcionality, je namístě připomenout, že je sice legitimní, že se opatření přijatá členskými státy na základě ustanovení směrnice o DPH snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak nesmí překračovat meze toho, co je za tímto účelem nezbytné (v tomto smyslu viz rozsudky Molenheide a další, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, bod 47, jakož i Federation of Technological Industries a další, C-384/04, EU:C:2006:309, bod 30).

49 Za proporcionální nelze považovat zejména právní úpravu, která by činila soudního vykonavatele odpovědným za chování, které mu nelze osobně přičítat.

50 V tomto ohledu by uvedený soudní vykonavatel musel disponovat právními prostředky pro splnění svého úkolu, aniž by jeho odpovědnost závisela na faktorech, na které nemá vliv, včetně jednání nebo opomenutí jednotlivých třetích osobám.

51 V této souvislosti je třeba připomenout, že Soudnímu dvoru nepřísluší, aby se v rámci systému soudní spolupráce zavedeného článkem 267 SFEU vyjadřoval k výkladu vnitrostátních

ustanovení, ani aby posuzoval, zda jejich výklad, který poskytuje předkládající soud, je správný. Soudnímu dvoru totiž přísluší, aby vzal v rámci rozdělení pravomocí mezi ním a vnitrostátními soudy v úvahu skutkový a legislativní kontext, do něhož jsou předběžné otázky zasazeny, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí (rozsudky Fundaci3n Gala-Salvador Dalí a VEGAP, C-518/08, EU:C:2010:191, bod 21 a citovaná judikatura, jakož i Logstor ROR Polska, C-212/10, EU:C:2011:404, bod 30).

52 Předkládajícímu soudu tedy přísluší ověřit, že soudní vykonavatelé mají k dispozici všechny právní prostředky ke splnění povinnosti vybrat a zaplatit v rámci stanovených lhůt DPH z prodeje zboží uskutečného v rámci výkonu rozhodnutí, pokud splní své povinnosti řádně a v souladu s právními předpisy.

53 Proto je nutno na druhou otázku bod a) odpovědět, že zásada proporcionality musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání takovému ustanovení vnitrostátního práva, jako je ustanovení dotčené ve věci v původním řízení, podle kterého soudní vykonavatel odpovídá celým svým majetkem za částku DPH z výtežku prodeje nemovitosti uskutečného v rámci výkonu rozhodnutí v případě, že nedostojí povinnosti vybrat a odvést tuto daň, pod podmínkou, že dotyčný soudní vykonavatel skutečně disponuje všemi právními prostředky ke splnění této povinnosti, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Ke druhé otázce bodu b)

54 Podstatou druhé otázky bodu b) předkládacího soudu je, zda články 206, 250 a 252 směrnice o DPH, jakož i zásada daňové neutrality, musí být vykládány v tom smyslu, že brání takovému ustanovení vnitrostátního práva, jako je ustanovení dotčené ve věci v původním řízení, podle něhož je plátce určený v tomto ustanovení povinen vypočítat, vybrat a odvést částku DPH dlužné z prodeje zboží v rámci výkonu rozhodnutí, aniž by od této částky mohl odečíst částku DPH zaplacené na vstupu dodavatelem v době od začátku zdaňovacího období do data výběru daně od osoby povinné k dani.

55 Je třeba připomenout, že z ustálené judikatury vyplývá, že nárok na odpot stanovený v článku 167 a následujících směrnice o DPH je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen. Uplatňuje se přímo ve vztahu k celkové dani, která byla odvedena v rámci plnění uskutečněných na vstupu (viz zejména rozsudky Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 43; Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 47; Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 38, jakož i Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, bod 21).

56 Kromě toho z článků 206 a 250 směrnice o DPH vyplývá, že částka DPH zaplacená do veřejného rozpočtu musí být visté výši, a musí tedy zohledňovat odpoty, které je třeba provést, a že všechny odpoty musí být provedeny ve vztahu ke zdaňovacímu období, během kterého vznikly.

57 Ve věci v původním řízení je to osoba povinná k dani, která je vlastníkem zboží prodaného v dražbě soudním vykonavatelem, kdo musí podat přiznání k DPH týkající se transakce prodeje tohoto zboží, a nikoli plátce. Osoba povinné k dani – a nikoli plátcí – přísluší právo odečíst od DPH splatné z této transakce DPH zaplacenou na vstupu. Tento odpot se týká zdaňovacího období, v němž došlo k této transakci.

58 Pokud plátce odvede DPH splatnou z této transakce po podání přiznání osobou povinnou k dani, lze takovou situaci odvodnit podle ustanovení čl. 206 druhé věty směrnice o DPH, které umožňuje členským státům vybrat předběžné splátky.

59 V případě mechanismu zavedeného článkem 18 zákona o DPH nedisponuje dodavatel částkou DPH splatnou z transakce provedené v rámci výkonu rozhodnutí. Z tohoto důvodu nemůže tuto částku použít pro odpot DPH zaplacené na vstupu, ale zůstává mu zachován nárok na tento odpot. Pokud je tedy DPH zaplacená na vstupu osobou povinnou k dani, která je vlastníkem zboží prodaného v dražbě a má nárok na odpot této daně, na základě transakcí uskutečněných během dotyčného zdaňovacího období vyšší než DPH z prodeje tohoto zboží, může být osoba povinná k dani případně vrácen platek od daňového orgánu.

60 Je tudíž nutno konstatovat, že takový mechanismus je slučitelný s ustanoveními směrnice o DPH a že jím zejména nejsou dotčena ustanovení článků 250 a 252 této směrnice.

61 Proto je nutno na druhou otázku bod b) odpovědět tak, že články 206, 250 a 252 směrnice o DPH, jakož i zásada daňové neutrality, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takovému ustanovení vnitrostátního práva, jako je ustanovení dotčené ve věci v původním řízení, podle něhož je plátce určený v tomto ustanovení povinen vypočít, vybrat a odvést částku DPH splatné z prodeje zboží v rámci výkonu rozhodnutí, aniž by od této částky mohl odečíst částku DPH zaplacené na vstupu v době od začátku zdaňovacího období do data výbřru daně od osoby povinné k dani.

K nákladům řízení

62 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) Články 9 a 193 a čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takovému ustanovení vnitrostátního práva, jako je ustanovení dotčené ve věci v původním řízení, které při prodeji nemovitosti v rámci výkonu rozhodnutí ukládá subjektu, a sice soudnímu vykonavateli, který uskutečnil uvedený prodej, povinnosti výpočtu, výbřru a odvedení daně z přidané hodnoty z výtřžku této transakce v požadovaných lhůtách.

2) Zásada proporcionality musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání takovému ustanovení vnitrostátního práva, jako je ustanovení dotčené ve věci v původním řízení, podle kterého soudní vykonavatel odpovídá celým svým majetkem za částku daně z přidané hodnoty z výtřžku prodeje nemovitosti uskutečněného v rámci výkonu rozhodnutí v případě, že nedostojí povinnosti vybrat a odvést tuto daň, pod podmínkou, že dotyčný soudní vykonavatel skutečně disponuje všemi právními prostředky ke splnění této povinnosti, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

3) Články 206, 250 a 252 směrnice 2006/112, jakož i zásada daňové neutrality, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takovému ustanovení vnitrostátního práva, jako je ustanovení dotčené ve věci v původním řízení, podle něhož je plátce určený v tomto ustanovení povinen vypočít, vybrat a odvést částku daně z přidané hodnoty splatné z prodeje zboží v rámci výkonu rozhodnutí, aniž by od této částky mohl odečíst částku daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu v době od začátku zdaňovacího období do data výbřru daně od osoby povinné k dani.

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.