

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 26. marca 2015 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zásady proporcionality a daňovej neutrality – Zdanenie dodania nehnuteľnosti v konaní o nútenej dražbe – Vnútroštátna právna úprava, ktorá súdnemu exekútorovi vykonávajúcemu takúto dražbu ukladá povinnosť vypočítať a zaplatiť DPH za takúto transakciu – Zaplatenie kúpnej ceny príslušnému súdu a povinnosť tohto súdu previesť DPH, ktorá má byť zaplatená, súdnemu exekútorovi – Finančná a trestnoprávna zodpovednosť súdneho exekútora v prípade nezaplatenia DPH – Rozdiel medzi lehotou stanovenou všeobecným právom na zaplatenie DPH zdaniteľnou osobou a lehotou uloženou takémuto súdnemu exekútorovi – Nemožnosť odpovedať na zaplatenú na vstupe“

Vo veci C-499/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko) z 21. februára 2013 a doručený Súdnemu dvoru 16. septembra 2013, ktorý súvisí s konaním:

Marian Macikowski

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia S. Rodin, A. Borg Barthet (spravodajca), E. Levits a F. Biltgen,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 4. septembra 2014,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- M. Macikowski, v zastúpení: M. Kalinowski, radca prawny,
- Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, v zastúpení: T. Tratkiewicz a J. Kaute, splnomocnení zástupcovia,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna a A. Gawłowska, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Owsiany-Hornung a L. Lozano Palacios, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 6. novembra 2014,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu zásad proporcionality a daňovej neutrality, ako aj článkov 9, 193, 199, 206, 250 a 252 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom Macikowskim, súdnym exekútorom, a Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (riaditeľ daňovej komory v Gdańsku) vo veci nezaplatenia splatnej dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) z titulu predaja nehnuteľného majetku uskutočneného formou núteného výkonu v stanovenej lehote.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 9 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická činnosť“ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

4 Článok 193 uvedenej smernice znie takto:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199 a článku 202.“

5 Článok 199 ods. 1 písm. g) tejto smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, ktorej bola vykonaná ktorákoľvek z týchto dodávok:

...

g) dodanie nehnuteľného majetku, ktorý bol predaný dlžníkom uznaným súdom v konaní o nútenom predaji [predaný dlžníkom v konaní o nútenej dražbe – *neoficiálny preklad*].“

6 Článok 204 smernice o DPH stanovuje:

„1. Ak je podľa článkov 193 až 197 a článkov 199 a 200 osobou povinnou platiť daň zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v členskom štáte, v ktorom je DPH splatná, členské štáty jej môžu umožniť určiť daňového zástupcu ako osobu povinnú platiť daň.“

Ak okrem toho zdaniteľnú transakciu uskutočňuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v členskom štáte, v ktorom je DPH splatná, a ak neexistuje s krajinou, v ktorej je táto zdaniteľná osoba usadená alebo má svoje sídlo, žiadny právny nástroj týkajúci sa vzájomnej pomoci rozsahom podobnej pomoci, ktorú ustanovuje smernica Rady 76/308/EHS... a nariadenie Rady

(ES) ?. 1798/2003..., členské štáty môžu prijať opatrenia, ktoré stanovujú, že osobou povinnou platiť daň je daňový zástupca určený neusadenou zdaniteľnou osobou.

Členské štáty však nemôžu uplatniť možnosť uvedenú v druhom pododseku na neusadené zdaniteľné osoby v zmysle článku 358 bodu 1, ktoré si zvolili osobitnú úpravu pre elektronicky poskytované služby.

2. Možnosť stanovená v prvom pododseku odseku 1 podlieha podmienkam a pravidlám ustanoveným každým členským štátom.“

7 Článok 205 smernice o DPH stanovuje:

„V situáciách uvedených v článkoch 193 až 200 a v článkoch 202, 203 a 204 môžu členské štáty stanoviť, že osoba iná ako osoba povinná platiť daň ruší spoločne a nerozdielne za platbu DPH.“

8 Článok 206 uvedenej smernice stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba, ktorá je osobou povinnou platiť daň, musí zaplatiť istú výšku DPH pri podaní daňového priznania k DPH ustanoveného v článku 250. Členské štáty však môžu stanoviť iný termín na platbu tejto sumy, alebo môžu požadovať zaplatenie preddavkov.“

9 Článok 250 ods. 1 tejto smernice znie:

„Každá zdaniteľná osoba musí podať daňové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpočet výšky daňovej povinnosti vrátane výšky odpočítateľnej dane a, pokiaľ je to nevyhnutné pre stanovenie vymeriavacieho základu, celkovú hodnotu transakcií vzťahujúcich sa na túto daňovú povinnosť a na túto odpočítateľnú daň, ako aj hodnotu transakcií oslobodených od dane.“

10 Článok 252 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„Daňové priznanie k DPH sa musí podať v lehote, ktorú určia členské štáty. Táto lehota nesmie prekročiť dva mesiace od uplynutia každého zdaňovacieho obdobia.“

11 Článok 273 uvedenej smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Poľské právo

Zákon o DPH

12 Článok 15 ods. 6 zákona o dani z tovarov a služieb (ustawa o podatku od towarów i usług) z 11. marca 2004 (Dz. U. ?. 54, položka 535, ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Za zdaniteľné osoby sa nepovažujú orgány verejnej moci a úrady, ktoré pre tieto orgány plnia úlohy zverené inými právnymi predpismi a na výkon ktorých boli zriadené, s výnimkou inosti

vykonávaných na základe uzatvorených ob?ianskoprávných zmlúv.“

13 Pod?a ?lánku 18 tohto zákona:

„Výkonné orgány definované v zákone zo 17. júna 1966 o exekú?nom konaní v administratíve... a súdni exekútori, ktorí vykonávajú exekú?né ?innosti v zmysle predpisov ob?ianskeho súdneho poriadku [(Ustawa – Kodeks post?powania cywilnego) zo 17. novembra 1964 (Dz. U. ?. 43, položka 296), v znení uplatnite?nom na vec samu (?alej len ,ob?iansky súdny poriadok')], sú povinní plati? da? z dodania tovarov, ktoré sú majetkom dlžníka alebo ktorých je dlžník držiteľom z dôvodu porušenia platných predpisov, ktoré sa uskuto?nilo v exekú?nom konaní.“

Da?ové nariadenie

14 ?lánok 8 da?ového nariadenia (ustawa – Ordynacja podatkowa) z 29. augusta 1997 v znení uplatnite?nom na vec samu (Dz. U. 2005, ?. 8, položka 60, ?alej len „da?ové nariadenie“) stanovuje:

„Platcom dane je fyzická osoba, právnická osoba alebo organiza?ná jednotka bez právnej subjektivity, ktorá je na základe predpisov da?ového práva povinná vypo?íta? a vybra? da? od zdanite?nej osoby a zaplati? ju v stanovenej lehote da?ovému orgánu.“

15 ?lánok 30 da?ového nariadenia stanovuje:

„1. Platca dane, ktorý si nesplnil povinnosti stanovené v ?lánku 8, ru?í za nevybratú da? alebo da? vybratú, ale neodvedenú.

...

3. Platca dane alebo inkasant ru?í za poh?adávkou uvedené v odseku 1 alebo v odseku 2 celým svojím majetkom.

...

4. Ak da?ový orgán zistí v priebehu da?ového konania okolnosti uvedené v odseku 1 alebo v odseku 2, vydá rozhodnutie o da?ovej zodpovednosti platcu dane alebo inkasanta, v ktorom stanoví výšku poh?adávkou z dôvodu nevybratej alebo vybratej, ale neodvedenej dane.

...“

Ob?iansky súdny poriadok

16 ?lánok 808 ods. 1 ob?ianskeho súdneho poriadku znie takto:

„Ak pe?ažná suma zaplatená v exekú?nom konaní nepodlieha okamžitému vydaniu, musí byť uložená na depozitný ú?et súdu. ...“

17 ?lánok 998 ods. 1 ob?ianskeho súdneho poriadku stanovuje:

„Po nadobudnutí právoplatnosti príklepu a splnení licita?ných podmienok nadobúdate?om alebo po vydaní rozhodnutia o stanovení kúpnej ceny a zaplatení ceny v plnej výške štátnou pokladnicou vydá súd uznesenie o priznaní vlastníctva.“

18 ?lánok 999 ods. 1 uvedeného poriadku stanovuje:

„Právoplatným uznesením o priznaní vlastníctva prechádza vlastníctvo na nadobúdate?a a toto

uznesenie je titulom pre zápis vlastníctva nadobúdateľa do katastra nehnuteľností, prípade pre zápis do pozemkovej knihy alebo pre vloženie dokumentov do zbierky dokumentov. Právoplatné rozhodnutie o priznaní vlastníctva je exekúčným titulom pre získanie vlastníctva nehnuteľnosti nadobúdateľom.“

19 § 1023 ods. 1 tohto poriadku znie takto:

„Exekúčný orgán vypracuje rozvrh rozdelenia sumy získanej z exekúcie týkajúcej sa nehnuteľnosti medzi veriteľov.“

20 § 1024 ods. 1 občianskeho súdneho poriadku stanovuje:

„V rozvrhu rozdelenia treba uviesť:

- (1) sumu, ktorá sa má rozdeliť;
- (2) požiadavky a práva osôb, ktoré sa zúčastňujú na rozdelení;
- (3) sumu, ktorá pripadá na každého z účastníkov rozvrhu;
- (4) sumy, ktoré majú byť vyplatené, ako aj sumy, ktoré zostanú na úcte súdu s uvedením dôvodov zadržania ich vyplatenia.

...“

21 § 1035 tohto poriadku stanovuje:

„Bezprostredne po zložení na depozitný účet súdu sumy, ktorá sa má rozdeliť, súdny exekútor vypracuje rozvrh rozdelenia sumy získanej z exekúcie a predloží ho súdu. V prípade potreby súd tento rozvrh zmení alebo doplní, v opačnom prípade súd rozvrh schváli.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

22 Pán Macikowski je súdnym exekútorom na Sąd Rejonowy w Chojnicach (Regionálny súd v Chojnicach).

23 Na návrh veriteľa zažal exekúčné konanie proti Royal sp. z o.o. (ďalej len „Royal“), ktorá bola zdaniteľnou osobou povinnou platiť DPH.

24 V rámci tohto konania pán Macikowski vykonal exekúciu nehnuteľnosti, ktorá bola vo vlastníctve spoločnosti Royal.

25 Nútená dražba predmetnej nehnuteľnosti sa uskutočnila 16. februára 2007. Sąd Rejonowy w Chojnicach uznesením z 22. marca 2007, ktoré nadobudlo právoplatnosť 22. augusta 2007, prisúdil vlastníctvo tejto nehnuteľnosti manželom Babinským za cenu dosiahnutú vydražením vo výške 1 424 201 poľských zlotých (PLN). Nadobúdatelia celú túto cenu zaplatili na účet tohto súdu.

26 Rozhodnutím z 27. októbra 2008 pán Macikowski vypracoval rozvrh rozdelenia uvedenej sumy, v ktorom predovšetkým uviedol, že suma DPH vo výške 256 823,13 PLN musí byť zaplatená na účet Daňového úradu Chojnice.

27 Pán Macikowski sa 26. januára 2009 obrátil na Sąd Rejonowy w Chojnicach so žiadosťou o prevod sumy 256 823,13 PLN na jeho účet, aby ako osoba povinná platiť daň mohol zaplatiť DPH, ktorá je splatná z dôvodu prevodu vlastníctva nehnuteľnosti spoločnosti Royal formou

nútenej dražby.

28 Sąd Rejonowy w Chojnicach uvedenú sumu previedol na účet pána Macikowského až po tom, čo sa rozvrh rozdelenia stal právoplatným. Následne súdny exekútor vystavil 31. augusta 2009 faktúru vrátane DPH za predaj uvedenej nehnuteľnosti a 2. septembra 2009 informoval daňovú správu o zaplatení dane.

29 Riadiť daňového úradu Chojnice predovšetkým na základe článku 18 zákona o DPH v spojení s článkom 8 a článkom 30 ods. 1, 3 a 4 daňového nariadenia rozhodol o zodpovednosti pána Macikowského ako osoby povinnej zaplatiť DPH vo výške 256 823,13 PLN, pretože táto daň, ktorá je splatná z dôvodu predaja nehnuteľnosti spoločnosti Royal, bola síce vybraná, ale nebola v stanovenej lehote zaplatená. Daňový úrad Chojnice sa domnieval, že vzhľadom na to, že pán Macikowski uskutočnil exekučné konanie, bol povinný v novembri 2007 vystaviť na meno dlžníka, t. j. spoločnosti Royal, faktúru vrátane DPH z dôvodu predaja nehnuteľnosti tejto spoločnosti za cenu brutto 1 424 201 PLN zahŕňajúcu daň vo výške 256 823,13 PLN, ako aj zaplatiť túto daň do 25. decembra 2007 na účet príslušnej daňovej správy.

30 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Vojvodský správny súd v Gdańsku) rozsudkom z 10. októbra 2011 zamietol žalobu pána Macikowského proti rozhodnutiu Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z 23. novembra 2009 vo veci rozhodnutia o daňovej zodpovednosti osoby povinnej platiť daň z dôvodu nezaplatenia v stanovenej lehote DPH vybranej za predaj nehnuteľnosti spoločnosti Royal, ktorý sa uskutočnil formou nútenej dražby. Tento súd v odôvodnení zdôraznil, že je v tejto veci viazaný tým, aký výklad dal Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd), ktorý nespochybnil právny základ uvedeného rozhodnutia a predpokladal, že pán Macikowski mal právne možnosti splniť si povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 18 zákona o DPH.

31 Pán Macikowski podal na Naczelny Sąd Administracyjny proti uvedenému rozsudku kasačný opravný prostriedok. V kasačnom dôvode uvádza nesprávny výklad článku 18 zákona o DPH v tomto rozsudku tým, že sa nezohľadnili ustanovenia práva Únie uplatniteľné na systém úpravy DPH, t. j. ustanovenia smernice o DPH.

32 Za týchto okolností Naczelny Sąd Administracyjny, domnievajúc sa, že preskúmanie uvedeného kasačného opravného prostriedku si vyžaduje uskutočnenie výkladu ustanovení práva Únie, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Je v zmysle systému DPH, ktorý sa zakladá na smernici o DPH, najmä vzhľadom na jej články 9 a 193 v spojení s článkom 199 ods. 1 písm. g), prípustné ustanovenie vnútroštátneho práva, ako je článok 18 poľského zákona o DPH, ktorý zavádza výnimku zo všeobecných zásad tejto dane týkajúcu sa predovšetkým právnych subjektov zodpovedných za vypočítanie a výber dane takým spôsobom, že vytvorí inštitút platcu dane, t. j. právneho subjektu, ktorý je povinný za zdaniteľnú osobu vypočítať výšku dane, vybrať ju od zdaniteľnej osoby a v predpísanej lehote ju uhradiť daňovému orgánu?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku:

a) Je v zmysle zásady proporcionality ako všeobecnej zásady práva Únie prípustné ustanovenie vnútroštátneho práva, ako je článok 18 poľského zákona o DPH, z ktorého okrem iného vyplýva, že daň z dodania nehnuteľnosti uskutočneného formou nútenej dražby, alebo tovarov, ktoré sú vo vlastníctve dlžníka alebo sú z dôvodu porušenia platných predpisov v jeho držbe, má vypočítať, vybrať a zaplatiť súdny exekútor poverený výkonom exekučných činností, ktorý ako platca dane nesie zodpovednosť za nesplnenie tejto povinnosti?

b) Je v zmysle článkov 206, 250 a 252 smernice o DPH a zásady neutrality z nej vyplývajúcej prípustné ustanovenie vnútroštátneho práva, ako je článok 18 poškého zákona o DPH, ktoré vedie k tomu, že platca dane uvedený v tomto ustanovení je povinný vypoítať, vybrať a zaplatiť splatnú DPH z dodania tovaru, ktorý je vo vlastníctve dlžníka, alebo je z dôvodu porušenia platných predpisov v jeho držbe, uskutočneného formou núteného výkonu rozhodnutia, a to v daňovom období platnom pre zdaniteľné plnenie a vo výške sumy, ktorá je výsledkom výnosu dosiahnutého z predaja príslušného tovaru, zníženej o DPH a príslušnú sadzbu dane bez toho, aby od tejto sumy odpočítal daň zaplatenú na vstupe, ktorá vznikla zdaniteľnej osobe od začiatku zdaňovacieho obdobia do dátumu výberu dane.“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

33 Prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 9, 193 a článok 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že bránia takému ustanoveniu vnútroštátneho práva, o aké ide vo veci samej, ktoré pri predaji nehnuteľnosti formou núteného výkonu ukladá hospodárskemu subjektu, t. j. súdnemu exekútorovi, ktorý uskutočnil uvedený predaj, povinnosti výpočtu, výberu a zaplatenia splatnej DPH z tejto transakcie v požadovaných lehotách.

34 V súvislosti s odpoveďou na túto otázku treba jednak konštatovať, že článok 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH oprávňuje členské štáty, aby na účely zabezpečenia riadneho výberu DPH a predchádzania daňovým podvodom v prípade dodania nehnuteľnosti predávanej v nútenej dražbe určili nadobúdateľa nehnuteľnosti za osobu povinnú platiť daň pod podmienkou, že nadobúdateľ má postavenie zdaniteľnej osoby.

35 Jednak z článku 273 smernice o DPH vyplýva, že členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom.

36 V tejto súvislosti Súdny dvor už mal príležitosť rozhodnúť, že vzhľadom na to, že článok 90 ods. 1 a článok 273 smernice o DPH mimo nimi stanoveného rámca nespresujú podmienky ani povinnosti, ktoré môžu stanoviť členské štáty, tieto ustanovenia priznávajú členským štátom určitú mieru voľnej úvahy (pozri rozsudok Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 23).

37 Opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať podľa článku 273 smernice o DPH s cieľom zabezpečiť správny výber dane a predchádzať daňovým únikom, však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov, a nesmú sa používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu DPH (pozri rozsudky Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 49, a Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 50).

38 Vo veci samej po prvé z pripomienok predložených poškou vládou vyplýva, že cieľom systému sprostredkovateľa, ktorý zaviedla vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej, podľa ktorého je súdny exekútor povinný vypoítať, vybrať a zaplatiť splatnú DPH týkajúcu sa predaja formou nútenej dražby, je zabrániť zdaniteľnej osobe, aby vzhľadom na finančnú situáciu porušila svoju daňovú povinnosť zaplatiť DPH.

39 Takáto právna úprava teda môže spadať do pôsobnosti článku 273 smernice o DPH, pokiaľ Poľská republika toto opatrenie považuje za potrebné na riadny výber DPH.

40 Po druhé, ani článok 193, ani článok 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH neodporujú takejto právnej úprave.

41 Aj keď je pravda, že tieto ustanovenia v podstate stanovujú, že daň má povinnosť zaplatiť len zdaniteľná osoba uskutočňujúca zdaniteľné dodanie tovaru, alebo vo výnimkových prípadoch nadobúdateľnehnuteľnosti, funkcia súdneho exekútora ako sprostredkovateľa zaviazaného vybrať uvedenú daň nespadá pod tieto ustanovenia.

42 Článok 18 zákona o DPH teda funkciu súdneho exekútora uskutočňujúceho predaj formou nútenej dražby definuje ako funkciu sprostredkovateľa, ktorý má iba zabezpečiť výber sumy dane a jej zaplatenie daňovej správe v stanovenej lehote v mene zdaniteľnej osoby, ktorá daň dlží. V tejto situácii povinnosť súdneho exekútora nemá charakter daňovej povinnosti, pretože uvedená daňová povinnosť stále prislúcha zdaniteľnej osobe.

43 Súdny exekútor tým na jednej strane nezasahuje do žiadnej právomoci, ani povinnosti zdaniteľnej osoby a obmedzuje sa len na zabezpečenie zaplatenia zodpovedajúcej sumy DPH za konkrétnu transakciu daňovej správe.

44 Na druhej strane právna úprava dotknutá vo veci samej nestanovuje, že súdny exekútor je spoločne a nerozdielne zodpovedný za zaplatenie DPH spolu s uvedenou zdaniteľnou osobou. Okrem toho nie je daňovým zástupcom zdaniteľnej osoby v zmysle článku 204 smernice o DPH.

45 Z týchto úvah vyplýva, že články 9, 193 a článok 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia takému ustanoveniu vnútroštátneho práva, o aké ide vo veci samej, ktoré pri predaji nehnuteľnosti formou núteného výkonu hospodárskemu subjektu, t. j. súdnemu exekútorovi, ktorý uskutočnil uvedený predaj, ukladá povinnosti výpočtu, výberu a zaplatenia splatnej DPH z tejto transakcie v požadovaných lehotách.

O druhej otázke písm. a)

46 Svojou druhou otázkou písm. a) sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má zásada proporcionality vykladať v tom zmysle, že bráni takému ustanoveniu vnútroštátneho práva, o aké ide vo veci samej, na základe ktorého súdny exekútor ručí celým svojím majetkom za sumu splatnej DPH z výťažku predaja nehnuteľnosti uskutočnený formou nútenej dražby v prípade, keď nesplní svoju povinnosť vybrať a zaplatiť túto daň.

47 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry pri výkone právomocí, ktoré im boli zverené smernicami Únie, členské štáty musia dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Únie, medzi ktoré patria najmä zásady právnej istoty a proporcionality (pozri v tomto zmysle rozsudky Schloßstrasse, C-396/98, EU:C:2000:303, bod 44, a „Goed Wonen“, C-376/02, EU:C:2005:251, bod 32).

48 Pokiaľ ide konkrétne o zásadu proporcionality, treba pripomenúť, že hoci je legitímne, že cieľom opatrení prijatých členskými štátmi na základe ustanovení smernice o DPH je čo najúčinnejšie chrániť práva týkajúce sa verejných financií, tieto opatrenia nesmú ísť nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa potrebné (pozri v tomto zmysle rozsudky Molenheide a i., C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, bod 47, ako aj Federation of Technological Industries a i., C-384/04, EU:C:2006:309, bod 30).

49 Právnu úpravu nemožno predovšetkým považovať za proporcionálnu, ak by uznávala súdneho exekútora za zodpovedného za konanie, ktoré mu nemožno osobne pripísať.

50 V tejto súvislosti by uvedený súdny exekútor musel mať k dispozícii právne prostriedky na

splnenie svojej úlohy bez toho, aby bol volaný na zodpovednosť v závislosti od okolností, na ktoré nemá vplyv, vrátane konaní alebo opomenutí konať pripisovaných tretím osobám.

51 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdnemu dvoru neprináleží sa v rámci systému súdnej spolupráce zakotvenej v článku 267 ZFEÚ vyjadrovať k výkladu vnútroštátnych ustanovení, ani posúdiť alebo preveriť, či je výklad, ktorý podáva vnútroštátny súd, správny. Súdny dvor má totiž v rámci rozdelenia právomocí medzi Súdny dvor a vnútroštátne súdy zohľadniť právny a skutkový rámec, do ktorého patria prejudiciálne otázky, tak, ako ho definovalo rozhodnutie vnútroštátneho súdu (rozsudky *Fundación Gala-Salvador Dalí* a *VEGAP*, C-518/08, EU:C:2010:191, bod 21 a citovanú judikatúru, ako aj *Logstor ROR Polska*, C-212/10, EU:C:2011:404, bod 30).

52 Vnútroštátnemu súdu teda prináleží preveriť, či súdni exekútori majú k dispozícii všetky právne prostriedky na to, aby v stanovenej lehote splnili povinnosť vybrať a zaplatiť splatnú DPH za predaj tovaru uskutočnený v rámci núteného výkonu, pokiaľ splnia svoje povinnosti riadne a v súlade s právom.

53 V dôsledku toho treba na druhú otázku písm. a) odpovedať takým spôsobom, že zásada proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takému ustanoveniu vnútroštátneho práva, o aké ide vo veci samej, na základe ktorého súdny exekútor ruší celým svojím majetkom za sumu splatnej DPH z výťažku z predaja nehnuteľnosti uskutočneného formou nútenej dražby v prípade, keď nesplní svoju povinnosť vybrať a zaplatiť túto daň, pod podmienkou, že dotknutý súdny exekútor v skutočnosti disponuje všetkými právnymi prostriedkami na účely splnenia tejto povinnosti, čo musí preveriť vnútroštátny súd.

O druhej otázke písm. b)

54 Druhou otázkou písm. b) sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 206, 250 a 252 smernice o DPH, ako aj zásada daňovej neutrality majú vykladať v tom zmysle, že bránia takému ustanoveniu vnútroštátneho práva, o aké ide vo veci samej, podľa ktorého platca uvedený v tomto ustanovení je povinný vypočítať, vybrať a zaplatiť DPH, ktorá je splatná z titulu predaja tovaru uskutočneného formou nútenej dražby bez možnosti odpočítať sumu DPH zaplatenú na vstupe dodávateľom od začiatku zdaňovacieho obdobia do dátumu výberu dane od zdaniteľnej osoby.

55 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry je právo na odpočet uvedené v článku 167 a nasl. smernice o DPH neoddeliteľnou súčasťou systému DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky *Gabalfriša* a i., 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, ako aj *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759, bod 21).

56 Navyše z článkov 206 a 250 smernice o DPH vyplýva, že suma DPH zaplatená do štátnej pokladnice musí byť istou sumou, teda sumou, ktorá zohľadňuje odpočty, ktoré sa musia vykonať, a že všetky odpočty musia byť vykonané v súvislosti so zdaňovacím obdobím, v ktorom vznikli.

57 Vo veci samej práve vlastníkom tovaru predávaného v nútenej dražbe súdnym exekútorom je zdaniteľná osoba, ale nie platca, ktorý je povinný podať daňové priznanie k DPH zohľadňujúce transakciu predaja tohto tovaru. Takisto zdaniteľná osoba a nie platca má právo odpočítať DPH zaplatenú na vstupe od DPH splatnej z dôvodu tejto transakcie. Tento odpočet sa vzťahuje na zdaňovacie obdobie, v ktorom sa uvedená transakcia uskutočnila.

58 Ak platca zaplatí DPH splatnú za túto transakciu po podaní daňového priznania zdaniteľnou osobou, takúto situáciu možno odôvodniť podľa článku 206 druhej vety smernice o DPH, ktorý oprávňuje členské štáty na požadovanie zaplatenia preddavkov.

59 V prípade mechanizmu zavedeného článkom 18 zákona o DPH dodávateľ nedisponuje sumou DPH, ktorá je splatná z dôvodu transakcie uskutočnenej formou núteného výkonu. Z tohto dôvodu nemôže túto sumu použiť na odpôčet dane zaplatenej na vstupe, avšak zachováva si právo na takýto odpôčet. Ak je teda DPH zaplatená na vstupe vlastníkom tovaru predaného v dražbe ako zdaniteľnou osobou z titulu transakcií uskutočnených v dotknutom zdaniteľnom období, na odpôčet ktorej má právo, vyššia než DPH splatná z dôvodu predaja tohto tovaru, zdaniteľná osoba prípadne môže dostať od daňovej správy vrátený preplatok.

60 Je potrebné teda konštatovať, že takýto mechanizmus je v súlade s ustanoveniami smernice o DPH a že najmä neporušuje ustanovenia článkov 250 a 252 tejto smernice.

61 V dôsledku toho je potrebné ma druhú otázku písm. b) odpovedať tak, že články 206, 250 a 252 smernice o DPH, ako aj zásada daňovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia takému ustanoveniu vnútroštátneho práva, o aké ide vo veci samej, podľa ktorého platca uvedený v tomto ustanovení je povinný vypočítať, vybrať a zaplatiť DPH, ktorá je splatná z titulu predaja tovaru uskutočneného formou nútenej dražby, bez možnosti odpôčítať sumu DPH zaplatenú na vstupe od začiatku zdaňovacieho obdobia do dátumu výberu dane od zdaniteľnej osoby.

O trovách

62 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. Články 9, 193 a článok 199 ods. 1 písm. g) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia takému ustanoveniu vnútroštátneho práva, o aké ide vo veci samej, ktoré pri predaji nehnuteľnosti formou núteného výkonu hospodárskemu subjektu, t. j. súdnemu exekútorovi, ktorý uskutočnil uvedený predaj, ukladá povinnosti výpočtu, výberu a zaplatenia splatnej dane z pridanej hodnoty z tejto transakcie v požadovaných lehotách.

2. Zásada proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takému ustanoveniu vnútroštátneho práva, o aké ide vo veci samej, na základe ktorého súdny exekútor ruší celým svojím majetkom za sumu splatnej dane z pridanej hodnoty z výťažku z predaja nehnuteľnosti uskutočneného formou nútenej dražby v prípade, keď nesplní svoju povinnosť vybrať a zaplatiť túto daň, pod podmienkou, že dotknutý súdny exekútor v skutočnosti disponuje všetkými právnymi prostriedkami na účely splnenia tejto povinnosti, čo musí preveriť vnútroštátny súd.

3. Články 206, 250 a 252 směrnice 2006/112, ako aj zásada daňovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia takému ustanoveniu vnútroštátneho práva, o aké ide vo veci samej, podľa ktorého platca uvedený v tomto ustanovení je povinný vyplácať, vybrať a zaplatiť DPH, ktorá je splatná z titulu predaja tovaru uskutočneného formou nútenej dražby, bez možnosti odpočítať sumu DPH zaplatenú na vstupe od začiatku zdaňovacieho obdobia do dátumu výberu dane od zdaniteľnej osoby.

Podpisy

* Jazyk konania: poština.