

SODBA SODIŠ?A (prvi senat)

z dne 26. marca 2015(*)

„Predhodno odlo?anje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Na?eli sorazmernosti in dav?ne nevtralnosti – Obdav?itev dobave nepremi?nine v postopku prisilne prodaje na dražbi – Nacionalna ureditev, v skladu s katero mora izvršitelj, ki izvede tako prodajo, obra?unati in pla?ati DDV v zvezi s tako transakcijo – Pla?ilo kupnine pristojnemu sodiš?u in nujnost nakazila DDV, ki ga je treba pla?ati, s strani tega sodiš?a izvršitelju – Finan?na in kazenska odgovornost izvršitelja v primeru nepla?ila DDV – Razlika med rokom iz splošne ureditve, v katerem mora DDV pla?ati dav?ni zavezanec, in rokom, dolo?enim za takega izvršitelja – Nemožnost odbiti vstopni DDV“

V zadevi C?499/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny S?d Administracyjny (Poljska) z odlo?bo z dne 21. februarja 2013, ki je prispela na Sodiš?e 16. septembra 2013, v postopku

Marian Macikowski

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Gda?sku,

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, S. Rodin, A. Borg Barthet (poro?evalec), E. Levits in F. Biltgen, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 4. septembra 2014,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za M. Macikowskega M. Kalinowski, radca prawny,
- za Dyrektor Izby Skarbowej w Gda?sku T. Tratkiewicz in J. Kaute, agenta,
- za poljsko vlado B. Majczyna in A. Gaw?owska, agenta,
- za Evropsko komisijo M. Owsiany-Hornung in L. Lozano Palacios, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 6. novembra 2014

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago na?el sorazmernosti in

davžne nevtralnosti ter členov 9, 193, 199, 206, 250 in 252 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med M. Macikowskim, sodnim izvršiteljem, in Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku zaradi nepravilnega plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) od prodaje nepremičnine v postopku izvršbe.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 9(1) Direktive o DDV določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

4 Člen 193 navedene direktive določa:

„DDV je dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s členi 194 do 199 in členom 202 dolžna plačati druga oseba.“

5 Člen 199(1)(g) te direktive določa:

„Države članice lahko določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zavezanec, za katerega se opravi katera koli izmed naslednjih storitev:

[...]

(g) dobava nepremičnin, ki jih prodaja dolжник po sodbi v postopku obvezne prodaje drugi osebi.“

6 Člen 204 Direktive o DDV določa:

„1. Kadar je oseba, ki je dolžna plačati davek v skladu s členi 193 do 197 in členoma 199 in 200, davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, v kateri je dolgovan DDV, mu lahko države članice dovolijo, da kot osebo, ki je dolžna plačati DDV, imenuje davčnega zastopnika.

Poleg tega, kadar obdavčljivo transakcijo opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, v kateri je dolgovan DDV, in z državo, v kateri ima ta davčni zavezanec sedež, ne obstaja pravni instrument o medsebojni pomoči, katerega področje uporabe bi bilo podobno področju uporabe, ki je predpisano v Direktivi 76/308/EGS [...] in Uredbi (ES) št. 1798/2003 [...], lahko države članice sprejmejo ukrepe, da je lahko oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zastopnik, ki ga imenuje davčni zavezanec, ki nima sedeža.

Vendar države članice ne morejo uporabiti možnosti iz drugega pododstavka za davčne zavezanke, ki v smislu točke (1) člena 358 nimajo sedeža v Skupnosti in so izbrali posebno ureditev za elektronsko opravljene storitve.

2. Za možnost iz prvega pododstavka odstavka 1 veljajo pogoji in postopki, ki jih določijo vsaka država članica.“

7 Člen 205 Direktive o DDV določa:

„V primerih iz členov 193 do 200 in členov 202, 203 in 204 lahko države članice določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV.“

8 Člen 206 navedene direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec, ki je dolžan plačati DDV, mora plačati neto znesek DDV ob predložitvi obračuna DDV, predvidenega v členu 250. Države članice pa lahko določijo drugačen datum za plačilo tega zneska ali zahtevajo vmesno plačilo.“

9 Člen 250(1) iste direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec mora predložiti obračun DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za določitev osnove za obdavčitev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij.“

10 Člen 252(1) Direktive o DDV določa:

„Obračun DDV je treba predložiti v roku, ki ga predpišejo države članice. Ta rok ne sme biti daljši od dveh mesecev po poteku posameznega davčnega obdobja.“

11 Člen 273 navedene direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Poljsko pravo

Zakon o DDV

12 Člen 15(6) zakona o davku na blago in storitve (ustawa o podatku od towarów i usług) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. št. 54, pozicija 535, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„Za davčnega zavezanca se ne štejejo javni organi in njim podrejeni organi glede izpolnjevanja nalog, ki so jim bile naložene v skladu z drugimi določbami in za izvrševanje katerih so bili ustanovljeni, razen aktov, opravljenih na podlagi civilnopravnih pogodb.“

13 Člen 18 tega zakona določa:

„Organi izvršbe iz zakona z dne 17. junija 1966 o postopku upravne izvršbe [...] in izvršitelji, ki opravljajo izvršilna dejanja v smislu določb zakona o civilnem postopku [(ustawa Kodeks postępowania cywilnego) z dne 17. novembra 1964 (Dz. U. št. 43, pozycja 296) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o civilnem postopku)], morajo plačati davek na dobave blaga v lasti dolžnika ali v njegovi posesti v nasprotju z veljavnimi predpisi, ki so bile izvedene prek izvršbe.“

Davčni zakonik

14 Člen 8 zakona o sprejetju davčnega zakonika (ustawa – Ordynacja podatkowa) z dne 29. avgusta 1997 v različici, ki se uporablja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari (Dz. U. iz leta 2005, št. 8, pozycja 60, v nadaljevanju: davčni zakonik), določa:

„Plačnik davka je fizična oseba, pravna oseba ali organizacijska enota brez lastne pravne osebnosti, ki mora na podlagi predpisov davčnega prava obračunati in pobrati davek davčnega zavezanca in ga v določenem roku plačati davni upravi.“

15 Člen 30 davčnega zakonika določa:

„1. Plačnik davka, ki ni izpolnil obveznosti iz člena 8, odgovarja za nepobrane davke ali davke, ki so bili pobrani, ne pa tudi plačani.“

[...]

3. Plačnik davka ali pooblaščenec za pobiranje odgovarja za terjatve iz točk 1 in 2 z vsem svojim premoženjem.

[...]

4. Če davčni organ med davčnim postopkom ugotovi okoliščine iz točk 1 in 2, izda odločbo o davčni odgovornosti plačnika davka ali pooblaščenca za pobiranje, v kateri določi višino terjatve za nepobran ali pobran, ne pa tudi plačan, davek.

[...]“

Zakonik o civilnem postopku

16 Člen 808(1) zakona o sprejetju zakonika o civilnem postopku določa:

„Če denarnega zneska, položenega v izvršilnem postopku, ni treba takoj izplačati, se vplača na račun sodišča za sodne pologe. [...]“

17 Člen 998(1) zakonika o civilnem postopku določa:

„Ko postane sklep o domiku pravnomočen in kupec izpolnjuje vse pogoje dražbe ali po sklepu o določitvi kupnine in položitvi celotne kupnine v državno blagajno izda sodišče sklep o priznanju lastninske pravice.“

18 Člen 999(1) navedenega zakonika določa:

„S pravnomočnim sklepom o priznanju lastninske pravice se lastninska pravica prenese na kupca; sklep tako postane podlaga za vpis lastninske pravice kupca v zemljiški kataster in zemljiško knjigo ter vložitev listine v zbirko listin. Pravnomočni sklep o priznanju lastninske pravice je izvršilni naslov, na podlagi katerega lahko pridobitelj pridobi posest nad nepremetino.“

19 člen 1023(1) istega zakonika določa:

„Izvršilni organ izdelava načrt razdelitve izkupa iz izvršbe na nepremetino med upnike.“

20 člen 1024(1) zakonika o civilnem postopku določa:

„Načrt razdelitve vsebuje:

1. izkupček, ki ga je treba razdeliti;
2. terjatve in pravice oseb, udeleženi pri razdelitvi;
3. znesek, ki pripada vsaki osebi, udeleženi pri razdelitvi;
4. zneske, ki jih je treba izplačati, ter zneske, ki se pustijo na račun sodišča za sodne pogoje, z navedbo razlogov za odložitev njihovega izplačila.

[...]“

21 člen 1035 istega zakonika določa:

„Izvršitelj takoj po tem, ko se znesek, ki ga je treba razdeliti, položi pri sodišču, izdelava osnutek načrta o razdelitvi izkupa iz izvršbe in ga predloži sodišču. Sodišče načrt po potrebi spremeni in dopolni; v nasprotnem primeru sodišče načrt odobri.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

22 M. Macikowski je sodni izvršitelj pri Sąd Rejonowy w Chojnicach (okrajno sodišče Chojnice).

23 Na predlog upnika je uvedel postopek izvršbe zoper družbo Royal sp. z o.o. (v nadaljevanju: Royal), ki je bila zavezanka za plačilo DDV.

24 V okviru tega postopka je M. Macikowski zasegel nepremetino, ki je bila v lasti družbe Royal.

25 Prodaja zadevne nepremetnine na dražbi je potekala 16. februarja 2007. Sąd Rejonowy w Chojnicach je s sklepom z dne 22. marca 2007, ki je 22. avgusta 2007 postal pravnomočen, za najvišjo ponujeno ceno 1.424.201 poljskih zlotov (PLN) priznalo lastninsko pravico na tej nepremetnini zakoncema Babinski. Kupca sta ta znesek v celoti vplačala na bančni račun tega sodišča.

26 M. Macikowski je nato s sklepom z dne 27. oktobra 2008 izdelal osnutek načrta razdelitve navedenega zneska, v katerem je med drugim določil, da se znesek DDV v višini 256.823,13 PLN vplača na bančni račun davčnega urada Chojnice.

27 M. Macikowski je 26. januarja 2009 pri Sąd Rejonowy w Chojnicach vložil zahtevo za nakazilo zneska 256.823,13 PLN na njegov bančni račun, da bi kot plačnik davka plačal DDV, ki je dolgovan zaradi prenosa lastninske pravice na nepremetnini družbe Royal, prodani na dražbi.

28 Sąd Rejonowy w Chojnicach je navedeni znesek nakazal na ban?ni ra?un M. Macikowskega šele po tem, ko je na?rt razdelitve postal pravno mo?en. Ta je nato 31. avgusta 2009 izdal ra?un o prodaji navedene nepremi?nine z obra?unanim DDV in 2. septembra 2009 obvestil dav?no upravo o pla?ilu davka.

29 Direktor dav?nega urada Chojnice je med drugim na podlagi ?lena 18 zakona o DDV v povezavi s ?lenoma 8 in 30(1), (3) in (4) dav?nega zakonika ugotovil odgovornost M. Macikowskega kot pla?nika DDV v višini 256.823 PLN, ker je bil ta davek, ki je bil dolgovan od prodaje nepremi?nine družbe Royal, pobran, ni bil pa pravo?asno pla?an. Po mnenju dav?nega urada Chojnice bi moral M. Macikowski, ki je vodil izvršilni postopek, novembra 2007 v imenu dolžnika, to je družbe Royal, v zvezi s prodajo nepremi?nine te družbe izdati ra?un z obra?unanim DDV za bruto znesek 1.424.201 PLN, v katerem je zajet znesek DDV v višini 256.823,13 PLN, in ta davek do 25. decembra 2007 vpla?ati na ban?ni ra?un pristojne dav?ne uprave.

30 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (vojvodsko upravno sodiš?e v Gdansk) je s sodbo z dne 10. oktobra 2011 zavrnilo tožbo M. Macikowskega zoper odlo?bo z dne 23. novembra 2009, s katero je Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku ugotovil dav?no odgovornost pla?nika davka zaradi nepravo?asnega pla?ila DDV, pobranega od prodaje nepremi?nine družbe Royal v postopku izvršbe. To sodiš?e je v obrazložitvi poudarilo, da je v tem primeru vezano na razlago Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodiš?e), ki utemeljenosti navedene odlo?be ni postavilo pod vprašaj, in menilo, da je bilo pravno mogo?e, da bi M. Macikowski izpolnil obveznosti, ki jih ima na podlagi ?lena 18 zakona o DDV.

31 M. Macikowski je zoper navedeno sodbo vložil kasacijsko pritožbo pri Naczelny Sąd Administracyjny. Kot razlog za kasacijsko pritožbo je navedel, da se ?len 18 zakona o DDV v tej sodbi napa?no razlaga, saj se ne upoštevajo dolo?be prava Unije, ki veljajo za sistem DDV, to je dolo?be Direktive o DDV.

32 V teh okoliš?inah je Naczelny Sąd Administracyjny, ki je menilo, da je za presojo navedene kasacijske pritožbe potrebna razlaga dolo?b prava Unije, prekinilo postopek in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je ob upoštevanju sistema davka na dodano vrednost, ki temelji na Direktivi o DDV, zlasti ?lenov 9 in 193 v povezavi s ?lenom 199(1)(g), dopustna dolo?ba nacionalnega prava, kot je ?len 18 poljskega zakona o DDV, ki s tem, da uvaja institut pla?nika davka, torej pravnega subjekta, ki mora za dav?nega zavezanca obra?unati znesek davka, ga od njega pobrati in ga v dolo?enem roku pla?ati dav?nemu organu, dolo?a izjeme od splošnih na?el prava o DDV, zlasti glede pravnih subjektov, ki so dolžni obra?unati in pobrati davek?

2. ?e je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen:

(a) Ali je ob upoštevanju na?ela sorazmernosti kot splošnega na?ela prava Unije dopustna dolo?ba nacionalnega prava, kot je ?len 18 poljskega zakona o DDV, v skladu s katero med drugim davek na dobavo nepremi?nin, ki se izvede prek izvršbe na blagu, ki je v lasti dolžnika ali ki ga ima ta v posesti v nasprotju z veljavnimi predpisi, obra?una, pobere in pla?a izvršitelj, pristojen za izvedbo izvršilnih dejanj, ki kot pla?nik davka odgovarja za neizpolnitev te obveznosti?

(b) Ali je ob upoštevanju ?lenov 206, 250 in 252 Direktive o DDV ter na?ela nevtralnosti, ki iz nje izhaja, dopustna dolo?ba nacionalnega prava, kot je ?len 18 poljskega zakona o DDV, na podlagi katere mora pla?nik davka, dolo?en v tej dolo?bi, v dav?nem obdobju, ki velja za dav?nega zavezanca, obra?unati, pobrati in pla?ati DDV od dobav blaga v lasti dav?nega zavezanca ali v njegovi posesti v nasprotju z veljavnimi predpisi, ki so bile izvedene prek izvršbe, v

višini zneska, ki je zmnožek izkupi?ka iz prodaje blaga, zmanjšanega za DDV, in ustrezne dav?ne stopnje, pri ?emer pa se od tega zneska ne odšteje znesek vstopnega davka, pla?anega za obdobje od za?etka dav?nega obdobja do takrat, ko je bil dav?nemu zavezancu pobran davek?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje

33 Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?lene 9, 193 in 199(1)(g) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo dolo?bi nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari, s katero so v okviru prodaje nepremi?nine v postopku izvršbe pravnemu subjektu, in sicer izvršitelju, ki je izvedel navedeno prodajo, naložene obveznosti pravo?asnega obra?una, pobiranja in pla?ila DDV, dolgovanega v zvezi z izkupi?kom iz te transakcije.

34 Za odgovor na to vprašanje je treba na eni strani ugotoviti, da ?len 199(1)(g) Direktive o DDV državam ?lanicam dovoljuje, da zaradi pravilnega pobiranja DDV in prepre?evanja dav?nih utaj dolo?ijo, da je v primeru dobave nepremi?nine, prodane v postopku prisilne prodaje, oseba, ki je dolžna pla?ati davek, pridobitelj nepremi?nine, ?e ima ta status dav?nega zavezanca.

35 Na drugi strani je iz ?lena 273 Direktive o DDV razvidno, da lahko države ?lanice dolo?ijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za prepre?evanje utaj.

36 V zvezi s tem je Sodiš?e že presodilo, da glede na to, da ?lena 90(1) in 273 Direktive o DDV zunaj v njiju za?rtanih meja ne dolo?ata niti pogojev niti obveznosti, ki jih lahko dolo?ijo države ?lanice, ti dolo?bi državam ?lanicam podelujeta polje proste presoje (glej sodbo Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, to?ka 23).

37 Vendar ukrepi, ki jih države ?lanice v skladu s ?lenom 273 Direktive o DDV lahko sprejmejo, da zagotovijo pravilno pobiranje davka in prepre?evanje dav?nih utaj, ne smejo prese?i tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev, in ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV (glej sodbi Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, to?ka 49, in Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, to?ka 50).

38 V obravnavanem primeru je, prvi?, iz stališ? poljske vlade razvidno, da je namen sistema posrednika, uvedenega z upošteveno nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero mora izvršitelj obra?unati, pobrati in pla?ati DDV, ki je dolgovan v zvezi z izkupi?kom prodaje v postopku izvršbe, prepre?iti, da dav?ni zavezanec glede na svoj finan?ni položaj ne bi kršil dav?ne obveznosti pla?ila DDV.

39 Zato taka ureditev lahko spada pod ?len 273 Direktive o DDV, saj Republika Poljska meni, da je tak ukrep nujen za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV.

40 Drugi?, niti ?len 193 niti ?len 199(1)(g) Direktive o DDV ne nasprotujeta taki ureditvi.

41 ?eprav ti dolo?bi v bistvu dolo?ata, da lahko davek dolguje le dav?ni zavezanec, ki opravi dobavo obdav?ljivega blaga, ali v nekaterih okoliš?inah pridobitelj nepremi?nine, naloga izvršitelja kot posrednika, ki je zadolžen za pobiranje navedenega davka, ne spada pod ti dolo?bi.

42 Tako ?len 18 zakona o DDV opredeljuje nalogo izvršitelja, ki izvede prodajo v postopku izvršbe, kot nalogo posrednika, omejeno na zagotovitev, da je davek pravo?asno pobran in pla?an dav?ni upravi v imenu dav?nega zavezanca, ki ga dolguje. V teh okoliš?inah pri obveznosti izvršitelja ne gre za dav?no obveznost, saj to še vedno nosi dav?ni zavezanec.

43 Tako na eni strani izvršitelj ne posega v nobeno pristojnost niti obveznost davčnega zavezanca in zgolj skrbi za to, da je znesek DDV, ki ustreza posamični transakciji, plačan davčni upravi.

44 Na drugi strani, upoštevna zakonodaja iz postopka v glavni stvari ne določa, da je izvršitelj z navedenim zavezancem solidarno odgovoren za plačilo DDV. Poleg tega izvršitelj ni davčni zastopnik davčnega zavezanca v smislu člena 204 Direktive o DDV.

45 Iz navedenega je razvidno, da je treba člene 9, 193 in 199(1)(g) Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotujejo določi nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari, s katero so v okviru prodaje nepremičnine v postopku izvršbe pravnemu subjektu, in sicer izvršitelju, ki je izvedel navedeno prodajo, naložene obveznosti pravočasnega obračuna, pobiranja in plačila DDV, dolgovanega v zvezi z izkupitkom iz te transakcije.

Drugo vprašanje, točka (a)

46 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem, točka (a), v bistvu sprašuje, ali je treba načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotuje določi nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero izvršitelj odgovarja z vsem svojim premoženjem za znesek DDV, ki je dolgovan v zvezi z izkupitkom od prodaje nepremičnine v postopku izvršbe, če ne izpolni svoje obveznosti pobiranja in plačila tega davka.

47 V zvezi s tem je treba spomniti, da morajo v skladu z ustaljeno sodno prakso države članice pri izvrševanju pooblastil, ki jih imajo na podlagi direktiv Unije, spoštovati splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Unije, med katerimi sta zlasti načeli pravne varnosti in sorazmernosti (glej v tem smislu sodbi *Schloßstrasse*, C-396/98, EU:C:2000:303, točka 44, in „*Goed Wonen*“, C-376/02, EU:C:2005:251, točka 32).

48 V zvezi z načelom sorazmernosti je treba natančneje opozoriti, da čeprav je legitimno, da skušajo ukrepi, ki jih sprejmejo države članice na podlagi določb Direktive o DDV, varovati pravice ministrstva za finance, kar se da učinkovito, ne smejo presegati tega, kar je nujno potrebno za ta namen (glej v tem smislu sodbi *Molenheide* in drugi, C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, EU:C:1997:623, točka 47, in *Federation of Technological Industries* in drugi, C-384/04, EU:C:2006:309, točka 30).

49 Zlasti ni mogoče šteti za sorazmerno ureditev, v skladu s katero je izvršitelj odgovoren za ravnanje, ki mu ga ni mogoče osebno pripisati.

50 V zvezi s tem je treba navesti, da bi moral imeti navedeni izvršitelj na voljo pravna sredstva za izpolnitev svoje naloge, ne da bi bila njegova odgovornost odvisna od elementov, na katere ne more vplivati, vključno z dejanji ali opustitvami, ki jih je treba pripisati tretjim.

51 V tem okviru je treba spomniti, da v okviru sistema sodnega sodelovanja, vzpostavljenega s členom 267 PDEU, Sodišče ni pristojno, da bi se izreklo o razlagi nacionalnih določb niti da bi presojalo ali preverjalo, ali jih predložitveno sodišče pravilno razlaga. Sodišče mora namreč v okviru delitve pristojnosti med njim in nacionalnimi sodišči upoštevati tak dejanski in pravni okvir, v kakršnega se uvrščajo vprašanja za predhodno odločanje, kot je opredeljen v predložitveni odločbi (sodbi *Fundación Gala-Salvador Dalí* in *VEGAP*, C-518/08, EU:C:2010:191, točka 21 in navedena sodna praksa, in *Logstor ROR* Poljska, C-212/10, EU:C:2011:404, točka 30).

52 Tako mora predložitveno sodišče preveriti, ali imajo izvršitelji na voljo vsa pravna sredstva, da pravočasno izpolnijo obveznost pobiranja in plačila DDV, dolgovanega od prodaje blaga v

postopku izvršbe, če svoje obveznosti izpolnijo pravilno in v skladu s pravom.

53 Tako je treba na drugo vprašanje, točka (a), odgovoriti, da je treba na^{elo} sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotuje dolo^{bi} nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari – v skladu s katero izvršitelj odgovarja z vsem svojim premoženjem za znesek DDV, ki je dolgovan v zvezi z izkupi^{kom} od prodaje nepremi^{nine} v postopku izvršbe, če ne izpolni svoje obveznosti pobiranja in pla^{ila} tega davka – če ima zadevni izvršitelj dejansko na voljo vsa pravna sredstva za izpolnitev te obveznosti, kar mora preveriti predložitveno sodiš^e.

Drugo vprašanje, točka (b)

54 Predložitveno sodiš^e z drugim vprašanjem, točka (b), v bistvu sprašuje, ali je treba ^{lene} 206, 250 in 252 Direktive o DDV in na^{elo} dav^{ne} nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujejo dolo^{bi} nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari, na podlagi katere mora pla^{nik} davka, dolo^{en} v tej dolo^{bi}, obra^{unati}, pobrati in pla^{ati} DDV od prodaje blaga, opravljene v postopku izvršbe, ne da bi lahko odbil znesek vstopnega DDV, ki ga je dobavitelj pla^{al} v obdobju od za^{etka} dav^{ne}ga obdobja do takrat, ko je bil pri dav^{nem} zavezancu pobran davek.

55 Spomniti je treba, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica do odbitka iz ^{lena} 167 in naslednjih Direktive o DDV, sestavni del sistema DDV in na^{eloma} ne sme biti omejena. Ta pravica se izvede takoj za vse davke, s katerimi so bile obdav^{ene} vstopne transakcije (glej zlasti sodbe Gabalfriša in drugi, od C^{110/98} do C^{147/98}, EU:C:2000:145, točka 43; Kittel in Recolta Recycling, C^{439/04} in C^{440/04}, EU:C:2006:446, točka 47; Mahagében in Dávid, C^{80/11} in C^{142/11}, EU:C:2012:373, točka 38, in Gran Via Moine^{ti}, C^{257/11}, EU:C:2012:759, točka 21).

56 Poleg tega je iz ^{lenov} 206 in 250 Direktive o DDV razvidno, da mora biti znesek DDV, ki se pla^a v državno blagajno, neto znesek, to je znesek, v katerem so upoštevani odbitki, ki jih je treba izvesti, in da je odbitke treba opraviti v zvezi z dav^{nim} obdobjem, v katerem so nastali.

57 V zadevi iz postopka v glavni stvari mora davⁿⁱ zavezanec, ki je lastnik blaga, ki ga je na dražbi prodal izvršitelj, in ne pla^{nik} davka, predložiti obra^{un} DDV, v katerem je upoštevana transakcija prodaje njegovega blaga. Prav tako ima davⁿⁱ zavezanec in ne pla^{nik} davka pravico, da od DDV, dolgovanega v zvezi s to transakcijo, odbije vstopni DDV. Ta odbitek se nanaša na dav^{no} obdobje, v katerem je bila izvedena navedena transakcija.

58 Če pla^{nik} davka pla^a DDV, dolgovan v zvezi s to transakcijo, potem ko je davⁿⁱ zavezanec predložil obra^{un}, je tak položaj mogo^e utemeljiti na podlagi ^{lena} 206, drugi stavek, Direktive o DDV, ki državam ^{lanicam} dovoljuje, da zahtevajo vmesno pla^{ilo}.

59 V primeru mehanizma, vzpostavljenega s ^{lenom} 18 zakona o DDV, dobavitelj nima na voljo zneska DDV, dolgovanega v zvezi s transakcijo, opravljeno v postopku izvršbe. Zato tega zneska ne more uporabiti za odbitek pla^{anega} vstopnega DDV, vendar ohrani pravico do tega odbitka. Tako, če je vstopni DDV, ki ga je pla^{al} davⁿⁱ zavezanec, ki je lastnik blaga, prodanega na dražbi, v zvezi s transakcijami, opravljenimi med zadevnim dav^{nim} obdobjem, in do odbitka katerega je upravi^{en}, višji od DDV, ki je dolgovan v zvezi s prodajo tega blaga, lahko eventualno dav^{na} uprava dav^{nemu} zavezancu vrne znesek preve^o pobranega davka.

60 Ugotoviti je torej treba, da je tak mehanizem v skladu z dolo^{bami} Direktive o DDV in da natan^{neje} ne krši dolo^b ^{lenov} 250 in 252 te direktive.

61 Zato je treba na drugo vprašanje, točka (b), odgovoriti, da je treba ^{lene} 206, 250 in 252 Direktive o DDV in na^{elo} dav^{ne} nevtralnosti razlagati tako, da ne nasprotujejo dolo^{bi} nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari, na podlagi katere mora pla^{nik} davka,

dolo?en v tej dolo?bi, obra?unati, pobrati in pla?ati DDV od prodaje blaga, opravljene v postopku izvršbe, ne da bi imel možnost odbiti znesek vstopnega DDV, ki je bil pla?an v obdobju od za?etka dav?nega obdobja do takrat, ko je bil pri dav?nem zavezancu pobran davek.

Stroški

62 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

1. ?lene 9, 193 in 199(1)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo dolo?bi nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari, s katero so v okviru prodaje nepremi?nine v postopku izvršbe pravnemu subjektu, in sicer izvršitelju, ki je izvedel navedeno prodajo, naložene obveznosti pravo?asnega obra?una, pobiranja in pla?ila davka na dodano vrednost, dolgovanega v zvezi z izkupi?kom iz te transakcije.
2. Na?elo sorazmernosti je treba razlagati tako, da ne nasprotuje dolo?bi nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari – v skladu s katero izvršitelj odgovarja z vsem svojim premoženjem za znesek davka na dodano vrednost, ki je dolgovan v zvezi z izkupi?kom od prodaje nepremi?nine v postopku izvršbe, ?e ne izpolni svoje obveznosti pobiranja in pla?ila tega davka – ?e ima zadevni izvršitelj dejansko na voljo vsa pravna sredstva za izpolnitev te obveznosti, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.
3. ?lene 206, 250 in 252 Direktive 2006/112 in na?elo dav?ne nevtralnosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo dolo?bi nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari, na podlagi katere mora pla?nik davka, dolo?en v tej dolo?bi, obra?unati, pobrati in pla?ati davek na dodano vrednost od prodaje blaga, opravljene v postopku izvršbe, ne da bi imel možnost odbiti znesek vstopnega davka na dodano vrednost, ki je bil pla?an v obdobju od za?etka dav?nega obdobja do takrat, ko je bil pri dav?nem zavezancu pobran davek.

Podpisi

* Jezik postopka: poljš?ina.