

62018CJ0214

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

10. dubna 2019 (*1)

„řízení o předběžné otázce – Směrnice 2006/112/ES – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Soudní exekutor – Exekuční řízení – Odměna stanovená zákonem – Správní praxe příslušných vnitrostátních orgánů, podle které tato odměna v sobě zahrnuje DPH – Zásada neutrality a zásada proporcionality“

Ve věci C-214/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Sądu Rejonowego w Sopocie Wydziału I Cywilnego (okresní soud v Sopotech, oddělení I občanskoprávní, Polsko) ze dne 8. března 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 26. března 2018, v řízení zahájeném

H. W.

za přítomnosti:

PSM „K“,

Aleksandry Treder, působící jako soudní exekutorka u Sądu Rejonowego w Sopocie (okresní soud v Sopotech),

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení F. Biltgen, předseda senátu, C. G. Fernlund (zpravodaj) a L. S. Rossi, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za A. Treder M. S. Tokarzem, radcem prawnym, a J. Martinim, doradcem podatkowym,

—

za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,

—

za Evropskou komisi R. Lyalem, jakož i A. Armenia a B. Sasinowskou, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věci bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 1, čl. 2 odst. 1 písm. a) a c), článku 73, jakož i čl. 78 prvního pododstavce písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013 (Úř. věst. 2013, L 201, s. 4) (dále jen „směrnice 2006/112“).

2

Tato žádost byla předložena v rámci řízení zahájeného H. W., jehož předmětem je rozhodnutí paní Aleksandry Treder, soudní exekutorky pověřené výkonem exekučního řízení proti H. W., navýšit o daň z přidané hodnoty (DPH) příslušnou částku nákladů exekuce.

Právní rámec

Unijní právo

3

Bod 5 odvodňující směrnice 2006/112 uvádí:

„Systém DPH dosahuje nejvyšší jednoduchosti a neutrality, je-li daň vybírána co nejvšeobecněji a pokud její oblast působnosti pokrývá všechny stupně výroby a distribuce, jakož i poskytování služeb. Je proto v zájmu vnitřního trhu a členských států přijmout společný systém, který se vztahuje rovněž na maloobchod.“

4

Článek 1 této směrnice stanoví:

„1. Tato směrnice zavádí společný systém [DPH].

2. Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.

Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpote daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.

Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“

5

Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) uvedené směrnice stanoví:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

a)

dodání zboží za úplatu uskutečně v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

c)

poskytnutí služby za úplatu uskutečně v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

6

Podle čl. 9 odst. 1 této směrnice platí:

„ ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou 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 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 ní.“

7

Článek 13 směrnice 2006/112 stanoví:

„1. Státy, kraje, [okresy], obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to [an]i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními [dávky], poplatky, příspěvky či platby.

Uskutečňují-li takové činnosti nebo plnění, považují se však za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, pokud by zacházení s nimi jako s osobami nepovinnými k dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže.

[...]“

8

Článek 73 této směrnice stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člácích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

9

Článek 78 první pododstavec písm. a) uvedené směrnice stanoví:

„Základ dan? zahrnuje tyto položky:

a)

dan?, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH“.

10

Podle ?látku 193 téže sm?rnice platí, že „[DPH] je povinna odvést osoba povinná k dani uskute??ující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby [...]“.

Polské právo

Ústava Polské republiky

11

Ústava Polské republiky ze dne 2. dubna 1997 (Dz. U. z roku 1997, ?. 78, položka 483), ve zn?ní platném ke dni skutkových okolností v?ci v p?vodním ?ízení, v ?látku 217 stanoví:

„Povinnost k daním a jiným ve?ejným p?ísp?vk?m, postavení osob povinných k dani, ú?el a sazby daní, zásady pro poskytování slev a odpis?, jakož i kategorie osob osvobozených od dan? stanoví zákon.“

Zákon o DPH

12

?lánek 15 odst. 1, 2 a 6 ustawy o podatku od towarów i us?ug (zákon o dani ze zboží a služeb), ze dne 11. b?ezna 2004, ve zn?ní platném ke dni skutkových okolností v?ci v p?vodním ?ízení (Dz. U. z roku 2017, položka 1221) (dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„1. Osobami povinnými k dani se rozumí právnické osoby, organiza?ní jednotky bez právní osobnosti a fyzické osoby, které samostatn? vykonávají ekonomickou ?innost ve smyslu odstavce 2, bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

2. Ekonomickou ?inností se rozumí veškerá ?innost výrobc?, obchodník? a osob poskytujících služby, v?etn? osob t?žících nerostné suroviny a zem?d?lc?, jakož i ?innost osob vykonávajících svobodná povolání. Za ekonomickou ?innost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j.

[...]

6. Za osoby povinné k dani se nepovažují orgány ve?ejné moci a ú?ady t?chto orgán? p?i provád?ní úkol?, které ukládají zvláštní právní p?edpisy a jejichž pln?ním byly pov??eny, s výjimkou ?inností, které jsou vykonávány na základ? soukromoprávních smluv.“

13

?lánek 19a odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„Da?ová povinnost vzniká okamžikem dodání zboží nebo poskytnutí služby s výhradou odstavce 5, 7 až 11 tohoto ?látku, ?l. 14 odst. 6, ?látku 20 a ?l. 21 odst. 1.“

§ 29a odst. 1 a odst. 6 bod 1 tohoto zákona stanoví:

„1. S výhradou odst. 2 až 5 tohoto § 30a až 30c, § 32, § 119 a § 120 odst. 4 a 5 zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za tato plnění, včetně dotací, subvencí a jiných podobných plateb přijatých dodavatelem nebo poskytovatelem, které mají přímý vliv na cenu dodávaného zboží nebo služeb poskytovaných osobou povinnou k dani.

[...]

6. Základ daně zahrnuje:

1)

daně, cla, dávky a podobné platby, s výjimkou DPH [...]

Zákon o soudních exekutorech a exekučním řízení

Soudní exekutoři podléhají ustanovením ustawy o komornikach sądowych i egzekucji (zákon o soudních exekutorech a exekuční činnosti) ze dne 29. srpna 1997, ve znění platném ke dni rozhodnému z hlediska skutkových okolností věci v původním řízení (Dz. U. z roku 2017, položka 1277) (dále jen „zákon o exekutorech“).

§ 28 zákona o exekutorech stanoví:

„Na exekutory se uplatní předpisy o dani z příjmu, sociálním zabezpečení a všeobecném zdravotním pojištění pro osoby vykonávající jinou ekonomickou činnost než zemědělskou.“

§ 34 tohoto zákona uvádí:

„Náklady exekuce zahrnují:

1)

personální a materiální náklady vynaložené v rámci exekučního řízení;

2)

náklady na zabezpečení zajištěného majetku a nezbytnou osobní ochranu, jakož i náklady na pojištění exekutorského úřadu a pojištění občanskoprávní odpovědnosti soudního exekutora;

3)

cestovní výdaje v místě sídla soudního exekutora, poštovné, peněžní výlohy, náklady na přepravu drobných movitých věcí, které nevyžadují specializovanou přepravu;

4)

povinné příspěvky placené exekutorské komoře na základě zákona;

5)

ostatní náklady nezbytné k výkonu exekuční činnosti a činnosti stanovené zákonem, která nespadá pod §lánek 39.“

18

V §látku 35 uvedeného zákona se stanoví:

„Náklady uvedené v §látku 34 hradí exekutor z odměny za výkon exekuční činnosti.“

19

Podle §látku 43 téhož zákona platí:

„Za výkon exekuční činnosti a další činnosti stanovené zákonem náleží exekutorovi odměna.“

20

§lánek 49 zákona o exekutorech stanoví:

„1. Při vymáhání peněžitých plnění exekutor vybírá od dlužníka poměrnou odměnu ve výši 15 % hodnoty vypočteného plnění, avšak v žádném případě ne méně než 1/10 ani více než 30 násobek průměrné měsíční mzdy [...]

1a. V případech uvedených v odstavci 1 exekutor vybírá od dlužníka odměnu v poměrné výši k částce vypočteného plnění.

[...]

7. Dlužník může podat návrh na snížení odměny uvedené v odstavcích 1 a 2. [...]

10. Po projednání návrhu uvedeného v odstavci 7 může soud s přihlédnutím zejména k vynaložené práci exekutora nebo k majetkové situaci navrhovatele a k výši jeho příjmu snížit výši odměny uvedené v odstavcích 1 a 2.“

21

§lánek 51 tohoto zákona stanoví:

„1. Paušální konečná odměna činí 20 % průměrné měsíční mzdy za:

1)

nabytí vlastnictví nemovitosti a vyklizení movitého majetku z této nemovitosti; v případě obchodní a průmyslové činnosti je odměna vybírána za každou místnost prostor podniku;

2)

jmenování správce nemovitosti nebo podniku, jakož i jmenování opatrovníka nemovitosti;

3)

vystřhování majetku a osob z prostor, přiřemž za každou místnost přísluší samostatná odměna;

4)

exekuci odebráním majetku.

2. Při vyklízení bytových prostor se za místnosti představující: vstupy, přístěny, chodby, verandy, koupelny, sklepy, lodžie a podobné samostatná odměna nevybírā.

3. Při vyklízení obchodních, výrobních a nebytových prostor, zejména garāží, stāj, stodol nebo obchodů, nāleží za každý prostor samostatná odměna stejnā jako u místností.“

22

řlānek 54 uvedeného zákona stanoví:

„Nabytí vlastnictví vřitelem v jiných případech než v případech uvedených v řlānku 51, podléhá paušální konečné odměně ve výši 15 % průměrné měsíční mzdy, která se navyšuje o 100 % za každé exekuční řízení vyplývající z dalšího porušení vlastnických práv.“

23

řlānek 63 odst. 4 téhož zákona uvádí:

„Přijem exekutora [...] tvoří exekuční odměna, kterou obdržel za daný měsíc, jakož i náhrada hotových cestovních výdajů [...], po odeřtení nákladů exekuce a řástek stanovených v tomto řlānku.“

Zākon o dani z přijmů fyzických osob

24

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (zākon o dani z přijmů fyzických osob), ze dne 26. řervence 1991, ve znění platném ke dni rozhodnému z hlediska skutkových okolností vřci v řvodním řízení (Dz. U. z roku 2018, položka 200), v řl. 14 odst. 1 druhé vřtě stanoví:

„U poplatníků prodávājících zboží a služby podléhající DPH se za příjem z tohoto prodeje považuje příjem, od kterého je odeřtena splatná DPH.“

Spor v řvodním řízení a ředběžné otāzky

25

PSM „K“, který je vřitelem H. W., povřil A. Treder, soudní exekutorku při Sřdu Rejonowym w Sopocie (okresní soud v Sopotech, Polsko), aby zahājila proti tomuto dlužníkovi exekuční řízení. Rozhodnutím ze dne 4. října 2016 ukončila A. Treder toto řízení a stanovila výši odměny za toto řízení podle řl. 49 odst. 1 zákona o exekutorech, kterou navýšila o DPH.

26

Opatrovník povřený zastupováním dlužníka, který byl nepřítomný, podal proti tomuto rozhodnutí žalobu k Sřdu Rejonowemu w Sopocie Wydział I Cywilny (okresní soud v Sopotech, oddělení I

občanskoprávní), ve které uvedl, že se dotýný soudní exekutor dopustil pochybení tím, že tuto odměnu navýšil o částku DPH, jelikož uvedená odměna, jež byla stanovena podle § 49 odst. 1 zákona o exekutorech, v sobě již DPH zahrnuje.

27

Rozhodnutím ze dne 9. března 2017 se uvedený soud na základě společného návrhu účastníků řízení rozhodl přerušit řízení do doby, než Sąd Najwyższy (Nejvyšší soud, Polsko) rozhodne o tom, zda částka odměny stanovená soudním exekutorem podle tohoto ustanovení musí být navýšena o částku DPH, nebo zda částka této odměny tuto daň již v sobě zahrnuje.

28

Dne 27. července 2017 Sąd Najwyższy (nejvyšší soud) rozhodl, že soudní exekutor nemůže navýšit odměnu vybíranou podle § 49 odst. 1 zákona o exekutorech o částku DPH. Uvedený soud měl za to, že vzhledem k tomu, že v zákoně o exekutorech není uvedena možnost navýšit takovou odměnu o částku DPH, je třeba mít za to, že uvedená odměna v souladu s § 29a odst. 1 ve spojení s § 29a odst. 6 bodem 1 zákona o DPH představuje hrubou pohledávku, která v sobě již zahrnuje DPH.

29

V rámci pokračování řízení před Sądem Rejonowym w Sopocie Wydział I Cywilny (okresní soud v Sopotech, oddělení I občanskoprávní) požádal dotýný soudní exekutor uvedený soud, aby byla Soudnímu dvoru předložena žádost o rozhodnutí o předběžné otázce s cílem určit, zda stanovisko, podle něhož odměna stanovená soudním exekutorem podle § 49 odst. 1 zákona o exekutorech v sobě zahrnuje částku DPH, je v souladu s ustanoveními směrnice 2006/112.

30

Předkládající soud uvádí, že odměna, na kterou má soudní exekutor nárok při uskutečnění plnění v rámci exekučního řízení, je stanovena zákonem. Před 9. červnem 2015 byl soudní exekutor považován za osobu, na kterou se vztahuje osvobození od daně stanovené v § 15 odst. 6 zákona o DPH, a tudíž za osobu nepovinnou k DPH, pokud šlo o tato plnění. Podle stanoviska ministra financí přijatého k tomuto dni je soudní exekutor považován za osobu, na niž se toto ustanovení nevztahuje, a tudíž za osobu povinnou k DPH ve vztahu k těmto plněním. Dále bylo uvedeno, že splatná DPH je zahrnuta v částce vybírané odměny. Tato změna stanoviska však nevedla k žádné změně vnitrostátního práva upravujícího výše částek vybírané odměny. V důsledku toho byla odměna soudního exekutora ve skutečnosti snížena o částku odpovídající splatné DPH.

31

Toto stanovisko ministra financí bylo dne 6. března 2017 potvrzeno Sądem Najwyższym (nejvyšší soud). Uvedený soud rozhodl, že se na soudního exekutora vztahuje § 15 odst. 1 ve spojení s § 15 odst. 2 zákona o DPH, jelikož nevykonává svou činnost jakožto veřejnoprávní subjekt, ale jako nezávislý subjekt v rámci svobodného povolání, takže se na něj nemůže vztahovat osvobození od daně stanovené v § 15 odst. 6 tohoto zákona a v § 13 odst. 1 směrnice 2006/112.

32

Předkládající soud souhlasí s výkladem, podle kterého je soudní exekutor osobou povinnou k DPH, pokud jde o exekuční činnost, již vykonává. Dále má za to, že stanovisko Sądu Najwyższego (nejvyšší soud), podle něhož nemůže soudní exekutor navýšit vybíranou odměnu o

částku DPH, je opodstatněná.

33

Předkládající soud má však pochybnosti o tom, zda v situaci, kdy nedošlo k žádné legislativní změně, která by stanovila zvýšení odměny, které má být vybírána za účelem pokrytí nákladů souvisejících s povinnostmi soudních exekutorů k DPH, je stanovisko Soudu Nejvyššího (nejvyššího soudu) uvedené v bodě 28 tohoto rozsudku, podle kterého je třeba mít za to, že odměna soudních exekutorů představuje hrubou pohledávku, která v sobě již zahrnuje DPH, v souladu s unijním právem, a zejména se zásadou neutrality DPH a zásadou proporcionality.

34

V tomto ohledu si předkládající soud klade otázku, zda stanovisko, podle něhož odměna vybíraná soudními exekutory již v sobě zahrnuje DPH, znamená porušení pravidla, podle kterého tato daň musí být hrazena konečným spotřebitelem, a dále otázku, zda zásada proporcionality, jak je vykládána v bodě 2 výroku rozsudku ze dne 26. března 2015, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), brání tomu, aby částka odměny již v sobě zahrnovala DPH.

35

Za těchto podmínek se Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (okresní soud v Sopotech, oddělení I občanskoprávní) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

Je ve světle systému [DPH] vycházejícího ze směrnice [2006/112], a zejména z jejího článku 1, čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) a článku 73 ve spojení s čl. 78 prvním pododstavcem písm. a), jakož i ve světle zásady neutrality DPH, která je obecnou zásadou unijního práva, přípustné – vezme-li se v úvahu znění čl. 29a odst. 1 a čl. 29a odst. 6 bodu 1 [zákona o DPH] ve spojení se zněním čl. 49 odst. 1, článku 35 a čl. 63 odst. 4. [zákona o exekutorech] – přijmout názor, že odměna vybíraná soudními exekutory v sobě již zahrnuje částku daně ze zboží a služeb (tj. DPH)?

V případě kladné odpovědi na první otázku:

2)

Je ve světle zásady proporcionality, která je obecnou zásadou unijního práva, přípustné přijmout názor, že exekutor jakožto osoba povinná k DPH v rámci své exekutorní činnosti fakticky disponuje veškerými právními nástroji pro řádné plnění daňové povinnosti, která předpokládá, že odměna vybíraná na základě ustanovení zákona o exekutorech v sobě již zahrnuje částku daně ze zboží a služeb (tj. DPH)?“

K předběžným otázkám

36

Podstatou otázek předkládacího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být ustanovení směrnice 2006/112, jakož i zásada neutrality DPH a zásada proporcionality vykládány v tom smyslu, že, brání takové správní praxi příslušných vnitrostátních orgánů, jako je praxe, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, podle které se má v případě služeb poskytovaných soudním exekutorem v rámci exekučního řízení za to, že odměna vybíraná tímto exekutorem již zahrnuje DPH.

37

Úvodem je třeba zaprvé uvést, že směrnice 2006/112, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007, zrušila šestou směrnicí Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), aniž přinesla ve srovnání s ní podstatné změny. Vzhledem k tomu, že relevantní ustanovení směrnice 2006/112 mají v podstatě totožný obsah jako ustanovení šesté směrnice 77/388, je judikatura Soudního dvora, která se týká této poslední uvedené směrnice, použitelná i na směrnici 2006/112.

38

Zadruhé položené otázky, jak vyplývá z bodu 32 tohoto rozsudku, vycházejí z předpokladu, že takový soudní exekutor, o jakého se jedná ve věci v původním řízení, vykonává ekonomickou činnost, na kterou se nevztahuje režim osvobození od daní podle článku 13 směrnice 2006/112 pro veřejnoprávní subjekty, a z předpokladu, že vnitrostátní právo neumožňuje navýšit odměnu vybíranou soudním exekutorem za plnění, jež uskutečňuje v rámci exekučního řízení, o částku splatné DPH.

39

Je třeba upřesnit, že odpověď Soudního dvora na položené otázky vychází z toho, že tyto předpoklady jsou správné.

40

Zprv je třeba připomenout, že v souladu s čl. 1 odst. 2 směrnice 2006/112 je společný systém DPH založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.

41

V tomto ohledu z čl. 2 odst. 1 a článku 9 této směrnice vyplývá, že tento společný systém je založen na obecné zásadě, podle které je každá ekonomická činnost v zásadě předmetem DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. ledna 2017, National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28, bod 36). DPH tedy podléhá každé poskytnutí služby osobou povinnou k dani za úplatu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. března 2013, Komise v. Francie, C-197/12, nezveřejněný, EU:C:2013:202, bod 30).

42

Zadruhé, pokud jde o možnost odchýlit se od obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé poskytnutí služby uskutečněné za úplatu osobou povinnou k dani, Soudní dvůr již upřesnil, že všechny výjimky musí být výslovné a přesné (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. března 1987, Komise v. Nizozemsko, 235/85, EU:C:1987:161, bod 19). Výrazy použité pro vymezení

osvobození od daní je třeba v každém případě vykládat striktně (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 19. července 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, bod 42 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 29. října 2015, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, bod 49 a citovaná judikatura).

43

Z toho vyplývá, že pokud se na poskytnutí služby nevztahuje osvobození od daní stanovená směrnicí 2006/112, podléhá toto poskytnutí DPH podle čl. 2 odst. 1 písm. c) této směrnice.

44

Zatím v souladu s článkem 193 směrnice 2006/112 je DPH povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné poskytnutí služby.

45

Proto pokud soudní exekutor uskutečňuje takové poskytnutí služby, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, a pokud se na toto poskytnutí nevztahují osvobození od daní stanovená touto směrnicí, je soudní exekutor povinen odvést z tohoto plnění DPH.

46

Pokud jde o stanovení základu DPH splatné v projednávaném případě, z článku 73 a čl. 78 písm. a) směrnice 2006/112 vyplývá, že při poskytnutí služby zahrnuje základ daní s výjimkou samotné DPH vše, co tvoří protiplnění, které poskytovatel získal nebo má získat od příjemce nebo třetí osoby za takové poskytnutí služby.

47

Tato směrnice naproti tomu neobsahuje žádné výslovné pravidlo týkající se toho, zda odměna soudního exekutora musí v sobě zahrnovat splatnou DPH, či nikoli. Je proto na členských státech, aby o této otázce rozhodly.

48

V projednávaném případě, jak vyplývá z bodu 38 tohoto rozsudku, nemůže být podle vnitrostátního práva částka odměny vybírané soudním exekutorem navýšena o částku DPH. Vzhledem k tomu, že základ daní, jak je uveden v bodu 46 tohoto rozsudku, zahrnuje s výjimkou samotné DPH vše, co tvoří obdržené protiplnění, je třeba mít za to, že částka dotyčné odměny již tuto daň zahrnuje.

49

Tento výklad rovněž respektuje zásadu neutrality DPH. Umožňuje totiž osobám povinným k dani přispět k úhradě DPH ve stejném poměru k celkové částce vybírané ze zdanitelných plnění.

50

Kromě toho je tento výklad v souladu se zásadou, podle které je DPH daní, kterou musí nést konečný spotřebitel. Vzhledem k tomu, že podle vnitrostátního práva není možné navýšit částku odměny, která má být vybrána, o příspěvek odpovídající splatné DPH, skutečnost, že se tato částka považuje za částku, která již v sobě zahrnuje tuto daň, vede k tomu, že základ DPH, kterou mají vybrat daňové orgány, nebude vyšší než protiplnění skutečně zaplacené konečným spotřebitelem, na jehož základě byla vypočtena konečná DPH, která v konečném důsledku

zatěžuje tohoto spotřebitele (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19, jakož i ze dne 7. listopadu 2013, Tulic a Plavočin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, body 34 a 35).

51

Tento výklad je rovněž v souladu se zásadou proporcionality, nebo nepřekračuje rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle souvisejícího s potřebou zajistit výběr této daně, a jelikož tento způsob stanovení základu je slučitelný se základní zásadou společného systému DPH uvedenou v bodech 40 a 41 tohoto rozsudku, a sice povinností odvádět DPH z každé ekonomické činnosti.

52

Tento závěr není vyvrácen výkladem zásady proporcionality uvedeným v bodě 2 výroku rozsudku ze dne 26. března 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), který stojí v pozadí druhé otázky položené předkládajícím soudem. V tomto ohledu je třeba připomenout, že v tomto bodě Soudní dvůr rozhodl, že zásada proporcionality nebrání ustanovení vnitrostátního práva, podle kterého soudní vykonavatel odpovídá celým svým majetkem za částku DPH z výměřku prodeje nemovitosti uskutečného v rámci výkonu rozhodnutí v případě, že nedostojí své povinnosti vybrat a odvést tuto daň pod podmínkou, že dotyčný soudní vykonavatel skutečně disponuje všemi právními prostředky ke splnění této povinnosti. Tuto odpověď je třeba vykládat s ohledem na okolnosti věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 26. března 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), které se liší od skutkových okolností projednávané věci v původním řízení. Věc, ve které byl vydán uvedený rozsudek, se totiž na rozdíl od projednávané věci v původním řízení týkala situace soudního vykonavatele nikoli jakožto osoby povinné k DPH, nýbrž jakožto osoby povinné odvést tuto daň za jinou osobu povinnou k dani, která nemohla, dokud příslušný vnitrostátní soud nevyjádřil svůj souhlas, disponovat částkou získanou v rámci nuceného prodeje a zaplatit z tohoto prodeje DPH ve lhůtách stanovených vnitrostátním právem. Navíc v projednávané věci v původním řízení z informací poskytnutých Soudnímu dvoru nevyplývá, že by soudní exekutor byl zbaven právních prostředků, které by mu umožňovaly jakožto osobu povinnou k DPH dostát své daňové povinnosti.

53

S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že ustanovení směrnice 2006/112, jakož i zásada neutrality DPH a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové správní praxi příslušných vnitrostátních orgánů, jako je praxe, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, podle které se má v případě služeb poskytovaných soudním exekutorem v rámci exekučního řízení za to, že odměna vybíraná tímto exekutorem již zahrnuje DPH.

K nákladům řízení

54

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 účastníky řízení se nenahrazují.

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

Ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013, jakož i zásada neutrality daní z přidané hodnoty (DPH) a zásada proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové správní praxi příslušných vnitrostátních orgánů, jako je praxe, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, podle které se má v případě služeb poskytovaných soudním exekutorem v rámci exekučního řízení za to, že odměna vybíraná tímto exekutorem již zahrnuje DPH.

Podpisy.

(*1) – Jednací jazyk: polština.