

62018CJ0214

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

10. travnja 2019. (*1)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 2006/112/EZ – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Sudski ovršitelj – Ovrha – Ovršne pristojbe utvrđene zakonom – Upravna praksa nadležnih nacionalnih tijela koja smatraju da iznos tih ovršnih pristojbi uključuje PDV – Načela neutralnosti i proporcionalnosti”

U predmetu C-214/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (I. građanski odjel Općinskog suda u Sopotu, Poljska), odlukom od 8. ožujka 2018., koju je Sud zaprimio 26. ožujka 2018., u postupku

H. W.

uz sudjelovanje:

PSM „K”,

Aleksandra Treder, u svojstvu sudske ovršiteljice pri Sądzie Rejonowym w Sopocie (Općinski sud u Sopotu),

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: F. Biltgen, predsjednik vijeća, C. G. Fernlund (izvjestitelj) i L. S. Rossi, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

—

za A. Treder, M. S. Tokarz, radca prawny, i J. Martini, doradca podatkowy,

—

za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,

—

za Europsku komisiju, R. Lyal, A. Armenia i B. Sasinowska, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 1., članka 2. stavka 1. točka (a) i (c), članka 73. i članka 78. prvog stavka točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2013/43/EU od 22. srpnja 2013. (SL 2013., L 201, str. 4.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112).

2

Zahtjev je upućen u okviru postupka koji je pokrenuo H. W. u vezi s odlukom sudske ovršiteljice Aleksandre Treder da obračuna porez na dodanu vrijednost (PDV) na iznos troškova ovrhe za koju je ona bila zadužena nad njim provesti.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

Uvodna izjava 5. Direktive 2006/112 glasi:

„Sustavom PDV-a postiže se najviši stupanj jednostavnosti i neutralnosti kada se porez ubire na što je moguće općenitiji način i kada njegov opseg obuhvaća sve faze proizvodnje i distribucije, kao i isporuku usluga. Stoga je donošenje zajedničkog sustava koji se također primjenjuje na maloprodaju u interesu unutarnjeg tržišta i država članica.”

4

Člankom 1. te direktive određuje se:

„1. Ovom se Direktivom utvrđuje zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV).

2. Načelo zajedničkog sustava PDV-a podrazumijeva primjenu na robu i usluge općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjernan cijeni roba i usluga, bez obzira na broj transakcija koje se odvijaju u postupku proizvodnje i distribucije prije faze u kojoj se porez obračunava.

Pri svakoj transakciji se PDV, izračunat na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente.

Zajednički sustav PDV-a primjenjuje se do i uključujući razinu maloprodaje.”

5

Člankom 2. stavkom 1. točkama (a) i (c) navedene direktive propisuje se:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a)

isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[...]

(c)

isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

6

U skladu s člankom 9. stavkom 1. iste direktive:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

7

Člankom 13. Direktive 2006/112 određuje se:

„1. Državne, regionalne i lokalne vlasti i ostali subjekti javnog prava ne smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela, čak i u slučaju gdje ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili plaćanja vezano uz te aktivnosti ili transakcije.

Međutim, kad sudjeluju u takvim aktivnostima ili transakcijama smatraju se poreznim obveznicima u pogledu onih aktivnosti ili transakcija gdje bi postupanje s njima kao s osobama koje nisu porezni obveznici dovelo do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja.

[...]”

8

U skladu s člankom 73. te direktive:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

9

Članak 78. prvi stavak točka (a) navedene direktive glasi:

„Oporezivi iznos uključuje sljedeće elemente:

(a)

poreze, carine, prelevmane i davanja, isključuju i sam PDV”.

10

U skladu s člankom 193. iste direktive „[s]vaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV [...]”.

Poljsko pravo

Ustav Republike Poljske

11

Ustav Republike Poljske od 2. travnja 1997. (Dz. U. iz 1997., br. 78, točka 483.), u verziji koja je bila primjenjiva u vrijeme činjenica u glavnom postupku, u članku 217. propisuje:

„Porezna obveza i drugi javni doprinosi, svojstvo poreznog obveznika, predmet i stope oporezivanja, načela odobravanja smanjenja i amortizacije te kategorije poreznih obveznika oslobođenih od poreza utvrđuju se zakonom.”

Zakon o PDV-u

12

Člankom 15. stavcima 1., 2. i 6. ustawa o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004., u verziji koja je bila na snazi u vrijeme činjenica u glavnom postupku (Dz. U. iz 2017., točka 1221.) (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), određuje se:

„1. Poreznim obveznicima smatraju se pravne osobe, organizacijska tijela koja nemaju pravnu osobnost i fizičke osobe koje samostalno obavljaju bilo koju gospodarsku aktivnost iz stavka 2. bez obzira na svrhu ili rezultat te aktivnosti.

2. Gospodarskom aktivnošću smatra se svaka aktivnost proizvođača, trgovaca ili pružatelja usluga, uključujući onu gospodarskih subjekata koji iskorištavaju prirodne resurse i poljoprivrednika kao i slobodna zanimanja. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.

[...]

6. Ne smatraju se poreznim obveznicima tijela javne vlasti ni uredi tih tijela u odnosu na zadaće koje imaju na temelju posebnih odredbi i za čiju realizaciju su određeni, osim kada se radi o aktivnostima koje su ostvarene na temelju ugovora iz privatnog prava.”

13

Člankom 19.a stavkom 1. Zakona o PDV-u propisuje se:

„Porezna obveza nastaje u trenutku isporuke robe ili usluga, podložno odredbama članka 14. stavaka 5. i 7. do 11., članka 20. stavka 6. i članka 21. stavka 1.”

14

Člankom 29.a stavkom 1. i stavkom 6. točkom 1. tog zakona određuje se:

„1. Podložno stavcima 2. do 5., ?lancima 30.a do 30.c, ?lanku 32., ?lanku 119. i ?lanku 120. stavcima 4. i 5., oporezivi iznos je svako pla?anje koje kupac, primatelj usluga ili tre?a osoba izvrši isporu?itelju robe ili pružatelju usluga, zajedno s dotacijama, subvencijama i drugim istovrsnim doplatama koje izravno utje?u na cijenu robe ili usluga koje isporu?uje ili pruža porezni obveznik.

[...]

6. Oporezivi iznos obuhva?a:

1.

poreze, carine, pristojbe i druga istovrsna davanja, isklju?uju?i PDV [...]"

Zakon o sudskim ovršiteljima i ovrsi

15

Sudski ovršitelji podliježu odredbama ustawe o komornikach s?dowych i egzekucji (Zakon o sudskim ovršiteljima i ovrsi) od 29. kolovoza 1997., u verziji koja je bila na snazi u vrijeme ?injenica u glavnom postupku (Dz. U. iz 2017., to?ka 1277.) (u daljnjem tekstu: Zakon o sudskim ovršiteljima).

16

?lankom 28. Zakona o sudskim ovršiteljima propisuje se:

„Na sudske ovršitelje primjenjuju se odredbe o porezu na dohodak, socijalnoj sigurnosti i op?em zdravstvenom osiguranju osoba koje ne obavljaju poljoprivrednu gospodarsku djelatnost.”

17

?lanak 34. tog zakona glasi:

„Troškovi sudskog ovršitelja obuhva?aju:

1.

troškove osoblja i upotrijebljenih sredstava u okviru ovršnog postupka;

2.

troškove osiguranja zaplijenjene robe i ovršiteljevo gra?anskopravno osiguranje od odgovornosti;

3.

troškove prijevoza u mjestu sjedišta ovršitelja, troškove poštanskih usluga, unaprijed pla?ene troškove, troškove prijevoza namještaja male veli?ine koji ne zahtijeva specijalan prijevoz;

4.

obvezne doprinose koji se na temelju zakona upla?uju ovršiteljskoj komori;

5.

druge troškove koji su nužni za provedbu ovrhe i radnje propisane zakonom koje nisu obuhva?ene

člankom 39.”

18

U skladu s člankom 35. navedenog zakona:

„Troškove iz članka 34. sudski ovršitelj pokriva iz ovršnih pristojbi.”

19

Na temelju članka 43. istog zakona:

„Za vođenje ovrhe i druge postupke navedene u Zakonu sudski ovršitelj ubire ovršne pristojbe.”

20

Članak 49. Zakona o sudskim ovršiteljima glasi:

„1. U predmetima ovrhe novčanih potraživanja sudski ovršitelj od ovršenika ubire razmjerne ovršne pristojbe u visini od 15 % vrijednosti ovršenog potraživanja, pri čemu ona nije manja od 1/10 prosječne mjesečne plaće ni veća od nje više od 30 puta [...]

1a. U predmetima navedenima u stavku 1. sudski ovršitelj od ovršenika ubire ovršne pristojbe razmjerne iznosu ovršenog potraživanja.

[...]

7. Ovršenik može podnijeti zahtjev za umanjenje visine ovršnih pristojbi iz stavaka 1. i 2. [...]

10. Nakon razmatranja zahtjeva iz stavka 7. sud može, posebno uzimajući u obzir količinu rada sudskoga ovršitelja ili imovinsko stanje podnositelja zahtjeva te visinu njegovih prihoda, umanjiti visinu ovršnih pristojbi iz stavaka 1. i 2.”

21

Člankom 51. tog zakona određuje se:

„1. Konačne utvrđene ovršne pristojbe iznose 20 % prosječne mjesečne plaće u slučaju:

1.

predaje nekretnine u posjed i zapljene pokretnina koje se u njoj nalaze; u slučaju poslovnih i industrijskih aktivnosti, ovršne pristojbe ubiru se za svaku prostoriju poduzeća;

2.

određivanja upravitelja nekretnine ili poduzeća odnosno određivanja domara nekretnine;

3.

ispražnjenja nekretnine od stvari i iseljenja osoba, pri čemu se za svaku prostoriju plaćaju zasebne ovršne pristojbe;

4.

zapljene stvari.

2. Prilikom ispražnjenja stambenih prostora ne plaćaju se zasebne ovršne pristojbe za sljedeće prostorije: predsoblje, nišu, hodnik, verandu, kupaonicu, podrum, ložu i slično.

3. Prilikom ispražnjenja nestambenih prostora, primjerice garaže, konjušnice, staje i spremišta, za svaki se prostor plaćaju zasebne ovršne pristojbe kao za stambene prostorije.”

22

Člankom 54. navedenog zakona propisuje se:

„Predaja u posjed ovrhovoditelju u slučajevima koji nisu navedeni u članku 51. podliježe konačnoj utvrđenoj ovršnoj pristojbi u visini od 15 % prosječne mjesečne plaće koja se uvećava za 100 % za svaki novi ovršni postupak koji proizlazi iz nove povrede prava na vlasništvo.”

23

U skladu s člankom 63. stavkom 4. istog zakona:

„Prihod sudskoga ovršitelja su [...] mjesečno naplaćene ovršne pristojbe i povrati putnih troškova [...] umanjeni za njegove troškove ovršne djelatnosti i iznose navedene u ovom članku.”

Zakon o porezu na dohodak fizičkih osoba

24

Člankom 14. stavkom 1. drugom rečenicom ustave o podatku dochodowym od osób fizycznych (Zakon o porezu na dohodak fizičkih osoba) od 26. srpnja 1991., u verziji koja je bila na snazi u vrijeme činjenica u glavnom postupku (Dz. U. iz 2018., točka 200.), propisuje se:

„U slučaju poreznih obveznika koji prodaju robu i usluge koje podliježu PDV-u smatra se da je dohodak od tih prodaja prihod umanjen za dugovani PDV.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

25

Ovrhovoditelj PSM „K” podnio je prijedlog za pokretanje ovršnog postupka sudskoj ovršiteljici A. Treder pri Sędu Rejonowym w Sopocie (Općinski sud u Sopotu, Poljska) protiv ovršenika H. W. Odlukom od 4. listopada 2016. A. Treder okončala je taj postupak i primjenom članka 49. stavka 1. Zakona o sudskim ovršiteljima utvrdila iznos pripadajućih ovršnih pristojbi, uvećan za PDV.

26

Privremeni zastupnik određen za zastupanje odsutnog ovršenika podnio je prigovor protiv te odluke pred Sędom Rejonowym w Sopocie Wydział I Cywilny (I. građanski odjel Općinskog suda u Sopotu) navodeći da je dotična sudska ovršiteljica pogrešno uvećala te ovršne pristojbe za iznos PDV-a s obzirom na to da su one primjenom članka 49. stavka 1. Zakona o sudskim ovršiteljima već uključivale PDV.

27

Odlukom od 9. ožujka 2017. taj je sud na zajednički zahtjev stranaka odlučio prekinuti postupak

dok Sąd Najwyższy (Vrhovni sud, Poljska) ne odluči treba li iznos ovršnih pristojbi koje sudski ovršitelj utvrđuje primjenom te odredbe uvećati za iznos PDV-a ili je taj porez već uključen u njihov iznos.

28

Sąd Najwyższy (Vrhovni sud) odlučio je 27. srpnja 2017. da sudski ovršitelj ne može ovršne pristojbe koje ubire primjenom članka 49. stavka 1. Zakona o sudskim ovršiteljima uvećati za iznos PDV-a. Taj sud smatra da na temelju članka 29.a Zakona o PDV-u, tumačenog u vezi s njegovim stavkom 6. točkom 1., valja smatrati da su te pristojbe bruto potraživanja koja već uključuju PDV s obzirom na to da se u Zakonu o sudskim ovršiteljima ne spominje mogućnost da ih se uveća za iznos PDV-a.

29

U nastavku postupka pred Sądom Rejonowym w Sopocie Wydział I Cywilny (I. građanski odjel Općinskog suda u Sopotu) dotična sudska ovršiteljica zatražila je od tog suda upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku Suda radi utvrđivanja je li u skladu s odredbama Direktive 2006/112 stajalište da je u ovršne pristojbe koje sudski ovršitelj utvrđuje primjenom članka 49. stavka 1. Zakona o sudskim ovršiteljima uključen PDV.

30

Sud koji je uputio zahtjev navodi da su ovršne pristojbe na koje sudski ovršitelj ima pravo kada obavlja usluge u okviru ovršnog postupka utvrđene zakonom. Do 9. lipnja 2015. smatralo se da su sudski ovršitelji obuhvaćeni oslobođenjem propisanim u članku 15. stavku 6. Zakona o PDV-u i da stoga nisu porezni obveznici PDV-a za te usluge. Na temelju stajališta koje je s tim datumom zauzeo ministar financija, više se nije smatralo da se na sudske ovršitelje primjenjuje ta odredba te su oni stoga postali porezni obveznici PDV-a za navedene usluge. Usto je navedeno da je dugovani PDV uključen u iznos naplaćenih ovršnih pristojbi. Nasuprot tomu, ta izmjena nije dovela do promjene nacionalnog zakona kojim se uređuju granice iznosa ovršnih pristojbi koje se ubiru. Posljedično, ovršne pristojbe sudskih ovršitelja u stvarnosti su smanjene za iznos koji odgovara dugovanom PDV-u.

31

Navedeno stajalište ministra financija potvrdio je 6. ožujka 2017. Sąd Najwyższy (Vrhovni sud). Taj je sud smatrao da sudski ovršitelji podliježu članku 15. stavku 1. Zakona o PDV-u, u vezi s njegovim stavkom 2., jer oni ne obavljaju svoju djelatnost kao javnopravno tijelo nego kao samostalnu djelatnost u okviru slobodnog zanimanja pa ne mogu uživati oslobođenje propisano u članku 15. stavku 6. tog zakona i članku 13. stavku 1. Direktive 2006/112.

32

Sud koji je uputio zahtjev priklanja se tumačenju prema kojem je sudski ovršitelj porezni obveznik PDV-a za ovršne radnje koje provodi. Usto, taj sud smatra da je utemeljeno stajalište Sąda Najwyższego (Vrhovni sud) prema kojem se ubirane ovršne pristojbe ne mogu uvećati za iznos PDV-a.

33

Međutim, budući da nije donesena nijedna zakonodavna izmjena kojom bi se predvidjelo povećanje ovršnih pristojbi koje se ubiru, a kako bi se pokrili troškovi koji se odnose na podvrgavanje sudskih ovršitelja PDV-u, sud koji je uputio zahtjev dvoji o usklađenosti s pravom

Unije, a osobito na?elima neutralnosti PDV?a i proporcionalnosti, stajališta S?da Najwy?szyeg (Vrhovni sud) koje je izneseno u to?ki 28. ove presude, a prema kojem valja smatrati da su ovršne pristojbe sudskih ovršitelja bruto potraživanja koja ve? uklju?uju PDV.

34

U tom se pogledu sud koji je uputio zahtjev pita, s jedne strane, dovodi li ?injenica da ovršne pristojbe koje ubiru sudski ovršitelji ve? uklju?uju PDV do povrede pravila prema kojem taj porez mora snositi krajnji potroša? i, s druge strane, u biti, protivi li se na?elu proporcionalnosti, kako je izraženo u to?ki 2. izreke presude od 26. ožujka 2015., Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201), uklju?ivanje PDV?a u njihov iznos.

35

U tim je okolnostima S?d Rejonowy w Sopocie Wydzia? I Cywilny (I. gra?anski odjel Op?inskog suda u Sopotu) odlu?io prekinuti postupak i postaviti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1.

Je li, s obzirom na sustav [PDV?a] iz Direktive [2006/112], posebno njezin ?lanak 1., ?lanak 2. stavak 1. to?ke (a) i (c) te ?lanak 73. u vezi s ?lankom 78. prvim stavkom to?kom (a), i na?elo neutralnosti PDV?a kao op?e na?elo prava Unije, dopušteno stajalište da je u ovršnim pristojbama koje ubire sudski ovršitelj uklju?en porez na robu i usluge (odnosno PDV), a imaju?i u vidu izri?aj ?lanka 29.a stavka 1. i ?lanka 29.a stavka 6. to?ke 1. [Zakona o PDV?u], u vezi s ?lankom 49. stavkom 1., ?lankom 35. i ?lankom 63. stavkom 4. [Zakona o sudskim ovršiteljima]?

U slu?aju potvrdnog odgovora na to pitanje:

2.

Je li, s obzirom na na?elo proporcionalnosti kao op?e na?elo prava Unije, dopušteno stajalište da sudski ovršitelj – kao porezni obveznik PDV?a u okviru ovršnih radnji koje provodi – djelotvorno raspolaže svim pravnim instrumentima za pravilno izvršenje porezne obveze kojom se predvi?a da ovršne pristojbe ubirane na temelju odredbi Zakona o sudskim ovršiteljima uklju?uju iznos poreza na robu i usluge (odnosno PDV?a)?”

O prethodnim pitanjima

36

Svojim pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li odredbe Direktive 2006/112 kao i na?ela neutralnosti PDV?a i proporcionalnosti tuma?iti na na?in da im se protivi upravna praksa nadležnih nacionalnih tijela poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku, prema kojoj se smatra da je PDV na usluge koje pruža sudski ovršitelj u okviru ovršnog postupka uklju?en u ovršne pristojbe koje on ubire.

37

Uvodno valja navesti, kao prvo, da je Direktivom 2006/112, koja je stupila na snagu 1. sije?nja 2007., stavljena izvan snage Šesta direktiva Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – Zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.), pri ?emu potonja nije sadržajno izmijenjena. Budu?i da relevantne odredbe Direktive 2006/112 imaju u biti isti doseg kao i one Šeste direktive 77/388, sudska praksa Suda o potonjoj tako?er se

primjenjuje na Direktivu 2006/112.

38

Kao drugo, postavljena pitanja temelje se na premisama, kao što to proizlazi iz točke 32. ove presude, da, s jedne strane, sudski izvršitelj, poput sudske izvršiteljice o kojoj je riječ u glavnom postupku, obavlja gospodarsku djelatnost koja nije obuhvaćena sustavom neoporezivanja koji je u članku 13. Direktive 2006/112 propisan za javnopravna tijela i, s druge strane, da se nacionalnim pravom ne dopušta da se izvršne pristojbe koje sudski izvršitelj ubire za obavljanu izvršnu uslugu uvećaju za iznos dugovanog PDV-a.

39

Valja pojasniti da se odgovor Suda na postavljena pitanja temelji na pretpostavci da su obje te premise točne.

40

Kao prvo, valja podsjetiti da u skladu s člankom 1. stavkom 2. Direktive 2006/112 načelo zajedničkog sustava PDV-a podrazumijeva primjenu na robu i usluge općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjeran cijeni roba i usluga, bez obzira na broj transakcija koje se odvijaju u postupku proizvodnje i distribucije prije faze u kojoj se porez obračunava.

41

U tom pogledu, iz članka 2. stavka 1. i članka 9. te direktive proizlazi da se taj zajednički sustav temelji na općem načelu prema kojem svaka aktivnost gospodarske prirode načelno podliježe PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 19. siječnja 2017., *National Roads Authority*, C-344/15, EU:C:2017:28, t. 36.). Na taj način, svako pružanje usluga koje porezni obveznik obavlja na naplatnoj osnovi podliježe PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 21. ožujka 2013., *Komisija/Francuska*, C-197/12, neobjavljena, EU:C:2013:202, t. 30.).

42

Kao drugo, što se tiče mogućnosti odstupanja od općeg načela prema kojem se PDV naplaćuje za svako pružanje usluga koje porezni obveznik obavlja na naplatnoj osnovi, Sud je već pojasnio da sva oslobođenja moraju biti izričita i precizna (vidjeti u tom smislu presudu od 26. ožujka 1987., *Komisija/Nizozemska*, 235/85, EU:C:1987:161, t. 19.). Osim toga, izričaj koji se koristi za utvrđivanje oslobođenja svakako valja tumačiti usko (vidjeti u tom smislu presude od 19. srpnja 2012., *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, t. 42. i navedenu sudsku praksu te od 29. listopada 2015., *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, t. 49. i navedenu sudsku praksu).

43

Iz toga slijedi da na temelju članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 pružanje usluga podliježe PDV-u ako nije obuhvaćeno oslobođenjima propisanim tom direktivom.

44

Kao treće, u skladu s člankom 193. Direktive 2006/112, porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku usluga dužan je plaćati PDV.

45

Posljedično, kada sudski izvršitelj pruža usluge poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, on je dužan plaćati PDV na te transakcije, osim ako je to pružanje obuhvaćeno oslobođenjima propisanim tom direktivom.

46

Kad je riječ o utvrđivanju oporezivog iznosa PDV-a koji se duguje u ovom slučaju, iz članka 73. i članka 78. točke (a) Direktive 2006/112 proizlazi da pri pružanju usluga oporezivi iznos obuhvaća, isključujući sâm PDV, sve što čini naknadu koju je od kupca ili neke treće strane dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku.

47

Nasuprot tomu, ta direktiva ne sadržava nijedno izričito pravilo u pogledu pitanja moraju li ovršne pristojbe sudskog izvršitelja uključivati dugovani PDV. Stoga je na državama članicama da odluče o tom pitanju.

48

U ovom slučaju, kao što to proizlazi iz točke 38. ove presude, prema nacionalnom pravu nijedan iznos PDV-a ne može se dodati iznosu ovršnih pristojbi koje ubire sudski izvršitelj. Budući da oporezivi iznos, kao što je to navedeno u točki 46. ove presude, obuhvaća sve što čini primljenu naknadu, isključujući sâm PDV, valja smatrati da iznos predmetnih pristojbi već sadržava taj porez.

49

Tim se načelom poštuje i načelo neutralnosti PDV-a. Naime, njime se omogućuje da porezni obveznici u istom omjeru doprinose plaćanju PDV-a u pogledu cjelokupnog iznosa koji je naplaćen na temelju oporezivih transakcija.

50

Usto, navedeno je tumačenje u skladu s načelom prema kojem je PDV porez koji mora snositi krajnji potrošač. Naime, budući da na temelju nacionalnog prava iznos ovršnih pristojbi koje se ubiru nije moguće uvećati za dodatak koji odgovara dugovanom PDV-u, stajalište prema kojem taj iznos već uključuje taj porez dovodi do toga da porezna osnovica PDV-a, koji naplaćuju porezna tijela, ne može premašivati naknadu koju stvarno plaća krajnji potrošač i na koju je obračunat PDV koji u konačnici snosi taj potrošač (vidjeti u tom smislu presude od 24. listopada 1996., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19. i od 7. studenoga 2013., Tulic i Plavošin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34. i 35.).

51

Tim se tumačenjem poštuje i načelo proporcionalnosti s obzirom na to da se ne prekoračuje ono što je nužno za postizanje cilja koji se odnosi na nužnost jamstva ubiranja tog poreza i na to da je na taj način utvrđivanje oporezivog iznosa usklađeno s temeljnim načelom zajedničkog sustava PDV-a, koje je izneseno u točkama 40. i 41. ove presude, odnosno oporezivanjem PDV-om svake aktivnosti gospodarske prirode.

52

Taj zaključak nije osporen tumačenjem načela proporcionalnosti iz točke 2. izreke presude od 26. ožujka 2015., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), na kojem se temelji drugo pitanje suda koji

je uputio zahtjev. U tom pogledu valja podsjetiti da je u toj točki 2. Sud presudio da se načelu proporcionalnosti ne protivi odredba nacionalnog prava na temelju koje sudski izvršitelj treba odgovarati svojom ukupnom imovinom za iznos dugovanog PDV-a na prihod od prodaje nekretnine u izvršnom postupku u slučaju da ne ispuní svoju obvezu naplate i plaćanja tog poreza, pod uvjetom da on stvarno raspolaže svim pravnim sredstvima za ispunjenje te obveze. Taj odgovor valja tumačiti s obzirom na okolnosti predmeta povodom kojeg je donesena presuda od 26. ožujka 2015., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), a koje se razlikuju od okolnosti u glavnom postupku. Naime, predmet povodom kojeg je donesena ta presuda, a za razliku od predmeta u glavnom postupku, nije se odnosio na situaciju sudskog izvršitelja kao poreznog obveznika PDV-a, nego kao dužnika tog poreza za račun drugog poreznog obveznika, a koji nije mogao, sve dok nadležan nacionalni sud nije dao svoj pristanak, raspolagati iznosom dobivenim u okviru ovrhe o kojoj je bila riječ i platiti odgovarajući PDV u rokovima propisanim nacionalnim pravom. Štoviše, iz elemenata dostavljenih Sudu ne proizlazi da je u predmetu u glavnom postupku sudski izvršitelj lišen pravnih sredstava koja mu omogućuju ispunjenje njegove porezne obveze kao poreznog obveznika PDV-a.

53

S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti da odredbe Direktive 2006/112 kao i načela neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi upravna praksa nadležnih nacionalnih tijela poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, prema kojoj se smatra da je PDV na usluge koje pruža sudski izvršitelj u okviru izvršnog postupka uključen u izvršne pristojbe koje on ubire.

Troškovi

54

Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

Odredbe Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2013/43/EU od 22. srpnja 2013., kao i načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV) i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi upravna praksa nadležnih nacionalnih tijela poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, prema kojoj se smatra da je PDV na usluge koje pruža sudski izvršitelj u okviru izvršnog postupka uključen u izvršne pristojbe koje on ubire.

Potpisi

(*1) Jezik postupka: poljski