

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 6. novembra 2014 (1)

Vec C-499/13

**Marian Macikowski – v pozícii súdneho exekútora pri Sąd Rejonowy w Chojnicach
(Obvodný súd Chojnice)**

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (Riaditeľ Finančnej komory v Gdansku)

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Poľská republika)]

„Daňové právo – Daň z pridanej hodnoty – článok 193, článok 199 ods. 1 písm. g), ako aj články 204 až 206 smernice 2006/112/ES – Dodanie nehnuteľnosti formou nútenej dražby – Povinnosť zúčastneného súdneho exekútora vypočítať, vybrať a zaplatiť daň z pridanej hodnoty – Zodpovednosť za nezaplatenú daň – Zásada proporcionality – Zásada daňovej neutrality“

I – Úvod

1. Každý daňový zákon zostane neúčinným, ak nie je zabezpečené jeho účinné vykonanie. Nie je preto prekvapujúce, že členské štáty Únie tejto oblasti venujú značnú pozornosť. Preto im nechýbajú nápady na uloženie rozličných povinností, aby bol príjem daní správcom dane skutočne zabezpečený.

2. Predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania je dodanie podliehajúce dani z pridanej hodnoty uskutočnené nútenou dražbou nehnuteľnosti. Na tomto konaní zúčastnený súdny exekútor má podľa poľského práva osobitné povinnosti vo vzťahu k vzniknutej dani z pridanej hodnoty, pretože dlžník v konaní o nútenej dražbe nepožíva dôveru, že daň skutočne uhradí. Ak súdny exekútor koná v rozpore so svojimi povinnosťami, nesie za to zodpovednosť.

3. Súdny dvor má v predmetnom konaní objasniť, či sú takéto povinnosti súdneho exekútora v súlade s právom Únie týkajúcim sa DPH.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

4. Dať z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) bola v Únii v čase relevantnom pre konanie vo veci samej vyberaná na základe smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(2) (ďalej len „smernica o DPH“).

5. Podľa článku 9 ods. 1 „zdaniteľnou osobou“ je „každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti“.

6. Hlava XI smernice o DPH sa týka „Povinností zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“. V rámci kapitoly 1 („Platobná povinnosť“) tejto hlavy sa v článkoch 192a až 205 nachádzajú ustanovenia o „Osobách povinných platiť dať správcovi dane“.

7. Podľa článku 193 tejto smernice o DPH:

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

8. Podľa článku 199 ods. 1 smernice o DPH „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*].

9. Podľa článku 204 ods. 1 smernice o DPH:

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

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) č. 1798/2003, členské štáty môžu prijať opatrenia, ktoré stanovia, že osobou povinnou platiť dať je daťový zástupca určený neusadenou zdaniteľnou osobou.“

10. Podľa článku 205 smernice o DPH:

„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 dať ruší spoločne a nerozdielne za platbu DPH.“

11. Nasledujúce články upravujú „Spôsoby platby“. Podľa článku 206 smernice o DPH:

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

12. V rámci kapitoly 5 („Daťové priznanie“) hlavy XI článok 250 smernice o DPH v príslušnej časti stanovuje:

„1. Každá zdaniteľná osoba musí podať daťové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky

údaje potrebné na výpočet výšky daňovej povinnosti vrátane výšky odpodátanej dane a, pokiaľ je to nevyhnutné pre stanovenie vymeriavacieho základu, celkovú hodnotu transakcií vzťahujúcich sa na túto daňovú povinnosť a na túto odpodátanú daň, ako aj hodnotu transakcií oslobodených od dane.

...

13. Podľa článku 252 smernice o DPH:

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

2. Každý členský štát určí zdaňovacie obdobie v trvaní jedného, dvoch alebo troch mesiacov.

Členské štáty však môžu určiť rôzne zdaňovacie obdobia za predpokladu, že nepresiahnu jeden rok.“

14. V rámci kapitoly 7 („Rôzne ustanovenia“) hlavy XI článok 273 smernice o DPH napokon 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.“

B – Vnútroštátne právo

15. Článok 18 zákona z 11. marca 2004 o dani z tovarov a služieb (ustawa o podatku od towarów i usług, ďalej len „poľský zákon o DPH“):

„... súdni exekútori, ktorí vykonávajú exekučné činnosti v zmysle predpisov občianskeho súdneho poriadku, sú povinní platiť daň z dodania tovarov, ktoré sú majetkom dlžníka alebo ktorých je dlžník držiteľom z dôvodu porušenia platných predpisov, ktoré sa uskutočnilo v exekučnom konaní.“

16. Podľa definície v článku 8 zákona – daňového nariadenia z 29. augusta 1997 (ustawa Ordynacja podatkowa, ďalej len „poľské daňové nariadenie“) je „platcom dane“ okrem iného „fyzická osoba, právnická osoba alebo organizačná jednotka bez právnej subjektivity, ktorá je na základe predpisov daňového práva povinná vypoítať a vybrať daň od zdaniteľnej osoby a zaplatiť ju v stanovenej lehote daňovému orgánu“.

17. Podľa článku 30 poľského daňového nariadenia:

„§ 1 Platca dane, ktorý si nesplnil povinnosti stanovené v článku 8, ruší za nevybratú daň alebo daň vybratú, ale neodvedenú.

...

§ 3 Platca dane... ruší za pohľadávky uvedené [v § 1] celým svojím majetkom.

§ 4 Ak daňový orgán v priebehu daňového konania zistí okolnosti uvedené [v § 1], vydá rozhodnutie o daňovej zodpovednosti platcu dane..., v ktorom stanoví výšku pohľadávky z dôvodu nevybratej alebo vybratej, ale neodvedenej, dane.“

III – Spor vo veci samej a konanie pred Súdny dvorom

18. Spor vo veci samej sa týka zodpovednosti pána Macikowskeho za daň z pridanej hodnoty, ktorá vznikla v súvislosti s nútenou dražbou.

19. Vo februári 2007 pán Macikowski ako súdny exekútor v rámci exekučného konania proti podniku usadenému v Poľsku uskutočnil nútenú dražbu nehnuteľnosti patriacu do majetku tohto podniku. Nadobúdatelia zaplatili celú cenu dosiahnutú vydražením na depozitný účet súdu a prevod vlastníctva sa stal účinným v auguste 2007.

20. V júni 2009 vydal daňový orgán na základe článku 18 poľského zákona o DPH v spojení s článkom 8 a článkom 30 § 1, § 3 a § 4 poľského daňového nariadenia rozhodnutie o zodpovednosti pána Macikowskeho ako platcu dane, keďže neuhradil daň z pridanej hodnoty z predaja nehnuteľnosti. Podľa daňového orgánu mal už v novembri 2007 vystaviť faktúru na daň z pridanej hodnoty týkajúcu sa predmetnej transakcie a následne mal daň v mene daňovo povinného dodávateľa nehnuteľnosti zaplatiť. Pán Macikowski napokon v septembri 2009 informoval daňový orgán o platbe dane, ktorú uskutočnil.

21. Pán Macikowski napadol rozhodnutie o jeho zodpovednosti ako platcu dane u riaditeľa Daňovej komory v Gdansku po tom, ako bolo, napriek jeho námietke podanej na daňovom orgáne, toto rozhodnutie potvrdené. Okrem iného uviedol, že nemohol disponovať výnosom z nútenej dražby nehnuteľnosti, keďže tento výnos sa nachádzal na depozitnom účte súdu. Do tej doby, dokiaľ súd v októbri 2008 právoplatne nepotvrdil plán rozdelenia výnosu z exekúcie, nevedel daň uhradiť.

22. Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd), ktorý sa vecou zaoberá, má pochybnosti o súlade uvedených poľských ustanovení s právom Únie a 16. septembra 2013 sa v súlade s článkom 267 ZFEÚ obrátil na Súdny dvor s nasledujúcimi otázkami:

1. Je v zmysle systému dane z pridanej hodnoty, 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 z pridanej hodnoty 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:

2.1. 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 ruší za nesplnenie tejto povinnosti?

2.2. 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 dať z pridanej hodnoty 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 daťovom období platnom pre zdaniteľné plnenie a vo výške sumy, ktorá je výsledkom výnosu dosiahnutého z predaja príslušného tovaru, zníženej o dať z pridanej hodnoty a príslušnú sadzbu dane bez toho, aby od tejto sumy odpočítal dať zaplatenú na vstupe, ktorá vznikla zdaniteľnej osobe od začiatku zdaťovacieho obdobia do dátumu výberu dane?

23. V konaní pred Súdny dvorom predložili písomné pripomienky pán Macikowski, Pošká republika a Európska komisia. Ústneho pojednávania 4. septembra 2014 sa zúčastnili riaditeľ Daťovej komory v Gdansku, Pošká republika a Komisia.

IV – Právne posúdenie

24. Pre pochopenie predmetného konania je rozhodujúce rozdeliť povinnosti súdneho exekútora podľa poškých ustanovení do dvoch samostatných okruhov.

25. Súdny exekútor je v rámci nútenej dražby podľa článku 18 poškého zákona o DPH a článku 8 poškého daťového nariadenia povinný za zdaniteľnú osobu vypoítať výšku dane, vybrať ju od zdaniteľnej osoby a v predpísanej lehote ju zaplatiť daťovému orgánu. Súdny exekútor tak má prostredníctvom peňažných prostriedkov zdaniteľnej osoby zabezpečiť splnenie jej daťovej povinnosti (ale len „povinnosť vybrať dať“).

26. Navyše za určitých okolností nesie súdny exekútor za túto dať zodpovednosť. Ak totiž súdny exekútor nesplní povinnosť vybrať dať, musí v zmysle článku 30 § 1 a § 3 poškého daťového nariadenia zaplatiť dať z pridanej hodnoty z vlastného majetku (ale len „zodpovednosť“)

A – Povinnosť vybrať dať

27. Vnútroštátny súd žiada prvou prejudiciálnou otázkou objasniť, či ustanovenia smernice o DPH sú v súlade s povinnosťou súdneho exekútora zaplatiť dať.

1. článok 193 a článok 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH

28. V prvom rade má vnútroštátny súd pochybnosti o tom, či sú sporné pošké predpisy v súlade s článkom 193 a článkom 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.

29. Podľa základného pravidla článku 193 smernice o DPH dať z pridanej hodnoty platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru. Okrem toho však toto ustanovenie predpokladá aj prípad, keď dať z pridanej hodnoty platí „iná osoba“, a to v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199 a článku 202 smernice o DPH. Jednou z týchto výnimiek je článok 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH. Ten členským štátom v prípade dodania nehnuteľného majetku, ktorý bol dodaný v rámci nútenej dražby, umožňuje určiť, že daťovým dlžníkom bude nadobúdateľ nehnuteľného majetku, ak je zdaniteľnou osobou.

30. Pán Macikowski zastáva názor, že v článkoch 193 až 205 smernice o DPH je vyerpávajúcim spôsobom upravené, kto má dať zaplatiť. členské štáty môžu určiť na zaplatenie dane len tu vymenované osoby. Súdny exekútor uskutočňujúci nútenú dražbu však nespadá pod žiadne z týchto ustanovení.

31. Tento názor však nezohľadňuje to, že je potrebné rozlišovať medzi osobou povinnou platiť dať a osobou v postavení „platcu dane“ podľa poškého práva, ktorá je povinná len na zaplatenie

dane z pridanej hodnoty dlhovanej osobou povinnou plati? da?. ?lánky 193 až 205 smernice o DPH upravujú len problematiku osoby povinnej plati? da?.

32. Súdny exekútor sa však prostredníctvom povinnosti vybra? da?, vyplývajúcej z po?ských predpisov, nestáva osobou povinnou plati? da?. Prináleží mu len prostredníctvom prostriedkov dlžníka, na ktorého majetku sa vykonáva exekúcia, vyrovná? jeho da?ový dlh z transakcie. Osobou povinnou plati? da? pri dodaní nehnuteľného majetku prostredníctvom nútenej dražby ostáva – ni? iné z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom nevyplýva – exekútny dlžník ako dodávateľ. Po?ské predpisy o povinnosti súdneho exekútora vybra? da? sa preto neodklá?ajú od ?lánku 193 a ?lánku 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.

33. Preto ?lánok 193 v spojení s ?lánkom 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH nie je v rozpore s vnútroštátnym predpisom, ktorý pri dodaní nehnuteľného majetku prostredníctvom nútenej dražby ukladá zú?astnenému súdnemu exekútorovi povinnos? vypo?íta?, vybra? a zaplati? da? z pridanej hodnoty za osobu povinnú plati? da?.

2. O ?lánku 204 smernice o DPH

34. Pán Macikowski však uvádza, že ?lánok 204 smernice o DPH je v rozpore so spornými po?skými predpismi, keďže tieto priamo zákonom stavajú súdneho exekútora do pozície da?ového zástupcu bez toho, aby uvedené umož?oval ?lánok 204 smernice o DPH.

35. Podľa ?lánku 204 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH ?lenské štáty môžu povoli? ur?enie da?ového zástupcu ako osoby povinnej plati? da?, ak osobou povinnou plati? da? je zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v ?lenskom štáte, v ktorom je DPH splatná. Ur?i? da?ového zástupcu má *povinnos?* zdaniteľná osoba podľa druhého pododseku tohto ustanovenia len vtedy, ak s krajinou, v ktorej je táto zdaniteľná osoba usadená, neexistuje žiadna dohoda o vzájomnej administratívnej pomoci, ?o v rámci Únie neprichádza do úvahy. Ako vyplýva z odôvodnenia 7 smernice 2000/65/ES(3), o ktorú sa ?lánok 204 opiera, da?ový zástupca je osobou zodpovednou za platbu dane bu? namiesto neusadenej zdaniteľnej osoby, alebo koná len ako splnomocnený zástupca. Da?ový zástupca je pre správcu dane vnútroštátnym kontaktom v prípadoch, keď zdaniteľná osoba má sídlo v zahraničí(4).

36. Ustanovenie ?lánku 204 smernice o DPH bolo zavedené s cieľom zjednotiť systém dane z pridanej hodnoty tým, že ?lenské štáty na rozdiel od skoršej právnej úpravy už nemôžu záväzne uklada? zdaniteľným osobám usadeným v rámci vnútorného trhu povinnos? ur?i? si da?ového zástupcu(5). V neposlednom rade tým bola odstránená aj prekážka prístupu na trh. ?lánok 204 bráni tomu, aby hospodárske subjekty usadené v Únii nemohli plni? svoje povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty priamo, ale len prostredníctvom ustanovenia zástupcu(6).

37. V uvedenom prípade sa však súdny exekútor formou uloženia povinnosti vybra? da? nestáva da?ovým zástupcom v zmysle ?lánku 204 smernice o DPH. Ako je možné vidieť(7), nestáva sa ani sám osobou povinnou plati? da?, ani všeobecným splnomocnencom zdaniteľnej osoby. Povinnos? súdneho exekútora vybra? da? sa vz?ahuje len na jednotlivú zdaniteľnú transakciu. Nezastupuje zdaniteľnú osobu vo všetkých jej záležitostiach týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty pred da?ovými orgánmi. Nie je jasné, akým spôsobom je povinnos? súdneho exekútora vybra? da? v rozpore s ?lánkom 204, keďže neukladá žiadne povinnosti špeciálne pre zahraničné zdaniteľné osoby.

38. Výsledkom uvedeného je, že ani ?lánok 204 smernice o DPH nie je v rozpore s povinnos?ou súdneho exekútora vybra? da?.

3. O potrebe splnomocnenia na základe práva Únie

39. Týmto však zlužite nos sporných predpisov so smernicou o DPH ešte nie je úplne objasnená. Ako totiž správne uviedla Komisia, požské právo ukladá súdnemu exekútorovi povinnosť týkajúcu sa dane z pridanej hodnoty, ktorú smernica o DPH nestanovuje.

40. Existujú síce prípady, v ktorých daňový dlh – bez toho, aby preto existoval samostatný právny základ podľa smernice o DPH alebo sa taký vyžadoval – nie je v konečnom dôsledku vyrovnaný osobou povinnou platiť daň. V týchto prípadoch zabezpečujú zákonní zástupcovia právnickej osoby alebo správca v rámci konkurzného konania už na základe okolností zastupovania, resp. správy právneho subjektu zdaniteľného daňou z pridanej hodnoty splnenie jeho daňového dlhu. Na tieto povinnosti nepochybne nie je potrebné žiadne splnomocnenie smernicou o DPH, keďže táto sa netýka harmonizácie civilného práva.

41. V uvedenom prípade však povinnosť súdneho exekútora vybrať daň nevychádza zo všeobecne platného oprávnenia na zastupovanie, ale z osobitnej povinnosti uloženej daňovým právom, podľa ktorej je potrebné splniť konkrétny daňový dlh pri určitej transakcii. V tomto ohľade článok 206 prvá veta smernice o DPH stanovuje, že osoba povinná platiť daň musí zaplatiť daň z pridanej hodnoty. Ak členský štát povinnosť vybrať daň, ako je to vo veci samej, chce uložiť popri osobe povinnej platiť daň aj inej osobe, vyžaduje sa príslušné splnomocnenie v smernici o DPH.

a) článok 273 smernice o DPH

42. Článok 273 smernice o DPH by mohol byť právnym základom pre uvedenú povinnosť vybrať daň. Podľa tohto ustanovenia môžu členské štáty ukladať aj iné povinnosti nad rámec smernice o DPH, ktoré považujú za potrebné na riadny výber dane z pridanej hodnoty a na predchádzanie daňovým podvodom. Uloženie takýchto povinností však podľa znenia tohto predpisu nesmie narušiť obchod medzi členskými štátmi a musí spĺňať požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami. Alej podľa článku 273 ods. 2 nie je možné uložiť ďalšie povinnosti fakturácie ako tie, ktoré sú už stanovené smernicou o DPH.

43. Povinnosť súdneho exekútora vybrať daň je povinnosťou v zmysle článku 273 ods. 1 smernice o DPH. Má ňou byť zabezpečená platba dane za dodanie uskutočnené nútenou dražbou. Toto slúži cieľu riadne vybrať daň z pridanej hodnoty, uvedenému v predpise, a cieľu predchádzať daňovým podvodom, keďže zaplatenie dane z pridanej hodnoty osobou povinnou platiť daň, t. j. dodávateľom nehnuteľnosti, je v tomto prípade otázne.

44. Okrem toho sa nezdá, že by povinnosť súdneho exekútora ovplyvňovala obchod medzi členskými štátmi alebo spôsobovala nerovnaké zaobchádzanie s vnútroštátnymi a zahraničnými transakciami. V povinnosti súdneho exekútora vystaviť faktúru s uvedením dane z pridanej hodnoty za dodanie nie je možné vidieť neprípustnú povinnosť v zmysle článku 273 ods. 2 smernice o DPH, keďže existujúca povinnosť vystaviť faktúru s uvedením dane z pridanej hodnoty je uložená len súdnemu exekútorovi, avšak nie je rozšírená o ďalšie požiadavky.

45. Súdny dvor v rozsudku *Federation of Technological Industries a i.* v súvislosti s predchádzajúcim znením článku 273 smernice o DPH rozhodol, že na jeho základe nemôžu byť žiadnej ďalšej osobe než osobe určenej smernicou za „osobu, ktorá je zodpovedná za zaplatenie DPH, alebo osoby spoločne a nerozdielne zodpovedné za jej zaplatenie“, uložené ďalšie povinnosti(8). Podľa toho nie je možné súdnemu exekútorovi, ktorý nie je osobou povinnou platiť daň, uložiť žiadne povinnosti v zmysle článku 273 smernice o DPH. V neskorších rozsudkoch

však Súdny dvor po?al rozsah pôsobnosti tohto ?lánku širšie. Medzi?asom tak preskúmava aj povinnosti, ktoré sú ukladané osobám povinným plati? da?, ktoré si uplatnili odpo?ítanie dane na vstupe, avšak nie sú platiteľmi dane vo vz?ahu k sporným obratom(9). Aj opatrenia, ktoré sú od zdaniteľných osôb požadované ešte pred za?atím efektívnej hospodárskej ?innosti, môžu pod?a novšej judikatúry spada? pod ?lánok 273(10).

46. Ak by sa aj malo predpoklada?, že pod?a ?lánku 273 je možné uloži? povinnosti len zdaniteľnej osobe, je toto v uvedenom prípade splnené, keďže súdny exekútor nemá len povinnos? vybra? da? vo vz?ahu k da?ovému dlhu za dodanie nehnute?nosti, ale pod?a informácií vnútroštátneho súdu je aj sám zdaniteľnou osobou v zmysle ?lánku 9 ods. 1 smernice o DPH preto, lebo poskytuje služby vo forme uskuto?nenia nútenej dražby podliehajúcej dani.

47. ?lánok 273 smernice o DPH je preto vhodným právnym základom pre povinnos? súdneho exekútora vybra? da?.

b) Proporcionalita

48. Ostáva preverí?, či predpisy sp??ajú aj zásadu proporcionality.

49. Pri realizácii oprávnenia udeleného právom Únie musia ?lenské štáty použi? prostriedky v súlade so zásadou proporcionality, ktoré na jednej strane síce umožňujú ú?inne dosiahnu? ciele sledované ich vnútroštátnym právom, avšak v ?o najmensej miere ohrozia ciele a zásady stanovené príslušnou právnou úpravou Únie(11). V tomto oh?ade preto opatrenia uložené na základe ?lánku 273 smernice o DPH nesmú ís? nad rámec toho, ?o je potrebné na dosiahnutie cie?ov riadneho výberu dane z pridanej hodnoty a predchádzania da?ovým podvodom(12).

50. Pokiaľ ide o potrebu existencie povinnosti vybra? da?, môžu ?lenské štáty v prípadoch dodania nehnute?ného majetku prostredníctvom nútenej dražby prenies? da?ovú povinnos? v zásade pod?a ?lánku 199 ods. 1 písm. g) smernice o DPH a tým zabráni? tomu, aby sa dodávateľ zbavil da?ovej povinnosti. Toto opatrenie však od za?iatku nepredstavuje prostriedok vhodný na dosiahnutie cie?a sledovaného povinnos?ou vybra? da?, keďže použitie tohto ustanovenia je obmedzené na dodania príjmom, ktorí sú zdaniteľnými osobami.

51. Pod?a vyjadrení vnútroštátneho súdu je proporcionalita otázna. Súdnemu exekútorovi je riadny výkon jeho povinností umožnený len po dohode s príslušným súdom. Tento musí najskôr uvo?ni? výnos z dražby, ?o však – pod?a informácií vnútroštátneho súdu – nie vždy prebehne v lehote stanovenej pod?a da?ového práva, v rámci ktorej musí súdny exekútor uhradi? da?. Súd samotný koná len pod?a pravidiel civilných procesných predpisov a nie je povinný zoh?adni? povinnosti súdneho exekútora súvisiace s úhradou dane z pridanej hodnoty.

52. Po?ská republika dôrazne namieta proti takémuto výkladu vnútroštátnym súdom, pod?a ktorého súdnemu exekútorovi nie je vždy umožnené splni? si v?as jeho povinnosti. Objasnenie tejto námietky, ktorá sa týka vnútroštátneho práva, však nie je úlohou Súdného dvora. V rámci rozdelenia právomocí medzi súdy Únie a vnútroštátne súdy je potrebné vzh?adom na právny a skutkový rámec, do ktorého patria prejudiciálne otázky, naopak vychádza? zo zistení vnútroštátneho súdu(13). S odkazom na jeho vyjadrenie je možné uloženie povinnosti vybra? da? považova? za proporcionálne, iba ak súdny exekútor konajúci s náležitou starostlivos?ou je objektívne spôsobilý riadne kona?. Nie je to tak, ak je mu v tom zabránené konaním tretej osoby, akou je súd, na ktoré nemá vplyv. Nesplnitená povinnos? nemôže byť považovaná za vhodné opatrenie na dosiahnutie ?ou sledovaných cie?ov.

53. Na základe ?lánku 273 smernice o DPH môžu ?lenské štáty uloži? povinnos? vybra? da?, akou je tá v uvedenom prípade, pokiaľ ju súdny exekútor konajúci s náležitou starostlivos?ou aj

skutočne môže splniť.

4. Odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku

54. V dôsledku toho je potrebné prvú prejudiciálnu otázku zodpovedať tak, že smernica o DPH nie je v rozpore s vnútroštátnym predpisom, ktorý súdnemu exekútorovi zúžastnenému na dodanie nehnuteľnosti vo forme nútenej dražby ukladá povinnosť vybrať daň, ručiť za túto daň celým svojím majetkom. Vnútroštátny súd sa v zásade pýta, či takáto úprava spĺňa požiadavky vyplývajúce zo zásady proporcionality.

B – O zodpovednosti

55. Druhá prejudiciálna otázka (otázka 2.1) sa týka zodpovednosti súdneho exekútora. V prípade, že si tento nesplní povinnosť vybrať daň, ručiť za túto daň celým svojím majetkom. Vnútroštátny súd sa v zásade pýta, či takáto úprava spĺňa požiadavky vyplývajúce zo zásady proporcionality.

1. Právny základ

56. Pre zodpovedanie tejto otázky je potrebné najprv objasniť, či je uloženie zodpovednosti súdnemu exekútorovi postavené na právnom základe obsiahnutom v smernici o DPH.

57. Poľská republika a Komisia považujú za právny základ takejto zodpovednosti článok 273 smernice o DPH.

58. Zodpovednosť tretej osoby za cudziu daň je však upravená článkom 205 smernice o DPH. Podľa neho môžu členské štáty v prípade článku 193, čo je tento prípad, stanoviť, „že osoba iná ako osoba povinná platiť daň ručí spoločne a nerozdielne za platbu DPH“. Uvedené sa týka prípadu, ak súdny exekútor ručí za daňovú povinnosť dlžníka, na ktorého majetok sa uskutočňuje nútený výkon, svojím vlastným majetkom, ak si nesplní svoju povinnosť vybrať daň.

59. Na ústnom pojednávaní Poľská republika a Komisia nesúhlasili s použitím článku 205 smernice o DPH, pretože nejde o situáciu, v ktorej sa správca dane môže *alternatívne* obrátiť buď na súdneho exekútora, alebo osobu povinnú platiť daň, t. j. dodávateľa podliehajúceho dani. Ak by daň nebola výsade vybraná alebo zaplatená, môžu ju daňové orgány uplatniť len voči súdnemu exekútorovi.

60. Toto tvrdenie indikuje, že zodpovednosť za daňový dlh je úplne prenesená na súdneho exekútora. Ak by to tak skutočne bolo, poľské právo by bolo v rozpore s článkami 193 až 205 smernice o DPH. Tieto ustanovenia vyžadujú, aby spôsobom upravujú, kto je osobou povinnou platiť daň vo vzťahu k správcovi dane, a nepredpokladajú žiadny prípad, v ktorom by bol dodávateľ dodatočne oslobodený od svojej daňovej povinnosti v zmysle článku 193 smernice o DPH, pretože zodpovednosť v konkrétnom prípade preberá tretia osoba. Dodávateľ preto v uvedenom prípade *nesmie* byť zbavený svojej zodpovednosti za daňový dlh.

61. Z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom však v žiadnom prípade nevyplyva, že daňový dlh dodávateľa podľa poľského práva v prípade zodpovednosti súdneho exekútora zaniká. Ak skutočne dôjde k uplatneniu zodpovednosti, má sa v dôsledku toho súdny exekútor považovať za ďalšiu osobu povinnú platiť daň.

62. Tým je poľská úprava o zodpovednosti súdneho exekútora, v nadväznosti na článok 205 smernice o DPH, v zásade prípustná.

2. Proporcionalita

63. Pri výkone oprávnenia podľa článku 205 smernice o DPH majú členské štáty zohľadniť predovšetkým zásadu proporcionality. Pri vydaní opatrení, ktoré sú prijaté na podklade tohto ustanovenia na poskytnutie účinnejšej ochrany nárokov štátnej pokladnice, sa nesmie prekročiť rámec nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa(14). Založením systému zodpovednosti bez ohľadu na zavinenie sa tento rámec prekračuje,(15) keďže podľa judikatúry Súdneho dvora je potrebné považovať za zjavne neprimerané, aby osoba zodpovedala bezpodmienečne za stratu daňového príjmu napriek tomu, že táto strata bola spôsobená konaním tretej osoby, na ktoré nemá vplyv(16).

64. Podľa vyjadrenia Poľskej republiky pri súdnom exekútorovi ide o predstaviteľa úradu, a tým o osobu požívajúcu dôveru verejnosti. Preto je od neho oprávnené možné opatrenie osobitnú starostlivosť pri výbere dane v prospech správcu dane v rámci svojich činností. Toto odôvodňuje aj stanovenie vysokých nárokov na zodpovednosť súdneho exekútora, a v prípade konania v rozpore s povinnosťami, stanovenie ručenia jeho vlastným majetkom.

65. Ako však už bolo uvedené vyššie,(17) vzhľadom na informácie vnútroštátneho súdu nie je možné vylúčiť, že súdnemu exekútorovi bránia v riadnej úhrade dane okolnosti, ktoré nie sú v jeho moci. Aj v takýchto prípadoch však nastupuje jeho zodpovednosť. Súdny exekútor tak zodpovedá za cudzí záväzok bez toho, aby konal zavinene. Sporný právny predpis je možné považovať za proporcionálny len vtedy, ak zodpovednosť súdneho exekútora je spojená s konaním, ktoré mu možno osobne vytýkať.

3. Odpoveď na druhú prejudiciálnu otázku

66. Preto sa má druhá prejudiciálna otázka zodpovedať tak, že zásada proporcionality nie je v rozpore s vnútroštátnym predpisom, podľa ktorého súdny exekútor, ktorý je povinný vypočítať, vybrať a zaplatiť daň z dodania nehnuteľnosti cestou nútenej dražby, v prípade nesplnenia tejto povinnosti ručí celým svojím majetkom okrem prípadu, že nesplnenie bolo spôsobené konaním tretej osoby, na ktoré nemá vplyv.

C – O zohľadnení dane zaplatenej na vstupe

67. Na záver žiada vnútroštátny súd treťou prejudiciálnou otázkou (otázka 2.2) objasniť, či je povinnosť súdneho exekútora vybrať daň v rozpore so smernicou o DPH, ak musí odvieť daň z dodania nehnuteľnosti bez toho, aby pri tom mohol odpočítať daň zaplatenú na vstupe, ktorá vznikla zdaniteľnej osobe od začiatku zdaňovacieho obdobia do dátumu vybratia dane.

68. Ako uvádza vnútroštátny súd, nezohľadnenie dane zaplatenej na vstupe by mohlo byť nezlučiteľné s článkami 206, 250 a 252 smernice o DPH a zásadou daňovej neutrality.

69. Z článku 206 smernice o DPH vyplýva, že osoba povinná platiť daň pri podaní daňového priznania – upraveného bližšie článkami 250 a 252 – musí zaplatiť len daň z pridanej hodnoty zníženú o daň zaplatenú na vstupe. Po tom, čo súdny exekútor splní cudziu daňovú povinnosť, musí mu byť v zásade tiež umožnené od ním zaplatenej sumy dane odpočítať daň zaplatenú na vstupe. Je teda možné, že v konečnom dôsledku by nemusel vykonať žiadnu platbu alebo vykonať zníženú platbu, a mohol by zodpovedajúcim spôsobom obmedziť aj rozsah svojej zodpovednosti.

70. Článok 206 druhá veta smernice o DPH umožňuje členským štátom požadovať zaplatenie preddavkov na DPH. V tomto ohľade zastávam rovnaký názor ako Poľská republika, že daň odvodená súdnym exekútorom z tejto jednej transakcie má byť považovaná za takýto preddavok.

Tento preddavok môže byť v rámci daňového priznania dodávaný a zohľadnený v zodpovedajúcom daňovom období.

71. V rozsahu, v akom pán Macikowski proti tomu argumentuje tým, že členské štáty nemajú možnosť slobodne upraviť podmienky preddavkov, a odvoláva sa pritom na rozsudok Barlocchi(18), mu nie je možné dať za pravdu. Uplatnenie vnútroštátnych právnych predpisov dotknutých vo veci samej by mohlo viesť k rozporu s právom Únie tým, že zdaniteľné osoby majú zaplatiť DPH za budúce obchody(19). V predmetnom prípade k platbe DPH došlo na základe už uskutočnenej operácie, konkrétne dodania nehnuteľnosti.

72. Čalej nezohľadnenie dane zaplatenej na vstupe je v rozpore aj so zásadou daňovej neutrality. Podľa tejto zásady sa systém odpisu dane zaplatenej na vstupe usiluje o úplné odbremenenie podnikateľa od zaťaženia DPH, splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností(20). Ako však Súdny dvor objasnil, ide pritom o pomoc pri výklade, ktorému neprináleží nadzákonný význam(21). Oprávnenie členských štátov vyberať preddavky jednoznačne vyplýva z článku 206 druhej vety smernice o DPH.

73. Na tretiu prejudiciálnu otázku je preto potrebné odpovedať tak, že články 206, 250 a 252 smernice o DPH a zásada daňovej neutrality nebránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej súdny exekútor, ktorý je povinný vypočítať, vybrať a zaplatiť daň za dodanie nehnuteľnosti prostredníctvom nútenej dražby, musí túto daň odviesť bez odpočítania dane zaplatenej na vstupe, ktorá vznikla osobe povinnej platiť daň od začiatku zdaňovacieho obdobia.

V – Návrh

74. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na otázky, ktoré položil Naczelny Sąd Administracyjny, odpovedal takto:

Vnútroštátna úprava, v zmysle ktorej sa súdnemu exekútorovi zúčastnenému na dodaní nehnuteľnosti formou nútenej dražby ukladá povinnosť vypočítať, vybrať a zaplatiť splatnú daň z pridanej hodnoty bez zohľadnenia dane zaplatenej na vstupe, ktorá vznikla osobe povinnej platiť daň od začiatku zdaňovacieho obdobia, a v prípade nesplnenia tejto povinnosti exekútor zodpovedá celým svojím majetkom, pokiaľ mu vo výkone povinnosti nezabránilo konanie tretej osoby, na ktoré nemal vplyv, nie je v rozpore so smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

1 – Jazyk prednesu: nemčina.

2 – Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

3 – Smernica Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000 meniac a doplňujúca smernicu 77/388/EHS, ktorá sa týka stanovenia osôb zodpovedných za platbu dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 269, s. 44; Mim. vyd. 09/001, s. 338).

4 – Pozri rozsudok Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108, bod 34) k článku 2 ods. 3 trinástej smernice Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídli na území spoločenstva (Ú. v. ES L 326, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 129).

5 – Pozri odôvodnenia 4 a 7 smernice 2000/65/ES (už citovanej v poznámke pod čiarou 3).

6 – Pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Fínsko (C-249/05, EU:C:2006:411, bod 46) a Komisia/Francúzsko (C-624/10, EU:C:2011:849, bod 36).

7 – Pozri bod 32 vyššie.

8 – Pozri rozsudok Federation of Technological Industries a i. (C?384/04, EU:C:2006:309, bod 44) vo vz?ahu k ?lánku 22 ods. 8 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty (U. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

9 – Pozri rozsudky Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, body 49 až 51), Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, body 34, 50 a 51) a Mahagében a Dávid (C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, body 57 až 59). Pozri tiež rozsudok Gabalfrisa a i. (C?110/98 až C?147/98, EU:C:2000:145, body 52 až 54).

10 – Pozri rozsudok Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, body 29 a 30).

11 – Pozri rozsudky Molenheide a i. (C?286/94, C?340/95, C?401/95 a C?47/96, EU:C:1997:623, bod 46), Teleos a i. (C?409/04, EU:C:2007:548, bod 52), X (C?84/09, EU:C:2010:693, bod 36) a BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, bod 30).

12 – Rozsudky Gabalfrisa a i. (C?110/98 až C?147/98, EU:C:2000:145, bod 52), Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski (C?188/09, EU:C:2010:454, bod 26), Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, bod 30) a Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, bod 43).

13 – Pozri len rozsudok Oberbank a i. (C?217/13 a C?218/13, EU:C:2014:2012, bod 52 a tam citovanú judikatúru).

14 – Pozri rozsudky Federation of Technological Industries a i. (C?384/04, EU:C:2006:309, body 29 a 30) a Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, body 20 až 22).

15 – Pozri rozsudky Federation of Technological Industries a i. (C?384/04, EU:C:2006:309, bod 32) a Mahagében a Dávid (C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 48).

16 – Pozri rozsudok Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, bod 24).

17 – Pozri bod 51 vyššie.

18 – C?10/92, EU:C:1993:846.

19 – Rozsudok Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, bod 27).

20 – Pozri len rozsudky Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, bod 47) a NCC Construction Danmark (C?174/08, EU:C:2009:669, bod 27, ako aj tam uvedenú judikatúru).

21 – Rozsudok Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, bod 45).