

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 6. novembra 2014(1)

Zadeva C-499/13

Marian Macikowski – kot sodni izvršitelj pri Sąd Rejonowy w Chojnicach (okrajno sodišče Chojnice)

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (direktor davčnega urada v Gdansk)

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,
ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (Republika Poljska))

„Davčna zakonodaja – Davek na dodano vrednost – Členi 193, 199(1)(g) in od 204 do 206 Direktive 2006/112/ES – Dobava nepremičnine preko prisilne prodaje na dražbi – Obveznost udeleženega izvršitelja za obračun, pobiranje in plačilo davka na dodano vrednost – Odgovornost za neplačani davek – Načelo sorazmernosti – Načelo davčne nevtralnosti“

I – Uvod

1. Noben davčni zakon nima uinka, če ni zagotovljeno, da se uinkovito izvaja. Zato ne preseneča, da se države članice Unije s tem vidikom še posebej pozorno ukvarjajo. Ne manjka jim zamisli za nalaganje raznovrstnih obveznosti, s katerimi bi davčnim organom dejansko zagotovile davčne prihodke.

2. Razlog za obravnavani predlog za sprejetje predhodne odločbe je dobava, za katero se plačuje davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) in ki je nastala s prisilno prodajo nepremičnine na dražbi. Izvršitelj, ki je sodeloval pri tem postopku, ima na podlagi poljskega prava posebne obveznosti glede nastalega DDV, ker se dolžniku v postopku dražbe ne zaupa, da bo plačal davek. Če izvršitelj to obveznost krši, je za to odgovoren.

3. Sodišče bo moralo v tem postopku pojasniti, ali so tovrstne obveznosti izvršitelja v skladu s pravom Unije o DDV.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

4. V času, ki je merodajen za postopek v glavni stvari, se je DDV pobiral na podlagi Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: direktiva o DDV).(2)

5. Na podlagi člena 9(1) direktive o DDV je „davni zavezanec“ „vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“.

6. V naslovu XI direktive o DDV se obravnavajo „obveznosti davnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davni zavezanci“. V prvem poglavju („Obveznost plačila“) tega naslova so v členih od 192a do 205 navedene določbe za „osebe, ki so dolžne plačati DDV davnim organom“.

7. Člen 193 direktive o DDV določa:

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

8. Na podlagi člena 199(1) direktive o DDV lahko države članice določijo, da je „oseba, ki je dolžna plačati DDV, davi zavezanec, za katerega se opravi katera koli izmed naslednjih storitev:

[...]

(g) dobava nepremičnin, ki jih prodaja dolžnik po sodbi v postopku obvezne [prisilne] prodaje drugi osebi.“

9. Člen 204(1) direktive o DDV določa:

„Kadar je oseba, ki je dolžna plačati davek v skladu s členi 193 do 197 in členoma 199 in 200, davi 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 davnega zastopnika.

Poleg tega, kadar obdavčljivo transakcijo opravi davi zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, v kateri je dolgovan DDV, in z državo, v kateri ima ta davi zavezanec sedež, ne obstaja pravni instrument o medsebojni pomoči, katerega podrožje uporabe bi bilo podobno podrožju 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, davi zastopnik, ki ga imenuje davi zavezanec, ki nima sedeža.“

10. 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.“

11. V naslednjih členih se obravnavajo „plačilni pogoji“. Tam člen 206 direktive o DDV določa:

„Vsak davi 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.“

12. V okviru petega poglavja („Obračuni“) naslova XI člen 250 Direktive o DDV določa:

„1. Vsak davi 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.“

[...]

13. Člen 252 direktive o DDV določa:

„1. 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.

2. Države članice določijo davčno obdobje na en, dva ali tri mesece.

Države članice pa lahko določijo drugačna davčna obdobja pod pogojem, da ta obdobja ne presežejo enega leta.“

14. V sedmem poglavju („Druge določbe“) naslova XI Člen 273 direktive o DDV naposled 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.“

B – Nacionalno pravo

15. Člen 18 Ustawa o podatku od towarów i usług z dne 11. marca 2004 (v nadaljevanju: poljski zakon o DDV) določa:

„[I]zvršitelji [...], ki opravljajo izvršilna dejanja v smislu določb zakona 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.“

16. V Členu 8 Ustawa Ordynacja podatkowa z dne 29. avgusta 1997 (v nadaljevanju: poljski davčni zakonik) je „plačnik davka“ opredeljen med drugim kot „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.“

17. Člen 30 poljskega zakona o davčnem postopku v odlomkih 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 [...] odgovarja za terjatve iz [odstavka 1] z vsem svojim premoženjem.

4. Če davčni organ med davčnim postopkom ugotovi okoliščine iz [odstavka 1] izda odločbo o davčni odgovornosti plačnika davka [...], v kateri določi višino terjatve za nepobran ali pobran, ne pa tudi plačan, davek.“

III – Spor o glavni stvari in postopek pred Sodiščem

18. Spor v glavni stvari zadeva odgovornost M. Macikowskega za DDV na podlagi prisilne prodaje na dražbi.

19. M. Macikowski je februarja 2007 kot izvršitelj v okviru postopka izvršbe nad podjetjem s sedežem na Poljskem izvedel prisilno prodajo nepremičnine v lasti podjetja na dražbi. Kupnino sta kupca v celoti plačala na račun sodišča za sodne pologe, prenos lastnine pa je postal pravnomočen avgusta 2007.

20. Davčni organ je junija 2009 na podlagi člena 18 poljskega zakona o DDV v povezavi s členoma 8 in 30(1), (3) in (4) poljskega zakona o davčnem postopku izdal odločbo o odgovornosti M. Macikowskega kot plačnika davka, ker ni plačal DDV, dolgovanega za prodajo nepremičnine. Po mnenju davčnega organa bi bil moral M. Macikowski za ta postopek že novembra 2007 izdati račun z obračunanim DDV in nato plačati davek v imenu dobavitelja nepremičnine, ki je zavezanec za DDV. M. Macikowski je septembra 2009 naposled obvestil davčni organ o plačilu davka.

21. Potem ko je bila odločba potrjena kljub pritožbi M. Macikowskega pri davčnem uradu, je M. Macikowski odločbo o svoji odgovornosti kot plačnik davka izpodbijal pri direktorju davčnega urada v Gdansk. Med drugim je trdil, da ni mogel razpolagati z izkupičkom iz prodaje nepremičnine na dražbi, ker je bil ta izkupiček na računu sodišča za sodne pologe. Dokler sodišče ni pravnomočno potrdilo načrta razdelitve, ki ga je bil predložil konec oktobra 2008, davka, kot je trdil, ni mogel plačati.

22. Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče), ki je medtem že obravnavalo ta spor, dvomi o skladnosti navedenih poljskih določb s pravom Unije in je 16. septembra 2013 v skladu s členom 267 PDEU Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

1. Ali je ob upoštevanju sistema davka na dodano vrednost, ki temelji na direktivi o DDV, zlasti členov 9 in 193 v povezavi s členom 199(1)(g), dopustna določba nacionalnega prava, kot je člen 18 poljskega zakona o DDV, ki s tem, da uvaja institut plačnika davka, torej pravnega subjekta, ki mora za davčnega zavezanca obračunati znesek davka, ga od njega pobrati in ga v določenem roku plačati davčnemu organu, določa izjeme od splošnih načel prava o DDV, zlasti glede pravnih subjektov, ki so dolžni obračunati in pobrati davek?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen:

2.1 Ali je ob upoštevanju načela sorazmernosti kot splošnega načela prava Unije dopustna določba nacionalnega prava, kot je člen 18 poljskega zakona o DDV, v skladu s katero med drugim davek na dobavo nepremičnin, ki se izvede prek izvršbe na blagu, ki je v lasti dolžnika ali ki ga ima ta v posesti v nasprotju z veljavnimi predpisi, obračuna, pobere in plača izvršitelj, pristojen za izvedbo izvršilnih dejanj, ki kot plačnik davka odgovarja za neizpolnitev te obveznosti?

2.2 Ali je ob upoštevanju členov 206, 250 in 252 direktive o DDV ter načela nevtralnosti, ki iz nje izhaja, dopustna določba nacionalnega prava, kot je člen 18 poljskega zakona o DDV, na podlagi katere mora plačnik davka, določen v tej določbi, v davčnem obdobju, ki velja za davčnega zavezanca, obračunati, pobrati in plačati DDV od dobav blaga v lasti davčnega zavezanca ali v njegovi posesti v nasprotju z veljavnimi predpisi, ki so bile izvedene prek izvršbe, v višini zneska, ki je zmnožek izkupižka iz prodaje blaga, zmanjšanega za DDV, in ustrezne davčne stopnje, pri čemer pa se od tega zneska ne odšteje znesek vstopnega davka, plačanega za obdobje od začetka davčnega obdobja do takrat, ko je bil davčnemu zavezancu pobran davek?

23. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča predložili M. Macikowski, Republika Poljska in Evropska komisija. Na obravnavi dne 4. septembra 2014 so sodelovali direktor davčnega urada v Gdansk, Republika Poljska ter Evropska komisija.

IV – Pravna presoja

24. Za razumevanje obravnavanega postopka je odločilno razlikovati med dvema različnima področjema izvršiteljevih obveznosti po poljskih določbah.

25. Na eni strani mora izvršitelj v okviru prisilne prodaje na dražbi v skladu s členom 18 poljskega zakona o DDV in členom 8 poljskega zakona o davčnem postopku za davčnega zavezanca obračunati davek, ga pobrati od davčnega zavezanca in ga v roku plačati davčnemu organu. Izvršitelj naj bi torej poskrbel za izpolnitev davčne obveznosti davčnega zavezanca z njegovimi sredstvi (v nadaljevanju: obveznost pobiranja).

26. Po drugi strani obstaja poleg tega v določenih okoliščinah tudi lastna odgovornost izvršitelja za davek. Če namreč izvršitelj ne izpolni svoje obveznosti pobiranja, mora plačati DDV v skladu s členom 30(1) in (3) poljskega zakona o davčnem postopku iz lastnega premoženja (v nadaljevanju: odgovornost).

C – Obveznost pobiranja

27. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem za predhodno odločanje najprej razjasniti, ali je izvršiteljeva obveznost pobiranja v nasprotju z določbami direktive o DDV.

1. Člena 193 in 199(1)(g) direktive o DDV

28. Predložitveno sodišče je v dvomih predvsem glede tega, ali so sporne poljske določbe v skladu s členoma 193 in 199(1)(g) direktive o DDV.

29. DDV je v skladu z osnovnim pravilom iz člena 193 direktive o DDV dolžan plačati zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago. Ta člen pa določa tudi, da je davek na podlagi členov od 194 do 199 in 202 direktive o DDV lahko dolžna plačati tudi „druga oseba“. Med temi izjemami je člen 199(1)(g) direktive o DDV. Državam članicam daje pravico, da v primeru dobave nepremičnin v postopku prisilne prodaje določijo, da je oseba, ki mora plačati DDV, pridobitelj nepremičnine, če je davčni zavezanec.

30. M. Macikowski meni, da je v členih od 193 do 205 direktive o DDV izčrpno določeno, kdo mora plačati davek. Države članice lahko plačilo davka naložijo samo osebam, ki so navedene v teh členih. Izvršitelj v primeru prisilne prodaje pa po mnenju M. Macikowskega ne spada pod nobeno izmed teh določb.

31. Pri takem razumevanju pa se ne upošteva, da je treba osebo, ki je dolžna plačati davek, razlikovati od osebe, kakršna je „plačnik davka“ v skladu s poljskim pravom, ki mora zgolj pobrati

DDV, ki ga dolguje oseba, ki je dolžna plačati davek. V členih od 193 do 205 direktive o DDV je urejeno le, kdo je oseba, ki je dolžna plačati davek.

32. Toda izvršitelj na podlagi poljskih določb o obveznosti pobiranja ne postane sam oseba, ki je dolžna plačati davek. Njegova naloga je zgolj, da s sredstvi dolžnika, nad njegovim premoženjem se izvede izvršba, poravnava njegovih dolgovanih davek za posamezno transakcijo. Oseba, ki je pri dobavi nepremičnine preko prisilne prodaje dolžna plačati DDV, je še vedno – tudi iz navedb predložitvenega sodišča ne izhaja nič drugega – dolжник, nad katerim se izvede izvršba, kot dobavitelj. Iz tega sledi, da poljske določbe o izvršiteljevi obveznosti pobiranja tudi ne odstopajo od členov 193 in 199(1)(g) direktive o DDV.

33. Člen 193 v povezavi s členom 199(1)(g) direktive o DDV torej ne nasprotuje nacionalni določbi, na podlagi katere se pri dobavi nepremičnine preko prisilne prodaje udeležencu izvršitelju nalaga obveznost, da obračuna, pobere in plača dolgovani DDV za osebo, ki je dolžna plačati davek.

2. Člen 204 direktive o DDV

34. M. Macikowski poleg tega zatrjuje, da je sporna poljska ureditev v nasprotju s členom 204 direktive o DDV, saj izvršitelja po zakonu postavlja za davčnega zastopnika, čeprav ta primer v členu 204 direktive o DDV ni naveden.

35. Na podlagi člena 204(1), prvi pododstavek, direktive o DDV lahko države članice dovolijo, da se imenuje davčni zastopnik kot oseba, ki je dolžna plačati davek, če je dejanska oseba, ki je dolžna plačati davek, davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, v kateri je dolgovan DDV. Davčnemu zavezancu se *naloži obveznost* imenovanja davčnega zastopnika na podlagi drugega pododstavka navedenega člena, samo kadar z državo, v kateri ima ta davčni zavezanec sedež, ne obstaja pravni instrument o medsebojni pomoči, ki pa v Uniji obstaja. Kot izhaja iz uvodne izjave 7 Direktive 2000/65/ES, (3) na kateri temelji člen 204, lahko davčni zastopnik postane oseba, ki je dolžna plačati davek, namesto zavezanca, ki nima sedeža, ali pa nastopa samo kot njegov pooblaščenec. Davčni zastopnik tako igra vlogo nacionalnega sogovornika davčnih organov, če ima davčni zavezanec sedež v tujini. (4)

36. Ureditev v členu 204 direktive o DDV je bila uvedena s ciljem poenostavitve sistema DDV, tako da države članice od davčnih zavezancev s sedežem na notranjem trgu v nasprotju s prejšnjim pravnim položajem ne morejo več zahtevati, da imenujejo davčnega zastopnika. (5) Ne nazadnje je bila s tem odstranjena tudi ovira za dostop do trga. Člen 204 zato preprečuje nastanek položaja, v katerem gospodarski subjekti s sedežem v Uniji svojih obveznosti glede DDV do tujih davčnih organov ne bi mogli izpolnjevati neposredno, temveč samo preko davčnega zastopnika. (6)

37. Vendar pa v obravnavanem primeru izvršitelj z obveznostjo pobiranja ne postane davčni zastopnik v smislu člena 204 direktive o DDV. S tem niti ne postane – kot navedeno (7) – oseba, ki je dolžna plačati davek, niti ne nastopa kot splošni pooblaščenec davčnega zavezanca. Izvršiteljeva obveznost pobiranja se nanaša samo na eno obdavčljivo transakcijo. Davčnega zavezanca pa ne zastopa pri nacionalnih davčnih organih v vseh njegovih zadevah v zvezi z DDV. Sicer pa ni mogoče ugotoviti, kako naj bi bila izvršiteljeva obveznost pobiranja v nasprotju s ciljem člena 204, saj ne določa nobenih obveznosti posebej za tuje davčne zezance.

38. Iz tega izhaja, da izvršiteljeva obveznost pobiranja ni v nasprotju niti s členom 204 direktive o DDV.

3. Nujnost dovolitve v pravu Unije

39. Vendar pa s tem vprašanje o združljivosti sporne ureditve z direktivo o DDV še ni pojasnjeno. Kot je namreč pravilno navedla Komisija, nalaga poljsko pravo izvršiteljem obveznosti v zvezi z DDV, ki v direktivi o DDV niso določene.

40. Resda obstajajo primeri, v katerih dolgovanega davka – ne da bi za to obstajala ali bi morala obstajati posebna pravna podlaga v skladu z direktivo o DDV – ne plača davčni dolжник v ožjem pomenu. Tako morajo npr. zakoniti zastopniki pravne osebe ali upravitelji v okviru postopka zaradi insolventnosti že na podlagi zastopanja ali upravljanja pravnega subjekta, ki je zavezanec za DDV, skrbeti za izpolnitev obveznosti plačila dolgovanega davka. Za te obveznosti nedvomno ni potrebna nobena dovolitev v direktivi o DDV, saj zadevajo civilno pravo, ki ni usklajeno.

41. V obravnavanem primeru pa izhaja izvršiteljeva obveznost pobiranja iz posebne davčne obveznosti, na podlagi katere je potrebna enkratna izpolnitev davčne obveznosti pri določenem poslu, in ne iz splošno veljavne pravice do zastopanja. V tem pogledu pa že člen 206, prvi stavek, direktive o DDV določa, da plača DDV oseba, ki ga je dolžna plačati. Če želi država članica v okviru obveznosti pobiranja, kakršna je v obravnavanem primeru, za plačilo DDV poleg osebe, ki je dolžna plačati davek, zadolžiti še kakšno drugo osebo, potrebuje za to ustrezno dovolitev v direktivi o DDV.

a) člen 273 direktive o DDV

42. Tovrstna pravna podlaga za obveznost pobiranja v obravnavanem primeru bi lahko bil člen 273 direktive o DDV. Na podlagi te določbe lahko države članice določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in preprečevanje utaj. Toda zaradi sprejetja tovrstnih obveznosti se v skladu z besedilom določbe ne sme oteževati trgovine med državami članicami ali različno obravnavati domače transakcije in transakcije znotraj Skupnosti, ki jih opravljajo davčni zavezanci. Dalje, na podlagi člena 273, drugi odstavek, se ne smejo nalagati nobene dodatne obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je glede tega že določeno v direktivi o DDV.

43. Izvršiteljeva obveznost pobiranja je obveznost v smislu člena 273, prvi odstavek, direktive o DDV. Z njo naj bi se zagotovilo plačilo davka na dobavo, ki je nastala s prisilno prodajo na dražbi. S tem se uresničuje cilj pravilnega pobiranja DDV in preprečevanja utaj, naveden v določbi, saj je v tem primeru dvomljivo, da bo DDV plačala oseba, ki ga je dolžna plačati, to je dobavitelj nepremičnine.

44. Poleg tega ni videti, da bi izvršiteljeva dejavnost oteževala trgovino med državami članicami ali povzročala različno obravnavanje domačih in tujih transakcij. V delu, v katerem naj bi moral izvršitelj tudi izdati račun o dobavi z obračunanim DDV, to ne pomeni nedopustne dodatne obveznosti v smislu člena 273, drugi odstavek, direktive o DDV, saj se obstoječa obveznost izdaje računa zgolj prepušča izvršitelju, ne da bi se dopolnjevala z dodatnimi obveznostmi.

45. Sodišče je v sodbi v zadevi Federation of Technological Industries in drugi o predhodni določbi člena 273 direktive o DDV sicer ugotovilo, da na njeni podlagi ni mogoče naložiti dodatne obveznosti nobeni drugi osebi kot „davčnemu zavezancu za DDV in osebi, ki je solidarno odgovorna za njegovo plačilo“, določenima na podlagi direktive.⁽⁸⁾ V skladu s tem osebi, kot je izvršitelj, ki ni oseba, ki je dolžna plačati davek, na podlagi člena 273 direktive o DDV ne bi bilo dovoljeno nalagati nobenih obveznosti. Toda v poznejših sodbah je Sodišče področne uporabe te določbe razširilo. Tako zdaj v tem okviru preverja tudi obveznosti, ki se nalagajo davčnim zavezancem, ki uveljavljajo samo pravico do odbitka vstopnega davka, vendar glede zadevnih

transakcij niso osebe, ki so dolžne plažati davek.(9) Na podlagi novejše sodne prakse se lahko žlen 273 uporabi tudi za ukrepe, ki se od davžnih zavezancev zahtevajo še pred zažetkom dejanske gospodarske dejavnosti.(10)

46. Celo že bi želeli postaviti pogoj, da se lahko obveznosti na podlagi žlena 273 nalagajo samo davžnim zavezancem, je ta pogoj tukaj izpolnjen, saj izvršitelj ne prevzame samo obveznosti pobiranja glede davka, ki ga dolguje dobavitelj nepremižnine, ampak je po navedbah predložitvenega sodižša celo sam davžni zavezanec v smislu žlena 9(1) direktive o DDV, saj opravlja obdavžljive storitve v obliki izvedbe prisilnih prodaj na dražbi.

47. žlen 273 direktive o DDV je torej primerna pravna podlaga za izvršiteljevo obveznost pobiranja.

b) Sorazmernost

48. Preveriti pa je treba, ali je z doložbami upoštevano tudi naželo sorazmernosti.

49. V okviru izvajanja pristojnosti na podlagi prava Unije morajo države žlanice v skladu z naželom sorazmernosti uporabiti sredstva, ki, žeprav jim omogožajo užinkovito doseganje cilja, ki mu sledi nacionalna zakonodaja, žim manj škodijo ciljem in naželom upoštevnne zakonodaje Unije.(11) Ukrepi, sprejeti na podlagi žlena 273 direktive o DDV, ne smejo preseži tega, kar je potrebno za doseg ciljev pravnega pobiranja davka ter prepreževanja goljufij.(12)

50. Kar zadeva nujnost obveznosti pobiranja, lahko države žlanice v primerih dobave nepremižnin preko prisilne prodaje na podlagi žlena 199(1)(g) direktive o DDV sicer naželoma obrnejo davžno obveznost in s tem prepreži, da bi se dobavitelj izognil davžni obveznosti. Vendar pa ta ukrep ne more biti primerno sredstvo za doseg ciljev obveznosti pobiranja, saj je možnost uporabe doložbe omejena na dobave prejemnikom, ki so davžni zavezanci.

51. Toda sorazmernost se zdi ob navedbah predložitvenega sodižša vprašljiva. Po njegovih navedbah je izvršitelju pravilna izvedba njegovih dolžnosti omogožena le v dogovoru s sodižšem, ki je pristojno za prisilno prodajo. Sodižše mora izkupižek najprej sprostiti, žesar pa – po navedbah predložitvenega sodižša – ne stori vedno v davžnopravnem roku, v katerem mora izvršitelj plažati davek. Sodižše se pri svojem delovanju ravna samo po doložbah civilnega postopka in ni dolžno upoštevati izvršiteljevih obveznosti v zvezi s plažilom DDV.

52. Republika Poljska izrecno oporeka predstavitvi predložitvenega sodižša, po kateri naj izvršitelj ne bi mogel vselej izpolniti svojih obveznosti v roku. A tega nasprotja, ki se nanaša na nacionalno pravo, ni dolžno razjasniti Sodižše. V okviru delitve pristojnosti med sodižši Unije in nacionalnimi sodižši mora Sodižše upoštevati takšen dejanski in pravni okvir vprašanj za predhodno odložanje, kot ga je opredelilo predložitveno sodižše.(13) Glede na navedbe predložitvenega sodižša pa se lahko šteje naložitev obveznosti pobiranja za sorazmerno, le že izvršitelj, ki ravna s primerno skrbnostjo, objektivno sploh lahko ravna v skladu z obveznostjo. To ni mogože, že ga pri tem ovira ravnanje tretje osebe, na katero nima vpliva, kot npr. sodižša. Obveznost, ki je ni mogože izpolniti, se paž ne more šteti za primeren ukrep za užinkovito doseg ciljev, za katere je bil ukrep sprejet.

53. Na podlagi žlena 273 direktive o DDV lahko zato države žlanice doloži,jo obveznost pobiranja, kakšna je ta v obravnavanem primeru, že lahko izvršitelj, ki ravna s primerno skrbnostjo, to obveznost dejansko izpolni.

4. Odgovor na prvo vprašanje za predhodno odložanje

54. Kot sledi iz povedanega, je treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da nacionalna določba, na podlagi katere se pri dobavi nepremičnine preko prisilne prodaje izvršitelju, ki sodeluje pri tem ukrepu, naloži obveznost obračuna, pobiranja in plačila dolgovanega DDV, ni v nasprotju z direktivo o DDV, če izvršitelja pri izpolnjevanju obveznosti ne ovira ravnanje tretje osebe, na katero nima vpliva.

D – Odgovornost

55. Drugo vprašanje za predhodno odločanje (vprašanje 2.1) se nanaša na izvršiteljevo odgovornost. Če svoje obveznosti pobiranja ne izpolni, odgovarja za davek z vsem svojim premoženjem. Predložitveno sodišče sprašuje v bistvu, ali ta ureditev izpolnjuje zahteve, ki izhajajo iz načela sorazmernosti.

1. Pravna podlaga

56. Za odgovor na to vprašanje je treba najprej pojasniti, ali ima odgovornost, naložena izvršitelju, pravno podlago v direktivi o DDV.

57. Republika Poljska in Komisija menita, da člen 273 direktive o DDV daje tudi pravno podlago za to odgovornost.

58. Vendar pa je odgovornost tretje osebe za tuj davek določena v členu 205 direktive o DDV. Na podlagi tega člena lahko države članice zlasti v obravnavanem primeru člena 193 „določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV“. Ravno za to pa gre, če izvršitelj odgovarja s svojim premoženjem za davčni dolg dolžnika, nad čigar premoženjem se izvaja izvršba, če ne izpolni svoje obveznosti pobiranja.

59. Nasprotno sta na obravnavi Republika Poljska in Komisija trdili, da ni mogoče uporabiti člena 205 direktive o DDV, saj naj ne bi šlo za položaj, v katerem bi lahko davčni organi *alternativno* terjali izvršitelja ali osebo, ki je dolžna plačati davek, to je dobavitelja, ki je davčni zavezanec. Če davek ni bil v roku pobran ali plačan, ga lahko davčni organi terjajo samo od izvršitelja.

60. Ta trditev kaže na to, da se odgovornost za davčni dolg prenese samo na izvršitelja. Če bi bilo tako, bi poljsko pravo kršilo člene od 193 do 205 direktive o DDV. Te določbe izrpno določajo, kdo mora plačati davek davčnim organom, in v njih ni naveden noben primer, v katerem bi se dobavitelja naknadno oprostilo davčnega dolga, ki jo ima v skladu s členom 193 direktive o DDV, ker v določenem primeru prevzame odgovornost tretja oseba. Dobavitelja se zato v obravnavanem primeru sploh *ne sme* oprostiti odgovornosti za davčni dolg.

61. Vendar pa iz navedb predložitvenega sodišča nikakor ne izhaja, da dobaviteljev davčni dolg na podlagi poljskega prava v primeru odgovornosti izvršitelja preneha. Nasprotno: če se uresničijo pogoji za odgovornost, je treba izvršitelja posledično šteti kot še eno osebo, ki je dolžna plačati davek.

62. Poljska ureditev izvršiteljeve odgovornosti je torej načeloma dovoljena na podlagi člena 205 direktive o DDV.

2. Sorazmernost

63. Toda pri izvajanju svoje pristojnosti na podlagi člena 205 direktive o DDV morajo države članice še posebej upoštevati načelo sorazmernosti. Pri sprejemanju ukrepov, ki se izvajajo na podlagi te določbe za karseda učinkovito varstvo terjatev državne blagajne, se zato ne sme

prekora?iti meje tistega, kar je v ta namen potrebno.(14) Ta meja pa je prekora?ena, ?e se naloži nekrivdna odgovornost,(15) saj se na podlagi sodne prakse Sodiš?a šteje za o?itno nesorazmerno, ?e se osebi brezpogojno naloži breme izgube dav?nih prihodkov, ?eprav je bila ta povzro?ena z ravnanjem tretje osebe, na katero nima vpliva.(16)

64. Po navedbah Republike Poljske gre pri izvršitelju za nosilca funkcije, torej za osebo, ki uživa zaupanje javnosti. Od njega se lahko zato upravi?eno pri?akuje posebna skrbnost, ?e v okviru svojih dejavnosti pobira davek za dav?ne organe. Zato so za izvršiteljevo odgovornost upravi?eno postavljene visoke zahteve in je v primeru ravnanja, ki pomeni kršitev obveznosti, upravi?eno dolo?eno, da odgovarja s svojim premoženjem.

65. A kot je bilo že zgoraj navedeno,(17) po navedbah predložitvenega sodiš?a ni izklju?eno, da je izvršitelju zaradi okoliš?in, za katere ni odgovoren, prepre?eno, da bi poskrbel za pla?ilo davka v roku. Odgovornost lahko nastopi tudi v takih primerih. Izvršitelj bi bil torej odgovoren za tujo obveznost, ne da bi bil ravnal krivdno. Sporna poljska dolo?ba pa se lahko šteje za sorazmerno, samo ?e je izvršiteljeva odgovornost povezana z ravnanjem, ki mu ga je mogo?e osebno o?itati.

3. Odgovor na drugo vprašanje za predhodno odlo?anje

66. Na drugo vprašanje za predhodno odlo?anje je torej treba odgovoriti, da na?elo sorazmernosti ne nasprotuje nacionalni dolo?bi, na podlagi katere izvršitelj, ki je dolžan obra?unati, pobrati in pla?ati davek na dobavo nepremi?nin preko prisilne prodaje, v primeru neizpolnitve te obveznosti odgovarja z vsem svojim premoženjem, razen ?e je neizpolnitev povzro?ilo ravnanje tretje osebe, na katerega ni imel nobenega vpliva.

E – Upoštevanje vstopnega davka

67. Predložitveno sodiš?e želi naposled s svojim tretjim vprašanjem za predhodno odlo?anje (vprašanje 2.2) pojasnilo, ali je izvršiteljeva obveznost pobiranja v nasprotju z direktivo o DDV, ?e mora izvršitelj pla?ati znesek davka na dobavo nepremi?nine, ne da bi lahko odbil dobaviteljev vstopni davek, pla?an od za?etka dav?nega obdobja do datuma, ko je bil davek pobran.

68. Kot navaja predložitveno sodiš?e, bi bilo neupoštevanje vstopnega davka lahko v neskladju s ?leni 206, 250 in 252 direktive o DDV in na?elom dav?ne nevtralnosti.

69. Iz ?lena 206 direktive o DDV sledi, da mora oseba, ki je dolžna pla?ati davek, pri predložitvi obra?una DDV – ki ga natan?neje dolo?ata ?lena 250 in 252 – pla?ati samo neto znesek DDV. Potem ko izvršitelj izpolni tuj dav?ni dolg, mu mora biti na?eloma omogo?eno tudi, da znesek davka, ki ga mora pla?ati, pora?una z vstopnim davkom. V dolo?enih okoliš?inah bi moral efektivno pla?ati manj ali sploh ni?, s ?imer bi lahko ustrezno znižal tudi obseg svoje odgovornosti.

70. Na podlagi ?lena 206, drugi stavek, direktive o DDV je državam ?lanicam dovoljeno zahtevati vmesno pla?ilo DDV. V tem pogledu enako kot Republika Poljska menim, da je mogo?e davek, ki ga izvršitelj pla?a za posamezno transakcijo, šteti za tovrstno vmesno pla?ilo. To vmesno pla?ilo je nato mogo?e upoštevati v dobaviteljevem obra?unu davka za zadevno dav?no obdobje.

71. V delu, v katerem M. Macikowski nasprotno argumentira, da države ?lanice ne morejo prosto oblikovati na?ina vmesnega pla?ila, in se pri tem sklicuje na sodbo v zadevi Balocchi,(18) mu ni mogo?e pritrditi. Posledica uporabe nacionalnih dolo?b, o katerih je govora v navedeni zadevi, bi bila ta, da bi dav?ni zavezanec moral pla?ati davek za prihodnje transakcije, kar bi bilo v nasprotju s pravom Unije.(19) V obravnavanem primeru pa se DDV pla?a na podlagi postopka, ki

je bil že izveden, namreč dobave nepremičnine.

72. Neupoštevanje vstopnega davka tudi ni v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti. Na podlagi tega načela naj bi bil z mehanizmom odbitka vstopnega davka vsak podjetnik v celoti razbremenjen bremena DDV, ki ga mora plačati ali ki ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti.⁽²⁰⁾ Kot pa je pojasnilo Sodišče, gre pri tem načelu za pomoč pri razlagi, ki nima nadzакonskega pomena.⁽²¹⁾ Pristojnost držav članic, da zahtevajo vmesno plačilo, pa izrecno izhaja iz člena 206, drugi stavek, direktive o DDV.

73. Na tretje vprašanje za predhodno odločanje je torej treba odgovoriti, da členi 206, 250 in 252 direktive o DDV in načelo davčne nevtralnosti ne nasprotujejo določbi nacionalnega prava, na podlagi katere mora izvršitelj, ki je dolžan obračunati, pobrati in plačati davek od dobave nepremičnine, ki je bila izvedena preko prisilne prodaje, ta davek plačati brez odbitka vstopnega davka, ki ga je oseba, ki je dolžna plačati davek, plačala za obdobje od začetka davčnega obdobja.

V – Predlog

74. Glede na navedene ugotovitve Sodišča predlagam, naj na vprašanja Naczelny Sąd Administracyjny za predhodno odločanje odgovori:

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ne nasprotuje nacionalni določbi, na podlagi katere se pri dobavi nepremičnine preko prisilne prodaje izvršitelju, ki sodeluje pri tem ukrepu, naloži obveznost, da obračuna, pobere in plača dolgovani davek na dodano vrednost brez upoštevanja vstopnega davka, ki ga je oseba, ki je dolžna plačati davek, plačala od začetka davčnega obdobja, in v primeru neizpolnitve te obveznosti odgovarja z vsem svojim premoženjem, če izvršitelju ni bilo zaradi ravnanja tretje osebe, na katero nima vpliva, preprečeno, da bi izpolnil svojo obveznost.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – UL L 347, str. 1.

3 – Direktiva Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 o spremembi Direktive 77/388/EGS v zvezi z določanjem osebe, ki je dolžna plačati davek na dodano vrednost (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 338).

4 – Glej sodbo v zadevi Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108, točka 34) glede člena 2(3) Trinajste direktive Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 129).

5 – Glej uvodni izjavi 4 in 7 Direktive 2000/65/ES (navedena v opombi 3).

6 – Glej v tem smislu sodbi Komisija/Finska (C-249/05, EU:C:2006:411, točka 46) in Komisija/Francija (C-624/10, EU:C:2011:849, točka 36).

7 – Glej točko 32 zgoraj.

8 – Glej sodbo Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, EU:C:2006:309, točka 44) v zvezi s členom 22(8) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str.

23).

9 – Glej sodbe Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, to?ke od 49 do 51), Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, to?ke 34, 50 in 51) ter Mahagében in Dávid (C?80/11 in C?142/11, EU:C:2012:373, to?ke od 57 do 59). Glej tudi sodbo Gabalfrisa in drugi (od C?110/98 do C?147/98, EU:C:2000:145, to?ke od 52 do 54).

10 – Glej sodbo Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, to?ki 29 in 30).

11 – Glej sodbe Molenheide in drugi (C?286/94, C?340/95, C?401/95 in C?47/96, EU:C:1997:623, to?ka 46), Teleos in drugi (C?409/04, EU:C:2007:548, to?ka 52), X (C?84/09, EU:C:2010:693, to?ka 36) in BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, to?ka 30).

12 – Sodbe Gabalfrisa in drugi (EU:C:2000:145, to?ka 52), Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski (C?188/09, EU:C:2010:454, to?ka 26), Ablessio (EU:C:2013:168, to?ka 30) in Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, to?ka 43).

13 – Glej na primer sodbo Oberbank in drugi (C?217/13 in C?218/13, EU:C:2014:2012, to?ka 52 ter navedena sodna praksa).

14 – Glej sodbi Federation of Technological Industries in drugi (EU:C:2006:309, to?ki 29 in 30) in Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, to?ke od 20 do 22).

15 – Glej sodbi Federation of Technological Industries in drugi (EU:C:2006:309, to?ka 32) in Mahagében in Dávid (C?80/11 in C?142/11, EU:C:2012:373, to?ka 48).

16 – Glej sodbo Vlaamse Oliemaatschappij (EU:C:2011:871, to?ka 24).

17 – Glej to?ko 51 zgoraj.

18 – C?10/92, EU:C:1993:846.

19 – Sodba Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, to?ka 27).

20 – Glej na primer sodbi Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, to?ka 47) in NCC Construction Danmark (C?174/08, EU:C:2009:669, to?ka 27 ter navedena sodna praksa).

21 – Sodba Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, to?ka 45).