



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 6. listopadu 2014¹

Věc C-499/13

Marian Macikowski, ve funkci soudního vykonavatele při Sąd Rejonowy w Chojnicach (okresní soud Chojnice)
proti
Dyktoru Izby Skarbowej w Gdańsku (ředitel finanční komory v Gdaňsku)

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelnym Sąd Administracyjny (Polská republika)]

„Daňové právní předpisy — Daň z přidané hodnoty — Článek 193, čl. 199 odst. 1 písm. g), jakož i články 204 až 206 směrnice 2006/112/ES — Dodání nemovitosti formou nuceného prodeje — Povinnost zúčastněného soudního vykonavatele vypočítat, vybrat a odvést daň z přidané hodnoty — Odpovědnost za neodvedenou daň — Zásada proporcionality — Zásada daňové neutrality“

I – Úvod

1. Každý daňový zákon je neúčinný, jestliže není zajištěno jeho účinné prosazování. Nepřekvapí tedy, že členské státy Unie věnují poslední uvedenému aspektu zvláštní pozornost. Za účelem skutečného zajištění daňových příjmů pro rozpočet tudíž členské státy definují různorodé povinnosti.
2. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se zakládá na dodání podléhajícím dani z přidané hodnoty, uskutečněném v rámci nuceného prodeje nemovitosti. Soudní vykonavatel podílející se na této transakci má podle polského práva zvláštní povinnosti ve vztahu ke vzniklé dani z přidané hodnoty, neboť v rámci řízení o nuceném prodeji není samotnému dlužníku svěřeno odvádění daně. Jedná-li soudní vykonavatel v rozporu se svými povinnostmi, je za toto porušení odpovědný.
3. Soudní dvůr má v rámci tohoto řízení objasnit, zda jsou takové povinnosti soudního vykonavatele v souladu s unijními právními předpisy týkajícími se daně z přidané hodnoty.

II – Právní rámec

A – Unijní právo

4. Daň z přidané hodnoty byla v rámci Unie v období relevantním pro spor v původním řízení vybírána na základě směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty² (dále jen „směrnice o dani z přidané hodnoty“).

¹ — Původní jazyk: němčina.

² — Úř. věst. L 347, s. 1.

5. Podle čl. 9 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty se „osobou povinnou k dani“ rozumí „jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“.

6. Hlava XI směrnice o dani z přidané hodnoty se týká „povinností osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“. V rámci první kapitoly („Platební povinnost“) této hlavy se v člancích 192a až 205 nacházejí ustanovení týkající se „osob povinných odvést daň správci daně“.

7. Článek 193 směrnice o dani z přidané hodnoty zní:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202.“

8. Podle čl. 199 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty mohou členské státy stanovit, že „osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, již je dodáno některé z dále uvedeného zboží nebo poskytnuta některá z dále uvedených služeb:

[...]

g) dodání nemovitosti prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji“.

9. Článek 204 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty stanoví:

„Je-li podle článků 193 až 197 a článků 199 a 200 osobou povinnou odvést daň osoba povinná k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná, mohou jí členské státy povolit, aby za osobu povinnou odvést daň ustanovila daňového zástupce.“

Kromě toho, uskutečňuje-li zdanitelné plnění osoba povinná k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná, a se zemí, ve které má tato osoba sídlo nebo v níž je usazena, neexistuje právní nástroj, který by upravoval vzájemnou pomoc rozsahem obdobnou té, jakou stanoví směrnice 76/308/EHS a nařízení (ES) č. 1798/2003, mohou členské státy přijmout předpisy, které stanoví, že osobou povinnou odvést daň je daňový zástupce ustanovený osobou povinnou k dani, která není usazena v tuzemsku.“

10. Článek 205 směrnice o dani z přidané hodnoty stanoví:

„V situacích uvedených v člancích 193 až 200, 202, 203 a 204 mohou členské státy stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.“

11. Následující články se zabývají „způsoby platby“. Zde článek 206 směrnice o dani z přidané hodnoty uvádí:

„Každá osoba povinná k dani, která je osobou povinnou odvést daň, zaplatí při podání přiznání k dani podle článku 250 čistou výši daně. Členské státy však mohou pro odvedení této daně určit jiný den nebo mohou požadovat předběžné splátky.“

12. V rámci páté kapitoly („Přiznání k DPH“) hlavy XI článek 250 směrnice o dani z přidané hodnoty stanoví (výňatek):

„1. Každá osoba povinná k dani podá přiznání k dani z přidané hodnoty, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpočtu daně, včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpočtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.“

[...]“

13. Článek 252 směrnice o dani z přidané hodnoty zní:

„1. Přiznání k dani se podává ve lhůtě, kterou stanoví členské státy. Tato lhůta nesmí překročit dva měsíce od konce každého zdaňovacího období.

2. Zdaňovací období stanoví členské státy jako měsíční, dvouměsíční nebo tříměsíční.

Členské státy však mohou stanovit odlišná období s podmínkou, že nepřekročí jeden rok.“

14. A konečně v rámci sedmé kapitoly („Různá ustanovení“) hlavy XI článek 273 směrnice o dani z přidané hodnoty stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

B – Vnitrostátní právo

15. Článek 18 Ustawa o podatku od towarów i usług ze dne 11. března 2004 (dále jen „polský zákon o dani ze zboží a služeb“) stanoví:

„[...] soudní vykonavatelé provádějící exekuční opatření ve smyslu ustanovení občanského soudního řádu jsou povinni odvést daň z dodání zboží, jež bylo provedeno ve formě výkonu rozhodnutí a je ve vlastnictví dlužníka nebo se v rozporu s platnými předpisy nachází v jeho držbě.“

16. Podle článku 8 Ustawa Ordynacja podatkowa ze dne 29. srpna 1997 (dále jen „polský zákon o správě daní“) je „plátce daně“ definován mj. jako „fyzická osoba, právnická osoba nebo organizační složka bez vlastní právní subjektivity, která je na základě ustanovení daňového práva povinna vypočítat daň osoby povinné k dani, vybrat ji a odvést ji ve stanovené lhůtě daňovému orgánu“.

17. Článek 30 polského zákona o správě daní zní následovně (výňatek):

„§ 1 Plátce daně, který nesplní povinnosti stanovené v článku 8, odpovídá za nevybranou nebo vybranou, ale neodvedenou daň.

[...]

§ 3 Plátce daně [...] odpovídá za pohledávky uvedené v [§ 1] celým svým majetkem.

§ 4 Zjistí-li daňový orgán v průběhu daňového řízení okolnosti uvedené v [§ 1], vydá rozhodnutí o daňové odpovědnosti plátce daně [...], jímž stanoví výši pohledávky za nevybranou nebo vybranou, ale neodvedenou daň.“

III – Spor v původním řízení a řízení před Soudním dvorem

18. Spor v původním řízení se týká odpovědnosti M. Macikowskeho za daň z přidané hodnoty vzniklou na základě nuceného prodeje.

19. V únoru 2007 provedl M. Macikowski ve funkci soudního vykonavatele v rámci exekučního řízení vedeného proti podniku se sídlem v Polsku nucený prodej nemovitosti, která byla ve vlastnictví tohoto podniku. Nabyvatelé zaplatili dražební cenu v plné výši na účet soudu a převod vlastnictví byl účinný v srpnu roku 2007.

20. V červnu roku 2009 přijal daňový orgán na základě článku 18 polského zákona o dani ze zboží a služeb ve spojení s článkem 8 a čl. 30 § 1, 3 a 4 polského zákona o správě daní rozhodnutí o odpovědnosti M. Macikowskeho jakožto plátce daně, neboť neodvedl daň z přidané hodnoty splatnou za prodej nemovitosti. Daňový orgán tvrdí, že již v listopadu 2007 měl vystavit fakturu na daň z přidané hodnoty týkající se této transakce a následně odvést daň jménem dodavatele nemovitosti povinného k dani. M. Macikowski konečně informoval daňový orgán v září 2009 o odvodu daně, který provedl.

21. M. Macikowski napadl rozhodnutí o své odpovědnosti jakožto plátce daně u ředitele finanční komory v Gdaňsku poté, co bylo ponecháno v platnosti navzdory jeho námitce podané u daňového orgánu. Mimo jiné uplatňoval argument, že nemohl disponovat výnosem z dražby nemovitosti, neboť výnos se nacházel na účtu soudu. Dokud nebyl soudem právoplatně potvrzen plán rozvrhu výtěžku předložený M. Macikowskim koncem října roku 2008, nemohl daň odvést.

22. Naczelny Sąd Administracyjny (správní soudní dvůr), který se nyní sporem zabývá, má pochybnosti o slučitelnosti výše uvedených polských ustanovení s unijním právem a obrátil se dne 16. září 2013 podle článku 267 SFEU na Soudní dvůr s následujícími otázkami:

1. Je ve světle systému daně z přidané hodnoty, který je založen na směrnici o dani z přidané hodnoty, zejména s ohledem na články 9 a 193 ve spojení s čl. 199 odst. 1 písm. g), přípustné takové ustanovení vnitrostátního práva, jako je článek 18 polského zákona o dani ze zboží a služeb, které zavádí výjimky z obecných zásad práva daně z přidané hodnoty, především pokud jde o právní subjekty povinné vypočíst a vybrat daň, když zavádí institut plátce daně, tj. právního subjektu, který je povinen za osobu povinnou k dani vypočíst výši daně, vybrat ji od osoby povinné k dani a odvést ji ve stanovené lhůtě daňovému orgánu? 2. V případě kladné odpovědi na první otázku:

2.1 Je ve světle zásady proporcionality jakožto obecné zásady unijního práva přípustné takové ustanovení vnitrostátního práva, jako je článek 18 polského zákona o dani ze zboží a služeb, podle kterého mj. daň z dodání nemovitostí formou výkonu rozhodnutí na zboží, které je ve vlastnictví dlužníka nebo se v rozporu s platnými předpisy nachází v jeho držbě, vypočítá, vybírá a odvádí soudní vykonavatel pověřený prováděním exekučních opatření, který odpovídá za nesplnění této povinnosti jako plátce daně?

2.2 Je ve světle článků 206, 250 a 252 směrnice o dani z přidané hodnoty a z ní vyplývající zásady neutrality přípustné takové ustanovení vnitrostátního práva, jako je článek 18 polského zákona o dani ze zboží a služeb, které vede k tomu, že plátce daně uvedený v tomto ustanovení je povinen vypočíst, vybrat a odvést daň z přidané hodnoty z dodání zboží formou výkonu rozhodnutí, přičemž zboží je ve vlastnictví osoby povinné k dani nebo se v rozporu s platnými předpisy nachází v její držbě, a to ve zdaňovacím období platném pro osobu povinnou k dani ve výši částky odpovídající výtěžku dosaženému z prodeje zboží, sníženému o daň z přidané hodnoty a příslušnou sazbu daně, aniž by od této částky odečetl částku daně z přidané hodnoty zaplacené vstupu, která vznikla osobě povinné k dani od začátku zdaňovacího období do data výběru daně?

23. V řízení před Soudním dvorem byla písemná vyjádření předložena M. Macikowskim, Polskou republikou a Evropskou komisí. Jednání konaného dne 4. září 2014 se zúčastnili ředitel finanční komory v Gdaňsku, Polská republika, jakož i Komise.

IV – Právní posouzení

24. Pro pochopení tohoto řízení je rozhodující rozlišovat dva různé okruhy povinností soudního vykonavatele podle polských právních předpisů.

25. Zprvé musí soudní vykonavatel v rámci nuceného prodeje podle článku 18 polského zákona o dani ze zboží a služeb a článku 8 polského zákona o správě daní vypočítat za osobu povinnou k dani výši daně, vybrat ji od ní a daň včas odvést daňovému orgánu. Soudní vykonavatel tudíž musí vynaložit peněžní prostředky osoby povinné k dani za účelem splnění jejího daňového dluhu (dále jen „povinnost vybrat daň“).

26. Zadruhé nese soudní vykonavatel za určitých okolností vlastní odpovědnost za daň. Nesplní-li totiž soudní vykonavatel povinnost vybrat daň, musí zaplatit daň z přidané hodnoty podle čl. 30 § 1 a 3 polského zákona o správě daní z vlastního majetku (dále jen „odpovědnost“).

A – K povinnosti výběru

27. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení směrnice o dani z přidané hodnoty brání povinnosti soudního vykonavatele vybrat daň.

1. K článku 193 a čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o dani z přidané hodnoty

28. Zprvé má předkládající soud pochybnosti o tom, zda jsou dotyčné polské právní předpisy slučitelné s článkem 193 a s čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o dani z přidané hodnoty.

29. Podle základního pravidla v článku 193 směrnice o dani z přidané hodnoty má povinnost odvést daň osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání. Toto ustanovení však také stanoví, že daň může být odvedena i „jinou osobou“ podle článků 194 až 199 a článku 202. Jednou z těchto výjimek je čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o dani z přidané hodnoty. Toto ustanovení zmocňuje členské státy určit jakožto osobu povinnou odvést daň v případě dodání nemovitosti v rámci řízení o nuceném prodeji nabyvatele pozemku, pokud je osobou povinnou k dani.

30. M. Macikowski zastává stanovisko, že v člancích 193 až 205 směrnice o dani z přidané hodnoty je taxativně upraveno, kdo má platit daň. Členské státy mohou uložit zaplacení daně pouze osobám zde uvedeným. Soudní vykonavatel nuceného prodeje však pod tato ustanovení nespadá.

31. Toto hledisko však nebere ohled na skutečnost, že je nutno rozlišovat mezi osobou povinnou odvést daň a takovou osobou, jako je „plátce daně“ podle polského práva, která je povinna vybrat daň z přidané hodnoty od osoby povinné odvést daň. Články 193 až 205 směrnice o dani z přidané hodnoty upravují pouze otázku, kdo je osobou povinnou odvést daň.

32. Samotný soudní vykonavatel se však na základě polských právních předpisů upravujících povinnost vybrat daň nestává osobou povinnou odvést daň. Má pouze povinnost zaplatit finančními prostředky dlužníka, na jehož majetek je prováděn výkon rozhodnutí, jeho daňový dluh za jedno zdanitelné plnění. Osobou povinnou odvést daň u dodání nemovitosti v rámci nuceného prodeje zůstává – nic jiného z údajů předkládajícího soudu nevyplývá – exekuční dlužník jakožto dodavatel. Z toho důvodu nejsou polské právní předpisy upravující povinnost soudního vykonavatele vybrat daň v rozporu s článkem 193 a čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o dani z přidané hodnoty.

33. Článek 193 ve spojení s čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o dani z přidané hodnoty tudíž nebrání vnitrostátnímu právnímu předpisu, podle kterého je při dodání nemovitosti formou nuceného prodeje uložena zúčastněnému soudnímu vykonavateli povinnost vypočíst, vybrat a odvést za osobu povinnou odvést daň splatnou daň z přidané hodnoty.

2. K článku 204 směrnice o dani z přidané hodnoty

34. Kromě toho však M. Macikowski uvádí, že článek 204 směrnice o dani z přidané hodnoty brání sporné polské právní úpravě, neboť tato právní úprava stanoví soudního vykonavatele ze zákona daňovým zástupcem, ač tento případ není stanoven v článku 204 směrnice o dani z přidané hodnoty.

35. Podle čl. 204 odst. 1 prvního pododstavce směrnice o dani z přidané hodnoty mohou členské státy povolit, aby byl za osobu povinnou odvést daň ustanoven daňový zástupce, jedná-li se u osoby povinné k dani o osobu povinnou k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná. Osoba povinná k dani může být *povinna* ustanovit daňového zástupce podle druhého pododstavce tohoto ustanovení jen tehdy, jestliže se zemí, v níž je tato osoba usazena, neexistuje právní nástroj, který by upravoval vzájemnou pomoc, tak tomu v rámci Unie není. Jak vyplývá se sedmého bodu odůvodnění směrnice 2000/65/ES³, na kterém se zakládá článek 204, daňový zástupce se stane daňovým dlužníkem namísto neusazené osoby povinné k dani, nebo jedná pouze jako její zmocněnec. Daňový zástupce tak slouží správci daně jako vnitrostátní partner, je-li osoba povinná k dani usazena v zahraničí⁴.

36. Úprava článku 204 směrnice o dani z přidané hodnoty byla zavedena s cílem zjednodušit systém daně z přidané hodnoty tím, že členské státy nemohou osobě povinné k dani usazené na vnitřním trhu na rozdíl od dřívější právní úpravy nařídit, aby ustanovila daňového zástupce⁵. Tímto ustanovením byla mimo jiné odstraněna i překážka přístupu na trh. Článek 204 proto brání situaci, v níž by hospodářské subjekty usazené v Unii nemohly plnit povinnosti související s daní z přidané hodnoty vůči zahraničním daňovým orgánům přímo, ale pouze za účasti zástupce⁶.

37. V projednávaném případě se však soudní vykonavatel na základě povinnosti vybrat daň nestává daňovým zástupcem ve smyslu článku 204 směrnice o dani z přidané hodnoty. Sám se tak nestává – jak bylo uvedeno⁷ – osobou povinnou odvést daň a nejedná ani jako obecný zástupce osoby povinné k dani. Povinnost soudního vykonavatele vybrat daň se vztahuje pouze na konkrétní zdanitelné plnění. Naproti tomu nezastupuje osobu povinnou k dani před tuzemskými daňovými orgány ve všech jejích záležitostech týkajících se daně z přidané hodnoty. Není ostatně zřejmé, jak může být povinnost soudního vykonavatele vybrat daň v rozporu s cílem článku 204, neboť nestanoví žádné povinnosti pouze ve vztahu k zahraničním osobám povinným k dani.

38. Článek 204 směrnice o dani z přidané hodnoty tudíž výsledně nebrání povinnosti soudního vykonavatele vybrat daň.

3 — Směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000, kterou se mění směrnice 77/388/EHS v otázce určování daňového dlužníka u daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 269, s. 44; Zvl. vyd. 09/01, s. 338).

4 — Viz rozsudek Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108, bod 34) k čl. 2 odst. 3 třinácté směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (Úř. věst. L 326, s. 40).

5 — Viz čtvrtý a sedmý bod odůvodnění směrnice 2000/65/ES (citovaný v poznámce pod čarou 3).

6 — V tomto smyslu viz rozsudky Komise v. Finsko (C-249/05, EU:C:2006:411, bod 46) a Komise v. Francie (C-624/10, EU:C:2011:849, bod 36).

7 — Viz výše, bod 32.

3. K nezbytnosti zmocnění unijním právem

39. Tím však ještě není objasněna slučitelnost sporné právní úpravy se směrnicí o dani z přidané hodnoty. Jak totiž správně podotkla Komise, ukládá polské právo soudním vykonavatelům povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty, které nejsou stanoveny ve směrnici o dani z přidané hodnoty.

40. Existují sice případy, v nichž daňový dluh – ač pro to existuje vlastní právní základ podle směrnice o dani z přidané hodnoty či jej je zapotřebí – není v užším smyslu hrazen samotnou osobou povinnou odvést daň. Například zákonní zástupci právnické osoby nebo správce v rámci insolvenčního řízení musí již na základě okolností zastupování, resp. správy právního subjektu povinného k dani zajistit plnění jejich daňového dluhu. Pro tyto povinnosti není nepochybně třeba zmocnění směrnicí o dani z přidané hodnoty, neboť se netýkají harmonizovaného soukromého práva.

41. V projednávaném případě se však povinnost soudního vykonavatele vybrat daň zakládá na zvláštní fiskální povinnosti, podle které je daňový dluh třeba splnit jednorázově u určitého úkonu, a nikoli na obecně platném oprávnění k zastupování. V tomto ohledu však již čl. 206 první věta směrnice o dani z přidané hodnoty stanoví, že daň z přidané hodnoty musí být odvedena osobou povinnou odvést daň. Pokud chce členský stát v rámci takové povinnosti vybrat daň, jako je dotyčná povinnost, zahrnout do odvodu daně z přidané hodnoty kromě daňového dlužníka i další osobu, je k tomu tudíž třeba příslušného zmocnění ve směrnici o dani z přidané hodnoty.

a) Článek 273 směrnice o dani z přidané hodnoty

42. Takovým právním základem pro tuto povinnost vybrat daň by mohl být článek 273 směrnice o dani z přidané hodnoty. Podle tohoto ustanovení mají členské státy možnost uložit nad rámec ustanovení směrnice o dani z přidané hodnoty další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům. Stanovení takových povinností však nesmí podle znění normy ohrozit obchod mezi členskými státy nebo rovné zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani. Dále nesmí být podle čl. 273 odst. 2 kromě povinností stanovených ve směrnici o dani z přidané hodnoty ukládány dodatečné fakturační povinnosti.

43. Povinnost soudního vykonavatele vybrat daň je povinností ve smyslu čl. 273 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty. Jejím prostřednictvím má být zajištěno zaplacení daně za dodání formou nuceného prodeje. To slouží účelu přesného výběru daně uvedeného v ustanovení, jakož i zamezení daňovým únikům, neboť odvod daně z přidané hodnoty samotnou osobou povinnou odvést daň, tj. dodatelem nemovitosti, je v této situaci nejistý.

44. Kromě toho není zjevné, že činnost soudního vykonavatele ohrožuje obchod mezi členskými státy nebo že způsobuje nerovné zacházení s domácími a zahraničními plněními. Má-li soudní vykonavatel také povinnost vystavit fakturu v hodnotě daně z přidané hodnoty za dodání, nelze v tom spatřovat nepřípustnou dodatečnou povinnost ve smyslu čl. 273 odst. 2 směrnice o dani z přidané hodnoty, neboť existující povinnost fakturace přísluší pouze soudnímu vykonavateli, není však spojena s dalšími požadavky.

45. Soudní dvůr sice v rozsudku *Federation of Technological Industries* a další k předchůdci článku 273 směrnice o dani z přidané hodnoty konstatoval, že podle něj nelze uložit dodatečné povinnosti jiným osobám než „dlužníkům DPH a osobám společně a nerozdílně odpovědným za odvod DPH“⁸. Takové osobě, jako je soudní vykonavatel, který není osobou povinnou odvést daň, tudíž kvůli

8 — Viz rozsudek *Federation of Technological Industries* a další (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 44) týkající se čl. 22 odst. 8 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

tomu nelze podle článku 273 směrnice o dani z přidané hodnoty uložit žádné povinnosti. V pozdějších rozsudcích však Soudní dvůr rozšířil oblast působnosti tohoto ustanovení. V tomto rámci nyní zkoumá i povinnosti ukládané osobám povinným k dani, které uplatňují pouze právo na odpočet, avšak nejsou osobami povinnými odvést daň za sporná plnění⁹. Rovněž opatření vyžadovaná od osoby povinné k dani ještě před zahájením skutečné hospodářské činnosti mohou podle novější judikatury spadat pod článek 273¹⁰.

46. I za předpokladu, že povinnosti podle článku 273 mohou být uloženy pouze osobě povinné k dani, je tato podmínka v projednávaném případě splněna, neboť soudní vykonavatel má nejen povinnost vybrat daň týkající se daňového dluhu dodavatele nemovitosti, ale podle údajů předkládajícího soudu je naopak i sám osobou povinnou k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o dani z přidané hodnoty, neboť poskytuje osobě povinné k dani služby ve formě provádění nuceného prodeje.

47. Článek 273 směrnice o dani z přidané hodnoty je tudíž vhodným právním základem pro povinnost soudního vykonavatele vybrat daň.

b) Proporcionalita

48. Zbývá však přezkoumat, zda je tato úprava rovněž v souladu se zásadou proporcionality.

49. Členské státy musí v rámci výkonu oprávnění podle unijního práva využívat v souladu se zásadou proporcionality prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými unijními předpisy¹¹. V tomto ohledu nesmí jít opatření přijatá na základě článku 273 směrnice o dani z přidané hodnoty nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů směřujících ke správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům¹².

50. Pokud jde o nezbytnost povinnosti vybrat daň, mohou členské státy v případech dodání nemovitosti formou nuceného prodeje v podstatě postoupit daňový dluh podle čl. 199 odst. 1 písm. g) směrnice o dani z přidané hodnoty a zamezit tak tomu, aby se dodavatel vyhnul daňové povinnosti. Toto opatření nicméně nepředstavuje stejně vhodný prostředek k dosažení cílů sledovaných povinností vybrat daň, neboť použitelnost ustanovení je omezena na dodání příjemcům povinným k dani.

51. Úvahy předkládajícího soudu nicméně vyvolávají pochybnosti o proporcionalitě. Podle nich může soudní vykonavatel řádně plnit své povinnosti pouze v součinnosti se soudem příslušným k nucenému prodeji. Tento soud musí nejprve uvolnit výnos, k čemuž však – podle údajů předkládajícího soudu – někdy nedochází v rámci příslušné lhůty uvedené v daňových předpisech, během které má soudní vykonavatel odvést daň. Sám soud jedná pouze podle procesněprávních předpisů a nemusí zohledňovat povinnosti soudního vykonavatele související s odvodem daně z přidané hodnoty.

52. Polská republika důrazně odmítá popis skutkových okolností předkládajícím soudem, podle kterého nemůže soudní vykonavatel vždy včas splnit své povinnosti. Objasnit tento rozpor týkající se vnitrostátního práva však není úkolem Soudního dvora. V rámci rozdělení pravomocí mezi unijní soudy a soudy členských států je s ohledem na skutkový a právní kontext, do něhož jsou zasazeny

9 — Viz rozsudky Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, body 49 až 51), Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, body 34 a 50 a 51) a Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 57 až 59). Viz rovněž rozsudek Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, body 52 až 54).

10 — Viz rozsudek Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, body 29 a 30).

11 — Viz rozsudky Molenheide a další (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, bod 46), Teleos a další (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 další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 52), Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (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).

předběžné otázky, třeba vycházet naopak ze zjištění předkládajícího soudu¹³. S ohledem na jeho úvahy však lze na uložení povinnosti vybrat daň nahlížet jako na proporcionální pouze tehdy, jestliže soudní vykonavatel postupující s náležitou péčí objektivně nemůže dostát své povinnosti. Tak tomu není, pokud je mu bráněno jednáním třetí osoby, například soudu, které vykonavatel nemůže ovlivnit. Nesplnitelnou povinnost nelze považovat za vhodné opatření k účinnému dosažení cílů směrnice.

53. Na základě článku 273 směrnice o dani z přidané hodnoty mohou tudíž členské státy stanovit takovou povinnost vybrat daň, jako je povinnost dotčená v projednávaném případě, pokud soudní vykonavatel jednající s náležitou péčí může tuto povinnost také skutečně splnit.

4. Odpověď na první předběžnou otázku

54. Na první otázku je proto nutno odpovědět v tom smyslu, že směrnice o dani z přidané hodnoty nebrání vnitrostátnímu právnímu předpisu, podle kterého je při dodání nemovitosti formou nuceného prodeje uložena soudnímu vykonavateli účastnícímu se tohoto opatření povinnost vypočítat, vybrat a odvést splatnou daň z přidané hodnoty, pokud soudnímu vykonavateli není znemožněno splnit tuto povinnost v důsledku jednání třetí osoby, na které nemá žádný vliv.

B – *K odpovědnosti*

55. Druhá předběžná otázka (otázka 2.1) se týká odpovědnosti soudního vykonavatele. Nesplní-li soudní vykonavatel povinnost vybrat daň, odpovídá za daň celým svým majetkem. Předkládající soud se v podstatě táže, zda tato úprava splňuje požadavky vyplývající ze zásady proporcionality.

1. Právní základ

56. Pro účely odpovědi na tuto otázku je třeba nejprve objasnit, zda pro odpovědnost uloženou soudnímu vykonavateli existuje nějaký právní základ ve směrnici o dani z přidané hodnoty.

57. Polská republika a Komise považují za právní základ pro tuto odpovědnost článek 273 směrnice o dani z přidané hodnoty.

58. Odpovědnost třetí osoby za cizí daň je však upravena článkem 205 směrnice o dani z přidané hodnoty. Podle tohoto ustanovení mohou členské státy zejména ve zde uvedeném případě článku 193 „stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň“. Právě o tuto situaci se jedná, odpovídá-li soudní vykonavatel vlastním majetkem za daňový dluh dlužníka, jehož majetek je podroben výkonu rozhodnutí, pokud soudní vykonavatel nesplní povinnost vybrat daň.

59. Na jednání se Polská republika a Komise oproti tomu vyjádřily proti použitelnosti článku 205 směrnice o dani z přidané hodnoty, neboť se nejedná o situaci, v níž se správce daně může *alternativně* obrátit na soudního vykonavatele nebo na osobu povinnou odvést daň, tj. dodavatele povinného k dani. Pokud daň nebyla včas vybrána nebo odvedena, mohou ji daňové orgány uplatňovat pouze vůči soudnímu vykonavateli.

13 — Viz jen rozsudek Oberbank a další (C-217/13 a C-218/13, EU:C:2014:2012, bod 52 a zde uvedenou judikaturu).

60. Tento argument naznačuje, že odpovědnost za daňový dluh je přenesena pouze na soudního vykonavatele. Pokud by tomu tak bylo, znamenalo by to, že polské právo je v rozporu s články 193 až 205 směrnice o dani z přidané hodnoty. Tato ustanovení taxativně upravují, kdo je ve vztahu k správci daně osobou povinnou odvést daň, a nestanoví žádný případ, v němž je dodavatel dodatečně osvobozen od svého daňového dluhu podle článku 193 směrnice o dani z přidané hodnoty, neboť v určitém případě přebírá odpovědnost třetí osoba. Dodavatel tudíž v projednávaném případě vůbec *nesmí* být zproštěn odpovědnosti za daňový dluh.

61. Z údajů předkládajícího soudu nicméně nevyplývá, že daňový dluh dodavatele podle polského práva zaniká v případě odpovědnosti soudního vykonavatele. Pokud dojde k uplatnění odpovědnosti, je třeba nahlížet na soudního vykonavatele spíše jako na další osobu povinnou odvést daň.

62. Polská právní úprava odpovědnosti soudního vykonavatele je tudíž podle článku 205 směrnice o dani z přidané hodnoty v zásadě přípustná.

2. Proporcionalita

63. Při výkonu pravomoci podle článku 205 směrnice o dani z přidané hodnoty však členské státy musí dodržet zejména zásadu proporcionality. Při přijímání opatření, sloužících na základě těchto ustanovení k co možná nejúčinnější ochraně nároků státní pokladny, nelze jít nad rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné¹⁴. Mimo tento rámec se nachází situace, kdy je stanovena objektivní odpovědnost¹⁵, neboť podle judikatury Soudního dvora je zjevně nepřiměřené bezpodmínečně přičítat osobě ztrátu daňových příjmů, přestože byla způsobena jednáním třetí osoby, na které nemá prvně jmenovaná osoba žádný vliv¹⁶.

64. Podle tvrzení Polské republiky je soudní vykonavatel státním úředníkem a tudíž osobou, ve kterou má veřejnost důvěru. Lze od ní tedy oprávněně očekávat zvláštní péči, pokud v rámci svých činností vybírá daň pro správce daně. Tato skutečnost odůvodňuje i vysoké nároky na odpovědnost soudního vykonavatele, stejně jako skutečnost, že v případě porušení povinností odpovídá svým vlastním majetkem.

65. Jak už bylo nicméně uvedeno výše¹⁷, nelze podle údajů předkládajícího soudu vyloučit, že soudnímu vykonavateli je na základě okolností, které nespádají do jeho odpovědnosti, bráněno ve včasném odvodu daně. Odpovědnost může vzniknout i v těchto případech. Soudní vykonavatel by tak měl odpovídat za cizí závazek, aniž by bylo jeho jednání zaviněné. Spornou polskou úpravu však lze považovat za proporcionalní pouze tehdy, jestliže se odpovědnost soudního vykonavatele váže na jednání, jež mu lze osobně vytýkat.

3. Odpověď na druhou předběžnou otázku

66. Je tedy nutno odpovědět na druhou předběžnou otázku v tom smyslu, že zásada proporcionality nebrání vnitrostátnímu právnímu předpisu, podle kterého soudní vykonavatel, který je povinen vypočíst, vybrat a odvést daň za dodání nemovitostí formou výkonu rozhodnutí, odpovídá v případě nesplnění této povinnosti celým svým majetkem, ledaže by k nesplnění došlo v důsledku jednání třetí osoby, na které neměl žádný vliv.

14 — Viz rozsudky *Federation of Technological Industries a další* (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 — Viz rozsudky *Federation of Technological Industries a další* (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 — Viz rozsudek *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, bod 24).

17 — Viz výše, bod 51.

C – K zohlednění daně na vstupu

67. A konečně třetí předběžnou otázkou (otázka 2.2) žádá předkládající soud o objasnění, zda směrnice o dani z přidané hodnoty brání povinnosti soudního vykonavatele vybrat daň, pokud tento vykonavatel musí odvést částku daně za dodání nemovitosti, aniž by od ní mohl odečíst splatnou daň dodavatele od počátku zdaňovacího období až do data výběru daně.

68. Jak uvádí předkládající soud, mohlo by být nezohlednění daně na vstupu neslučitelné s články 206, 250 a 252 směrnice o dani z přidané hodnoty a se zásadou daňové neutrality.

69. Z článku 206 směrnice o dani z přidané hodnoty vyplývá, že každá osoba povinná odvést daň zaplatí při podání přiznání k dani – upraveném blíže články 250 a 252 – čistou výši daně. Poté, co soudní vykonavatel splní cizí daňový dluh, musí mít v zásadě rovněž možnost započíst jím odvedenou částku daně proti dani na vstupu. Případně by mohl zaplatit nižší částku nebo by nemusel provádět žádnou platbu, a mohl by tak přiměřeně snížit rozsah své odpovědnosti.

70. Podle čl. 206 druhé věty směrnice o dani z přidané hodnoty však členské státy mohou požadovat předběžné splátky daně z přidané hodnoty. V tomto ohledu sdílím názor Polské republiky, že daň odvedenou soudním vykonavatelem za jednotlivé zdanitelné plnění lze považovat za takovou předběžnou splátku. Tuto předběžnou splátku lze pak zohlednit v rámci daňového přiznání dodavatele za dotyčné zdaňovací období.

71. S M. Macikowskim nelze nicméně souhlasit v rozsahu, v němž argumentoval, že členské státy si nemohou svobodně volit možnosti předběžných splátek, přičemž se dovolával rozsudku Balocchi¹⁸. Použití vnitrostátních právních předpisů dotčených v uvedené věci mohlo mít za následek, že osoby povinné k dani měly odvádět daň z přidané hodnoty za budoucí obchody, což je v rozporu s unijním právem¹⁹. V projednávaném případě však dochází k odvodu daně z přidané hodnoty na základě již provedené transakce, totiž dodání nemovitosti.

72. Nezohlednění daně na vstupu dále není ani v rozporu se zásadou daňové neutrality. Podle této zásady je účelem mechanismu odpočtů úplně osvobodit podnikatele od zátěže daně z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho ekonomických činností²⁰. Jak nicméně objasnil Soudní dvůr, jedná se přitom o výkladovou pomůcku, které nelze přikládat větší význam než zákonu²¹. Oprávnění členských států vybírat předběžné splátky však vyplývá z čl. 206 druhé věty směrnice o dani z přidané hodnoty.

73. Na třetí předběžnou otázku je tudíž nutno odpovědět v tom smyslu, že články 206, 250 a 252 směrnice o dani z přidané hodnoty a zásada daňové neutrality nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, podle které soudní vykonavatel, který je povinen vypočíst, vybrat a odvést daň z dodání nemovitosti splatnou v souvislosti s nuceným prodejem, odvést tuto daň bez odpočtu daně odvedené osobou povinnou odvést daň na vstupu od počátku zdaňovacího období.

18 — C-10/92, EU:C:1993:846.

19 — Rozsudek Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 27).

20 — Viz jen rozsudky Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 47) a NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, bod 27, jakož i zde uvedenou judikaturu).

21 — Rozsudek Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, bod 45).

V – Závěry

74. Na základě výše uvedených úvah navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázky Naczelny Sąd Administracyjny odpověděl následovně:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které je při dodání nemovitosti formou nuceného prodeje uložena soudnímu vykonavateli zúčastněnému na této transakci povinnost vypočíst, vybrat a odvést splatnou daň z přidané hodnoty, aniž by byl zohledněn odpočet daně osoby povinné odvést daň na vstupu ve zdaňovacím období a který v případě nesplnění této povinnosti odpovídá celým svým majetkem, pokud soudnímu vykonavateli není ve splnění povinnosti bráněno jednáním třetí osoby, na které nemá žádný vliv.