



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 26. marca 2015*

„Predhodno odločanje — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Načeli sorazmernosti in davčne nevtralnosti — Obdavčitev dobave nepremičnine v postopku prisilne prodaje na dražbi — Nacionalna ureditev, v skladu s katero mora izvršitelj, ki izvede tako prodajo, obračunati in plačati DDV v zvezi s tako transakcijo — Plačilo kupnine pristojnemu sodišču in nujnost nakazila DDV, ki ga je treba plačati, s strani tega sodišča izvršitelju — Finančna in kazenska odgovornost izvršitelja v primeru neplačila DDV — Razlika med rokom iz splošne ureditve, v katerem mora DDV plačati davčni zavezanec, in rokom, določenim za takega izvršitelja — Nemožnost odbiti vstopni DDV“

V zadevi C-499/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska) z odločbo z dne 21. februarja 2013, ki je prispela na Sodišče 16. septembra 2013, v postopku

Marian Macikowski

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, S. Rodin, A. Borg Barthet (poročevalec), E. Levits in F. Biltgen, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 4. septembra 2014,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za M. Macikowskega M. Kalinowski, radca prawny,
- za Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku T. Tratkiewicz in J. Kaute, agenta,
- za poljsko vlado B. Majczyna in A. Gawłowska, agenta,
- za Evropsko komisijo M. Owsiany-Hornung in L. Lozano Palacios, agentki,

* Jezik postopka: poljščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 6. novembra 2014

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago načel sorazmernosti in davčne nevtralnosti ter členov 9, 193, 199, 206, 250 in 252 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med M. Macikowskim, sodnim izvršiteljem, in Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku zaradi nepravočasnega plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) od prodaje nepremičnine v postopku izvršbe.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 9(1) Direktive o DDV določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

- 4 Člen 193 navedene direktive določa:

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

- 5 Člen 199(1)(g) te direktive določa:

„Države članice lahko določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zavezanec, za katerega se opravi katera koli izmed naslednjih storitev:

[...]

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

- 6 Člen 204 Direktive o DDV določa:

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

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

Vendar države članice ne morejo uporabiti možnosti iz drugega pododstavka za davčne zavezanec, ki v smislu točke (1) člena 358 nimajo sedeža v Skupnosti in so izbrali posebno ureditev za elektronsko opravljene storitve.

2. Za možnost iz prvega pododstavka odstavka 1 veljajo pogoji in postopki, ki jih določi vsaka država članica.“

7 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.“

8 Člen 206 navedene direktive določa:

„Vsak davčni 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.“

9 Člen 250(1) iste direktive določa:

„Vsak davčni 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.“

10 Člen 252(1) Direktive o DDV določa:

„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.“

11 Člen 273 navedene direktive 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.“

Poljsko pravo

Zakon o DDV

- 12 Člen 15(6) zakona o davku na blago in storitve (ustawa o podatku od towarów i usług) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. št. 54, pozicija 535, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„Za davčnega zavezanca se ne štejejo javni organi in njim podrejeni organi glede izpolnjevanja nalog, ki so jim bile naložene v skladu z drugimi določbami in za izvrševanje katerih so bili ustanovljeni, razen aktov, opravljenih na podlagi civilnopravnih pogodb.“

- 13 Člen 18 tega zakona določa:

„Organi izvršbe iz zakona z dne 17. junija 1966 o postopku upravne izvršbe [...] in izvršitelji, ki opravljajo izvršilna dejanja v smislu določb zakona o civilnem postopku [(ustawa Kodeks postępowania cywilnego) z dne 17. novembra 1964 (Dz. U. št. 43, pozicija 296) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon 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.“

Davčni zakonik

- 14 Člen 8 zakona o sprejetju davčnega zakonika (ustawa – Ordynacja podatkowa) z dne 29. avgusta 1997 v različici, ki se uporablja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari (Dz. U. iz leta 2005, št. 8, pozicija 60, v nadaljevanju: davčni zakonik), določa:

„Plačnik davka je 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 davčni upravi.“

- 15 Člen 30 davčnega zakonika 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 ali pooblaščenec za pobiranje odgovarja za terjatve iz točk 1 in 2 z vsem svojim premoženjem.

[...]

4. Če davčni organ med davčnim postopkom ugotovi okoliščine iz točk 1 in 2, izda odločbo o davčni odgovornosti plačnika davka ali pooblaščenca za pobiranje, v kateri določi višino terjatve za nepobran ali pobran, ne pa tudi plačan, davek.

[...]“

Zakonik o civilnem postopku

16 Člen 808(1) zakona o sprejetju zakonika o civilnem postopku določa:

„Če denarnega zneska, položenega v izvršilnem postopku, ni treba takoj izplačati, se vplača na račun sodišča za sodne pologe. [...]“

17 Člen 998(1) zakonika o civilnem postopku določa:

„Ko postane sklep o domiku pravnomočen in kupec izpolnjuje vse pogoje dražbe ali po sklepu o določitvi kupnine in položitvi celotne kupnine v državno blagajno izda sodišče sklep o priznanju lastninske pravice.“

18 Člen 999(1) navedenega zakonika določa:

„S pravnomočnim sklepom o priznanju lastninske pravice se lastninska pravica prenese na kupca; sklep tako postane podlaga za vpis lastninske pravice kupca v zemljiški kataster in zemljiško knjigo ter vložitev listine v zbirko listin. Pravnomočni sklep o priznanju lastninske pravice je izvršilni naslov, na podlagi katerega lahko pridobitelj pridobi posest nad nepremičnino.“

19 Člen 1023(1) istega zakonika določa:

„Izvršilni organ izdelava načrt razdelitve izkupička iz izvršbe na nepremičnino med upnike.“

20 Člen 1024(1) zakonika o civilnem postopku določa:

„Načrt razdelitve vsebuje:

1. izkupiček, ki ga je treba razdeliti;
2. terjatve in pravice oseb, udeleženih pri razdelitvi;
3. znesek, ki pripada vsaki osebi, udeleženi pri razdelitvi;
4. zneske, ki jih je treba izplačati, ter zneske, ki se pustijo na računu sodišča za sodne pologe, z navedbo razlogov za odložitev njihovega izplačila.

[...]“

21 Člen 1035 istega zakonika določa:

„Izvršitelj takoj po tem, ko se znesek, ki ga je treba razdeliti, položi pri sodišču, izdelava osnutek načrta o razdelitvi izkupička iz izvršbe in ga predloži sodišču. Sodišče načrt po potrebi spremeni in dopolni; v nasprotnem primeru sodišče načrt odobri.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

22 M. Macikowski je sodni izvršitelj pri Sąd Rejonowy w Chojnicach (okrajno sodišče Chojnice).

23 Na predlog upnika je uvedel postopek izvršbe zoper družbo Royal sp. z o.o. (v nadaljevanju: Royal), ki je bila zavezanka za plačilo DDV.

24 V okviru tega postopka je M. Macikowski zasegel nepremičnino, ki je bila v lasti družbe Royal.

- 25 Prodaja zadevne nepremičnine na dražbi je potekala 16. februarja 2007. Sąd Rejonowy w Chojnicach je s sklepom z dne 22. marca 2007, ki je 22. avgusta 2007 postal pravnomočen, za najvišjo ponujeno ceno 1.424.201 poljskih zlotov (PLN) priznalo lastninsko pravico na tej nepremičnini zakoncema Babinski. Kupca sta ta znesek v celoti vplačala na bančni račun tega sodišča.
- 26 M. Macikowski je nato s sklepom z dne 27. oktobra 2008 izdelal osnutek načrta razdelitve navedenega zneska, v katerem je med drugim določil, da se znesek DDV v višini 256 823,13 PLN vplača na bančni račun davčnega urada Chojnice.
- 27 M. Macikowski je 26. januarja 2009 pri Sąd Rejonowy w Chojnicach vložil zahtevo za nakazilo zneska 256 823,13 PLN na njegov bančni račun, da bi kot plačnik davka plačal DDV, ki je dolgovan zaradi prenosa lastninske pravice na nepremičnini družbe Royal, prodani na dražbi.
- 28 Sąd Rejonowy w Chojnicach je navedeni znesek nakazal na bančni račun M. Macikowskega šele po tem, ko je načrt razdelitve postal pravnomočen. Ta je nato 31. avgusta 2009 izdal račun o prodaji navedene nepremičnine z obračunanim DDV in 2. septembra 2009 obvestil davčno upravo o plačilu davka.
- 29 Direktor davčnega urada Chojnice je med drugim na podlagi člena 18 zakona o DDV v povezavi s členoma 8 in 30(1), (3) in (4) davčnega zakonika ugotovil odgovornost M. Macikowskega kot plačnika DDV v višini 256.823 PLN, ker je bil ta davek, ki je bil dolgovan od prodaje nepremičnine družbe Royal, pobran, ni bil pa pravočasno plačan. Po mnenju davčnega urada Chojnice bi moral M. Macikowski, ki je vodil izvršilni postopek, novembra 2007 v imenu dolžnika, to je družbe Royal, v zvezi s prodajo nepremičnine te družbe izdati račun z obračunanim DDV za bruto znesek 1.424.201 PLN, v katerem je zajet znesek DDV v višini 256 823,13 PLN, in ta davek do 25. decembra 2007 vplačati na bančni račun pristojne davčne uprave.
- 30 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (vojvodsko upravno sodišče v Gdansk) je s sodbo z dne 10. oktobra 2011 zavrnilo tožbo M. Macikowskega zoper odločbo z dne 23. novembra 2009, s katero je Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku ugotovil davčno odgovornost plačnika davka zaradi nepravočasnega plačila DDV, pobranega od prodaje nepremičnine družbe Royal v postopku izvršbe. To sodišče je v obrazložitvi poudarilo, da je v tem primeru vezano na razlago Naczelný Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče), ki utemeljenosti navedene odločbe ni postavilo pod vprašaj, in menilo, da je bilo pravno mogoče, da bi M. Macikowski izpolnil obveznosti, ki jih ima na podlagi člena 18 zakona o DDV.
- 31 M. Macikowski je zoper navedeno sodbo vložil kasacijsko pritožbo pri Naczelný Sąd Administracyjny. Kot razlog za kasacijsko pritožbo je navedel, da se člen 18 zakona o DDV v tej sodbi napačno razlaga, saj se ne upoštevajo določbe prava Unije, ki veljajo za sistem DDV, to je določbe Direktive o DDV.
- 32 V teh okoliščinah je Naczelný Sąd Administracyjny, ki je menilo, da je za presojo navedene kasacijske pritožbe potrebna razlaga prava Unije, prekinilo postopek in 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:

- (a) 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?
- (b) 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 izkupička 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?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 33 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člene 9, 193 in 199(1)(g) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo določbi nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari, s katero so v okviru prodaje nepremičnine v postopku izvršbe pravnemu subjektu, in sicer izvršitelju, ki je izvedel navedeno prodajo, naložene obveznosti pravočasnega obračuna, pobiranja in plačila DDV, dolgovanega v zvezi z izkupičkom iz te transakcije.
- 34 Za odgovor na to vprašanje je treba na eni strani ugotoviti, da člen 199(1)(g) Direktive o DDV državam članicam dovoljuje, da zaradi pravilnega pobiranja DDV in preprečevanja davčnih utaj določijo, da je v primeru dobave nepremičnine, prodane v postopku prisilne prodaje, oseba, ki je dolžna plačati davek, pridobitelj nepremičnine, če ima ta status davčnega zavezanca.
- 35 Na drugi strani je iz člena 273 Direktive o DDV razvidno, da lahko države članice določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj.
- 36 V zvezi s tem je Sodišče že presodilo, da glede na to, da člena 90(1) in 273 Direktive o DDV zunaj v njiju začrtanih meja ne določata niti pogojev niti obveznosti, ki jih lahko določijo države članice, ti določbi državam članicam podeljujeta polje proste presoje (glej sodbo Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, točka 23).
- 37 Vendar ukrepi, ki jih države članice v skladu s členom 273 Direktive o DDV lahko sprejmejo, da zagotovijo pravilno pobiranje davka in preprečevanje davčnih utaj, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseganje teh ciljev, in ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV (glej sodbi Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, točka 49, in Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, točka 50).
- 38 V obravnavanem primeru je, prvič, iz stališč poljske vlade razvidno, da je namen sistema posrednika, uvedenega z upoštevanjem nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero mora izvršitelj obračunati, pobrati in plačati DDV, ki je dolgovan v zvezi z izkupičkom prodaje v postopku izvršbe, preprečiti, da davčni zavezanec glede na svoj finančni položaj ne bi kršil davčne obveznosti plačila DDV.

- 39 Zato taka ureditev lahko spada pod člen 273 Direktive o DDV, saj Republika Poljska meni, da je tak ukrep nujen za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV.
- 40 Drugič, niti člen 193 niti člen 199(1)(g) Direktive o DDV ne nasprotujeta taki ureditvi.
- 41 Čeprav ti določbi v bistvu določata, da lahko davek dolguje le davčni zavezanec, ki opravi dobavo obdavčljivega blaga, ali v nekaterih okoliščinah pridobitelj nepremičnine, naloga izvršitelja kot posrednika, ki je zadolžen za pobiranje navedenega davka, ne spada pod ti določbi.
- 42 Tako člen 18 zakona o DDV opredeljuje nalogo izvršitelja, ki izvede prodajo v postopku izvršbe, kot nalogo posrednika, omejeno na zagotovitev, da je davek pravočasno pobran in plačan davčni upravi v imenu davčnega zavezanca, ki ga dolguje. V teh okoliščinah pri obveznosti izvršitelja ne gre za davčno obveznost, saj to še vedno nosi davčni zavezanec.
- 43 Tako na eni strani izvršitelj ne posega v nobeno pristojnost niti obveznost davčnega zavezanca in zgolj skrbi za to, da je znesek DDV, ki ustreza posamični transakciji, plačan davčni upravi.
- 44 Na drugi strani, upoštevna zakonodaja iz postopka v glavni stvari ne določa, da je izvršitelj z navedenim zavezancem solidarno odgovoren za plačilo DDV. Poleg tega izvršitelj ni davčni zastopnik davčnega zavezanca v smislu člena 204 Direktive o DDV.
- 45 Iz navedenega je razvidno, da je treba člene 9, 193 in 199(1)(g) Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotujejo določbi nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari, s katero so v okviru prodaje nepremičnine v postopku izvršbe pravnemu subjektu, in sicer izvršitelju, ki je izvedel navedeno prodajo, naložene obveznosti pravočasnega obračuna, pobiranja in plačila DDV, dolgovanega v zvezi z izkupičkom iz te transakcije.

Drugo vprašanje, točka (a)

- 46 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem, točka (a), v bistvu sprašuje, ali je treba načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotuje določbi nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero izvršitelj odgovarja z vsem svojim premoženjem za znesek DDV, ki je dolgovan v zvezi z izkupičkom od prodaje nepremičnine v postopku izvršbe, če ne izpolni svoje obveznosti pobiranja in plačila tega davka.
- 47 V zvezi s tem je treba spomniti, da morajo v skladu z ustaljeno sodno prakso države članice pri izvrševanju pooblastil, ki jih imajo na podlagi direktiv Unije, spoštovati splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Unije, med katerimi sta zlasti načeli pravne varnosti in sorazmernosti (glej v tem smislu sodbi Schloßstrasse, C-396/98, EU:C:2000:303, točka 44, in „Goed Wonen“, C-376/02, EU:C:2005:251, točka 32).
- 48 V zvezi z načelom sorazmernosti je treba natančneje opozoriti, da čeprav je legitimno, da skušajo ukrepi, ki jih sprejmejo države članice na podlagi določb Direktive o DDV, varovati pravice ministrstva za finance, kar se da učinkovito, ne smejo presegati tega, kar je nujno potrebno za ta namen (glej v tem smislu sodbi Molenheide in drugi, C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, EU:C:1997:623, točka 47, in Federation of Technological Industries in drugi, C-384/04, EU:C:2006:309, točka 30).
- 49 Zlasti ni mogoče šteti za sorazmerno ureditev, v skladu s katero je izvršitelj odgovoren za ravnanje, ki mu ga ni mogoče osebno pripisati.
- 50 V zvezi s tem je treba navesti, da bi moral imeti navedeni izvršitelj na voljo pravna sredstva za izpolnitev svoje naloge, ne da bi bila njegova odgovornost odvisna od elementov, na katere ne more vplivati, vključno z dejanji ali opustitvami, ki jih je treba pripisati tretjim.

- 51 V tem okviru je treba spomniti, da v okviru sistema sodnega sodelovanja, vzpostavljenega s členom 267 PDEU, Sodišče ni pristojno, da bi se izreklo o razlagi nacionalnih določb niti da bi presojalo ali preverjalo, ali jih predložitveno sodišče pravilno razlaga. Sodišče mora namreč v okviru delitve pristojnosti med njim in nacionalnimi sodišči upoštevati tak dejanski in pravni okvir, v kakršnega se uvrščajo vprašanja za predhodno odločanje, kot je opredeljen v predložitveni odločbi (sodbi *Fundación Gala-Salvador Dalí* in *VEGAP*, C-518/08, EU:C:2010:191, točka 21 in navedena sodna praksa, in *Logstor ROR* Poljska, C-212/10, EU:C:2011:404, točka 30).
- 52 Tako mora predložitveno sodišče preveriti, ali imajo izvršitelji na voljo vsa pravna sredstva, da pravočasno izpolnijo obveznost pobiranja in plačila DDV, dolgovanega od prodaje blaga v postopku izvršbe, če svoje obveznosti izpolnijo pravilno in v skladu s pravom.
- 53 Tako je treba na drugo vprašanje, točka (a), odgovoriti, da je treba načelo sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotuje določbi nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari – v skladu s katero izvršitelj odgovarja z vsem svojim premoženjem za znesek DDV, ki je dolgovan v zvezi z izkupičkom od prodaje nepremičnine v postopku izvršbe, če ne izpolni svoje obveznosti pobiranja in plačila tega davka – če ima zadevni izvršitelj dejansko na voljo vsa pravna sredstva za izpolnitev te obveznosti, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Drugo vprašanje, točka (b)

- 54 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem, točka (b), v bistvu sprašuje, ali je treba člene 206, 250 in 252 Direktive o DDV in načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujejo določbi nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari, na podlagi katere mora plačnik davka, določen v tej določbi, obračunati, pobrati in plačati DDV od prodaje blaga, opravljene v postopku izvršbe, ne da bi lahko odbil znesek vstopnega DDV, ki ga je dobavitelj plačal v obdobju od začetka davčnega obdobja do takrat, ko je bil pri davčnem zavezancu pobran davek.
- 55 Spomniti je treba, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica do odbitka iz člena 167 in naslednjih Direktive o DDV, sestavni del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Ta pravica se izvede takoj za vse davke, s katerimi so bile obdavčene vstopne transakcije (glej zlasti sodbe *Gabalfrisa* in drugi, od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, točka 43; *Kittel* in *Recolta Recycling*, C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 47; *Mahagében* in *Dávid*, C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 38, in *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759, točka 21).
- 56 Poleg tega je iz členov 206 in 250 Direktive o DDV razvidno, da mora biti znesek DDV, ki se plača v državno blagajno, neto znesek, to je znesek, v katerem so upoštevani odbitki, ki jih je treba izvesti, in da je odbitke treba opraviti v zvezi z davčnim obdobjem, v katerem so nastali.
- 57 V zadevi iz postopka v glavni stvari mora davčni zavezanec, ki je lastnik blaga, ki ga je na dražbi prodal izvršitelj, in ne plačnik davka, predložiti obračun DDV, v katerem je upoštevana transakcija prodaje njegovega blaga. Prav tako ima davčni zavezanec in ne plačnik davka pravico, da od DDV, dolgovanega v zvezi s to transakcijo, odbije vstopni DDV. Ta odbitek se nanaša na davčno obdobje, v katerem je bila izvedena navedena transakcija.
- 58 Če plačnik davka plača DDV, dolgovan v zvezi s to transakcijo, potem ko je davčni zavezanec predložil obračun, je tak položaj mogoče utemeljiti na podlagi člena 206, drugi stavek, Direktive o DDV, ki državam članicam dovoljuje, da zahtevajo vmesno plačilo.
- 59 V primeru mehanizma, vzpostavljenega s členom 18 zakona o DDV, dobavitelj nima na voljo zneska DDV, dolgovanega v zvezi s transakcijo, opravljeno v postopku izvršbe. Zato tega zneska ne more uporabiti za odbitek plačanega vstopnega DDV, vendar ohrani pravico do tega odbitka. Tako, če je vstopni DDV, ki ga je plačal davčni zavezanec, ki je lastnik blaga, prodanega na dražbi, v zvezi

s transakcijami, opravljenimi med zadevnim davčnim obdobjem, in do odbitka katerega je upravičen, višji od DDV, ki je dolgovan v zvezi s prodajo tega blaga, lahko eventualno davčna uprava davčnemu zavezancu vrne znesek preveč pobranega davka.

- 60 Ugotoviti je torej treba, da je tak mehanizem v skladu z določbami Direktive o DDV in da natančneje ne krši določb členov 250 in 252 te direktive.
- 61 Zato je treba na drugo vprašanje, točka (b), odgovoriti, da je treba člene 206, 250 in 252 Direktive o DDV in načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da ne nasprotujejo določbi nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari, na podlagi katere mora plačnik davka, določen v tej določbi, obračunati, pobrati in plačati DDV od prodaje blaga, opravljene v postopku izvršbe, ne da bi imel možnost odbiti znesek vstopnega DDV, ki je bil plačan v obdobju od začetka davčnega obdobja do takrat, ko je bil pri davčnem zavezancu pobran davek.

Stroški

- 62 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. Člene 9, 193 in 199(1)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo določbi nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari, s katero so v okviru prodaje nepremičnine v postopku izvršbe pravnemu subjektu, in sicer izvršitelju, ki je izvedel navedeno prodajo, naložene obveznosti pravočasnega obračuna, pobiranja in plačila davka na dodano vrednost, dolgovanega v zvezi z izkupičkom iz te transakcije.
2. Načelo sorazmernosti je treba razlagati tako, da ne nasprotuje določbi nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari – v skladu s katero izvršitelj odgovarja z vsem svojim premoženjem za znesek davka na dodano vrednost, ki je dolgovan v zvezi z izkupičkom od prodaje nepremičnine v postopku izvršbe, če ne izpolni svoje obveznosti pobiranja in plačila tega davka – če ima zadevni izvršitelj dejansko na voljo vsa pravna sredstva za izpolnitev te obveznosti, kar mora preveriti predložitveno sodišče.
3. Člene 206, 250 in 252 Direktive 2006/112 in načelo davčne nevtralnosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo določbi nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari, na podlagi katere mora plačnik davka, določen v tej določbi, obračunati, pobrati in plačati davek na dodano vrednost od prodaje blaga, opravljene v postopku izvršbe, ne da bi imel možnost odbiti znesek vstopnega davka na dodano vrednost, ki je bil plačan v obdobju od začetka davčnega obdobja do takrat, ko je bil pri davčnem zavezancu pobran davek.

Podpisi