

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 10. apríla 2019 (\*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica 2006/112/ES – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Súdny exekútor – Nútený výkon rozhodnutia – Poplatky stanovené zákonom – Správna prax príslušných vnútroštátnych orgánov považujúca sumy týchto poplatkov za zahŕňajúce DPH – Zásady neutrality a proporcionality“

Vo veci C-214/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný Súd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Okresný súd Sopot, občianskoprávne oddelenie I, Poľsko), rozhodnutím z 8. marca 2018 a doručený Súdnemu dvoru 26. marca 2018, ktorý súvisí s konaním:

**H. W.**

za účasti:

**PSM „K“**

**Aleksandra Trederová**, konajúca v postavení súdnej exekútky pri Súd Rejonowy w Sopocie (Okresný súd Sopot),

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory F. Biltgen, sudcovia C. G. Fernlund (spravodajca) a L. S. Rossi,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- A. Treder, v zastúpení: M. S. Tokarz, radca právny, a J. Martini, poradca podatkowy,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal, A. Armenia a B. Sasinowska, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

## Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 1, článku 2 ods. 1 písm. a) a c), článku 73, ako aj článku 78 prvého odseku písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2013/43/EÚ z 22. júla 2013 (Ú. v. EÚ L 201, 2013, s. 4) (ďalej len „smernica 2006/112“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci konania začatého na návrh H. W. týkajúci sa rozhodnutia, ktoré vydala pani Alexandra Trederová, súdna exekútorka poverená vedením exekúcie voči H. W., o pripočítaní dane z pridanej hodnoty (DPH) k sume trov exekúcie.

## Právny rámec

### Právo Únie

3 Odôvodnenie 5 smernice 2006/112 znie:

„Systém DPH je najjednoduchší a najneutrálnejší, keď sa dá vyberáť vo všeobecnejšom spôsobe a keď sa vzťahuje na všetky stupne výroby a distribúcie, ako aj na poskytovanie služieb. Je preto v záujme vnútorného trhu a členských štátov prijať spoločný systém, ktorý sa vzťahuje aj na maloobchod.“

4 Článok 1 tejto smernice stanovuje:

„1. Táto smernica ustanovuje spoločný systém [DPH].

2. Spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, na ktorom sa daň účtuje.

Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaplatené rôzne nákladové prvky.

Spoločný systém DPH sa uplatňuje až po maloobchodný stupeň vrátane.“

5 Článok 2 ods. 1 písm. a) a c) uvedenej smernice stanovuje:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

6 Podľa článku 9 ods. 1 tej istej smernice:

„Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická ?innosť“ je každá ?innosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ?azobných a po?nohospodárskych ?inností a ?inností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou ?innosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

7 ?lánok 13 smernice 2006/112 uvádza:

„1. Štáty, regionálne a miestne orgány, ako aj iné subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na ?innosti alebo transakcie, ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci ani vtedy, keď v súvislosti s týmito ?innosťami alebo transakciami vyberajú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

Keď však uskutočňujú takéto ?innosti alebo transakcie, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito ?innosťami alebo transakciami, ak by zaobchádzanie s nimi ako s nezdaniteľnými osobami viedlo k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže.

...“

8 Podľa ?lánku 73 tejto smernice:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v ?lánoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

9 ?lánok 78 prvý odsek písm. a) uvedenej smernice stanovuje:

„Do základu dane sa zahŕňajú aj tieto zložky:

a) dane, clá, odvody a poplatky s výnimkou samotnej DPH“.

10 Podľa znenia ?lánku 193 tej istej smernice „DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb...“.

## **Poľské právo**

### *Ústava Poľskej republiky*

11 Ústava Poľskej republiky z 2. apríla 1997 (Dz. U. 1997, ? 78, položka 483) v jej znení účinnom v ?ase vzniku skutkových okolností vo veci samej vo svojom ?lánku 217 uvádza:

„Zavedenie daní, iných verejných poplatkov, vymedzenie zdaniteľných osôb, predmetu a sadzieb daní, ako aj zásad na priznanie zníženia daní a odpisu daní, ako aj kategórií zdaniteľných osôb oslobodených od daní sa vykonáva zákonom.“

### *Zákon o DPH*

12 Ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 v jeho znení účinnom k dátumu skutkových okolností vo veci samej (Dz. U. 2017, položka 1221) (ďalej len „zákon o DPH“) v § 15 ods. 1, 2 a 6 stanovuje:

„1. Zdaniteľnými osobami sú právnické osoby, organizačné jednotky bez právnej subjektivity a fyzické osoby, ktoré samostatne vykonávajú hospodársku činnosť uvedenú v odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledok takej činnosti.

2. Hospodárska činnosť zahŕňa všetku činnosť výrobcov, obchodníkov alebo poskytovateľov služieb, medzi nimi aj subjektov, ktoré ťažia prírodné zdroje, a poľnohospodárov, ako aj činnosť osôb, ktoré vykonávajú slobodné povolania. Za hospodársku činnosť sa považujú najmä činnosti, ktoré spočívajú v trvalom využívaní hmotných alebo nehmotných majetkových hodnôt na účely dosahovania zisku.

...

6. Za subjekty bez daňovej povinnosti sa považujú orgány verejnej moci a úrady, ktoré podporujú tieto orgány v oblasti úloh uložených osobitnými právnymi predpismi, na ktorých plnenie boli zriadené, s výnimkou činností, ktoré sú vykonávané na základe súkromnoprávných zmlúv.“

13 § 19a ods. 1 zákona o DPH uvádza:

„Daňová povinnosť vzniká v prípade odovzdania tovaru alebo poskytnutia služby s výnimkou odsekov 5 a 7 až 11, § 14, odseku 6, § 20 a § 21 ods. 1.“

14 § 29a ods. 1 a § 29a ods. 6 bod 1 tohto zákona stanovujú:

„1. S výhradou odsekov 2 až 5, § 30a až 30c, 32, 119 a § 120 ods. 4 a 5 je základom dane všetko, čo predstavuje platbu, ktorú dodávateľ, resp. poskytovateľ služby dostal alebo má dostať na základe predaja od nadobúdateľa, príjemcu služby alebo tretej osoby, vrátane prijatých príspevkov, dotácií a iných príplatkov podobného druhu, ktoré majú bezprostredný vplyv na cenu tovarov a služieb dodaných zdaniteľnou osobou.

...

6. Základ dane zahŕňa:

(1) dane, clá, poplatky a iné výdavky rovnakej povahy s výnimkou DPH...“

*Zákon o súdnych exekútoroch a výkone rozhodnutí*

15 Postavenie súdnych exekútorov upravuje ustawa o komornikach sądowych i egzekucji (zákon o súdnych exekútoroch a výkone rozhodnutí) z 29. augusta 1997 v jeho znení účinnom v prípade vzniku skutkových okolností vo veci samej (Dz. U. 2017, položka 1277) (okrem len „zákon o súdnych exekútoroch“).

16 § 28 zákona o súdnych exekútoroch stanovuje:

„Na exekútorov sa použijú ustanovenia upravujúce daň z príjmu, sociálne zabezpečenie a všeobecné zdravotné poistenie týkajúce sa osôb vykonávajúcich inú než poľnohospodársku činnosť.“

17 § 34 tohto zákona stanovuje:

„Náklady súdneho exekútora zahŕňajú:

1. personálne a materiálne náklady vynaložené v rámci exekučného konania;

2. náklady zabezpečenia zaistených vecí a náklady potrebnej osobnej ochrany, ako aj náklady poistenia úradu a poistenia občianskoprávnej zodpovednosti súdneho exekútora;
3. cestovné výdavky do sídla súdneho exekútora, poštovné, preddavky, náklady prepravy hnuteľných vecí malej veľkosti nevyžadujúcich žiadny osobitný transport;
4. povinné príspevky zaplatené komore exekútorov v súlade so zákonom;
5. ďalšie náklady potrebné na vykonanie úkonov exekúcie a úkonov uvádzaných zákonom, ktoré nepatria pod § 39.“

18 Podľa § 35 uvedeného zákona:

„Súdny exekútor pokrýva náklady uvedené v § 34 z vybratých exekučných poplatkov.“

19 Podľa § 43 toho istého zákona:

„Za úkony v exekučnom konaní a iné úkony stanovené zákonom vyberá súdny exekútor exekučné poplatky.“

20 § 49 zákona o súdnych exekútoroch stanovuje:

„1. Za vymáhanie peňažných pohľadávok vyberá súdny exekútor od dlžníka poplatok zodpovedajúci 15 % hodnoty vymáhanej pohľadávky, nikdy však nie nižší ako 1/10 priemernej mesačnej mzdy a nie vyšší ako jej tridsaťnásobok...“

1a. V záležitostiach podľa odseku 1 vyberá súdny exekútor poplatok u dlžníka v pomernej výške k vymoženému plneniu.

...

7. Poplatky podľa odsekov 1 a 2 je možné na návrh dlžníka znížiť. ...

10. Súd môže po preskúmaní návrhu podľa odseku 7, najmä pri zohľadnení vynaloženej námahy súdneho exekútora alebo majetkových pomerov navrhovateľa, ako aj jeho príjmov, znížiť poplatky uvedené v odseku 1 a 2.“

21 § 51 tohto zákona stanovuje:

„1. Konečné poplatky dosahujúce 20 % priemernej mesačnej mzdy sa týkajú:

- (1) nadobudnutia nehnuteľnosti a odstránenia v nej zaisteného hnuteľného majetku; v prípade obchodných a výrobných činností sa poplatky vyberajú za každý priestor tvoriaci časť podniku;
- (2) určenia správcu nehnuteľnosti alebo podniku, ako aj určenia uschovávateľa hnuteľných vecí;
- (3) odvozu hnuteľných vecí a osôb z priestorov, pričom každý priestor je predmetom samostatných poplatkov;
- (4) vykonanie odobratia vecí.

2. Pri vypratani nehnuteľnosti nie sú predmetom samostatných poplatkov tieto priestory: vstupy, výklenky, chodby, verandy, kúpeľne, pivnice, balkóny a podobne.

3. Pri vypratani nebytových priestorov, najmä garáží, stajní, maštali alebo obchodov, každý priestor zakladá právo na samostatný poplatok, podobne ako pri miestnostiach.“

22 § 54 uvedeného zákona stanovuje:

„Uvedenie veriteľa do držby v iných prípadoch, ako sú prípady vymenované v § 51, podlieha konečným poplatkom dosahujúcim 15 % priemernej mesačnej mzdy, ktoré sú zvýšené o 100 % za každé exekučné konanie vyplývajúce z nového zásahu do vlastníckeho práva.“

23 Podľa znenia § 63 ods. 4 toho istého zákona:

„K príjmom súdneho exekútora... patria exekučné poplatky vyrubené a vybraté v konkrétnom mesiaci, ako aj poskytnuté cestovné náhrady... znížené o náklady exekučnej činnosti a sumy uvedené v tomto paragrafe.“

### *Zákon o dani z príjmu fyzických osôb*

24 Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (zákon o dani z príjmu fyzických osôb) z 26. júla 1991 v jeho znení účinnom v čase vzniku skutkových okolností (Dz. U. 2018, položka 200), vo svojom § 14 ods. 1 druhej vete uvádza:

„Za príjmy zdaniteľných osôb, ktoré vykonávajú dodávky tovarov a služby podliehajúce dani z pridanej hodnoty, sa považujú príjmy znížené o splatnú DPH.“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

25 PSM „K“, ktorý je veriteľom H. W., poveril pani Trederovú, súdnu exekútoru v obvode Sąd Rejonowy w Sopocie (Okresný súd Sopot, Poľsko) začatím exekučného konania proti dlžníkovi. Rozhodnutím zo 4. októbra 2016 pani Trederová toto konanie ukončila a stanovila výšku poplatkov týkajúcich sa tohto konania podľa § 49 ods. 1 zákona o súdnych exekútoroch, pričom k nej pripočítala DPH.

26 Správca určený na zastupovanie neprítomného dlžníka podal žalobu proti tomuto rozhodnutiu na Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Okresný súd Sopot, občianskoprávne oddelenie I), pričom uvádzal, že predmetný súdny exekútor sa dopustil chyby, keď zvýšil tieto poplatky o sumu DPH, z dôvodu, že tieto poplatky, stanovené podľa § 49 ods. 1 zákona o súdnych exekútoroch, už zahŕňali DPH.

27 Rozhodnutím z 9. marca 2017 sa tento súd na základe spoločného návrhu účastníkov konania rozhodol prerušiť konanie, až kým sa Sąd Najwyższy (Najvyšší súd, Poľsko) vysloví k otázke, či suma poplatkov stanovená súdnym exekútorom podľa tohto ustanovenia má byť zvýšená o sumu DPH alebo či táto daň už bola zahrnutá do sumy týchto poplatkov.

28 Dňa 27. júla 2017 Sąd Najwyższy (Najvyšší súd) rozhodol, že súdny exekútor nemohol zvýšiť poplatky vybraté podľa § 49 ods. 1 zákona o súdnych exekútoroch o sumu DPH. Podľa tohto súdu neuvedenie možnosti pridať sumu DPH k uvedeným poplatkom v zákone o súdnych exekútoroch ukladá domnievať sa, že tieto poplatky podľa odseku 1 § 29a zákona o DPH v spojení s odsekom 6 bodom 1 tohto paragrafu predstavujú brutto pohľadávky, ktoré už zahŕňajú DPH.

29 Po opätovnom zažatí konania pred Súd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Okresný súd Sopot, občianskoprávne oddelenie I) dotknutá súdna exekútorica požiadala tento súd, aby sa obrátil na Súdny dvor s návrhom na zažatie prejudiciálneho konania s cieľom určiť, či stanovisko, podľa ktorého poplatky stanovené súdnym exekútorom podľa § 49 ods. 1 zákona o súdnych exekútoroch zahŕajú splatnú DPH, je v súlade s ustanoveniami smernice 2006/112.

30 Vnútroštátny súd vysvetľuje, že poplatky, na ktoré má súdny exekútor nárok, keď vykonáva úkony v rámci exekučného konania, sú stanovené zákonom. Pred 9. júnom 2015 sa súdny exekútor považoval za patriaceho pod oslobodenie uvedené v § 15 ods. 6 zákona o DPH, a preto za osobu, ktorá nebola zdaňovaná z týchto úkonov. Podľa stanoviska ministerstva financií vydaného k tomuto dátumu sa súdny exekútor považoval za nepatriaceho pod toto ustanovenie, a teda za zdaniteľnú osobu na účely DPH z uvedených plnení. Okrem toho bolo uvedené, že DPH je zahrnutá v sume prijatých poplatkov. Naopak, táto zmena nemala za dôsledok zmenu vnútroštátneho zákona upravujúceho obmedzenia výšky poplatkov, ktoré sa majú vybrať. V dôsledku toho poplatky súdneho exekútora boli skutočne znížené o sumu zodpovedajúcu splatnej DPH.

31 Toto stanovisko ministerstva financií potvrdil 6. marca 2017 Súd Najwyższy (Najvyšší súd). Tento súd zastával názor, že súdny exekútor podlieha odseku 1 § 15 zákona o DPH v spojení s odsekom 2 tohto paragrafu z dôvodu, že vykonáva svoju činnosť nie ako orgán verejnej moci, ale ako samostatne zárobkovo činná osoba v rámci slobodného povolania, takže sa na neho nemôže vzťahovať oslobodenie uvedené v § 15 ods. 6 tohto zákona a článku 13 ods. 1 smernice 2006/112.

32 Vnútroštátny súd si osvojil výklad, podľa ktorého je súdny exekútor zdaniteľnou osobou na účely DPH za úkony v exekúcii, ktorú vykonáva. Okrem toho zastáva názor, že stanovisko Súd Najwyższy (Najvyšší súd), podľa ktorého exekútor nemôže zvýšiť vybrané poplatky o sumu DPH, je dôvodné.

33 Keďže však nedošlo k žiadnej legislatívnej zmene stanovujúcej zvýšenie poplatkov, ktoré sa majú vybrať, aby pokrývali náklady týkajúce sa podliehania súdnych exekútorov DPH, vnútroštátny súd má pochybnosti, pokiaľ ide o súlad stanoviska Súd Najwyższy (Najvyšší súd) uvedeného v bode 28 tohto rozsudku, podľa ktorého treba poplatky súdnych exekútorov považovať za brutto pohľadávky už zahŕajúce DPH, s právom Únie a konkrétne zásadou neutrality DPH a zásadou proporcionality.

34 V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd na jednej strane pýta, či názor, že poplatky vybrané súdnymi exekútormi už zahŕajú DPH, so sebou neprináša porušenie pravidla, podľa ktorého túto daň musí znášať konečný spotrebiteľ, a na druhej strane v podstate, či zásada proporcionality, tak ako je vykladaná v bode 2 výroku rozsudku z 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), bráni tomu, aby suma poplatkov mohla zahŕať DPH.

35 Za týchto podmienok Súd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Okresný súd Sopot, občianskoprávne oddelenie I) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je vo svetle systému [DPH] smernice [2006/112], najmä jej ?lánku 1, ?lánku 2 ods. 1 písm. a) a c), ako aj ?lánku 73 v spojení s ?lánkom 78 prvým odsekom písm. a) tejto smernice, ako aj zásady neutrality DPH, ktorá patrí medzi všeobecné zásady práva Únie, pri zoh?adnení znenia § 29a ods. 1 a § 29a ods. 6 bodu 1 [zákona o DPH] v spojení s § 49 ods. 1, ako aj § 35 a § 63 ods. 4 [zákona o súdnych exekútoroch] prípustný názor, že v exeku?ných poplatkoch vybraných súdnymi exekútormi je už obsiahnutá suma dane z tovarov a služieb (teda DPH)?

V prípade, že odpove? na túto otázku bude kladná:

2. Je vo svetle zásady proporcionality patriacej k základným zásadám práva Únie prípustný názor, že súdny exekútor – ktorý je v rámci svojich exeku?ných opatrení povinný odvádza? DPH – skuto?ne disponuje právnymi prostriedkami na to, aby riadne splnil svoju da?ovú povinnos?, ak sa predpokladá, že exeku?ný poplatok vybraný podľa zákona o súdnych exekútoroch a výkone rozhodnutí už obsahuje sumu dane z tovarov a služieb (teda DPH)?“

### **O prejudiciálnych otázkach**

36 Svojimi otázkami, ktoré je potrebné preskúma? spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ustanovenia smernice 2006/112, ako aj zásada neutrality DPH a zásada proporcionality majú vyklada? v tom zmysle, že bránia správnej praxi príslušných vnútroštátnych orgánov, ako je prax vo veci samej, podľa ktorej DPH týkajúca sa poskytovania služieb súdneho exekútora v rámci exeku?ného konania sa považuje za zahrnutú do poplatkov vybraných súdnym exekútorom.

37 Na úvod treba ako prvé uvies?, že smernica 2006/112 nadobudla ú?innos? 1. januára 2007 a zrušila šiestu smernicu Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), bez toho, aby v porovnaní s poslednou uvedenou smernicou priniesla podstatné zmeny. Ke?že relevantné ustanovenia smernice 2006/112 sú v zásade obsahovo zhodné s relevantnými ustanoveniami šiestej smernice 77/388, judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa šiestej smernice je uplatnite?ná aj na smernicu 2006/112.

38 Po druhé položené otázky sú, ako vyplýva z bodu 32 tohto rozsudku, založené na predpoklade, podľa ktorého na jednej strane súdny exekútor, ako je súdny exekútor vo veci samej, vykonáva svoju ekonomickú ?innos? bez toho, aby patril pod režim nepodliehania dani uvedený v ?lánku 13 smernice 2006/112 pre orgány verejnej moci, a na druhej strane vnútroštátne právo neumož?uje zvýši? poplatky vybraté za výkon exekúcie vykonanej súdnym exekútorom o sumu splatnej DPH.

39 Treba spresni?, že odpove? Súdneho dvora na položené otázky vychádza z hypotézy, podľa ktorej sú tieto predpoklady presné.

40 Po prvé treba pripomenú?, že podľa ?lánku 1 ods. 2 smernice 2006/112 zásada spoločného systému DPH spo?íva v tom, že na tovary a služby sa až do štádia maloobchodu uplat?uje všeobecná da? zo spotreby, ktorá je presne úmerná cene tovarov a služieb, bez oh?adu na počet transakcií, ku ktorým došlo vo výrobnom a distribu?nom procese pred štádiom zdanenia.

41 V tejto súvislosti z ?lánku 2 ods. 1 a ?lánku 9 tejto smernice vyplýva, že tento spoločný systém je založený na všeobecnej zásade, podľa ktorej akáko?vek ekonomická ?innos? v zásade podlieha DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. januára 2017, National Roads Authority, C?344/15, EU:C:2017:28, bod 36). DPH tak podlieha každé poskytnutie služieb, ktoré zdanite?ná

osoba uskutoční za protihodnotu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. marca 2013, Komisia/Francúzsko, C-197/12, neuvverejnený, EU:C:2013:202, bod 30).

42 Po druhé, pokiaľ ide o možnosť odchyliť sa od všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb za protihodnotu uskutočneného zdaniteľnou osobou, Súdny dvor už spresnil, že všetky oslobodenia musia byť výslovné a presné (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. marca 1987, Komisia/Holandsko, 235/85, EU:C:1987:161, bod 19). Okrem toho výrazy použité na označenie oslobodenia sa majú v každom prípade vykladať reštriktívne (pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. júla 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, bod 42 a citovaných judikatúru, ako aj z 29. októbra 2015, Saudačor, C-174/14, EU:C:2015:733, bod 49 a citovaných judikatúru).

43 Z toho vyplýva, že ak poskytnutie služby nepatrí medzi oslobodenia stanovené smernicou 2006/112, toto plnenie podlieha DPH podľa článku 2 ods. 1 písm. c) tejto smernice.

44 Po tretie v súlade s článkom 193 smernice 2006/112 DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné poskytovanie služieb.

45 V dôsledku toho, pokiaľ súdny exekútor vykonáva poskytovanie služieb, ako je poskytovanie služieb vo veci samej, pokiaľ toto poskytovanie nepatrí medzi oslobodenia uvádzané touto smernicou, podlieha DPH z tejto transakcie.

46 Pokiaľ ide o určenie základu dane pre splatnú DPH v danom prípade, z článku 73 a článku 78 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že základ dane za poskytnutie služieb zahŕňa s výnimkou samotnej DPH všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať poskytovateľ za predmetné poskytnutie od odberateľa alebo od tretej strany.

47 Naopak, táto smernica neobsahuje žiadne výslovné pravidlo týkajúce sa otázky, či poplatky súdneho exekútora majú, alebo nemajú zahŕňať splatnú DPH. Preto prislúcha členským štátom, aby rozhodli v tejto otázke.

48 V prejednávanej veci, ako vyplýva z bodu 38 tohto rozsudku, podľa vnútroštátneho práva nemôže byť k sume poplatkov vybraných súdnym exekútorom pridaná žiadna suma DPH. Keďže základ dane, ako bolo uvedené v bode 46 tohto rozsudku, zahŕňa s výnimkou samotnej DPH všetko, čo tvorí ziskávanú protihodnotu, suma predmetných poplatkov sa musí považovať za zahŕňajúcu túto daň.

49 Tento výklad tak rešpektuje zásadu neutrality DPH. Umožňuje totiž zdaniteľným osobám prispieť k zaplateniu DPH v rovnakom pomere z celej sumy získanej za zdaniteľné transakcie.

50 Okrem toho uvedený výklad je v súlade so zásadou, podľa ktorej DPH je daň, ktorú musí znášať konečný spotrebiteľ. Keďže podľa vnútroštátneho práva nie je možné pridať k sumám poplatkov, ktoré sa majú vybrať, zvýšenie zodpovedajúce splatnej DPH, považovanie tejto sumy za už zahŕňajúcu túto daň vedie k tomu, že základ dane pre DPH, ktorú majú vybrať daňové orgány, nebude vyšší než konečným spotrebiteľom skutočne zaplatená protihodnota, z ktorej sa vypočítala DPH zaťažujúca v konečnom dôsledku tohto spotrebiteľa (pozri v tomto zmysle rozsudky z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19, ako aj zo 7. novembra 2013, Tulic a Plavošin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, body 34 a 35).

51 Rovnaký výklad je tiež v súlade so zásadou proporcionality, pretože neprekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa spojeného s potrebou zabezpečiť vyberanie tejto dane, a pretože tento spôsob určenia základu dane je v súlade so základnou zásadou spoločného systému DPH, uvedenou v bodoch 40 a 41 tohto rozsudku, t. j. podliehanie akejkoľvek

ekonomickej účinnosti DPH.

52 Tento záver nevyvracia výklad zásady proporcionality uvedený v bode 2 výroku rozsudku z 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), ktorý je podkladom druhej otázky položenej vnútroštátnym súdom. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v tomto bode 2 Súdny dvor rozhodol, že zásada proporcionality nebráni takému ustanoveniu vnútroštátneho práva, na základe ktorého súdny exekútor ruší celým svojím majetkom za sumu splatnej DPH z výťažku z predaja nehnuteľnosti uskutočneného formou nútenej dražby v prípade, keď nespĺní svoju povinnosť vybrať a zaplatiť túto daň, pod podmienkou, že dotknutý súdny exekútor skutočne disponuje všetkými právnymi prostriedkami na účely splnenia tejto povinnosti. Túto odpoveď treba ítať s prihliadnutím na okolnosti veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), ktoré sú odlišné od okolností tohto konania vo veci samej. Vec, v ktorej bol vyhlásený tento rozsudok, sa na rozdiel od prejednávaneho sporu vo veci samej totiž týkala situácie súdneho exekútora, ktorý nevystupoval ako zdaniteľná osoba na účely DPH, ale ako osoba povinná zaplatiť túto daň na účet inej zdaniteľnej osoby, a ktorý nebol dovedy, kým príslušný vnútroštátny súd udelil svoj súhlas, schopný disponovať sumou získanou v rámci predmetného núteného predaja a zaplatiť príslušnú DPH v lehotách stanovených podľa vnútroštátneho práva. Navyše v tomto konaní vo veci samej zo skutkových oznámených Súdnym dvorom nevyplýva, že by súdny exekútor bol zbavený právnych prostriedkov, ktoré by mu umožňovali ako zdaniteľnej osobe na účely DPH splniť svoju daňovú povinnosť.

53 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na položené otázky odpovedať, že ustanovenia smernice 2006/112, ako aj zásada neutrality DPH a zásada proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia správnej praxi príslušných vnútroštátnych orgánov, ako je prax vo veci samej, podľa ktorej DPH týkajúca sa poskytovania služieb súdneho exekútora v rámci exekučného konania sa považuje za zahrnutú do poplatkov vyberaných súdnym exekútorom.

### **O trovách**

54 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

**Ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2013/43/EÚ z 22. júla 2013, ako aj zásada neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH) a zásada proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia správnej praxi príslušných vnútroštátnych orgánov, ako je prax vo veci samej, podľa ktorej DPH týkajúca sa poskytovania služieb súdneho exekútora v rámci exekučného konania sa považuje za zahrnutú do poplatkov vyberaných súdnym exekútorom.**

Podpisy

\* Jazyk konania: poľština.