

62018CJ0214

SODBA SODIŠ?A (osmi senat)

z dne 10. aprila 2019 (*1)

„Predhodno odlo?anje – Direktiva 2006/112/ES – Davek na dodano vrednost (DDV) – Sodni izvršitelj – Izvršba – Zakonsko dolo?ene takse – Upravna praksa pristojnih nacionalnih organov, v skladu s katero se za znesek teh taks šteje, da vklju?uje DDV – Na?eli nevtralnosti in sorazmernosti“

V zadevi C?214/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo S?d Rejonowy w Sopocie Wydzia? I Cywilny (ob?insko sodiš?e v Sopotu, civilni oddelek I, Poljska) z odlo?bo z dne 8. marca 2018, ki je na Sodiš?e prispela 26. marca 2018, v postopku, ki ga je za?ela

H. W.,

ob udeležbi

PSM „K“,

Aleksandre Treder, ki deluje kot sodna izvršiteljica pri S?d Rejonowy w Sopocie (ob?insko sodiš?e v Sopotu),

SODIŠ?E (osmi senat),

v sestavi F. Biltgen, predsednik senata, C. G. Fernlund (poro?evalec), sodnik, in L. S. Rossi, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

–

za A. Treder M. S. Tokarz, radca prawny, in J. Martini, doradca podatkowy,

–

za poljsko vlado B. Majczyna, agent,

–

za Evropsko komisijo R. Lyal, A. Armenia in B. Sasinowska, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno

brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 1, člena 2(1)(a) in (c), člena 73 ter člena 78, prvi odstavek, točka (a), Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2013/43/EU z dne 22. julija 2013 (UL 2013, L 201, str. 4) (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112).

2

Ta predlog je bil vložen v okviru postopka, ki ga je začela oseba H. W. v zvezi z odločbo Aleksandre Treder, sodne izvršiteljice, odgovorne za vodenje izvršilnega postopka zoper navedeno osebo, da se davek na dodano vrednost (DDV) doda k znesku stroškov zadevne izvršbe.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

V uvodni izjavi 5 Direktive 2006/112 je navedeno:

„Sistem DDV doseže najvišjo stopnjo enostavnosti in nevtralnosti, ko se davek obračunava na najbolj splošen možni način ter ko njegovo področje uporabe zajema vse faze proizvodnje in distribucije, kot tudi opravljanja storitev. Zato je v interesu notranjega trga in držav članic, da sprejmejo skupni sistem, ki se uporablja tudi za prodajo na drobno.“

4

Člen 1 te direktive določa:

„1. S to direktivo se vzpostavlja skupni sistem [DDV].

„2. Načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

Skupen sistem DDV se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.“

5

Člen 2(1)(a) in (c) navedene direktive določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a)

dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]

(c)

storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.“

6

Člen 9(1) te direktive določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjer koli 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.“

7

Člen 13 Direktive 2006/112 določa:

„1. Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

[...]“

8

Člen 73 te direktive določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

9

Člen 78, prvi odstavek, točka (a), navedene direktive določa:

„Davna osnova vključuje naslednje elemente:

(a)

davke, dajatve, prelevmane in takse, razen DDV“.

10

V skladu s členom 193 te direktive je „DDV [...] dolžan plažati davžni zavezanec, ki dobavlja obdavžljivo blago ali opravlja obdavžljivo storitev [...]“.

Poljsko pravo

Ustava Republike Poljske

11

Ustava Republike Poljske z dne 2. aprila 1997 (Dz. U., 1997, št. 78, pozicija 483) v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari, v členu 217 določa:

„Dolžnost plažila davka in drugih javnih dajatev, lastnost davžnega zavezanca, predmet in stopnja obdavžitve, načela za priznanje ugodnosti in odpisa ter kategorije davžnih zavezancev, oproščenih plažila davka, se določijo z zakonom“.

Zakon o DDV

12

Člen 15(1), (2) in (6) ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari (Dz. U., 2017, pozicija 1221) (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„1. Davžni zavezanci so pravne osebe, organizacijske enote brez statusa pravne osebe in fizične osebe, ki neodvisno opravljajo ekonomsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Ekonomska dejavnost zajema vsakršno dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali ponudnikov storitev, tako pravnih subjektov, ki izkorišžajo naravne vire, kot tudi kmetovalcev, ter dejavnost oseb, ki opravljajo svobodne poklice. Za ekonomsko dejavnost je mogože šteti zlasti dejanja, ki pomenijo izkorišžanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

[...]

6. Za davžne zavezance se ne štejejo organi javne oblasti in uradi, ki podpirajo te organe na podrožju nalog, ki so jim naložene s posebnimi predpisi in za izpolnitev katerih so bili ustanovljeni, razen dejavnosti, ki se izvajajo na podlagi civilnopravnih pogodb.“

13

Člen 19a(1) zakona o DDV določa:

„Davžna obveznost nastane ob dobavi blaga ali ko je storitev opravljena, brez poseganja v odstavke 5 in od 7 do 11 tega člena ter člen 14(6), člen 20 in člen 21(1).“

14

¶len 29a(1) in (6), to¶ka 1, tega zakona dolo¶a:

„1. Kot dav¶na osnova velja, brez poseganja v odstavke od 2 do 5 tega ¶lena, ¶lene od 30a do 30c, 32, 119 in 120(4) in (5), vse, kar predstavlja pla¶ilo, ki ga je dobavitelj oziroma ponudnik storitev na podlagi prodaje prejel oziroma bi moral prejeti od pridobitelja, prejemnika storitev ali tretje osebe, vklju¶no s prejetimi dodatki, subvencijami in drugimi podobnimi dopla¶ili, ki imajo neposreden u¶inek na ceno blaga ali storitev, ki jih dobavi ali opravi dav¶ni zavezanec.

[...]

6. Dav¶na osnova zajema:

1.

davke, dajatve, prelevmane in druge podobne takse, razen DDV [...]“.

Zakon o sodnih izvr¶iteljih in izvr¶bi

15

Za sodne izvr¶itelje se uporabljajo dolo¶be ustawa o komornikach s¶dowych i egzekucji (zakon o sodnih izvr¶iteljih in izvr¶bi) z dne 29. avgusta 1997 v razli¶ici, ki je veljala v ¶asu dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari (Dz. U., 2017, pozicija 1277) (v nadaljevanju: zakon o izvr¶iteljih).

16

¶len 28 zakona o izvr¶iteljih dolo¶a:

„Za izvr¶itelje se uporabljajo predpisi o dohodnini, o socialni varnosti in o osnovnem zdravstvenem zavarovanju za osebe, ki opravljajo nekmetijsko ekonomsko dejavnost“.

17

¶len 34 tega zakona dolo¶a:

„Stro¶ki izvr¶ilne dejavnosti izvr¶itelja obsegajo:

1.

stro¶ke osebja in opreme, uporabljenih v okviru izvr¶ilnega postopka;

2.

stro¶ke varstva zarubljenih sredstev in nujnega osebnega varovanja ter stro¶ke zavarovanja pisarne in zavarovanja civilne odgovornosti izvr¶itelja;

3.

potne stro¶ke do sede¶a izvr¶itelja, stro¶ke frankiranja, izdatke, stro¶ke prevoza malih premi¶nin, za katere ni potreben poseben prevoz;

4.

obvezne plačnine, ki se plačajo zbornici izvršiteljev v skladu z zakonom;

5.

druge stroške, ki so nujni za izvedbo izvršilnih dejanj in dejanj, določenih z zakonom, ki niso zajeta s členom 39.“

18

Člen 35 navedenega zakona določa:

„Stroške, navedene v členu 34, krije izvršitelj iz prejetih izvršilnih taks.“

19

Člen 43 tega zakona določa:

„Za dejanja izvršbe in druga v zakonu določena dejanja izvršitelj zaračunava izvršilne takse.“

20

Člen 49 zakona o izvršiteljih določa:

„1. Izvršitelj za izvršbo v primeru denarnih terjatev dolžniku zaračuna sorazmerne takse v višini 15 % vrednosti izterjane terjatve, vendar ne manj od 1/10 povprečne mesečne plače ali več od tridesetkratnika take plače [...]

1a. V zadevah iz odstavka 1 izvršitelj dolžniku zaračuna takse, ki so sorazmerne z zneskom izterjane terjatve.

[...]

7. Dolžnik lahko zaprosi za znižanje taks iz odstavkov 1 in 2 tega člena. [...]

10. Sodišče lahko po preizkusu prošnje iz odstavka 7 tega člena zlasti ob upoštevanju vloženega dela izvršitelja oziroma premoženjskega stanja prosilca ter višine njegovih dohodkov, zniža takse iz odstavka 1 in 2 tega člena.“

21

Člen 51 tega zakona določa:

„(1) Končne fiksne takse znašajo 20 % povprečne mesečne plače pri:

1.

pridobitev posesti na nepremičnini in odstranitvi premičnin iz te nepremičnine; v primeru komercialnih in industrijskih dejavnosti se takse zaračunajo za vsako sobo, ki je del obrata podjetja;

2.

imenovanju upravljavca nepremičnine ali podjetja in imenovanju skrbnika nepremičnine;

3.

odstranitvi stvari in oseb iz prostorov, pri čemer se ločena taksa zaračuna za vsako sobo;

4.

izvedbi rubeža premoženja.

(2) Pri izpraznitvi stanovanjskih prostorov se za te sobe ne zaračunajo ločene takse: predsobe, alkove, hodnike, verande, kopalnice, shrambe, balkonske niše in podobne sobe.

(3) Pri izpraznitvi nestanovanjskih prostorov in lokalov, zlasti garaž, konjušnic, govejih hlevov ali prodajaln, se za vsak prostor zaračuna ločena taksa, enako kot to velja za sobe.“

22

Člen 54 navedenega zakona določa:

„Za pridobitev posesti za upnika v primerih, ki niso naštetih v členu 51, se zaračunajo končne fiksne takse v višini 15 % povprečne mesečne plače, ki se povečajo za 100 % vsakič, ko se izvede izvršba zaradi nove kršitve lastninske pravice.“

23

Člen 63(4) tega zakona določa:

„K dohodkom izvršitelja je treba [...] šteti izvršilne takse, ki jih je v danem mesecu zaračunal in prejel, kot tudi povrnjene izdatke za potne stroške [...], zmanjšane za stroške izvršilne dejavnosti in v tem členu navedene zneske.“

Zakon o dohodnini

24

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (zakon o dohodnini) z dne 26. julija 1991 v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari (Dz. U., 2018, pozicija 200) v členu 14(1), drugi stavek, določa:

„V primeru davčnih zavezancev, ki dobavljajo blago in opravljajo storitve, od katerih se odmeri DDV, se za dohodek iz teh dobav in opravljanja storitev štejejo prihodki, zmanjšani za dolgovani DDV.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

25

Upnik osebe H. W., PSM „K“, je pooblastil A. Treder, sodno izvršiteljico pri Sąd Rejonowy w Sopocie (občinsko sodišče v Sopotu, Poljska) za izvedbo postopka izvršbe proti dolžnici. A. Treder je z odločbo z dne 4. oktobra 2016 ta postopek končala in določila znesek taks, ki se nanašajo na ta postopek, na podlagi člena 49(1) zakona o izvršiteljih ter ta znesek povečala za DDV.

26

Skrbnik, imenovan za zastopanje odsotne dolžnice, je zoper to odločbo vložil tožbo pri Sąd Rejonowy w Sopocie I Wydział Cywilny (občinsko sodišče v Sopotu, civilni oddelek I), v kateri je trdil, da je zadevna sodna izvršiteljica te takse napačno povečala za DDV, ker naj bi te takse, določene na podlagi člena 49(1) zakona o izvršiteljih, že vključevale DDV.

27

To sodišče je z odločbo z dne 9. marca 2017 na skupen predlog strank odločilo, da prekine postopek, do odločitve Sąd Najwyższy (vrhovno sodišče, Poljska) o tem, ali je treba znesek taks, ki jih določi sodni izvršitelj na podlagi te določbe, povečati za znesek DDV oziroma ali je ta davek že vključen v znesek teh taks.

28

Sąd Najwyższy (vrhovno sodišče) je 27. julija 2017 presodilo, da sodna izvršiteljica taks, zaračunanih na podlagi člena 49(1) zakona o izvršiteljih, ne bi smela povečati za znesek DDV. To sodišče je ugotovilo, da je treba šteti – ker v zakonu o izvršiteljih ni omenjena možnost, da bi se k navedenim taksam dodal znesek DDV – da te takse v skladu z odstavkom 1 člena 29a zakona o DDV v povezavi z odstavkom 6, točka 1, tega člena pomenijo bruto terjatve, ki že vključujejo DDV.

29

Po nadaljevanju postopka pred Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (občinsko sodišče v Sopotu, civilni oddelek I) je zadevna sodna izvršiteljica temu sodišču predlagala, naj pri Sodišču vložijo predlog za sprejetje predhodne odločbe, da bi se ugotovilo, ali je stališče, da takse, ki jih sodni izvršitelj določi na podlagi člena 49(1) zakona o izvršiteljih, vključujejo dolgovan znesek DDV, v skladu z določbami Direktive 2006/112.

30

Predložitveno sodišče navaja, da so takse, do katerih je upravičen sodni izvršitelj, kadar opravlja storitve v okviru izvršilnega postopka, določene z zakonom. Za sodnega izvršitelja se je pred 9. junijem 2015 štelo, da je zajet z oprostitvijo iz člena 15(6) zakona o DDV in da zato ni davčni zavezanec za plačilo DDV za te storitve. V skladu s stališčem ministra za finance z istega dne se je za sodnega izvršitelja štelo, da s to določbo ni zajet in da je zato davčni zavezanec za plačilo DDV za navedene storitve. Poleg tega je bilo določeno, da je dolgovan DDV vključen v znesek zaračunanih taks. Ta sprememba pa ni povzročila spremembe nacionalne zakonodaje, s katero so urejene omejitve zneska taks, ki se zaračunajo. Zato so se takse sodnih izvršiteljev dejansko znižale za znesek, ki ustreza dolgovanemu DDV.

31

Navedeno stališče ministra za finance je 6. marca 2017 potrdilo Sąd Najwyższy (vrhovno sodišče). To sodišče je menilo, da se za sodnega izvršitelja uporabi odstavek 1 člena 15 zakona o DDV v povezavi z odstavkom 2 tega člena, ker svoje dejavnosti ne opravlja kot javnopravni organ, temveč kot samostojna oseba v okviru svobodnega poklica, tako da ne more biti upravičen do oprostitve iz člena 15(6) tega zakona in iz člena 13(1) Direktive 2006/112.

32

Predložitveno sodišče se strinja z razlago, v skladu s katero je sodni izvršitelj davčni zavezanec za plačilo DDV za izvršilna dejanja, ki jih opravi. Poleg tega meni, da je stališče Sąd Najwyższy (vrhovno sodišče), v skladu s katerim sodni izvršitelj zaračunanih taks ne more povečati za

znesek DDV, utemeljeno.

33

Ker pa ni prišlo do nobene spremembe zakonodaje, ki bi določala povečanje taks, ki se zaračunajo, da se krijejo stroški v zvezi s tem, da so sodni izvršitelji davčni zavezanci za plačilo DDV, predložitveno sodišče dvomi o skladnosti stališča Sąd Najwyższy (vrhovno sodišče) – navedenega v točki 28 te sodbe, v skladu s katerim je treba šteti, da takse sodnih izvršiteljev pomenijo bruto terjatve, ki že vključujejo DDV – s pravom Unije, natančneje z načeloma nevtralnosti DDV in sorazmernosti.

34

Predložitveno sodišče se v zvezi s tem na eni strani sprašuje, ali to, da se šteje, da takse, ki jih zaračunajo sodni izvršitelji, že vključujejo DDV, pomeni kršitev pravila, da mora ta davek nositi končni potrošnik, in na drugi v bistvu to, ali načelo sorazmernosti, kot je bilo razloženo v točki 2 izreka sodbe z dne 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), nasprotuje temu, da bi lahko znesek taks že vključeval DDV.

35

V teh okoliščinah je Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (občinsko sodišče v Sopotu, civilni oddelek I) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1.

Ali je ob upoštevanju sistema [DDV] iz Direktive [2006/112], zlasti njenih členov 1, 2(1)(a) in (c) ter 73 v povezavi s členom 78, prvi odstavek, točka (a), in tudi iz tega izhajajočega načela nevtralnosti [DDV], ki spada med temeljna načela prava Unije – ob upoštevanju besedila člena 29a(1) in (6), točka 1, zakona o [DDV] v povezavi s členom 49(1) ter členoma 35 in 63(4) [zakona o izvršiteljih] – dopustno stališče, da je v izvršilnih taksah, ki jih zaračunajo sodni izvršitelji, vsebovan tudi znesek [DDV]?

Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen:

2.

Ali je ob upoštevanju načela sorazmernosti, ki spada med splošna načela prava Unije, dopustno stališče, da sodni izvršitelj, ki je v okviru svojih izvršilnih ukrepov zavezanec za plačilo [DDV], dejansko razpolaga s pravnimi instrumenti, ki mu omogočajo pravilno izpolnitev svojih davčnih obveznosti, ob predpostavki, da izvršilna taksa, zaračunana na podlagi [zakona o izvršiteljih], vsebuje znesek [DDV]?”

Vprašanji za predhodno odločanje

36

Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba določbe Direktive 2006/112 ter načeli nevtralnosti DDV in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo upravni praksi pristojnih nacionalnih organov, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero se za DDV v zvezi s storitvami, ki jih opravi sodni izvršitelj v okviru izvršilnega postopka, šteje, da je vključen v takse, ki jih zaračuna ta sodni izvršitelj.

37

Najprej je treba na prvem mestu navesti, da je bila z Direktivo 2006/112, ki je začela veljati 1. januarja 2007, razveljavljena Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), ne da bi bile z njo določene vsebinske spremembe v primerjavi z zadnjenavedeno direktivo. Ker je obseg upoštevni določb Direktive 2006/112 v bistvu enak obsegu upoštevni določb Šeste direktive 77/388, se sodna praksa Sodišča v zvezi z zadnjenavedeno direktivo uporablja tudi v zvezi z Direktivo 2006/112.

38

Na drugem mestu postavljeni vprašanji, kot je razvidno iz točke 32 te sodbe, temeljita na premisi, da na eni strani sodni izvršitelj, kot je zadevna sodna izvršiteljica iz postopka v glavni stvari, opravlja ekonomsko dejavnost, ki ni zajeta z ureditvijo o nezavezanosti, ki je v členu 13 Direktive 2006/112 določena za osebe javnega prava, in da na drugi strani nacionalno pravo ne dopušča povečanja taks, zaradi katerih za storitve izvršbe, ki jih opravi sodni izvršitelj, za znesek dolgovanega DDV.

39

Pojasniti je treba, da odgovor Sodišča na postavljeni vprašanji temelji na predpostavki, da sta ti premisi pravilni.

40

Opozoriti je treba, prvič, da v skladu s členom 1(2) Direktive 2006/112 načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev do vključno faze prodaje na drobno, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

41

V zvezi s tem iz člena 2(1) in člena 9 te direktive izhaja, da ta skupni sistem temelji na splošnem načelu, da je vsaka ekonomska dejavnost načeloma obdavčena z DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 19. januarja 2017, National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28, točka 36). Tako je z DDV obdavčena vsaka storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (glej v tem smislu sodbo z dne 21. marca 2013, Komisija/Francija, C-197/12, neobjavljena, EU:C:2013:202, točka 30).

42

Drugič, Sodišče je v zvezi z možnostjo odstopanja od splošnega načela, da se DDV obračuna za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo, že pojasnilo, da morajo biti vse oprostitve izrecne in natančne (glej v tem smislu sodbo z dne 26. marca 1987, Komisija/Nizozemska, 235/85, EU:C:1987:161, točka 19). Poleg tega je treba besedilo, ki se uporabi za določitev oprostitve, vsekakor razlagati ozko (glej v tem smislu sodbi z dne 19. julija 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, točka 42 in navedena sodna praksa, ter z dne 29. oktobra 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, točka 49 navedena sodna praksa).

43

Iz tega izhaja, da je storitev, če ni zajeta z oprostitvijo, določeno z Direktivo 2006/112, obdavčena

z DDV v skladu s členom 2(1)(c) te direktive.

44

Tretji, v skladu s členom 193 Direktive 2006/112 je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki opravlja obdavčljivo storitev.

45

Zato mora sodni izvršitelj, kadar opravi storitev, kot je v postopku v glavni stvari, plačati DDV za to transakcijo, ker ta storitev ni zajeta z oprostivami, določenimi s to direktivo.

46

V zvezi z določitvijo davčne osnove za DDV, ki ga je treba plačati v obravnavanem primeru, iz člena 73 in člena 78(a) Direktive 2006/112 izhaja, da davčna osnova za storitev razen DDV zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je ponudnik storitev za zadevno storitev prejel oziroma bi moral prejeti od pridobitelja, prejemnika storitev ali tretje osebe.

47

Ta direktiva pa ne vsebuje nobenega izrecnega pravila v zvezi s tem, ali morajo takse sodnega izvršitelja vsebovati dolgovani DDV. Odločitev o tem vprašanju morajo zato sprejeti države članice.

48

V obravnavanem primeru znesku taks, ki jih zaračuna sodni izvršitelj, v skladu z nacionalnim pravom, kot je razvidno iz točke 38 te sodbe, ni mogoče dodati nobenega zneska DDV. Ker davčna osnova, kot je bilo navedeno v točki 46 te sodbe, razen DDV zajema vse, kar predstavlja prejeto plačilo, je treba za znesek zadevnih taks šteti, da že vsebuje ta davek.

49

S to razlago se spoštuje tudi načelo nevtralnosti DDV. Z njo se namreč davčnim zavezancem omogoči, da k plačilu DDV prispevajo v enakem deležu od celotnega zneska, zaračunanega za obdavčljive transakcije.

50

Navedena razlaga je poleg tega v skladu z načelom, da je DDV davek, ki ga mora nositi končni potrošnik. Ker v skladu z nacionalnim pravom k znesku taks, ki jih je treba zaračunati, ni mogoče dodati doplačila, ki ustreza dolgovanemu DDV, to, da se za ta znesek šteje, da že vsebuje ta davek, namreč pripelje do tega, da davčna osnova za DDV, ki ga morajo pobrati davčni organi, ne presega plačila, ki ga dejansko plača končni potrošnik in glede na katero je bil izračunan DDV, ki ga na koncu nosi ta potrošnik (glej v tem smislu sodbi z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, točka 19, in z dne 7. novembra 2013, Tulic in Plavošin, C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točki 34 in 35).

51

Z isto razlago se spoštuje tudi načelo sorazmernosti, saj ne presega tistega, kar je nujno za to, da se doseže cilj v zvezi z nujnostjo zagotavljanja pobiranja tega davka, in je ta načina določitev davčne osnove združljiv s temeljnim načelom skupnega sistema DDV, navedenim v točkah od 40 do 41 te sodbe, namreč obdavčenjem vsake ekonomske dejavnosti z DDV.

52

Tega sklepa ni mogoče izpodbiti z razlago načela sorazmernosti iz točke 2 izreka sodbe z dne 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), na katero se opira drugo vprašanje predložitvenega sodišča. V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Sodišče v točki 2 izreka razsodilo, da načelo sorazmernosti ne nasprotuje določbi nacionalnega prava – v skladu s katero sodni izvršitelj odgovarja z vsem svojim premoženjem za znesek DDV, ki je dolgovan v zvezi z izkupikom od prodaje nepremičnine v postopku izvršbe, če ne izpolni svoje obveznosti pobiranja in plačila tega davka – če ima dejansko na voljo vsa pravna sredstva za izpolnitev te obveznosti. Ta odgovor je treba razumeti glede na okoliščine zadeve, v kateri je bila izdana sodba z dne 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), ki se razlikujejo od okoliščin obravnavane zadeve iz postopka v glavni stvari. Drugače kakor v obravnavani zadevi iz postopka v glavni stvari se namreč zadeva, v kateri je bila izdana ta sodba, ni nanašala na sodnega izvršitelja kot davčnega zavezanca za plačilo DDV, temveč kot osebo, ki je dolžna plačati ta davek za račun drugega davčnega zavezanca, ki do odobritve pristojnega nacionalnega sodišča ni imel možnosti razpolagati z zneskom, pridobljenim s prodajo v okviru zadevne izvršbe, in DDV, ki se nanj nanaša, plačati v rokih, določenih z nacionalnim pravom. Poleg tega v obravnavani zadevi iz postopka v glavni stvari iz elementov, posredovanih Sodišču, ni razvidno, da sodni izvršitelj ne bi imel na voljo pravnih sredstev, ki bi mu omogočala, da kot davčni zavezanec za plačilo DDV izpolni svojo davčno obveznost.

53

Glede na vse navedene preudarke je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba določbe Direktive 2006/112 ter načeli nevtralnosti DDV in sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotujejo upravni praksi pristojnih nacionalnih organov, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero se za DDV v zvezi s storitvami, ki jih opravi sodni izvršitelj v okviru izvršilnega postopka, šteje, da je vključen v takse, ki jih zaračuna ta sodni izvršitelj.

Stroški

54

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

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Določbe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2013/43/EU z dne 22. julija 2013, ter načeli nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV) in sorazmernosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo upravni praksi pristojnih nacionalnih organov, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero se za DDV v zvezi s storitvami, ki jih opravi sodni izvršitelj v okviru izvršilnega postopka, šteje, da je vključen v takse, ki jih zaračuna ta sodni izvršitelj.

Podpisi

(*1) Jezik postopka: poljščina.