

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2015. gada 26. martā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Samērīguma un nodokļu neitralitātes principi – Piespiedu izsolē pārdota nekustamā īpašuma piegādes aplikšana ar nodokli – Valsts tiesiskais regulējums, kas tiesu izpildītājam, kurš veic šo pārdošānu, nosaka pienākumu aprēķināt un samaksāt PVN par šādu darījumu – Pirkuma cenas samaksa kompetentajai tiesai un nepieciešamība šai tiesai pārskaitīt maksājamo PVN tiesu izpildītājam – Tiesu izpildītāja finansiālā atbildība un kriminālatbildība PVN nemaksāšanas gadījumā – Starpība starp vispārīgās tiesību normās noteikto termiņu nodokļa maksātāja PVN maksājumam un šādam tiesu izpildītājam noteikto termiņu – PVN priekšnodokļa atskaitīšanas neiespējamība

Lieta C-499/13

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Polija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2013. gada 21. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 16. septembrī, tiesvedībā

Marian Macikowski

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [A. Tizzano], tiesneši S. Rodins [S. Rodin], E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet] (referenti), E. Levits un F. Biltšens [F. Biltgen],

ģenerālvokāle J. Kokote [J. Kokott],

sekretārs K. Malaceks [K. Malacek], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2014. gada 4. septembra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- M. Macikowski vērā – M. Kalinowski, radca prawny,
- Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku vērā – T. Tratkiewicz un J. Kaute, pārstāvji,
- Polijas valdības vērā – B. Majczyna un A. Gawłowska, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – M. Owsiany-Hornung un L. Lozano Palacios, pārstāves,

noklausījies ģenerālvokātes secinājumus 2014. gada 6. novembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Sprīdums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt samērīguma un nodokļu neitralitātes principus, kā arī 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 9., 193., 199., 206., 250. un 252. pantu.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *M. Macikowski*, tiesu izpildītāju, un *Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku* par termiņa nesamaksātu pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas bija maksājams par nekustamo īpašuma pārdošānu piespiedu izpildes kārtībā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 9. panta 1. punkts ir noteikts:

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar noliku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

4 Minētās direktīvas 193. panta teksts ir šāds:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199. pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.”

5 Šīs pašas direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir noteikts:

“Dalībvalstis var noteikt, ka turpmāk norādītajos darījumos persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir preču vai pakalpojumu saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs:

[..]

g) tādā nekustamo īpašuma piegādē, kas pārdots tiesas izsolē.”

6 PVN direktīvas 204. pants ir paredzēts:

“1. Ja saskaņā ar 193. līdz 197. pantu, 199. un 200. pantu par PVN nomaksu atbildīga persona ir nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā maksājams PVN, tad dalībvalstis var atļaut šai personai iecelt pārstāvi nodokļa jātajumos, kas atbildīgs par PVN nomaksu.

Turklī, ja darījumu, par kuru uzliek nodokli, veic nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kur maksājams PVN, un ja attiecībā ar valsti, kur ir šis nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīgā iestāde, nepastāv neviens juridisks instruments par savstarpēju palīdzību, kuras darbības joma ir Ikdzga Direktīvā 76/308/EEK [...] un Regulā (EK) Nr. 1798/2003 [...] paredzējajai, dalībvalstis var pieņemt noteikumus, paredzot to, ka par PVN nomaksu atbildīgā persona ir pērstāvis nodokļa jautājumos, kuru iecēlis nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgajā dalībvalstī.

Tomēr dalībvalstis nevar šī punkta otrajā daļā paredzēto izvēles iespēju nodokļa maksātājam, kas neveic uzņēmējdarbību Kopienā, kā definēts 358. panta 1. punktā, un kas izvēlējies piemērot pašo režīmu elektroniski sniegtiem pakalpojumiem.

2. Uz 1. punktu paredzēto izvēles iespēju attiecas nosacījumi un procedūras, ko nosaka katra dalībvalsts.”

7 PVN direktīvas 205. pantā ir noteikts:

“Šīs direktīvas 193. Ikdz 200. pantā un 202., 203. un 204. pantā minētajos gadījumos dalībvalstis var paredzēt, ka par PVN nomaksu ir solidāri atbildīga kāda cita persona, nevis par PVN nomaksu atbildīgā persona.”

8 Minētās direktīvas 206. pantā ir paredzēts:

“Visi nodokļa maksātāji, kas atbildīgi par PVN nomaksu, iesniedzot PVN deklarācijas, kā paredzēts 250. pantā, samaksā PVN neto summu. Tomēr dalībvalstis var noteikt citu šīs summas maksāšanas datumu vai pieprasīt starpmaksājumu.”

9 Šīs pašas direktīvas 250. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējamā nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķināt bāzes noteikšanai – to darījumu kopājo vērtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitēšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtību.”

10 PVN direktīvas 252. panta 1. punkts ir paredzēts:

“PVN deklarāciju iesniedz termiņā, ko nosaka dalībvalstis. Šis termiņš nevar būt vēlāks kā divus mēnešus pēc katra maksājuma perioda beigām.”

11 Minētās direktīvas 273. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

Polijas tiesības

Likums par PVN

12 2004. gada 11. marta Likuma par preču un pakalpojumu nodokli (*ustawa o podatku od towarów i usług*)

, Dz. U. Nr. 54, 535. pozīcija; turpmāk tekst – “Likums par PVN”) 15. panta 6. punkts ir noteikts:

“Par nodokļa maksātājiem neuzskata valsts iestādes un dienestus, kas tās apkalpo, ciktāl tie izpilda uzdevumus, kuri tiem uzticāti atbilstoši citiem tiesību aktiem un kuru izpildei tie ir izveidoti, izņemot atbilstoši civiltiesiskajiem līgumiem veiktas darbības.”

13 Saskaņā ar minētā likuma 18. pantu:

“Izpildes iestādes, kas norādītas 1966. gada 17. jūnija Likuma par administratīvo izpildes procesu [..], kā arī tiesu izpildītāji, kas veic izpildu darbības 1964. gada 17. novembra Civilprocesa kodeksa [*ustawa Kodeks postępowania cywilnego*; Dz. U. Nr. 43, 296. pozīcija], redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiem (turpmāk tekst – “Civilprocesa kodekss”), izpratnē, ir atbildīgas par nodokļa nomaksu par piespiedu izpildes kārtībā veiktu to preču piegādi, kas ir parādnieka pašums vai atrodas viņa valdījumā pretēji spēkā esošām tiesību normām.”

Nodokļu kodekss

14 1997. gada 29. augusta Likuma par nodokļu kodeksu (*ustawa – Ordynacja podatkowa*) redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiem (Dz. U. 2005, Nr. 8, 60. pozīcija; turpmāk tekst – “Nodokļu kodekss”), 8. pants ir paredzēts:

“Par nodokļa nomaksu atbildīgā persona ir fiziska persona, juridiska persona vai organizatoriska vienība bez juridiskas personas statusa, kurai atbilstoši nodokļu tiesību normām ir pienākums aprēķināt un iekasēt nodokli no nodokļa maksātāja un noteiktajā termiņā samaksāt to nodokļu administrācijai.”

15 Nodokļu kodeksa 30. pants ir noteikts:

“1. Par nodokļa nomaksu atbildīgā persona, kas nav izpildījusi 8. pants noteiktos pienākumus, atbild par neiekasēto vai par iekasēto, taču nesamaksēto nodokli.

[..]

3. Par nodokļa nomaksu atbildīgā persona vai iekasētājs atbild par 1. vai 2. punktā minētajiem parādiem ar visu savu mantu.

[..]

4. Ja nodokļu iestāde nodokļu procedūrā konstatē 1. vai 2. punktā minētos apstākļus, tās pieņem lēmumu attiecībā uz par nodokļa nomaksu atbildīgās personas vai iekasētāja nodokļu atbildību, kurā nosaka neiekasēto vai iekasēto, taču nesamaksēto nodokļa parāda apmēru.

[..]”

Civilprocesa kodekss

16 Civilprocesa kodeksa 808. panta 1. punkts ir noteikts:

“Ja izpildes procesā samaksēto naudas summa nav jāizmaksā nekavējoties, tā ir jāiemaksā tiesas depozītu kontā. [..]”

17 Civilprocesa kodeksa 998. panta 1. punkts ir noteikts:

“Pēc tam, kad augstākā nosolītā cena ir kļuvisi galīga un pircējs ir izpildījis izsoles nosacījumus, vai pēc tam, kad ir ticis pieņemts lēmums par pirkuma cenas noteikšanu un Valsts

kase ir samaks?jusi cenu piln? apjom?, tiesa pie?em l?mumu par ?pašumties?bu atz?šanu.”

18 Min?t? kodeksa 999. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Ar sp?k? esošu l?mumu par ?pašumties?bu atz?šanu ?pašumties?bas tiek nodotas pirc?jam, un uz š? dokumenta pamata ?pašuma ties?bas p?ries pirc?jam ar ierakstu nekustam? ?pašuma re?istr?, k? ar? ar ierakstu zemesgr?mat? vai ar dokumenta iesniegšanu nekustam? ?pašuma dokumentu re?istr?. Gal?gais l?mums par ?pašumties?bu gal?go atz?šanu ir ar? izpildu dokuments, kas ?auj pirc?jam ieg?t nekustam? ?pašuma vald?jumu.”

19 Š? paša kodeksa 1023. panta 1. punkts ir formul?ts š?di:

“Izpildes iest?des sagatavo nekustam? ?pašuma piespiedu izpild? ieg?t?s summas sadales starp kreditoriem pl?nu.”

20 Civilprocesa kodeksa 1024. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Sadales pl?n? ir j?nor?da:

- 1) sadal?m? summa;
- 2) sadales dal?bnieku pras?jumi un ties?bas;
- 3) summa, kas pien?kas katram sadales dal?bniekam;
- 4) p?rskait?m?s summas un summas, kas paliek tiesas depoz?tu kont?, nor?dot iemeslus to izmaksas aptur?šanai.

[..]”

21 T? paša kodeksa 1035. pant? ir noteikts:

“P?c sadal?m?s summas iemaksas tiesas depoz?tu kont? tiesu izpild?t?js nekav?joties sagatavo piespiedu izpild? ieg?t?s summas sadales pl?na projektu un iesniedz to tiesai. Vajadz?bas gad?jum? tiesa veic pl?n? groz?jumus un papildin?jumus, bet to apstiprina, ja tie nav vajadz?gi.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

22 *M. Macikowski* ir tiesu izpild?t?js *S?d Rejonowy w Chojnicach* (Hoj?ices pirm?s instances tiesa).

23 Pamatojoties uz kreditora pieteikumu, vi?š uzs?ka izpildes proced?ru pret *Royal sp. z o.o.* (turpm?k tekst? – “*Royal*”), kas bija PVN maks?t?ja.

24 Šaj? proced?r? *M. Macikowski* veica *Royal* piederoš? nekustam? ?pašuma apraksti.

25 Attiec?g? nekustam? ?pašuma p?rdošana izsol? notika 2007. gada 16. febru?r?. Ar 2007. gada 22. marta r?kojumu, kas k?uva gal?gs 2007. gada 22. august?, *S?d Rejonowy w Chojnicach* atzina ?pašumties?bas uz šo nekustamo ?pašumu *Babinski* laul?tajam p?rim par izsoles cenu – 1 424 201 Polijas zloti (PLN). Pirc?ji iemaks?ja š?s tiesas depoz?ta r??in? visu šo summu.

26 *M. Macikowski* ar 2008. gada 27. oktobra l?mumu noteica min?t?s summas sadales pl?na projektu, kur? tostarp nor?d?ja, ka PVN summa PLN 256 823,13 apm?r? j?p?rskaita Hoj?ices nodok?u iest?des kont?.

27 2009. gada 26. janvārī M. Macikowski lūdza Sēd Rejonowy w Chojnicach pārskaitīt viņa kontā summu PLN 256 823,13, lai viņš kā par nodokļa nomaksu atbildīgā persona varētu samaksāt PVN saistībā ar izsolīto pārdoto *Royal* nekustamo īpašuma īpašumtiesību pārēji.

28 *Sēd Rejonowy w Chojnicach* pārskaitīja minēto summu M. Macikowski kontā pēc sadales plāna galīgās apstiprināšanas. Lūdž ar to M. Macikowski 2009. gada 31. augustā izdeva rīkojumu, kurā ir norādīts PVN par minēto nekustamo īpašuma pārdošanu, un 2009. gada 2. septembrī informēja nodokļu administrāciju par nodokļa samaksu.

29 Hoļīces nodokļu iestādes direktors, pamatojoties tostarp uz Likuma par PVN 18. pantu, to skatot kopā ar Nodokļu kodeksa 8. pantu un 30. panta 1., 3. un 4. punktu, noteica M. Macikowski kā par PVN nomaksu atbildīgās personas atbildību par summu PLN 256 823,13, jo šis nodoklis, kas bija jāmaksā par *Royal* nekustamo īpašuma pārdošanu, tika iekasēts, taču nebija samaksāts noteiktajā termiņā. Hoļīces nodokļu iestādes skatījumā, M. Macikowski, nodrošinot izpildes procedūras īstenošanu, 2007. gada novembrī saistībā ar *Royal* nekustamo īpašuma pārdošanu bija pienākums izdot parādnieka, proti, *Royal*, vārdā rīkojumu, norādot tajā PVN par bruto summu PLN 1 424 201, kas ietver nodokli PLN 256 823,13 apmērā, kā arī pārskaitīt šo nodokli lūdž 2007. gada 25. decembrī kompetentās nodokļu administrācijas kontā.

30 Ar 2011. gada 10. oktobra spriedumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* (Vojevodistes administratīvā tiesa Gdaņskā) noraidīja M. Macikowski prasību par 2009. gada 23. novembra lēmumu, ar kuru *Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku* [Gdaņskas Finanšu pārvaldes direktors] noteica par PVN nomaksu atbildīgās personas finansēto atbildību par PVN, kas iekasēts par piespiedu izsolīto pārdoto *Royal* nekustamo īpašumu, bet nav samaksāts noteiktajā termiņā. Savā pamatojumā šī tiesa uzsvēra, ka šajā lietā tai ir saistoša *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) interpretācija un ka pārdotā minētā tiesa neesot apšaubījusi minēto lēmuma pamatotību un esot atzinusi, ka M. Macikowski juridiski bija iespējams izpildīt pienākumus, kas izriet no Likuma par PVN 18. panta.

31 Minēto spriedumu M. Macikowski pārsūdzēja *Naczelny Sąd Administracyjny*. Kasācijas sūdzības pamatojumā viņš apgalvoja, ka šajā spriedumā ir nepareizi interpretēti Likuma par PVN 18. pants, jo nav ņemtas vērā uz PVN sistēmā attiecināmās Savienības tiesību normas, proti, PVN direktīvas normas.

32 Šajos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny*, uzskatot, ka minētās kasācijas sūdzības izvērtēšanai ir nepieciešama Savienības tiesību normu interpretācija, nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai PVN sistēmā, kuras pamatā ir PVN direktīva, it īpaši tās 9. un 193. pants, skatīti kopā ar 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu, nepieļauj tādā valsts tiesību normu, kāds ir Polijas Likuma par PVN 18. pants, ar kuru ir ieviesti izņēmumi no šā nodokļa vispārējā principa galvenokārt attiecībā uz personām, kam ir pienākums aprēķināt un iekasēt nodokli, radot par PVN nomaksu atbildīgās personas, proti, personas, kurām ir pienākums nodokļu maksātāja vietā aprēķināt nodokļa apmēru, iekasēt to no nodokļa maksātāja un noteiktajā termiņā samaksāt to nodokļu administrācijai, institūtu?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša:

a) vai samērīguma princips, kas ir Savienības tiesību vispārējais princips, nepieļauj tādā valsts tiesību normu, kāda ir Polijas Likuma par PVN 18. pants, no kura tostarp izriet, ka nodokli par nekustamo īpašuma, proti, lietu, kas ir parādnieka īpašums vai atrodas viņa valdījumā pretēji spēkā esošām tiesību normām, piegādā piespiedu izpildes ietvaros aprēķinā, iekasē un samaksā?

izpildu darbības veicošais tiesu izpildītājs, kurš k? par PVN nomaksu atbild?g? persona ir atbild?gs par š? pienākuma neizpildi?

b) Vai PVN direktīvas 206., 250. un 252. pants, k? ar? no tās izrietošais neitralitātes princips nepieļauj t?du valsts tiesību normu, k?ds ir Polijas Likuma par PVN 18. pants, saska?? ar kuru šaj? tiesību norm? norād?tajai par PVN nomaksu atbild?gajai personai ir pienākums apr??in?t, iekas?t un samaks?t PVN par pre?u, kas ir par?dnieka ?pašums vai atrodas vi?a vald?jum? pret?ji sp?k? esoš?m tiesību norm?m, pieg?di, kas notiek piespiedu izpildes ietvaros, un izdar?t to nodok?u maks?t?jam piem?rojam? taks?cijas period? t?s summas apm?r?, ko veido no preces p?rdošanas g?t?s summas bez PVN un atbilstoš?s PVN likmes reizin?jums, no š?s summas neatskaitot laikposm? no taks?cijas perioda s?kuma l?dz datumam, kad nodoklis ticis iekas?ts no nodok?a maks?t?ja, samaks?to priekšnodokli?”

Par prejudiciāliem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

33 Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direktīvas 9., 193. pants un 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir j?interpret? tād?j?di, ka tie nepieļauj t?du valsts tiesību normu k? pamatliet? apl?kot?, kas saist?b? ar nekustam? ?pašuma p?rdošanu piespiedu izpildes k?rt?b? uzliek pienākumu tiesību subjektam, proti, tiesu izpild?t?jam, kurš veica min?to p?rdošanu, apr??in?t, iekas?t un samaks?t paredz?taj? termi?? PVN, kas j?maks? no ie??mumiem par šo darījumu.

34 Lai atbild?tu uz šo jautājumu, ir j?konstat?, pirmk?rt, ka ar PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu dal?bvalst?m, lai nodrošin?tu pareizu PVN iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu, ir at?auts noteikt, ka tiesas izsol? p?rdota nekustam? ?pašuma pieg?des gad?jum? nodokli maks?s nekustam? ?pašuma ieguv?js k? par nodok?a nomaksu atbild?g? persona, ja vien tas ir nodok?a maks?t?js.

35 Otrk?rt, no PVN direktīvas 273. panta izriet, ka dal?bvalstis var paredz?t citus pienākumus, ko t?s uzskata par vajadz?giem, lai nodrošin?tu pareizu PVN iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu.

36 Šaj? zi?? Tiesai jau ir bijusi iesp?ja spriest, ka, t? k? PVN direktīvas 90. panta 1. punkta un 273. panta norm?s nav preciz?ti nedz nosac?jumi, nedz pienākumi, ko dal?bvalstis ?rpus taj?s noteiktaj?m robež?m var paredz?t, š?s tiesību normas pieš?ir dal?bvalst?m r?c?bas br?v?bu (skat. spriedumu *Kraft Foods Polska*, C?588/10, EU:C:2012:40, 23. punkts).

37 Tom?r pas?kumi, ko dal?bvalstis var noteikt saska?? ar PVN direktīvas 273. pantu, lai nodrošin?tu pareizu nodok?a iekas?šanu un nov?rstu kr?pšanu, nedr?kst p?rsniegt to, kas vajadz?gs šo m?r?u sasniegšanai, un tie nedr?kst kait?t PVN neitralit?tei (skat. spriedumus *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, 49. punkts, un *Klub*, C?153/11, EU:C:2012:163, 50. punkts).

38 Šaj? gad?jum?, pirmk?rt, no Polijas vald?bas iesniegtajiem apsv?rumiem izriet, ka ar pamatliet? apl?koto valsts tiesisko regulējumu ieviest?s starpniec?bas sist?mas, saska?? ar kuru tiesu izpild?t?js ir atbild?gs par PVN, kas j?maks? no p?rdošan? piespiedu izsol? g?tajiem ie??mumiem, apr??in?šanu, iekas?šanu un samaks?šanu, m?r?is ir nepieļaut, ka nodok?a maks?t?js, ?emot v?r? t? finansiālo st?vokli, neizpilda savu fiskālo pienākumu samaks?t PVN.

39 T?tad, t? k? Polijas Republika uzskata t?du pas?kumu par vajadz?gu, lai nodrošin?tu pareizu PVN iekas?šanu, PVN direktīvas 273. pants var attiekties uz t?du tiesisko regulējumu.

40 Otrk?rt, š?ds tiesiskais regul?jums nav pretrun? nedz PVN direkt?vas 193. pantam, nedz
199. panta 1. punkta g) apakšpunktam.

41 Proti, lai gan ir taisnība, ka šīs normas būtībā paredz, ka nodokli var maksāt tikai nodokļu maksātājs, kas veic preču piegādi, par kuru uzliek nodokli, vai noteiktos apstākļos nekustamā īpašuma pircējs, tomēr uz tiesu izpildītāja kā par minēto nodokļa iekasāšanu atbildīgā starpnieka uzdevumu šīs tiesību normas neattiecas.

42 T?d?j?di Likuma par PVN 18. pant? tiesu izpild?t?ja, kas veic p?rdošanu piespiedu izsol?, uzdevums ir defin?ts k? starpniec?ba, kuras gad?jum? ir tikai j?garant? nodok?a summas iekas?šana un t?s p?rskait?šana nodok?u administr?cijai noteiktaj? termi?? t? nodok?u maks?t?ja v?rd?, kuram tas j?maks?. Šaj? situ?cij? tiesu izpild?t?ja pien?kumam nav nodok?u pien?kuma rakstura, jo šis p?d?jais joproj?m ir nodok?a maks?t?jam.

43 Pildot šo uzdevumu, pirmkārt, tiesu izpildītājs nepiesavinās nedz nodokļu maksātāja kompetenci, nedz pienākumu un rēķinās tikai par to, lai PVN summa par konkrēto darījumu tiktu pārskaitīta nodokļu administrācijai.

44 Otrk?rt, pamatliet? apl?kotaj? regul?jum? nav paredz?ts, ka tiesu izpild?t?jam b?tu solid?srs pien?kums kop? ar min?to nodok?a maks?t?ju samaks?t PVN. Turkl?t vi?š nav nodok?a maks?t?ja p?rst?vis nodok?a jaut?jumos PVN direkt?vas 204. panta izpratn?.

45 No šiem apsvērumiem izriet, ka PVN direktīvas 9., 193. pants un 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādū valsts tiesību normu kā pamatlietaplūkoti, kas saistīti ar nekustamā pašuma pārdošanu piespiedu izpildes kārtībā: uzliedpienkumu tiesību subjektam, proti, tiesu izpildītājam, kurš veica minēto pārdošanu, aprēķināto, iekasēto un samaksēto paredzētajā termiņā PVN, kas jāmaksā no ieņēmumiem par šo darījumu.

Par otr? jaut?juma a) da?u

46 Uzdodot otr? jaut?juma a) da?u, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai sam?r?guma princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du valsts ties?bu normu k? pamatliet? apl?kot?, saska?? ar kuru tiesu izpild?t?jam ir j?atbild ar visu savu mantu par PVN summu, kas j?maks? par ie??mumiem no nekustam? ?pašuma p?rdošanas piespiedu izpildes k?rt?b?, gad?jum?, ja vi?š neizpilda savu pien?kumu iekas?t un samaks?t šo nodokli.

47 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka atbilstoši past?v?gajai judikat?rai dal?bvalst?m, ?stenojot pilnvaras, ko t?m pieš?ir Savien?bas direkt?vas, ir j?iev?ro visp?r?jie ties?bu principi, kas ir da?a no Savien?bas ties?bu sist?mas, tostarp tiesisk?s noteikt?bas un sam?r?guma principi (šaj? zi?? skat. spriedumus *Schloßstrasse*, C?396/98, EU:C:2000:303, 44. punkts, un “Goed Wonen”, C?376/02, EU:C:2005:251, 32. punkts).

48 Konkrētāk attiecībā uz samērīguma principu ir jāatgādina, ka, lai gan ir pamatoti, ka dalībvalstis, balstoties uz PVN direktīvas normām, veic pasākumus, lai nodrošinātu pāc iespējamo efektīvu Valsts kases tiesību aizsargāšanu, tomēr tie nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šo mērķa sasniegšanai (šajā ziņā skat. spriedumus *Molenheide* u.c., C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623, 47. punkts, kā arī *Federation of Technological Industries* u.c., C-384/04, EU:C:2006:309, 30. punkts).

49 It ?paši nevar uzskatīt par samērīgu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesu izpildītājs tiek uzskatīts par atbildīgu par rīcību, kurā viņš personiski nav vainojams.

50 Šai? zi?? min?t? tiesu izpild?t?ja r?c?b? b?tu j?b?t juridiskiem l?dzek?iem š? uzdevuma

izpildei, un vi?a atbild?bas iest?šan?s nevar b?t atkar?ga no apst?k?iem, kurus vi?š nek?di nevar ietekm?t, tostarp no darb?bas vai bezdarb?bas, kur? vainojamas treš?s personas.

51 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka ar LESD 267. pantu izveidot?s tiesu sadarb?bas sist?mas ietvaros Tiesai nav j?lemj par valsts ties?bu normu interpret?ciju un nav j?spriež vai j?p?rbauda, vai iesniedz?jtiesas sniegt? to interpret?cija ir pareiza. Proti, Tiesai saska?? ar kompetences sadal?jumu starp to un valsts ties?m ir j??em v?r? faktiskais un tiesiskais prejudici?lo jaut?jumu konteksts, k?ds tas ir defin?ts l?mum? par prejudici?lo jaut?jumu uzdošanu (spriedumi *Fundación Gala-Salvador Dalí* un *VEGAP*, C?518/08, EU:C:2010:191, 21. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? *Logstor ROR Polska*, C?212/10, EU:C:2011:404, 30. punkts).

52 T?d?j?di iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai tiesu izpild?t?jiem ir visi nepieciešamie juridiskie l?dzek?i, lai noteiktajos termi?os izpild?tu pien?kumu iekas?t un samaks?t PVN, kas j?maks? par piespiedu izpildes k?rt?b? p?rdotu preci, ja vien vi?i savus pien?kumus pilda pareizi un atbilstoši ties?bu aktiem.

53 L?dz ar to uz otr? jaut?juma a) da?u ir j?atbild, ka sam?r?guma princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas pie?auj t?du valsts ties?bu normu k? pamatliet? apl?kot?, saska?? ar kuru tiesu izpild?t?jam ir j?atbild ar visu savu mantu par PVN summu, kas j?maks? par ie??mumiem no nekustam? ?pašuma p?rdošanas piespiedu izpildes k?rt?b?, gad?jum?, ja vi?š neizpilda savu pien?kumu iekas?t un samaks?t šo nodokli, ar nosac?jumu, ka attiec?g? tiesu izpild?t?ja r?c?b? faktiski ir visi nepieciešamie juridiskie l?dzek?i š? pien?kuma izpildei, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

Par otr? jaut?juma b) da?u

54 Uzdodot otr? jaut?juma b) da?u, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 206., 250. un 252. pants, k? ar? nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du valsts ties?bu normu k? pamatliet? apl?kot?, saska?? ar kuru šaj? ties?bu norm? nor?d?tajai par nodok?a nomaksu atbild?gajai personai ir j?apr??ina, j?iekas? un j?samaks? PVN summa, kas maks?jama par pre?u p?rdošanu piespiedu izpildes k?rt?b?, ta?u saska?? ar kuru vi?š nevar atskait?t PVN priekšnodok?a summu, ko samaks?jis pieg?d?t?js laikposm? no taks?cijas perioda s?kuma l?dz datumam, kad nodoklis ticis iekas?ts no nodok?a maks?t?ja.

55 J?atg?dina, ka atbilstoši past?v?gai judikat?rai PVN direkt?vas 167. un n?kamajos pantos paredz?t?s ties?bas uz nodok?a atskait?šanu veido neat?emamu PVN sist?mas sast?vda?u un t?s princip? nav ierobežojamas. T?s ir izmantojamas nekav?joties attiec?b? uz visiem ar dar?jumiem saist?tajiem priekšnodok?iem (skat. it ?paši spriedumus *Gabalfrisa* u.c., no C?110/98 l?dz C?147/98, EU:C:2000:145, 43. punkts; *Kittel* un *Recolta Recycling*, C?439/04 un C?440/04, EU:C:2006:446, 47. punkts; *Mahagében* un *Dávid*, C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 38. punkts, k? ar? *Gran Via Moine?ti*, C?257/11, EU:C:2012:759, 21. punkts).

56 Turkl?t no PVN direkt?vas 206. un 250. panta izriet, ka Valsts kasei ir p?rskait?ma PVN neto summa, proti, summa, kur? ir ?emta v?r? atskait?m? summa, un ka visi atskait?jumi ir j?veic saist?b? ar taks?cijas periodu, kur? tie rad?s.

57 Pamatliet? nodok?a maks?t?jam, kas ir to pre?u, kuras izsol? p?rdeva tiesu izpild?t?js, ?pašnieks, nevis par nodok?a nomaksu atbild?gajai personai ir j?iesniedz PVN deklar?cija, kur? tiek ?emts v?r? šo pre?u p?rdošanas dar?jums. T?pat nodok?a maks?t?jam, nevis par nodok?a nomaksu atbild?gajai personai ir ties?bas no samaks?t? PVN, kas j?maks? par šo dar?jumu, atskait?t priekšnodokli. Š? atskait?šana attiecas uz taks?cijas periodu, kur? min?tais dar?jums ir noticis.

58 Ja par nomaksu atbild?g? persona veic PVN, kas j?maks? par šo pašu dar?jumu, p?rskait?šanu p?c tam, kad nodok?a maks?t?js ir iesniedzis deklar?ciju, š?da situ?cija var b?t attaisnojama saska?? ar PVN direkt?vas 206. panta otro teikumu, saska?? ar kuru dal?bvalst?m ir ?auts sa?emt starpmaks?jumus.

59 Ar Likuma par PVN 18. pantu ieviest? rež?ma gad?jum? pieg?d?t?ja r?c?b? nav PVN summas, kas j?maks? par piespiedu izpildes k?rt?b? veiktu dar?jumu. Š? iemesla d?? vi?š nevar izmantot šo summu, lai atskait?tu PVN priekšnodokli, ta?u vi?š saglab? ties?bas uz šo atskait?šanu. Piem?ram, ja par attiec?gaj? taks?cijas period? veiktajiem dar?jumiem nodok?a maks?t?ja, kas ir izsol? p?rdoto pre?u ?pašnieks, samaks?tais PVN priekšnodoklis, kuru atskait?t vi?am ir ties?bas, ir liel?ks par PVN, kas j?maks? par šo pre?u p?rdošanu, nodok?a maks?t?js no nodok?u administr?cijas, iesp?jams, var sa?emt p?rmaksas atmaksu.

60 T?p?c ir j?konstat?, ka š?ds rež?ms atbilst PVN direkt?vas norm?m un ka tas it ?paši nep?rk?pj š?s direkt?vas 250. un 252. pantu.

61 L?dz ar to uz otr? jaut?juma b) da?u ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 206., 250. un 252. pants, k? ar? nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie pie?auj t?du valsts ties?bu normu k? pamatliet? apl?kot?, saska?? ar kuru šaj? ties?bu norm? nor?d?tajai par nodok?a nomaksu atbild?gajai personai ir j?apr??ina, j?iekas? un j?samaks? PVN summa, kas maks?jama par pre?u p?rdošanu piespiedu izpildes k?rt?b?, ta?u saska?? ar kuru vi?š nevar atskait?t PVN priekšnodok?a summu, kas samaks?ta laikposm? no taks?cijas perioda s?kuma l?dz datumam, kad nodoklis ticis iekas?ts no nodok?a maks?t?ja.

Par ties?šan?s izdevumiem

62 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 9., 193. pants un 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie pie?auj t?du valsts ties?bu normu k? pamatliet? apl?kot?, kas saist?b? ar nekustam? ?pašuma p?rdošanu piespiedu izpildes k?rt?b? uzliek pien?kumu ties?bu subjektam, proti, tiesu izpild?t?jam, kurš veica min?to p?rdošanu, apr??in?t, iekas?t un samaks?t paredz?taj? termi?? pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas j?maks? no ie??mumiem par šo dar?jumu;**

2) **sam?r?guma princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas pie?auj t?du valsts ties?bu normu k? pamatliet? apl?kot?, saska?? ar kuru tiesu izpild?t?jam ir j?atbild ar visu savu mantu par pievienot?s v?rt?bas nodok?a summu, kas j?maks? par ie??mumiem no nekustam? ?pašuma p?rdošanas piespiedu izpildes k?rt?b?, gad?jum?, ja vi?š neizpilda savu pien?kumu iekas?t un samaks?t šo nodokli, ar nosac?jumu, ka attiec?g? tiesu izpild?t?ja r?c?b? faktiski ir visi nepieciešamie juridiskie l?dzek?i š? pien?kuma izpildei, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai;**

3) **Direkt?vas 2006/112 206., 250. un 252. pants, k? ar? nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie pie?auj t?du valsts ties?bu normu k? pamatliet? apl?kot?, saska?? ar kuru šaj? ties?bu norm? nor?d?tajai par nodok?a nomaksu atbild?gajai personai ir j?apr??ina, j?iekas? un j?samaks? pievienot?s v?rt?bas nodok?a summa, kas maks?jama par pre?u p?rdošanu piespiedu izpildes k?rt?b?, ta?u saska?? ar kuru vi?š nevar atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodok?a priekšnodok?a summu, kas samaks?ta**

laikposmā no taksācijas perioda sākuma līdz datumam, kad nodoklis ticis iekasēts no nodokļa maksātāja.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – poļu.