

62018CJ0214

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2019. gada 10. aprīlis (*1)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Direktīva 2006/112/EK – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Tiesu izpildītājs – Piespiedu izpilde – Likuma noteiktā atlīdzība – Kompetento valsts iestāžu administratīvā prakse uzskatīt, ka šā atlīdzība ietver PVN – Neitralitātes un samērīguma principi

Lietā C-214/18

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Sēd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Sopotas rajona tiesas I civillietu nodaļa, Polija) iesniedza ar lūgumu, kurš pieņemts 2018. gada 8. martā un kurš Tiesā reģistrēts 2018. gada 26. martā, tiesvedībā, ko ierosināja

H. W.,

pieņemoties:

PSM “K”,

Aleksandra Treder, kura rīkojas kā Sēd Rejonowy w Sopocie (Sopotas rajona tiesa) tiesu izpildītāja,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [F. Biltgen], tiesneši K. G. Fernlunds [C. G. Fernlund] (referenti) un L. S. Rosi [L. S. Rossi],

ģenerālvokāle: J. Kokote [J. Kokott],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

—

A. Treder vērā – M. S. Tokarz, radca prawny, un J. Martini, doradca podatkowy,

—

Polijas valdības vērā – B. Majczyna, pērstāvis,

—

Eiropas Komisijas vērā – R. Lyal, kā arī A. Armenia un B. Sasinowska, pērstāji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāles uzklauzģšanas pieģemto lūgumu izskatģt lietu bez

enerģiadvokātes secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2013/43/ES (2013. gada 22. jūlijs) (OV 2013, L 201, 4. lpp.), (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”) 1. pantu, 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu, 73. pantu, kā arī 78. panta pirmās daļas a) punktu.

2

Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību, ko ierosinājis H. W. par Aleksandra Treder, tiesu izpildītājas, kurai ir uzdots veikt pret viņu piespiedu izpildes procedūru, lūgumu pieskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN) attiecīgās izpildes izmaksu summai.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3

Direktīvas 2006/112 5. apsvērumā ir noteikts:

“PVN sistēma ir visvienkāršākā un neitrālākā, ja nodokli uzliek cik iespējams vispārīgi, aptverot gan visas ražošanas un izplatīšanas stadijas, gan pakalpojumu sniegšanu. Tādēļ iekšējā tirgus un dalībvalstu interesēs ir pieņemt kopīgu sistēmu, kas attiecas arī uz mazumtirdzniecību.”

4

Šīs direktīvas 1. pantā ir noteikts:

“1. Ar šo direktīvu izveido kopīgo [PVN] sistēmu.

2. Kopīgās PVN sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārīgu nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no to darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesā pirms stadijai, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenām pēc attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīti dažādu izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.

Kopīgo PVN sistēmu piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot.”

5

Minētās direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā ir paredzēts:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

a)

pre?u pieg?dei, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds;

[..]

c)

pakalpojumu sniegšanai, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds.”

6

Saska?? ar t?s pašas direkt?vas 9. panta 1. punktu:

““Nodok?a maks?t?js” ir jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu, neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta.

Jebkuru ražot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju darb?bu, tostarp kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo profesiju darb?bu, uzskata par “saimniecisku darb?bu”. Materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošana ar nol?ku g?t no t? ilglaic?gus ien?kumus jo ?paši ir uzskat?ma par saimniecisku darb?bu.”

7

Direkt?vas 2006/112 13. pant? ir noteikts:

“1. Valstis, re?ion?l?s un viet?j?s p?rvaldes iest?des, k? ar? citus publisko ties?bu subjektus neuzskata par nodok?a maks?t?jiem attiec?b? uz darb?b?m vai dar?jumiem, kuros t?s iesaist?s k? valsts iest?des, pat ja t?s šo darb?bu vai dar?jumu sakar? iekas? nodok?us, nodevas, ziedojumus vai maks?jumus.

Tom?r, iesaistoties š?d?s darb?b?s vai dar?jumos, t?s uzskata par nodok?a maks?t?jiem attiec?b? uz min?taj?m darb?b?m vai dar?jumiem, ja to uzl?košana par person?m, kas nav nodok?u maks?t?ji, rad?tu noz?m?gus konkurences izkrop?ojumus.

[..]”

8

Saska?? ar š?s direkt?vas 73. pantu:

“Pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. l?dz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js par šiem dar?jumiem ir sa??mis vai sa?ems no pirc?ja, pakalpojumu sa??m?ja vai treš?s personas, tostarp subs?dijas, kas tieši saist?tas ar šo dar?jumu cen?m.”

9

Min?t?s direkt?vas 78. panta pirm?s da?as a) punkt? ir noteikts:

“Summ?, kurai uzliek nodokli, ietver š?das sast?vda?as:

a)

nodokļus, nodevas un citus maksājumus, izņemot pašu PVN.”

10

Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 193. pantu “PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli [..]”.

Polijas tiesības

Polijas Republikas Konstitūcija

11

Polijas Republikas 1997. gada 2. aprīļa Konstitūcijas (1997. gada Dz. U., Nr. 78, 483. pozīcija), redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktiskā apstākļu rašanās laikā, 217. pants ir paredzēts:

“Nodokļu maksāšanas un citu valsts maksājumu veikšanas pienākums, nodokļa maksātāja statuss, nodokļa priekšmets un likmes, samazināšanas un atļaušanas principi, kā arī no nodokļa atbrīvotu nodokļu maksātāju kategorijas ir jānosaka likumā.”

PVN likums

12

2004. gada 11. martaustawa o podatku od towarów i usług (Likums par nodokli par precēm un pakalpojumiem), redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktiskā apstākļu rašanās laikā (2017. gada Dz. U., 1221. pozīcija) (turpmāk tekstā – “PVN likums”), 15. panta 1., 2. un 6. punkts ir noteikts:

“1. Nodokļa maksātāji ir juridiskas personas, organizatoriskās vienības bez juridiskās personas statusa un fiziskas personas, kas patstāvīgi veic jebkuru 2. punkts norādīto saimniecisko darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Saimnieciskā darbība ietver jebkādu darbību, ko veic ražotāji, tirgotāji vai pakalpojumu sniedzāji, tostarp uzņēmumi, kuri iegūst dabas resursus, un lauksaimnieki, kā arī brīvo profesiju darbību. Materiāla vai nemateriāla pašu izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo paši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.

[..]

6. Valsts pārvaldes struktūras un to institūcijas neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz uzdevumiem, kuri ir ieviesti ar šāpām tiesību normām un kuru īstenošanai tās ir nodibinātas, izņemot darbības, kas veiktas uz privāttiesību līgumu pamata.”

13

PVN likuma 19.a panta 1. punkts ir paredzēts:

“Nodoklis kāst iekasājams brīdī, kad prece tiek piegādāta vai pakalpojums tiek sniegts, ievērojot 5. punktu, kā arī 7.–11. punktu, 14. panta 6. punktu, 20. pantu, kā arī 21. panta 1. punktu.”

Šķ likuma 29.a panta 1. punktā un 6. punkta 1) apakšpunktā ir noteikts:

“1. Ievērojot 2.–5. punktu, 30.a–30.c pantu, 32. pantu, 119. pantu, kā arī 120. panta 4. un 5. punktu, nodokļa bāze aptver visu, kas veido atlīdzību, kura saņemta vai ir jāsaņem par pārdošanu piegādātājam vai pakalpojuma sniedzājam no pircēja, pakalpojuma saņēmēja vai no trešās personas, tostarp dotācijas, subsīdijas un citas līdzīga rakstura piemaksas, kas tieši ietekmē nodokļa maksātāja piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu cenu.

[..]

6. Nodokļa bāze ietver:

1)

nodokļus, nodevas, iemaksas un citus līdzīga rakstura maksājumus, izņemot [PVN].”

Likums par tiesu izpildītājiem un izpildi

15

Tiesu izpildītājiem ir piemērojami 1997. gada 29. augusta uzturēšanās komornikach sēdovych i egzekucji (Likums par tiesu izpildītājiem un izpildi), redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktisko apstākļu rašanās laikā (2017. gada Dz. U., 1277. pozīcija) (turpmāk tekstā – “Likums par tiesu izpildītājiem”), noteikumi.

16

Likuma par tiesu izpildītājiem 28. pants ir paredzēts:

“Uz tiesu izpildītājiem attiecas tiesību normas par fizisko personu ienākuma nodokli, sociālo nodrošinājumu un vispārīgo veselības apdrošināšanu personām, kuras veic saimniecisko darbību, kas nav lauksaimniecība.”

17

Šķ likuma 34. pants ir noteikts:

“Tiesu izpildītāja izmaksas ietver:

1)

izpildes procedūrā iesaistītā personāla un izmantotā materiāla izmaksas;

2)

izmaksas par apzīmi, pašuma apsardzi un vajadzīgo personisko aizsardzību, kā arī izmaksas par tiesu izpildītāja kabineta apdrošināšanu un civiltiesiskās atbildības apdrošināšanu;

3)

ceļojuma izdevumi līdz tiesu izpildītāja juridiskās adreses vietai, pasta izdevumi, izdevumi par naudas apriti, nelielu kustamu mantu, kuru pārvadāšanai nav vajadzīgs specializēts transports,

transporta izdevumi;

4)

pēc tiesu izpildītāju pieprasījuma saskaņā ar likumu veiktie obligātie maksājumi;

5)

citi izdevumi, kas vajadzīgi izpildes darbību un tādā likumā paredzēto darbību īstenošanai, uz kurām neattiecas 39. pants.”

18

Saskaņā ar minētā likuma 35. pantu:

“Izmaksas, kas paredzētas 34. pantā, sedz no tiesu izpildītāja saņemtais atlīdzības.”

19

Saskaņā ar šo paša likuma 43. pantu:

“Par veiktām izpildes darbībām un citām likumā uzskatītajām darbībām tiesu izpildītājs saņem atlīdzību.”

20

Likuma par tiesu izpildītājiem 49. pants ir noteikts:

“1. Naudas summu piedziņas lietās tiesu izpildītājs no parādnieka iekasē proporcionālo atlīdzību 15 % apmērā no piedzenamā parāda vērtības, bet ne mazāk par 1/10 no vidējās mēnešalgas un ne vairāk par trīsdesmitkārtīgu tās apmēru [..].

1.a Lietās, kas minētas 1. punktā, tiesu izpildītājs iekasē no parādnieka atlīdzību, kura proporcionāla piedzītajai summai.

[..]

7. Parādnieks var iesniegt pieteikumu par 1. un 2. punkta minētās atlīdzības apmēra samazināšanu. [..]

10. Pēc 7. punkta minētā pieteikuma izskatīšanas tiesa, jo pašā iemot vērtē tiesu izpildītāja darba ieguldījumu vai pieteikuma iesniedzēja mantisko stāvokli un viņa ienākumu apjomu, var samazināt 1. un 2. punkta minētās atlīdzības apmēru.”

21

Šo likuma 51. pants ir noteikts:

“1. Galīgā fiksētā atlīdzība sasniedz 20 % no vidējās mēnešalgas attiecībā uz:

1)

nekustam? ?pašuma nodošanu ?pašum? un kustamas mantas, kas taj? atrodas, p?rvietošanu; komercdarb?bas un r?pniecisk?s darb?bas gad?jum? atl?dz?ba tiek sa?emta par katru uz??muma strukt?rvien?bu;

2)

nekustam? ?pašuma vai uz??muma p?rvaldnieka iecelšanu, k? ar? nekustam? ?pašuma p?rzi?a iecelšanu;

3)

telpu atbr?vošanu no mant?m un person?m, par katru objektu iekas?jot atseviš?u atl?dz?bu;

4)

?pašuma ap??l?šanas izpildi.

2. Dz?vojamo plat?bu atbr?vošanas laik? atseviš?a atl?dz?ba netiek iekas?ta par š?d?m telp?m: ieeja, nišas, koridori, verandas, vannas istabas, pagrabi, lodžijas un taml?dz?gi.

3. Nedz?vojamo plat?bu un telpu, it ?paši gar?žu, sta??u, k?šu vai veikalu atbr?vošanas laik? par katru plat?bu ir ties?bas uz atseviš?u atl?dz?bu, t?pat k? par katru telpu.”

22

Min?t? likuma 54. pant? ir paredz?ts:

“Par nodošanu kreditora ?pašum? citos gad?jumos nek? 51. pant? uzskait?tie pien?kas gal?ga fiks?ta atl?dz?ba 15 % apm?r? no vid?j?s m?nešalgas, kam pieskaita 100 % par ikvienu izpildes proced?ru, kura izriet no jauna ?pašumties?bu sk?ruma.”

23

Atbilstoši š? paša likuma 63. panta 4. punktam:

“Tiesu izpild?t?ja ien?kumi [...] ir attiec?gaj? m?nes? iekas?t? atl?dz?ba, k? ar? atl?dzin?tie skaidr?s naudas izdevumi par izbraukumiem [...], no kuriem tiek atskait?tas tiesu izpild?t?ja izmaksas un summas, kas noteiktas šaj? pant?.”

Likums par fizisko personu ien?kuma nodokli

24

1991. gada 26. j?lijaustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (Likums par fizisko personu ien?kuma nodokli), redakcij?, kas bija sp?k? pamatlietas faktisko apst?k?u rašan?s laik? (2018. gada Dz. U., 200. poz?cija), 14. panta 1. punkta otraj? teikum? ir paredz?ts:

“Attiec?b? uz nodok?a maks?t?jiem, kuri p?rdod preces un sniedz pakalpojumus, kas apliekami ar PVN, par ien?kumiem no šo pre?u p?rdošanas un pakalpojumu sniegšanas uzskata sa?emto summu, no kuras at?em maks?jamo PVN.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

H. W. kreditors PSM "K" pilnvaroja A. Treder, S?d Rejonowy w Sopocie (Sopotas rajona tiesa, Polija) tiesu izpild?t?ju, uzs?kt piespiedu izpildes proced?ru pret par?dnieku. Ar 2016. gada 4. oktobra l?mumu A. Treder nosl?dza šo proced?ru un, piem?rojot Likuma par tiesu izpild?t?jiem 49. panta 1. punktu, noteica ar to saist?to atl?dz?bas summu, pieskaitot tai PVN.

Ieceltais par?dnieka (kurš ir promb?tn?) p?rst?vis p?rs?dz?ja šo l?mumu S?d Rejonowy w Sopocie Wydzia? I Cywilny (Sopotas rajona tiesas I civillietu noda?a), nor?dot, ka attiec?g? tiesu izpild?t?ja, pieskait?dama atl?dz?bai PVN, ir pie??vusi k??du, jo atl?dz?ba, b?dama noteikta atbilstoši Likuma par tiesu izpild?t?jiem 49. panta 1. punktam, jau ietver PVN.

Ar 2017. gada 9. marta l?mumu min?t? tiesa, pamatojoties uz pušu kop?gu pieteikumu, nol?ma aptur?t tiesved?bu l?dz br?dim, kad S?d Najwy?szy (Augst?k? tiesa, Polija) b?s l?musi par to, vai atl?dz?bas summai, ko tiesu izpild?t?js nosaka, piem?rojot šo ties?bu normu, ir j?pieskaita PVN summa vai ar? šis nodoklis jau ir iek?auts šaj? atl?dz?bas summ?.

2017. gada 27. j?lij?S?d Najwy?szy (Augst?k? tiesa) nosprieda, ka tiesu izpild?t?js atbilstoši Likuma par tiesu izpild?t?jiem 49. panta 1. punktam sa?emtajai atl?dz?bai nedr?kst pieskait?t PVN summu. Š? tiesa uzskata, ka tas, ka Likum? par tiesu izpild?t?jiem nav min?ta iesp?ja attiec?gajai atl?dz?bai pieskait?t PVN summu, liek uzskat?t, ka atbilstoši PVN likuma 29.a panta 1. punktam, lasot to kopsakar? ar š? panta 6. punkta 1. apakšpunktu, š? atl?dz?ba ir bruto pras?jumi, kuros PVN jau ir iek?auts.

P?c tiesved?bas atjaunošanas S?d Rejonowy w Sopocie Wydzia? I Cywilny (Sopotas rajona tiesas I civillietu noda?a) attiec?g? tiesu izpild?t?ja l?dza šo tiesu v?rsties Ties? ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, lai noteiktu, vai nost?ja, saska?? ar kuru atl?dz?ba, ko tiesu izpild?t?js noteicis, piem?rojot Likuma par tiesu izpild?t?jiem 49. panta 1. punktu, iek?auj PVN, kurš maks?jams atbilstoši Direkt?vas 2006/112 norm?m.

Iesniedz?jtiesa skaidro, ka atl?dz?ba, kas tiesu izpild?t?jam pien?kas par darb?bu veikšanu piespiedu izpildes proced?r?, ir noteikta likum?. L?dz 2015. gada 9. j?nijam tika uzskat?ts, ka uz tiesu izpild?t?ju attiecas PVN likuma 15. panta 6. punkt? paredz?tais atbr?vojums un t?tad tam par sav?m darb?b?m nav j?maks? PVN. Atbilstoši finanšu ministra nost?jai, kas pie?emta šaj? datum?, tika uzskat?ts, ka tiesu izpild?t?jam š? ties?bu norma nav piem?rojama un t?tad tam par min?taj?m darb?b?m PVN ir j?maks?. Turkl?t tika pazi?ots, ka maks?jamais PVN ir iek?auts sa?emt?s atl?dz?bas summ?. Turpret? š?s izmai?as neizrais?ja groz?jumus valsts likum?, kur? ir reglament?tas iekas?jam? atl?dz?bas apm?ra robežas. L?dz ar to tiesu izpild?t?ju atl?dz?bas summa faktiski tika samazin?ta par atbilstošo maks?jam? PVN summu.

Min?t? finanšu ministra nost?ja tika apstiprin?ta ar S?d Najwy?szy (Augst?k? tiesa) 2017. gada 6.

marta nol?mumu. Min?t? tiesa uzskat?ja, ka tiesu izpild?t?jam ir piem?rojams PVN likuma 15. panta 1. punkts, lasot to kopsakar? ar š? panta 2. punktu, jo tas savu darb?bu veic nevis k? publisko ties?bu subjekts, bet gan k? pašnodarbin?ta persona br?vas profesijas darb?bas ietvaros, t?d?? tam nevar piem?rot š? likuma 15. panta 6. punkt? un Direkt?vas 2006/112 13. panta 1. punkt? paredz?to atbr?vojumu.

32

Iesniedz?jtiesa izmanto interpret?ciju, saska?? ar kuru tiesu izpild?t?js ir PVN maks?t?js attiec?b? uz t? veiktaj?m piespiedu izpildes darb?b?m. Turkl?t t? uzskata, ka pamatota ir S?d Najwy?szy (Augst?k? tiesa) nost?ja, ka sa?emtajai atl?dz?bai nevar pieskait?t PVN.

33

Tom?r, t? k? nav izdar?ti groz?jumi ties?bu aktos, kas paredz?tu sa?emam?s atl?dz?bas palielin?jumu, lai segtu izmaksas saist?b? ar PVN piem?rošanu tiesu izpild?t?jiem, iesniedz?jtiesai rodas šaubas par š? sprieduma 28. punkt? izkl?st?t?s S?d Najwy?szy (Augst?k? tiesa) nost?jas, ka ir j?uzskata, ka tiesu izpild?t?ju atl?dz?ba ir bruto pras?jumi, kas jau iek?auj PVN, atbilst?bu Savien?bas ties?b?m un, konkr?t?k, PVN neitralit?tes un sam?r?guma principiem.

34

Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, pirmk?rt, vai tas, ka tiek uzskat?ts, ka tiesu izpild?t?ju sa?emtaj? atl?dz?b? jau ir iek?auts PVN, noz?m?, ka tiek p?rk?pts noteikums, saska?? ar kuru šis nodoklis ir j?sedz galapat?r?t?jam, un, otrk?rt, b?t?b? – vai tas, ka šaj? atl?dz?bas summ? jau ir iek?auts PVN, neatbilst sam?r?guma principam, k?ds tas ir interpret?ts 2015. gada 26. marta sprieduma Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201) rezolut?v?s da?as 2) punkt?.

35

Š?dos apst?k?os S?d Rejonowy w Sopocie Wydzia? I Cywilny (Sopotas rajona tiesas I civillietu noda?a) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1)

Vai, ?emot v?r? [PVN] sist?mu, kuras pamat? ir Direkt?va [2006/112], it ?paši š?s direkt?vas 1. pantu, 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu, k? ar? 73. pantu saist?b? ar 78. panta pirm?s da?as a) punktu, k? ar? no min?t?s sist?mas izrietošo PVN neitralit?tes principu, kas ir visp?r?js Savien?bas ties?bu princips, ir pie?aujams uzskats, iev?rojot [PVN likuma] 29.a panta 1. punktu un 29.a panta 6. punkta 1) apakšpunkta saturu saist?b? ar [Likuma par tiesu izpild?t?jiem] 49. panta 1. punkta, 35. panta, k? ar? 63. panta 4. punkta formul?jumu, ka tiesu izpild?t?ju iekas?taj? piespiedu izpildes proced?ru atl?dz?b? ir iek?auts nodoklis par prec?m un pakalpojumiem (proti, PVN)?

Ja atbilde uz šo jaut?jumu ir apstiprinoša:

2)

Vai, ?emot v?r? sam?r?guma principu, kas ir Savien?bas visp?r?js princips, ir pie?aujams uzskat?t, ka tiesu izpild?t?jam k? PVN maks?t?jam veikt?s tiesu izpildes darb?bas jom? faktiski ir visi nepieciešamie juridiskie l?dzek?i, lai pareizi izpild?tu nodok?a maks?t?ja pien?kumu, atbilstoši kuram uz Likuma par tiesu izpild?t?jiem pamata iekas?jam? piespiedu izpildes proced?ru atl?dz?ba ietver nodokli par prec?m un pakalpojumiem (proti, PVN)?”

36

Ar šiem jautājumiem, kas ir jautājumi kopā, iesniedzoties bāzē jautā, vai Direktīvas 2006/112 normas, kā arī PVN neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tādā kompetento valsts iestāžu administratīvā prakse kā pamatlietā aplūkotā, atbilstoši kurai ir uzskatāms, ka PVN par pakalpojumiem, ko tiesu izpildītājs sniedz piespiedu izpildes procedūrā, ir iekavāts tā saimējā atlīdzībā.

37

Ievadam jānorāda, pirmām kārtām, ka ar Direktīvu 2006/112, kas stājas spēkā 2007. gada 1. janvārī, tika atcelta Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopā pievienotās vārtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), neparedzot grozījumus pāc bāzē salīdzinājuma ar pādējo minēto direktīvu. Tā kā atbilstošo Direktīvas 2006/112 tiesību normu tvērumā bāzē ir identisks Sestās direktīvas 77/388 tiesību normu tvērumam, Tiesas judikatūra attiecībā uz pādējo minēto ir piemērojama arī Direktīvai 2006/112.

38

Otrām kārtām, kā izriet no šā sprieduma 32. punkta, uzdotie jautājumi ir balstīti uz premisu, ka, pirmkārt, tās tiesu izpildītājs kā pamatlietā aplūkotais veic saimniecisko darbību, uz kuru neattiecas Direktīvas 2006/112 13. pantā publisko tiesību subjektu paredztais neaplikšanas ar nodokli režīms, un, otrkārt, valsts tiesību nav atkāpš pieskaitīt PVN summu atlīdzībā, ko tiesu izpildītājs saņem par piespiedu izpildes darbību veikšanu.

39

Ir jāprecizē, ka Tiesas atbilde uz uzdotajiem jautājumiem ir balstīta uz pieņēmumu, ka šās premissas ir pareizas.

40

Ir jāatgādina, pirmkārt, ka atbilstoši Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punktam kopā PVN sistēmas princips ir piemērot precīz un pakalpojumiem – līdz mazumtirdzniecības stadijai – vispārīgu nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no to darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesā pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

41

Šajā ziņā no šās direktīvas 2. panta 1. punkta un 9. panta izriet, ka šā kopā sistēma ir balstīta uz vispārīgo principu, ka par jebkādu saimniecisko darbību principā ir jāmaksā PVN (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 19. janvāris, National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28, 36. punkts). Tādējādi PVN ir jāmaksā par katru pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, ko veic nodokļa maksātājs (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2013. gada 21. marts, Komisija/Francija, C-197/12, nav publicēts, EU:C:2013:202, 30. punkts).

42

Otrkārt, attiecībā uz iespēju atkāpties no vispārīgā principa, saskaņā ar kuru PVN ir jāmaksā par

katru pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, ko veic nodokļa maksātājs, Tiesa jau ir precizējusi, ka visiem atbrīvojumiem no nodokļa ir jābūt skaidri izteiktiem un precīziem (šajā nozīmā skat. spriedumu, 1987. gada 26. marts, Komisija/Nīderlande, 235/85, EU:C:1987:161, 19. punkts). Turklāt jādzīeni, kas tiek izmantoti, raksturojot atbrīvojumu no nodokļa, katrā ziņā ir jāinterpretē šauri (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2012. gada 19. jūlijs, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, 42. punkts un tajā minētā judikatūra, k? ar? 2015. gada 29. oktobris, Sudačor, C-174/14, EU:C:2015:733, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

43

Līdz ar to, ja uz pakalpojumu sniegšanu neattiecas Direktīvā 2006/112 paredzētie atbrīvojumi no nodokļa, par šo pakalpojumu sniegšanu ir jāmaksā PVN atbilstoši šīs direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam.

44

Treškārt, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 193. pantu PVN ir jāmaksā nodokļa maksātājam, kurš sniedz ar nodokli apliekamu pakalpojumu.

45

Līdz ar to, ja tiesu izpildītājs sniedz tādā pakalpojumu kā pamatlieta aplūkotais, ciktāl uz šo pakalpojuma sniegšanu neattiecas šajā direktīvā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa, par šo darījumu ir jāmaksā PVN.

46

Attiecībā uz jautājumu par šajā lietā maksājuma PVN nodokļa bāzes noteikšanu no Direktīvas 2006/112 73. panta un 78. panta a) punkta izriet, ka nodokļa bāze par pakalpojumu sniegšanu, izņemot pašu PVN, ietver visu to, kas veido saņemto vai saņemamo atlīdzību, ko attiecīgā pakalpojuma sniedzējam maksā [pakalpojuma saņēmājs] vai trešā persona.

47

Turpretī šajā direktīvā nav neviena skaidra noteikuma par to, vai tiesu izpildītāja atlīdzība b?tu jāiekļauj maksājamais PVN. Līdz ar to šis jautājums ir jāatrisina dalībvalstīm.

48

Šajā gadījumā, k? izriet no šī sprieduma 38. punkta, atbilstoši valsts tiesb?m atlīdzības summai, ko saņem tiesu izpildītājs, nevar pieskaitīt PVN summu. Ņemot vērā, ka nodokļa bāze, k? ir norādīts šī sprieduma 46. punktā, papildus pašam PVN ietver visu, kas veido saņemto atlīdzību par pakalpojumu, ir jāuzskata, ka tiesu izpildītāja saņemtā atlīdzības summa šīs nodoklis jau ir ietverts.

49

Šī interpretācija atbilst ar PVN neitralitātes principam. Proti, t? ?auj nodokļa maksātājiem samaksāt PVN tādā pašā proporcijā no visām summām, kura saņemta par darījumiem, kas apliekami ar nodokli.

50

Turklāt minētā interpretācija atbilst ar principam, saskaņā ar kuru PVN ir nodoklis, kas ir jāsedz

galapat?r?t?jam. Proti, ?emot v?r?, ka atbilstoši valsts ties?b?m sa?emamajai atl?dz?bas summai papildus nevar pieskait?t maks?jamo PVN, jo š? summa tiek uzskat?ta par šo nodokli jau ietverošu, PVN, kas j?iekas? nodok?u iest?d?m, nodok?a b?ze nav liel?ka par atl?dz?bu, kuru faktiski samaks? galapat?r?t?js un no kuras tiek apr??in?ts PVN, kas galu gal? ir j?sedz galapat?r?t?jam (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1996. gada 24. oktobris, Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts, k? ar? 2013. gada 7. novembris, Tulic? un Plavo?in, C?249/12 un C?250/12, EU:C:2013:722, 34. un 35. punkts).

51

Š? pati interpret?cija ar? atbilst sam?r?guma principam, jo t? nep?rsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu m?r?i – nodrošin?t š? nodok?a iekas?šanu, un š?ds nodok?a b?zes noteikšanas veids ir sader?gs ar kop?j?s PVN sist?mas pamatprincipu, kurš izkl?st?ts š? sprieduma 40. un 41. punkt?, proti, ka PVN ir j?maks? par ikvienu saimniecisko darb?bu.

52

Šo secin?jumu neatsp?ko sam?r?guma principa interpret?cija 2015. gada 26. marta sprieduma Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201) rezolut?v?s da?as 2) punkt?, kas ir iesniedz?jtiesas otr? uzdot? jaut?juma pamat?. Šaj? zi?? j?atg?dina, ka min?taj? 2) punkt? Tiesa nosprieda, ka sam?r?guma princips pie?auj valsts ties?bu normu, 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 t? r?c?b? faktiski ir visi nepieciešamie juridiskie l?dzek?i š? pien?kuma izpildei. Š? atbilde ir j?lasa, ?emot v?r? lietas, kur? tika pasludin?ts 2015. gada 26. marta spriedums Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201), apst?k?us, kas atš?iras no pamatlietas apst?k?iem. Proti, liet?, kur? tika pasludin?ts min?tais spriedums, – atš?ir?b? no pamatlietas – runa bija par t?du tiesu izpild?t?ja situ?ciju, kur? tas r?koj?s nevis k? PVN maks?t?js, bet k? persona, kam šis nodoklis ir j?samaks? cita nodok?a maks?t?ja v?rd? un kas nevar?ja sa?emt summu, kura g?ta no p?rdošanas piespiedu izpildes proced?r?, un p?rskait?t ar to saist?to PVN valsts ties?b?s paredz?tajos termi?os, pirms kompetent? valsts tiesa bija devusi tam savu piekrišanu. Turkl?t šaj? pamatliet? no Tiesai pazi?ot?s inform?cijas neizriet, ka tiesu izpild?t?jam b?tu liegti juridiskie l?dzek?i, kas tam – k? PVN maks?t?jam – ?autu izpild?t savu pien?kumu maks?t nodokli.

53

?emot v?r? visus iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 normas, k? ar? PVN neitralit?tes un sam?r?guma principi ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem nav pretrun? t?da kompetento valsts iest?žu administrat?v? prakse k? pamatliet? apl?kot?, atbilstoši kurai ir uzskat?ms, ka PVN par pakalpojumiem, ko tiesu izpild?t?js sniedz piespiedu izpildes proced?r?, ir iek?auts t? sa?emtaj? atl?dz?b?.

Par ties?šan?s izdevumiem

54

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 (astot? pal?ta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2013/43/ES (2013. gada 22. jūlijs), normas, kuras attiecas uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tādā kompetento valsts iestāžu administratīvā prakse kuras pamatlietā aplūkots, atbilstoši kurai ir uzskatīts, ka PVN par pakalpojumiem, ko tiesu izpildītājs sniedz piespiedu izpildes procedūrā, ir iekavāts tā saimējamā atlīdzībā.

[Paraksti]

(*1) Tiesvedības valoda – poļu.