

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. kovo 26 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Proporcionalumo ir mokesčių neutralumo principai – Nekilnojamojo turto tiekimo apmokestinimas vykdant priverstinio pardavimo procedūrą varžytinėse – Nacionalinės teisės nuostatos, pareigojančios teismo antstolį, vykdant tokį pardavimą, apskaičiuoti ir sumokėti PVM už tokį sandorą – Pirkimo kainos sumokėjimas kompetentingam teismui ir būtinybė, kad jis sumokėtų PVM perduotą teismo antstoliui – Teismo antstolio piniginių ir baudžiamoji atsakomybė PVM nesumokėjimo atveju – Skirtumas tarp bendro įstatyminio PVM sumokėjimo termino, nustatyto apmokestinamajam asmeniui, ir termino, nustatyto tokiam teismo antstoliui – Galimybės atskaityti pirkimo PVM nebuvimas“

Byloje C-499/13

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) 2013 m. vasario 21 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. rugsėjo 16 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Marian Macikowski

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai S. Rodin, A. Borg Barthet (pranešėjas), E. Levits ir F. Biltgen,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2014 m. rugsėjo 4 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- M. Macikowski, atstovaujamo *radca prawny* M. Kalinowski,
 - *Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku*, atstovaujamo T. Tratkiewicz ir J. Kaute,
 - Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna ir A. Gawłowska,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos M. Owsiany-Hornung ir L. Lozano Palacios,
- susipažinęs su 2014 m. lapkričio 6 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l proporcingumo ir mokes?i? neutralumo princip? ir 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 9, 193, 199, 206, 250 ir 252 straipsni? išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant teismo antstolio M. Macikowski ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Gda?sku* gin?? d?l laiku nesumok?to prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) už nekilnojamojo turto pardavim? priverstinio vykdymo tvarka.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.“

4 Šios direktyvos 193 straipsnis suformuluotas taip:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinam? prek? tiekim? ar paslaug? teikim?, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

5 Tos pa?ios direktyvos 199 straipsnio 1 dalies g punkte nustatyta:

„Valstyb?s nar?s gali numatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirtas [skirti] šie tiekimo ar teikimo sandoriai:

<...>

g) nekilnojamojo turto, kur? skolininkas perleidžia priverstinio pardavimo tvarka, tiekimas.“

6 PVM direktyvos 204 straipsnyje numatyta:

„1. Kai pagal 193–197, 199 ir 200 straipsnius prievol? sumok?ti PVM tenka apmokestinamajam asmeniui, kuris n?ra ?sisteig?s valstyb?je nar?je, kurioje turi b?ti sumok?tas PVM, valstyb?s nar?s gali leisti tam asmeniui paskirti fiskalin? agent?, kuriam tekt? prievol? sumok?ti PVM.

Be to, kai apmokestinam?j? sandor? vykdo apmokestinamasis asmuo, kuris n?ra ?sisteig?s valstyb?je nar?je, kurioje turi b?ti sumok?tas PVM, ir su šalimi, kurioje apmokestinamasis asmuo yra ?sisteig?s arba kurioje yra jo buvein?, n?ra sudarytas teisinis dokumentas d?l savitarpio pagalbos, kurios taikymo sritis panaši ? numatyt?j? Direktyvoje 76/308/EEB <...> ir Reglamente (EB) Nr. 1798/2003 <...>, valstyb?s nar?s gali nustatyti, kad prievol? sumok?ti PVM tenka ne?sisteigusio apmokestinamojo asmens paskirtam fiskaliniam agentui.

Tačiau valstybės narės negali taikyti antroje pastraipoje nurodytos galimybės neįsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui, kaip apibrėžta 358 straipsnio 1 punkte, kuris pasirinko specialią elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms apmokestinti skirtą schemą.

2 Kiekviena valstybė narė nustato 1 dalies pirmoje pastraipoje numatytos galimybės taikymo sąlygas ir tvarką.“

7 PVM direktyvos 205 straipsnyje nustatyta:

„193–200 ir 202, 203 bei 204 straipsniuose nurodytomis aplinkybėmis valstybės narės gali numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, turi būti laikomas asmeniu, kuriam tenka prievolė solidariai sumokėti PVM.“

8 Šios direktyvos 206 straipsnyje nustatyta:

„Bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, privalo sumokėti grynąjį PVM sumą, pateikęs 250 straipsnyje numatytą PVM deklaraciją. Tačiau valstybės narės gali nustatyti kitą tos sumos mokėjimo datą arba reikalauti tarpinį mokėjimą.“

9 Šios direktyvos 250 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaraciją, nurodydamas visą informaciją, reikalingą nustatyti mokėtino mokesčio dydį ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo bazę, su šiuo mokesčiu ir atskaita susijusių sandorių bendrą vertę bei neapmokestinamą sandorių vertę.“

10 PVM direktyvos 252 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„PVM deklaracijos pateikimo terminą nustato valstybės narės. Šis terminas negali būti ilgesnis nei du mėnesiai nuo kiekvieno mokestinio laikotarpio pabaigos.“

11 Šios direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamąjį asmenį vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles, be to, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Lenkijos teisė

PVM įstatymas

12 2004 m. kovo 11 d. Prekės ir paslaugoms taikomo mokesčio įstatymo (*ustawa o podatku od towarów i usług*, Dz. U. Nr. 54, poz. 535, toliau – PVM įstatymas) 15 straipsnio 6 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamaisiais asmenimis nelaikomos valdžios institucijos ir joms paslaugas teikiantys subjektai, kiek tai susiję su jiems priskirtu pagal kitas teisės nuostatas užduočių, dėl kurių jie buvo steigti, vykdymu, išskyrus veiklą, vykdomą pagal civilinės teisės sutartis.“

13 Pagal šio ?statymo 18 straipsn?:

„1966 m. birželio 17 d. Administracinio vykdymo procedūrą ?statyme <...> apibrėžtos vykdymo institucijos ir teismo antstoliai, užtikrinantys vykdymo dokumentų ?vykdymą, kaip tai suprantama pagal [pagrindinės bylos aplinkybųms taikytinos redakcijos] 1964 m. lapkričio 17 d. Civilinio proceso kodeksą [(*ustawa Kodeks postępowania cywilnego*, Dz. U. Nr. 43, poz. 296, toliau – Civilinio proceso kodeksas)], turi pareigą mokėti mokestį už prekių, kurios skolininkui priklauso nuosavybės teise arba kurias skolininkas valdo pažeisdamas galiojančias nuostatas, tiekimo priverstinio vykdymo tvarka.“

Mokesčių kodeksas

14 Pagrindinės bylos aplinkybųms taikytos 1997 m. rugpjūčio 29 d. ?statymo dėl mokesčių kodekso (*ustawa – Ordynacja podatkowa*, Dz. U., 2005, Nr. 8, poz. 60, toliau – Mokesčių kodeksas) redakcijos 8 straipsnyje numatyta:

„Mokėti mokestį privalo fizinis asmuo, juridinis asmuo arba organizacija, neturinti juridinio asmens statuso, kuriems, remiantis mokesčių teise, tenka prievolė apskaičiuoti ir surinkti iš apmokestinamojo asmens mokestį ir jį nustatytu laiku sumokėti mokestį administratoriui.“

15 Mokesčių kodekso 30 straipsnyje nustatyta:

„1. Asmuo, privalantis mokėti mokestį, kuris nevykdė pareigų, nustatytą 8 straipsnyje, atsako už nesurinktą arba surinktą, bet nesumokėtą mokestį.“

<...>

3. Asmuo, privalantis mokėti mokestį, arba mokesčio surinkėjas už 1 ir 2 dalyse nurodytas mokėtino mokesčio sumas atsako visu savo turtu.

<...>

4. Jeigu vykdydamas mokestinį procedūrą mokesčių administratorius nustato aplinkybes, minėtas 1 arba 2 dalyse, jis priima sprendimą dėl asmens, privalančio mokėti mokestį, arba mokesčio surinkėjo atsakomybės, kuriame nurodo nesurinkto arba surinkto, bet nesumokėto mokesčio sumą.

<...>“

Civilinio proceso kodeksas

16 Civilinio proceso kodekso 808 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu priverstinio vykdymo metu gauta pinigų suma neišmokėta nedelsiant, ji turi būti sumokėta ? teismo depozitinę sąskaitą. <...>“

17 Civilinio proceso kodekso 998 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„?siteisėjus sprendimui dėl varžytinių ir pirkėjui ?vykdžius pardavimo iš varžytinių sąlygas arba priėmus sprendimą dėl pirkimo kainos nustatymo ir valstybės išdui sumokėjus visą kainą, teismas priima nutartį dėl nuosavybės perleidimo.“

18 Šio kodekso 999 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Šie įstatymai džiū nuosavybės perleidimo nuosavybės teisę perkeliama pirkėjui ir tai yra pagrindas užregistruoti pirkėjo nuosavybės teisę nekilnojamojo turto kadastrė ir registre įrašant atitinkamą įrašą arba perduodant dokumentus saugoti atitinkamame dokumentų rinkinyje. Be to, šie įstatymai džiū nutartis džiū nuosavybės perleidimo yra tolygi vykdomajam raštui perduoti nekilnojamąjį turtą pirkėjo nuosavybėn.“

19 Šio kodekso 1023 straipsnio 1 dalies tekstas yra toks:

„Vykdomo institucija parengia sumos, gautos iš nekilnojamojo turto pardavimo priverstinio vykdomo tvarka, paskirstymo kreditoriams planą.“

20 Civilinio proceso kodekso 1024 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Paskirstymo plane reikia nurodyti:

- 1) paskirstytiną sumą;
- 2) paskirstyme dalyvaujančių asmenų reikalavimus ir teises;
- 3) kiekvienam paskirstymo dalyviui priskirtas sumas;
- 4) mokėtinas sumas ir sumas, kurios turi likti teismo depozitinėje sąskaitoje, ir priešastis, pateisinančias mokėjimo atidėjimą.

<...>“

21 Šio kodekso 1035 straipsnyje nustatyta:

„Sumokėjęs paskirstytiną sumą į teismo depozitinę sąskaitą, antstolis nedelsdamas parengia sumos, gautos už pardavimą priverstinio vykdomo tvarka, paskirstymo plano projektą ir jį pateikia teismui. Jeigu reikia, teismas pakeičia planą ir jį papildo; priešingu atveju teismas planą tvirtina.“

Pagrindinis byla ir prejudiciniai klausimai

22 M. Macikowski yra *Sęd Rejonowy w Chojnicach* (Choinicų rajono teismas) teismo antstolis.

23 Kreditoriaus prašymu jis pradėjo vykdomo procedūrą prieš *Royal sp. z o.o.* (toliau – *Royal*), kuri buvo PVM mokėtoja.

24 Per vykdomo procedūrą M. Macikowski konfiskavo *Royal* priklausantį nekilnojamąjį turtą.

25 2007 m. vasario 16 d. įvyko to nekilnojamojo turto varžytinė. 2007 m. kovo 22 d. priimta ir 2007 m. rugpjūčio 22 d. įsigaliojusia nutartimi *Sęd Rejonowy w Chojnicach* perdavė nuosavybės teisę šio nekilnojamojo turto sutuoktiniams Babinski už varžytinį kainą – 1 424 201 Lenkijos zlotų (PLN). Visą nurodytą sumą pirkėjai sumokėjo šio teismo sąskaitą.

26 2008 m. spalio 27 d. sprendimu M. Macikowski sudarė šios sumos paskirstymo plano projektą, kuriame, be kita ko, nurodė, kad 256 823,13 PLN PVM suma turi būti pervesta į Choinicų mokesčių skyriaus sąskaitą.

27 2009 m. sausio 26 d. raštu M. Macikowski kreipėsi į *Sąd Rejonowy w Chojnicach* (Choinicų rajono teismas) prašydamas pervesti į jo sąskaitą 256 823,13 PLN sumą, kad vykdydamas asmens, privalančio mokėti mokesčius, prievolę galėtų sumokėti PVM už nuosavybės teisės į priverstinio vykdymo tvarka parduotą *Royal* nekilnojamąjį turtą perleidimą.

28 *Sąd Rejonowy w Chojnicach* šią sumą M. Macikowski sąskaitą pervadė tik įsigaliojus paskirstymo planui. Todėl PVM sąskaitą faktūrą, patvirtinančią nekilnojamojo turto pardavimą, jis išrašė 2009 m. rugpjūtio 31 d., o apie mokesčio sumokėjimą mokesčio administratoriui informavo 2009 m. rugsėjo 2 d.

29 Choinicų mokesčio skyriaus direktorius, remdamasis, be kita ko, PVM įstatymo 18 straipsniu, kartu su Mokesčio kodekso 8 straipsniu ir 30 straipsnio 1, 3 ir 4 dalimis, nusprendė, kad M. Macikowski, kaip asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, turi sumokėti 256 823,13 PLN PVM sumą, gautą pardavus *Royal* nekilnojamąjį turtą, bet nesumokėję laiku. Choinicų mokesčio skyrius manė, kad užtikrindamas vykdymo procedūros įgyvendinimą M. Macikowski turėjo 2007 m. lapkričio mėn. išrašyti skolininko, t. y. *Royal*, vardu už šios bendrovės nekilnojamojo turto pardavimą sąskaitą faktūrą, kurioje būtų nurodyta 1 424 201 PLN bruto suma, sąskaitant 256 823,13 PLN PVM, ir pervesti šį mokesčių iki 2007 m. gruodžio 25 d. į kompetentingo mokesčio administratoriaus sąskaitą.

30 2011 m. spalio 10 d. sprendimu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* (Gdanskos vaivadijos administracinis teismas) atmetė M. Macikowski skundą dėl 2009 m. lapkričio 23 d. sprendimo, kuriame *Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku* pripažino asmens, turinčio prievolę sumokėti mokesčius, mokesčio atsakomybę už laiku nesumokėtą PVM, gautą priverstinio vykdymo tvarka pardavus *Royal* nekilnojamąjį turtą. Šis teismas motyvuose pabrėžė, kad jį šioje byloje saisto *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) išaiškinimas, o šis teismas nesuabejojo šio sprendimo pagrįstumu ir pripažino, kad M. Macikowski turėjo teisinių galimybių įvykdyti prievoles, numatytas PVM įstatymo 18 straipsnyje.

31 M. Macikowski pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo *Naczelny Sąd Administracyjny*. Kasacinio skundo motyvuose jis teigė, kad šiame sprendime neteisingai išaiškintas PVM įstatymo 18 straipsnis, nes neatsižvelgta į Sąjungos teisės nuostatas, t. y. PVM direktyvos nuostatas, taikytinas PVM struktūrai.

32 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny*, manydamas, kad nagrinėjant šį kasacinį skundą reikia aiškinti Sąjungos teisės nuostatas, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal PVM sistemą, tvirtintą PVM direktyvoje, visų pirma pagal šios direktyvos 9 ir 193 straipsnius, aiškinamus kartu su 199 straipsnio 1 dalies g punktu, draudžiama nacionalinės teisės norma, kaip antai PVM įstatymo 18 straipsnis, kuriame numatytos šio mokesčio bendrąjį taisyklių išimtys, visų pirma susijusios su subjektais, kuriems tenka prievolė apskaičiuoti ir surinkti mokesčius, ir tvirtintas asmens, privalančio sumokėti mokesčius, t. y. subjekto, kuriam tenka prievolė už apmokestinamąjį asmenį apskaičiuoti mokesčio sumą, surinkti mokesčius iš apmokestinamojo asmens ir nustatyti laiku sumokėti jį mokesčio administratoriui, institutas?

2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai:

a) Ar pagal proporcingumo principą, kuris yra bendrasis Sąjungos teisės principas, draudžiama nacionalinės teisės norma, kaip antai PVM įstatymo 18 straipsnis, kuriame, be kita ko, nustatyta, kad mokesčius už nekilnojamojo turto, kuris skolininkui priklauso nuosavybės teise arba kurį skolininkas valdo pažeisdamas galiojančias nuostatas, tiekimą priverstinio vykdymo tvarka

apskaičiuoja, surenka ir sumoka teismo antstolis, atliekantis vykdymo veiksmus, kuris yra asmuo, privalantis sumokėti mokesť, ir kuriam tenka atsakomybė už šios prievolės nevykdymą?

b) Ar pagal PVM direktyvos 206, 250 ir 252 straipsnius ir joje įtvirtintą neutralumo principą draudžiama tokia nacionalinės teisės nuostata, kaip antai PVM įstatymo 18 straipsnis, pagal kurį jame minėtam asmeniui, privalančiam sumokėti mokesť, tenka prievolė per apmokestinamajam asmeniui nustatytą mokesťinį laikotarpį apskaičiuoti, surinkti ir sumokėti mokėtiną PVM už prekių, kurios apmokestinamajam asmeniui priklauso nuosavybės teise arba kurias jis valdo pažeisdamas galiojančias nuostatas, tiekimo priverstinio vykdymo tvarka, kurio suma lygi pajamų, gautų pardavus prekes (atskaičius PVM), ir atitinkamo šio mokesčio tarifo sandaugai, neatskaičius iš šios sumos pirkimo mokesčio, sumokėto nuo mokesťinio laikotarpio pradžios iki mokesčio surinkimo iš apmokestinamojo asmens momentą?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

33 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori žinoti, ar PVM direktyvos 9, 193 straipsnius ir 199 straipsnio 1 dalies g punktą reikia aiškinti taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės nuostatą, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, kuria, vykdant nekilnojamojo turto pardavimą priverstinio vykdymo tvarka, subjektui, t. y. teismo antstoliui, kuris vykdo šį pardavimą, nustatomos pareigos per nustatytą terminą apskaičiuoti, surinkti ir sumokėti PVM, mokėtiną nuo gautų iš šio sandorio pajamų.

34 Siekiant atsakyti į šį klausimą reikia konstatuoti, kad, pirma, pagal PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies g punktą valstybės narės nekilnojamojo turto, kurį skolininkas perleidžia priverstinio pardavimo tvarka, tiekimo atveju gali numatyti, kad nekilnojamojo turto pirkėjas yra asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, su sąlyga, kad jis yra apmokestinamasis asmuo, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkirstas kelias sukčiavimui.

35 Kita vertus, iš PVM direktyvos 273 straipsnio matyti, kad valstybės narės suteikiama galimybė nustatyti kitas pareigas, kurias jos laiko būtinais tam, kad PVM būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias sukčiavimui.

36 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas turėjo galimybę nuspręsti, kad, kadangi, be jomis nustatytų apribojimų, PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio nuostatose nenurodomos nei sąlygos, nei prievolės, kurias valstybės narės gali nustatyti, šiomis nuostatomis valstybės narės suteikiama diskrecija (žr. Sprendimo *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 23 punktą).

37 Tačiau priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal PVM direktyvos 273 straipsnį, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, ir neturi kelti grėsmės PVM neutralumui (žr. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 49 punktą ir Sprendimo *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 50 punktą).

38 Šiuo atveju, pirma, iš Lenkijos vyriausybės pateiktą pastabą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamais teisės aktais įdiegta tarpininkavimo sistema, pagal kurią antstolis privalo apskaičiuoti, surinkti ir sumokėti PVM, mokėtiną nuo pajamų, gautų iš pardavimo priverstinio vykdymo tvarka, siekiama užkirsti kelią tam, kad apmokestinamajam asmeniui, atsižvelgiant į jo finansinę situaciją, nebūtų leista išvengti mokesťinės prievolės sumokėti PVM.

39 Todėl tokia teisės nuostata gali patekti į PVM direktyvos 273 straipsnio taikymo sritį, nes,

Lenkijos Respublikos manymu, tokia priemonė būtina siekiant užtikrinti tinkamą PVM rinkimą.

40 Antra, nei PVM direktyvos 193 straipsnis, nei 199 straipsnio 1 dalies g punktas tokio reglamentavimo nedraudžia.

41 Iš tiesų, nors šiose nuostatose iš esmės numatyta, kad mokestis turi sumokėti nekilnojamojo turto tiekimas vykdomas apmokestinamasis asmuo ar tam tikromis aplinkybėmis nekilnojamojo turto pirkėjas, teismo antstolio, kaip šio mokesčio surinkimo tarpininko, funkcija šiose nuostatose nenumatyta.

42 Taigi, PVM įstatymo 18 straipsnyje antstolio, vykdančio pardavimą priverstinio vykdymo tvarka, funkcija apibrėžiama kaip tarpininko, užtikrinančio tik mokesčio sumos surinkimą ir sumokėjimą mokesčio administratoriui apmokestinamojo asmens, kuris turi jį sumokėti, vardu per nustatytą terminą. Tokioje situacijoje teismo antstolio pareiga nėra mokestiną prievolę, nes ji visada tenka apmokestinamajam asmeniui.

43 Tai darydamas, pirma, antstolis nepažeidžia jokių apmokestinamojo asmens teisių ar pareigų, o tik užtikrina, kad PVM suma už konkretų sandorą būtų sumokėta mokesčio administratoriui.

44 Kita vertus, pagrindinėje byloje nagrinėjamosiose teisės nuostatose nenumatoma, kad antstolis privalo solidariai mokėti PVM su apmokestinamuoju asmeniu. Be to, jis nėra apmokestinamojo asmens mokesčio atstovas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 204 straipsnį.

45 Iš šių svarstymų matyti: PVM direktyvos 9, 193 straipsnius ir 199 straipsnio 1 dalies g punktą reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuria, vykdamas nekilnojamojo turto pardavimą priverstinio vykdymo tvarka subjektui, t. y. teismo antstoliui, kuris vykdo šį pardavimą, nustatomos pareigos per nustatytą terminą apskaičiuoti, surinkti ir sumokėti PVM, mokėtiną nuo gautų iš šio sandorio pajamų.

Dėl antrojo klausimo a dalies

46 Antrojo klausimo a dalimi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar proporcingumo principą reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiama nacionalinės teisės nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią teismo antstolis visu savo turtu atsako už PVM, mokėtiną nuo pajamų iš priverstinio vykdymo tvarka parduoto nekilnojamojo turto, sumą tuo atveju, kai nevykdo savo pareigos surinkti ir sumokėti šį mokestį.

47 Šiuo klausimu primintina, kad iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog gyvendindamos Sąjungos direktyvų joms suteiktus galiojimus valstybės narės turi laikytis bendrąjį teisės principą, kurie yra Sąjungos teisinės sistemos dalis, tarp kurių, be kita ko, yra teisinio saugumo ir proporcingumo principai (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Schloßstrasse*, C-396/98, EU:C:2000:303, 44 punktą ir Sprendimo *Goed Wonen*, C-376/02, EU:C:2005:251, 32 punktą).

48 Konkrečiau kalbant apie proporcingumo principą, reikia priminti: nors teisėta, kad valstybės narė remiantis PVM direktyvos nuostatomis priimtomis priemonėmis siekiama kuo veiksmingiau saugoti valstybės išdovane, jos neturi viršyti to, kas būtina tam tikslui pasiekti (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Molenheide ir kt.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1997:623, 47 punktą ir Sprendimo *Federation of Technological Industries ir kt.*, C-384/04, EU:C:2006:309, 30 punktą).

49 Konkrečiai kalbant, neturėtų būti laikomos proporcingomis teisės nuostatos, pagal kurias teismo antstolis laikomas atsakingu už ne savo asmeninius veiksmus.

50 Šiuo atžvilgiu antstolis turėtų turėti teisinių priemonių, kad galėtų įvykdyti savo užduotis, o jo atsakomybė neturėtų priklausyti nuo faktorių, kuriems jis negali turėti įtakos, įskaitant tretiesiems asmenims priskirtinus veiksmus ar neveikimą.

51 Šiomis aplinkybėmis primintina, kad pagal SESV 267 straipsnyje numatytą teismo bendradarbiavimo sistemą Teisingumo Teismas neprivalo aiškinti nacionalinės teisės nuostatų ir spręsti arba tikrinti, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas jas aiškina teisingai. Iš tiesų, remiantis Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų kompetencijos atskyrimu, Teisingumo Teismui reikia atsižvelgti į tokį faktinį ir teisinį prejudicinį klausimą kontekste, koks apibrėžtas prašyme priimti prejudicinį sprendimą (Sprendimo *Fundación Gala/Salvador Dalí ir VEGAP*, C-518/08, EU:C:2010:191, 21 punktą ir nurodyta teismo praktika ir Sprendimo *Logstor ROR Polska*, C-212/10, EU:C:2011:404, 30 punktą).

52 Taigi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar teismo antstolis turi visas teises priemones, kad laiku teisingai ir pagal įstatymus įvykdytų PVM, mokėtino pardavus nekilnojamąjį turtą priverstinio vykdymo tvarka, surinkimo ir sumokėjimo pareigas.

53 Todėl į antrojo klausimo a dalį reikia atsakyti taip: proporcingumo principas turėtų būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiama nacionalinės teisės nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią teismo antstolis visu savo turtu atsako už PVM, mokėtino nuo pajamų iš priverstinio vykdymo tvarka parduoto nekilnojamojo turto, sumą tuo atveju, kai neįvykdo savo pareigos surinkti ir sumokėti šį mokestį, su sąlyga, kad atitinkamas teismo antstolis iš tiesų turi visas teises priemones, kad įvykdytų šią pareigą, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl antrojo klausimo b dalies

54 Antrojo klausimo b dalimi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 206, 250 ir 252 straipsnius ir mokesčių neutralumo principą reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiama nacionalinės teisės nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią šioje nuostatoje numatytas mokėtojas turi apskaičiuoti, surinkti ir sumokėti PVM, mokėtino pardavus turtą priverstinio vykdymo tvarka, sumą be tiekėjo teisės atskaityti pirkimo PVM per laikotarpį, kuris tęsiasi nuo mokestinio laikotarpio pradžios iki mokesčio surinkimo iš apmokestinamojo asmens dienos.

55 Reikia priminti, kad pagal nusistovėjusį teismo praktiką Šeštosios direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji taikoma nedelsiant visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai (žr., be kita ko, Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 43 punktą; Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 47 punktą; Sprendimo *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 38 punktą ir Sprendimo *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759, 21 punktą).

56 Be to, iš PVM direktyvos 206 ir 250 straipsnių matyti, kad į valstybės išdė sumokėta PVM suma turi būti grynoji suma, t. y. suma, kuria atsižvelgiama į visas atskaitytinas sumas, kurios turi būti atskaitytos už apmokestinamąjį laikotarpį, per kurį atsirado teisė jas atskaityti.

57 Pagrindinėje byloje apmokestinamasis asmuo, varžytinėse priverstinio vykdymo tvarka teismo antstolio parduoto turto savininkas, o ne mokėtojas, turi pateikti PVM deklaraciją, susijusią su šio turto pardavimo sandoriu. Taip pat apmokestinamasis asmuo, o ne mokėtojas turi teisę atskaityti pirkimo PVM iš PVM, mokėtiną už šį sandorį. Ši atskaita susijusi su mokestiniu laikotarpiu, per kurį šis sandoris sudarytas.

58 Jei mokėtojas sumoka už šį sandorį mokėtiną PVM po to, kai apmokestinamasis asmuo pateikia deklaraciją, tokioje situacijoje gali pateisinti PVM direktyvos 206 straipsnio antras sakinyss, pagal kurį valstybės narės leidžiama rinkti tarpinius mokėjimus.

59 PVM įstatymo 18 straipsniu nustatytos tvarkos atveju tiekėjas nedisponuoja PVM, mokėtiną už priverstinio vykdymo tvarka sudarytą sandorį, suma. Todėl jis negali naudotis šia suma atskaitydamas pirkimo PVM, bet išsaugo teisę į šią atskaitą. Taigi, jei apmokestinamojo asmens, varžytinėse parduoto turto savininko, už sandorius, vykdytus per atitinkamą mokestinį laikotarpį, sumokėto pirkimo PVM, kurį atskaityti jis turi teisę, suma yra didesnė nei už šį turtą mokėtinas PVM, mokesčių administratorius gali grąžinti apmokestinamajam asmeniui permoką.

60 Todėl reikia konstatuoti, kad tokia sistema atitinka PVM direktyvos nuostatas ir, be to, nepažeidžia jos 250 ir 252 straipsnių nuostatų.

61 Todėl į antrojo klausimo b dalį reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 206, 250 ir 252 straipsnius ir mokesčių neutralumo principą reikia aiškinti taip, kad pagal juos nedraudžiama nacionalinės teisės nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kurią taikant šioje nuostatoje numatytas mokėtojas turi apskaičiuoti, surinkti ir sumokėti PVM, mokėtiną pardavus turtą priverstinio vykdymo tvarka, sumą be teisės atskaityti pirkimo PVM per laikotarpį, kuris tęsiasi nuo mokestinio laikotarpio pradžios iki mokesčio surinkimo iš apmokestinamojo asmens dienos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

62 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 9, 193 straipsnius ir 199 straipsnio 1 dalies g punktą reikia aiškinti taip, kad jie nedraudžia nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuria, vykdant nekilnojamojo turto pardavimą priverstinio vykdymo tvarka, subjektui, t. y. teismo antstoliui, kuris vykdo šį pardavimą, nustatomos pareigos per nustatytą terminą apskaičiuoti, surinkti ir sumokėti pridėtinės vertės mokestį, mokėtiną nuo gautų iš šio sandorio pajamų.

2. Proporcionalumo principas reikalauja aiškinti taip, kad pagal jį nedraudžiama nacionalinės teisės nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią teismo antstolis visu savo turtu atsako už pridėtinę vertę mokesčio, mokėtino nuo pajamų iš priverstinio vykdymo tvarka parduoto nekilnojamojo turto, sumą tuo atveju, kai nevykdo savo pareigos surinkti ir sumokėti šį mokestį, su sąlyga, kad atitinkamas teismo antstolis iš tiesų turi visas teisines priemones, kad įvykdytų šią pareigą, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

3. Direktyvos 2006/112/EB 206, 250 ir 252 straipsnius ir mokesčių neutralumo principas reikalauja aiškinti taip, kad pagal juos nedraudžiama nacionalinės teisės nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią šioje nuostatoje numatytas mokėtojas turi apskaičiuoti, surinkti ir sumokėti PVM, mokėtino pardavus turtą priverstinio vykdymo tvarka, sumą be teisės atskaityti pirkimo PVM per laikotarpį, kuris tęsiasi nuo mokestinio laikotarpio pradžios iki mokesčio surinkimo iš apmokestinamojo asmens dienos.

Parašai.

* Proceso kalba: lenkų.