

62018CJ0214

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. balandžio 10 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2006/112/EB – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Teismo antstolis – Priverstinis vykdymas – Įstatyme nustatyti vykdymo mokesčiai – Kompetentingų nacionalinių institucijų administracinė praktika, pagal kurią laikoma, kad šiuos vykdymo mokesčius PVM įskaičiuotas – Neutralumo ir proporcingumo principai“

Byloje C-214/18

dėl Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Sopoto apylinkės teismo I civilinio) bylų skyrius, Lenkija) 2018 m. kovo 8 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2018 m. kovo 26 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje, inicijuotoje

H. W.,

dalyvaujant

PSM „K“,

Aleksandra Treder, prie Sąd Rejonowy w Sopocie (Sopoto apylinkės teismas) veikiančiai teismo antstolei,

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas F. Biltgen, teisėjai C. G. Fernlund (pranešėjas) ir L. S. Rossi,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinąjįs pastabas, pateiktas:

—

A. Treder, atstovaujamos radca prawny S. Tokarz ir doradca podatkowy J. Martini,

—

Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,

—

Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal, A. Armenia ir B. Sasinowska,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima š?

Sprendim?

1

Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 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, 2006, p. 1 ir klaid? i?taisymai OL L 335, 2007, p. 60 ir OL L 235, 2018, p. 26), i? dalies pakeistos 2013 m. liepos 22 d. Tarybos direktyva 2013/43/ES (OL L 201, 2013, p. 1, toliau – Direktyva 2006/112), 1 straipsnio, 2 straipsnio 1 dalies a ir c punkt? ir 73 straipsnio i?ai?kinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrin?jant byl?, kuri? inicijavo H. W. d?l Aleksandra Treder, u? vykdymo proced?r? prieš pareišk?j? atsakingos teismo antstol?s, sprendimo prie atitinkam? vykdymo mokes?io prid?ti prid?tin?s vert?s mokest? (PVM).

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3

Direktyvos 2006/112 5 konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„PVM sistema yra papras?iausia ir neutraliausia tada, kai mokestis yra taikomas kiek ?manoma bendresniu b?du ir kai jo taikymo sritis apima visus gamybos ir paskirstymo bei paslaug? teikimo etapus. D?l to vidaus rinkai ir valstyb?ms nar?ms yra naudinga sukurti bendr? sistem?, kuri b?t? taikoma ir mažmeninei prekybai.“

4

Šios direktyvos 1 straipsnyje nustatyta:

„1. Šia direktyva nustatoma bendra [PVM] sistema.

2. Pagal bendros PVM sistemos princip? prek?s ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokes?iu, kuris yra proporcingas prek? bei paslaug? kainai, nors daugelis sandori? vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skai?iuojamas mokestis.

U? kiekvien? sandor? PVM apskai?iuojamas taip – i? PVM, apskai?iuoto prek? ar paslaug? kainai taikant toms prek?ms arba paslaugoms nustatyt? PVM tarif?, atimama ?vairioms s?naud? sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

Bendra PVM sistema taikoma visuose etapuose, ?skaitant ir mažmenin? prekyb?.“

5

Min?tos direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose numatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

a)

prekių tiekimas už atlygą valstybės narų teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

c)

paslaugų teikimas už atlygą valstybės narų teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

6

Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

7

Direktyvos 2006/112 13 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir viešosios teisės reguliuojamos kitos įstaigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokesčius, rinkliavas, įmokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.

Tačiau joms vykdančios tokios veiklą ar sandorius jos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis būtų labai iškraipoma konkurencija.

<...>“

8

Šios direktyvos 73 straipsnyje nurodyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, įskaitant tiesiogiai su šiais sandoriais susijusias subsidijas.“

9

Minėtos direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkte nustatyta:

„Apmokestinamoji vertė apima:

a)

mokesčius, maitus ir rinkliavas, išskyrus pat? PVM.“

10

Remiantis šios direktyvos 193 straipsniu, „PVM moka asmuo, vykdan?is apmokestinam? prek? tiek? ar paslaug? teik? <...>“.

Lenkijos teis?

Lenkijos Respublikos Konstitucija

11

Klostantis pagrindin?s bylos aplinkyb?ms galiojusios redakcijos 1997 m. balandžio 2 d. Lenkijos Respublikos Konstitucijos (Dz. U., 1997, Nr. 78, 483 pozicija) 217 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinimas mokes?iais ir kitomis valstybin?mis rinkliavomis, apmokestinamieji subjektai, apmokestinimo objektas ir tarifai, lengvat? suteikimo ir amortizacijos principai ir nuo mokes?i? atleidžiam? apmokestinam?j? asmen? kategorijos nustatomi ?statyme.“

PVM ?statymas

12

Klostantis pagrindin?s bylos aplinkyb?ms galiojusios redakcijos 2004 m. kovo 11 d. Ustawa o podatku od towarów i us?ug (Prek? ir paslaug? mokes?io ?statymas) (Dz. U., 2017, 1221 pozicija, toliau – PVM ?statymas) 15 straipsnio 1, 2 ir 6 dalyse nustatyta:

„1. Apmokestinamieji asmenys – tai juridiniai asmenys, teisinio subjektiškumo neturintys organizaciniai vienetai ir fiziniai asmenys, savarankiškai vykdan?ys 2 dalyje nurodyt? ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

2. Ekonomin? veikla apima bet koki? gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, ?skaitant subjekt?, užsiiman?i? gamtin? ištekli? gavyb? ir žem?s ?kio veikla, ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas nuolatinis materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatin? pajam?.

<...>

6. Apmokestinamaisiais asmenimis nelaikomos viešosios valdžios institucijos ir ?staigos, aptarnaujan?ios šias institucijas joms atliekant užduotis, pavestas specialiomis teis?s nuostatomis, ir kurias ?gyvendinti jos yra ?pareigos, išskyrus veikl?, vykdom? pagal civilin?s teis?s reglamentuojamas sutartis.“

13

PVM ?statymo 19a straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Mokestin? prievol? atsiranda tada, kai atliekamas prek? tiekimas ar paslaug? teikimas, nepažeidžiant 5 ir 7–11 straipsni?, 14 straipsnio 6 dalies, 20 straipsnio ir 21 straipsnio 1 dalies.“

14

Šio ?statymo 29a straipsnio 1 dalyje ir 6 dalies 1 punkte nustatyta:

„1. Nepažeidžiant 2–5 dalių, 30a–30c straipsnių, 32 straipsnio, 119 straipsnio ir 120 straipsnio 4 ir 5 dalių, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekį tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti pardavęs prekes ar paslaugas ?sigyjančiam asmeniui arba trečiajam asmeniui, ?skaitant gautas dotacijas, subsidijas ir kitas panašaus pobūdžio priemokas, turinčias tiesioginę ?taką apmokestinamojo asmens tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainai.

<...>

6. Apmokestinamoji vertė apima:

1)

mokesčius, muitus, rinkliavas ir ?mokas, išskyrus patį PVM <...>.“

Teismo antstolių ir vykdymo ?statymas

15

Teismo antstoliams taikomos 1997 m. rugpjūčio 29 d. Ustawa o komornikach sędziowskich i egzekucji (Teismo antstolių ir vykdymo ?statymas) (Dz. U., 2017, 1277 pozicija, toliau – Antstolių ?statymas), kurio redakcija galiojo klostantis pagrindinės bylos aplinkybės, nuostatos.

16

Antstolių ?statymo 28 straipsnyje numatyta:

„Antstoliui yra taikomos nuostatos dėl fizinių asmenų pajamų mokesčio, socialinio draudimo ir bendrojo sveikatos draudimo, skirtos asmenims, kurie verčiasi ekonomine ne žemės ūkio veikla.“

17

Šio ?statymo 34 straipsnyje nurodyta:

„Antstolio vykdymo veiklos išlaidas sudaro:

1)

personalo išlaidos ir materialinės išlaidos, patirtos per vykdymo procedūrą;

2)

paimto turto saugojimo ir būtinų asmeninių apsaugos išlaidos, taip pat kontoros draudimo ir antstolio civilinių atsakomybės draudimo išlaidos;

3)

kelionių antstolio buveinės veiklos teritorijoje išlaidos, pašto paslaugų, piniginių apyvartos, mažagabarių kilnojamųjų daiktų, kuriems nereikia specializuoto transporto, gabenimo išlaidos;

4)

privalomieji mokesčiai, pagal ?statymą mokėtini antstolių savivaldos organui;

5)

kitos išlaidos, b?tinios vykdymo veiksams ir ?statyme numatytiems veiksams, kuri? nepaima 39 straipsnis, atlikti.“

18

Min?to ?statymo 35 straipsnyje nurodyta:

„Išlaidas, nurodytas 34 straipsnyje, antstolis padengia iš gaut? vykdymo mokes?i?.“

19

Šio ?statymo 43 straipsnyje nustatyta:

„Už vykdym? ir kit? ?statyme nurodyt? veiksma? atlikim? antstolis renka vykdymo mokes?ius.“

20

Teismo antstoli? ?statymo 49 straipsnyje nurodyta:

„1. Bylose d?l pinigini? l?š? išieškojimo antstolis renka iš skolininko proporcin? vykdymo mokest?, atitinkant? 15 % išieškoto reikalavimo vert?s, ta?iau suma negali b?ti mažesn? nei 1/10 ir daugiau nei trisdešimt kart? viršyti vidutinio m?nesinio atlyginimo <...>.

1a. 1 dalyje nurodytose bylose antstolis atskaito iš skolininko mokest?, kuris yra proporcingas išieškot? l?š? dydžiui.

<...>

7. Skolininkas gali pateikti prašym? sumažinti mokes?i?, nurodyt? 1 ir 2 dalyse, dyd?. <...>

10. Išnagrin?j?s 7 dalyje nurodyt? prašym? teismas gali, ypa? atsižvelgdamas vis? pirma ? antstolio darbo s?naudas ar pareišk?jo turtin? pad?t? ir jo pajam? dyd?, sumažinti mokes?i?, nurodyt? 1 ir 2 dalyse, dyd?.“

21

Šio ?statymo 51 straipsnyje nustatyta:

„1. Galutiniai nustatyti vykdymo mokes?iai lyg?s 20 % vidutinio m?nesinio atlyginimo, kai mokami už:

1)

teis?s disponuoti nekilnojamuoju turtu perdavim? ir kilnojam?j? daikt? pašalinim? iš jo; komercin?s ir pramonin?s veiklos atveju vykdymo mokes?iai renkami už kiekvien? ?mon?s patalp?;

2)

nekilnojamojo turto arba ?mon?s administratoriaus paskyrim? ir nekilnojamojo turto saugotojo paskyrim?;

3)

daiktų ir asmenų iškraustymų iš patalpų, numatant, kad atskiri vykdymo mokesčiai imami už kiekvieną patalpą;

4)

daiktų konfiskavimo vykdymą.

2. Atlaisvinant gyvenamosios paskirties patalpas, atskiri vykdymo mokesčiai neimami už tokias patalpas: priekambarius, alkovas, koridorius, verandas, vonios kambarius, maisto atsargų sandėliukus, lodžijas ir panašias patalpas.

3. Iškraustant ne gyvenamosios paskirties erdves ir patalpas, visų pirma garažus, arklides, tvartus arba parduotuves, už kiekvieną iš jų antstolis turi teisę imti atskirus vykdymo mokesčius kaip už patalpą.“

22

Minuto įstatymo 54 straipsnyje nustatyta:

„Disponavimo teisės perdavimui kitais nei 51 straipsnio atvejais taikomi galutiniai vykdymo mokesčiai, lygūs 15% vidutinio mokesinio atlyginimo, kuris padidinamas 100 % už kiekvieną vykdymo procedūrą, atliekamą dėl naujo nuosavybės teisės pažeidimo.“

23

To paties įstatymo 63 straipsnio 4 dalyje nurodyta:

„Antstolio pajamos <...> yra per mokesį surinkti ir atskaityti vykdymo mokesčiai ir grąžintos kelionių <...> išlaidos, atėjus antstolio vykdymo veiklos išlaidas ir šiame straipsnyje nustatytas sumas.“

Fizinio asmenų pajamų mokesčio įstatymas

24

Klostantis pagrindinis bylos aplinkybėms galiojusios redakcijos 1991 m. liepos 26 d. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (Fizinio asmenų pajamų mokesčio įstatymas, Dz. U., 2018, 200 pozicija) 14 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo, parduodantis PVM apmokestinamas prekes ir paslaugas, pajamomis iš šio pardavimo laikomos pajamos, atėjus mokėtini PVM.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

25

H. W. kreditorius PSM „K“ kreipėsi į A. Treder, teismo antstolą prie Sąjūdžio Rejonowy w Sopocie (Sopotio apylinkės teismas, Lenkija), su prašymu prieš skolininką pradėti priverstinio vykdymo procedūrą. 2016 m. spalio 4 d. sprendimu A. Treder užbaigė šią procedūrą ir pagal Antstolio įstatymo 49 straipsnio 1 dalį nustatė vykdymo mokesčius dydį, prie kurio priskaičiavo PVM.

26

Kuratorius, paskirtas atstovauti skolininkei, kurios gyvenamoji vieta nebuvo žinoma, dėl šio

sprendimo pateiktas skundas Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Sopot apylinkės teismo I civilinio bylų skyrius, Lenkija), jame teigė, kad atitinkama teismo antstolė suklydo, kai prie šio vykdymo mokesčio priskaičiavo PVM, nes šis tuos pagal Antstolės įstatymo 49 straipsnio 1 dalį nustatytus mokesčius PVM jau buvo įskaičiuotas.

27

Šis teismas 2017 m. kovo 9 d. nutartimi bendru šalių prašymu nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą, kol Sąd Najwyższy (Aukščiausiasis Teismas, Lenkija) priims sprendimą dėl klausimo, ar prie teismo antstolio pagal tą nuostatą nustatytas vykdymo mokesčio turi būti pridėta PVM suma, ar vis dėlto PVM jau buvo į juos įskaičiuotas.

28

2017 m. liepos 27 d. Sąd Najwyższy (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė, kad teismo antstolė negalėjo prie vykdymo mokesčio, surinktą pagal Antstolės įstatymo 49 straipsnio 1 dalį, pridėti PVM sumos. Anot šio teismo, tai, kad Antstolės įstatyme nepaminėta galimybė prie minėto vykdymo mokesčio pridėti PVM, laikytina, kad šie mokesčiai pagal PVM įstatymo 29a straipsnio 1 dalį, siejamą su šio straipsnio 6 dalies 1 punktu, yra bruto piniginiai reikalavimai, į kuriuos jau įskaičiuotas PVM.

29

Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Sopot apylinkės teismo I civilinio bylų skyrius) atnaujinus sustabdytą bylą, atitinkama teismo antstolė paprašė, kad tas teismas kreiptųsi į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą dėl pozicijos, pagal kurią šis teismo antstolio pagal Antstolės įstatymo 49 straipsnio 1 dalį nustatytas vykdymo mokesčius yra įskaičiuota mokėtina PVM suma, atitiktis Direktyvai 2006/112.

30

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas nurodo, kad vykdymo mokesčiai, kuriuos rinkti turi teisė teismo antstolis, teikdamas paslaugas per priverstinio vykdymo procedūrą, nustatyti įstatyme. Iki 2015 m. birželio 9 d. buvo laikoma, kad teismo antstolis neapmokestinamas pagal PVM įstatymo 15 straipsnio 6 dalį, todėl už šias paslaugas nėra PVM mokėtojas. Remiantis tuo dieną priimta finansų ministro pozicija, buvo laikoma, kad teismo antstoliui ta nuostata netaikoma, todėl už minėtas paslaugas jis yra PVM mokėtojas. Be to, buvo nurodyta, kad mokėtinas PVM įskaičiuotas ir gautas vykdymo mokesčio sumą. Tačiau dėl šio pokyčio nebuvo pakeistas nacionalinis įstatymas, reglamentuojantis gautiną vykdymo mokesčio dydžio ribas. Todėl teismo antstolės vykdymo mokesčiai faktiškai buvo sumažinti suma, atitinkančia mokėtiną PVM.

31

2017 m. kovo 6 d. minėtas finansų ministro poziciją patvirtino Sąd Najwyższy (Aukščiausiasis Teismas). Šis teismas laikėsi nuomonės, kad teismo antstoliui taikoma PVM įstatymo 15 straipsnio 1 dalis, siejama su šio straipsnio 2 dalimi, nes jis veikia kaip viešosios valdžios subjektas, o kaip savarankiška veikla besiverčiantis laisvosios profesijos atstovas, todėl negali būti neapmokestinamas pagal šio įstatymo 15 straipsnio 6 dalį ir Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalį.

32

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas pritaria aiškinimui, pagal kurį teismo antstolis laikomas PVM mokėtoju, kai atlieka priverstinio vykdymo veiksmus. Be to, jis mano, kad

Są Najwyższy (Aukščiausiasis Teismas) pozicija, pagal kurią antstolis negali prie gautų vykdymo mokesčių pridėti PVM sumos, yra pagrįsta.

33

Vis dėlto, kadangi nebuvo padaryta jokios įstatymo pataisos, numatančios gautiną vykdymo mokesčių padidinimą siekiant padengti teismo antstolių apmokestinimo PVM sąnaudas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonė dėl to, ar su Sąjungos teise, ypač su PVM neutralumo ir proporcingumo principais, suderinama šio sprendimo 28 punkte išdėstyta Sąją Najwyższy (Aukščiausiasis Teismas) pozicija, pagal kurią laikytina, kad teismo antstolių vykdymo mokesčiai yra bruto piniginiai reikalavimai, į kuriuos jau įskaičiuotas PVM.

34

Šiuo aspektu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, pirma, ar tai, kad į teismo antstolių gautus vykdymo mokesčius jau įskaičiuotas PVM, reiškia, kad pažeidžiama taisyklė, pagal kurią šis mokestis turi sumokėti galutinis vartotojas, ir, antra, ar proporcingumo principas, kaip jis buvo išaiškintas 2015 m. kovo 26 d. Sprendimo Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201) rezoliucinės dalies 2 punkte, iš esmės draudžia, kad į vykdymo mokesčių sumą jau galėtų būti įskaičiuotas PVM.

35

Šiomis aplinkybėmis Sąją Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (apylinkės teismo I civilinio bylų skyrius) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar pagal [PVM] sistemą, tvirtintą [Direktyvoje 2006/112], visų pirma pagal šios direktyvos 1 straipsnį, 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus ir 73 straipsnį, siejamus su jos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktu, ir iš jų kylantį PVM neutralumo principą, kuris yra bendrasis Sąjungos teisės principas, leistinas požymis – atsižvelgiant į [PVM įstatymo] 29a straipsnio 1 dalį ir 29a straipsnio 6 dalies 1 punktą, siejamus su Antstolių įstatymo] 49 straipsnio 1 dalimi, 35 straipsniu ir 63 straipsnio 4 dalimi – pagal kurį į teismo antstoliams mokamus vykdymo mokesčius yra įskaičiuota prekė ir paslaugų mokestis (t. y. PVM) suma?

Jei į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai:

2.

Ar atsižvelgiant į proporcingumo principą, kuris yra bendrasis Sąjungos teisės principas, leistinas požymis, kad antstolis, kuris sprendimą vykdymo srityje laikomas PVM apmokestinamu asmeniu, iš tiesų turi visas teisine priemones, leidžiančias tinkamai įvykdyti mokestinį prievolę, grindžiamą prielaida, kad į vykdymo mokestį, mokamą remiantis Antstolio įstatymo nuostatomis, yra įskaičiuotas prekė ir paslaugų mokestis (t. y. PVM)?“

Dėl prejudicinio klausimo

36

Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 nuostatos ir PVM neutralumo bei proporcingumo principai turi būti aiškinami kaip draudžiantys kompetentingą nacionalinę instituciją

administracinę praktiką, kaip antai nagrinėjimą pagrindiniuose byloje, pagal kurią PVM, susijęs su teismo antstolio per priverstinio vykdymo procedūrą teikiamomis paslaugomis, laikomas įskaičiuotu jo gautus vykdymo mokesčius.

37

Iš pradžių pažymėtina, kad, pirma, 2007 m. sausio 1 d. įsigaliojusia Direktyva 2006/112 buvo panaikinta 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos šeštoji direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), nepadarius esminių pakeitimų, palyginti su pastarąja direktyva. Kadangi reikšmingos Direktyvos 2006/112 nuostatos turi iš esmės tąpatį prasmę kaip ir reikšmingos Šeštosios direktyvos 77/388 nuostatos, su šia direktyva susijusi Teisingumo Teismo jurisprudencija taip pat taikoma Direktyvai 2006/112.

38

Antra, kaip matyti iš šio sprendimo 32 punkto, pateikti klausimai grindžiami prielaida, kad, pirma, teismo antstolis, kaip antai pagrindinės bylos teismo antstolė, vykdo ekonominę veiklą, kuriai netaikoma Direktyvos 2006/112 13 straipsnyje viešosios teisės reguliuojamiems subjektams numatyta neapmokestinimo tvarka, ir, antra, kad pagal nacionalinę teisę neleidžiama prie vykdymo mokesčių, gautų už teismo antstolio suteiktas priverstinio vykdymo paslaugas, pridėti mokėtino PVM sumos.

39

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Teisingumo Teismo atsakymas į pateiktus klausimus grindžiamas prezumpcija, kad šios prielaidos teisingos.

40

Primintina, pirma, kad, remiantis Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalimi, pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos iki mažmeninės prekybos etapo apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekėms bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki apmokestinimo etapo.

41

Šiuo klausimu iš minėtos direktyvos 2 straipsnio 1 dalies ir 9 straipsnio matyti, kad ši sistema grindžiama bendruoju principu, pagal kurį bet kokia ekonominė veikla iš principo apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2017 m. sausio 19 d. Sprendimo National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28, 36 punktą). Taigi PVM apmokestinama kiekviena už atlygą apmokestinamojo asmens suteikta paslauga (šiuo klausimu žr. 2013 m. kovo 21 d. Sprendimo Komisija / Prancūzija, C-197/12, neskelbtas Rink., EU:C:2013:202, 30 punktą).

42

Antra, dėl galimybių nukrypti nuo bendrojo principo, pagal kurį PVM renkamas už kiekvieną apmokestinamojo asmens atlygintinai suteiktą paslaugą, Teisingumo Teismo jau yra nurodęs, kad bet koks neapmokestinimas turi būti aiškus ir tikslus (šiuo klausimu žr. 1987 m. kovo 26 d. Sprendimo Komisija / Nyderlandai, 235/85, EU:C:1987:161, 19 punktą). Be to, formuluotąs, vartojamos neapmokestinimo atvejams apibrėžti, kiekvienu atveju turi būti aiškinamos siaurai (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, 42 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2015 m. spalio 29 d. Sprendimo Sadaçor, C-174/14,

EU:C:2015:733, 49 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

43

Vadinasi, tuomet, kai paslaugos teikimui netaikomi Direktyvoje 2006/112 numatyti atleidimo nuo mokes?io atvejai, tokia paslauga apmokestinama PVM pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?.

44

Tre?ia, remiantis Direktyvos 2006/112 193 straipsniu, PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdomas apmokestinam? paslaug? teikim?.

45

Taigi tais atvejais, kai teismo antstolis teikia paslaug?, kaip antai aptariam? pagrindin?je byloje, jis už š? teikim? apmokestinamas PVM, jeigu tokiame teikime netaikomas neapmokestinimas pagal š? direktyv?.

46

D?l šioje byloje mok?tino PVM apmokestinamosios vert?s nustatymo pažym?tina, kad, kaip matyti iš Direktyvos 2006/112 73 straipsnio ir 78 straipsnio a punkto, paslaug? teikimo apmokestinamoji vert? apima visk?, kas sudaro atlyg?, kur? paslaug? teik?jas už atitinkam? paslaug? teikim? gavo arba turi gauti iš paslaugas ?sigyjan?io asmens arba iš tre?iojo asmens, išskyrus pat? PVM.

47

Vis d?lto šioje direktyvoje n?ra jokios aiškios taisykl?s d?l to, ar teismo antstolio vykdymo mokes?iai apima mok?tin? PVM. Tod?l š? klausim? turi išspr?sti valstyb?s nar?s.

48

Nagrin?jamu atveju, kaip matyti iš šio sprendimo 38 punkto, pagal nacionalin? teis? prie teismo antstolio gaut? vykdymo mokes?i? sumos negalima prid?ti jokios PVM sumos. Kadangi apmokestinamoji vert?, kaip nurodyta šio sprendimo 46 punkte, apima visk?, kas sudaro gaut? atlyg?, išskyrus pat? PVM, turi b?ti laikoma, kad ? vykdymo mokes?i? sum? šis mokestis jau buvo ?skai?iuotas.

49

Tokiu aiškinimu taip pat paisoma PVM neutralumo principo. Pagal j? apmokestinamiesiems asmenims faktiškai leidžiama tokia pa?ia proporcija prisid?ti prie PVM mok?jimo nuo bendros sumos, gautos už apmokestinamuosius sandorius.

50

Be to, min?tas aiškinimas suderinamas su principu, pagal kur? PVM yra mokestis, turimas sumok?ti galutinio vartotojo. Jeigu pagal nacionalin? teis? ne?manoma prie gautin? vykdymo mokes?i? sumos prid?ti priedo, atitinkan?io mok?tin? PVM, laikant, kad šis mokestis jau ?skai?iuotas ? š? sum?, tai reikšt?, kad mokes?i? institucij? gautino PVM apmokestinamoji vert? neviršija atlygio, kur? faktiškai sumok?jo galutinis vartotojas ir nuo kurio buvo apskai?iuotas PVM, galiausiai tenkantis šiam vartotojui (šiuo klausimu žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, 19 punkt? ir 2013 m. lapkri?io 7 d. Sprendimo Tulic? ir Plavo?in,

51

Tokiu aiškinimu taip pat paisoma proporcingumo principo, nes jis neviršija to, kas reikalinga pasiekti tikslui, susijusiam su būtinybe užtikrinti šio mokesčio surinkimą, ir toks apmokestinamosios vertės nustatymo būdas suderinamas su PVM bendros sistemos pamatiniu principu, išdėstytu šio sprendimo 40 ir 41 punktuose, t. y. bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimu PVM.

52

Šios išvados nepaneigia proporcingumo principo išaiškinimas, pateiktas 2015 m. kovo 26 d. Sprendimo Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201) rezoliucinės dalies 2 punkte, kuriuo grindžiamas antrasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimas. Šiuo aspektu primintina, kad minėtame 2 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog pagal proporcingumo principą nedraudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kuri 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, su sąlyga, kad jis iš tiesų turi visas teisinės priemones vykdyti šią pareigą. Toks atsakymas turi būti vertinamas atsižvelgiant į bylos, kurioje priimtas 2015 m. kovo 26 d. Sprendimas Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), aplinkybes, kurios skiriasi nuo šios pagrindinės bylos aplinkybių. Iš esmės byloje, kurioje buvo priimtas tas sprendimas, priešingai nei aptariamoje pagrindinėje byloje, nagrinėta situacija, kai teismo antstolis veikė ne kaip PVM mokėtojas, o kaip asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti šį mokestį už kitą apmokestinamąjį asmenį, ir negalėjo disponuoti per atitinkamo priverstinio vykdymo procedūrą gauta suma ir pervesti priklausantį PVM per nacionalinę teisę nustatytą terminą, kol kompetentingas nacionalinis teismas nedavė sutikimo. Be to, šioje pagrindinėje byloje iš Teisingumo Teismui suteiktos informacijos nematyti, kad teismo antstolis neturėjo teisinių priemonių, jam, kaip PVM mokėtojui, leidžiančių vykdyti savo mokestinį prievolę.

53

Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 nuostatos ir PVM neutralumo bei proporcingumo principai turi būti aiškinami kaip nedraudžiantys kompetentingų nacionalinių institucijų administracinės praktikos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurią PVM, susijęs su teismo antstolio per priverstinio vykdymo procedūrą teikiamomis paslaugomis, laikomas įskaituotu į jo gautus vykdymo mokesčius.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

54

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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros

sistemos, iš dalies pakeistos 2013 m. liepos 22 d. Tarybos direktyva 2013/43/ES, nuostatos ir pridėtinis vertės mokesčio (PVM) neutralumo bei proporcingumo principai turi būti aiškinami kaip nedraudžiantys kompetentingų nacionalinių institucijų administracinės praktikos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurią PVM, susijęs su teismo antstolio per priverstinio vykdymo procedūrą teikiamomis paslaugomis, laikomas sąskaičiuotu jo gautus vykdymo mokesčius.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: lenk.