

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES

[JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2014. gada 6. novembrī (1)

Lieta C-499/13

Marian Macikowski – pildot Sąd Rejonowy w Chojnicach (Hojāices Pirmās instances tiesa) tiesu izpildītāja pienākumus

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (Gdaņskas Finanšu palātas direktors)

(Naczelny Sąd Administracyjny (Polijas Republika) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīvas 2006/112/EK 193. panta, 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts, kā arī 204.–206. punkts – Nekustamā īpašuma, kas pārdots tiesas izsolē, piegāde – Iesaistītā tiesu izpildītāja pienākums aprīņt, piedzīt un samaksāt pievienotās vērtības nodokli – Atbildība par nesamaksātu nodokli – Samērīguma princips – Nodokļu neitralitātes princips

I – Ievads

1. Jebkurš nodokļu likums ir neefektīvs, ja netiek nodrošināta tā efektīva īstenošana. Tāpēc nav pārsteidzoši, ka Savienības dalībvalstis šim aspektam ir veltījušas īpašu uzmanību. Tām netrūkst ideju dažādu pienākumu uzlikšanai, lai faktiski garantētu valsts kases nodokļu ieņēmumus.

2. Šī līguma sniegt prejudiciālu nolikumu pamatā ir ar pievienotās vērtības nodokli apliekama piegāde, kuras cēlonis bija nekustamā īpašuma pārdošana tiesas izsolē. Saskaņā ar Polijas tiesību aktiem tiesu izpildītājam, kas piedalās šajā procedūrā, ir paredzēti īpaši pienākumi attiecībā uz maksājamo pievienotās vērtības nodokli, jo pašam pārdošanai tiesas izsoles procedūrā nodokļa maksājums nav uzticēts. Ja tiesu izpildītājs nepilda pienākumu, viņš tiek atzīts par atbildīgu.

3. Tiesai šajā tiesvedībā jānoskaidro, vai tādā tiesu izpildītāja pienākumi atbilst Savienības tiesību aktiem par pievienotās vērtības nodokli.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

4. Laikposmā, kas ir svarīgs pamatlīdē, pievienotās vērtības nodoklis Savienībā tika iekasēts, pamatojoties uz Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopīgo

pievienot? s v?rt?bas nodok?a sist?mu (2) (turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”).

5. Saska?? ar PVN 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 ??s darb?bas m?r?a vai rezult?ta”.

6. PVN direkt?vas XI sada?? runa ir par “nodok?u maks?t?ju un dažu to personu pien?kumiem, kas nav nodok?a maks?t?jas”. ??s sada?as 1. noda?? (“Maks?šanas pien?kums”) 192.a–205. pant? ir atrodamas normas par “person?m, kas atbild?gas par PVN nomaksu nodok?u iest?d?m”.

7. PVN direkt?vas 193. pant? ir paredz?ts:

“PVN maks? ikviens nodok?a maks?t?js, kas veic pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, iz?emot gad?jumus, kad saska?? ar 194. l?dz 199. pantu un 202. pantu nodokli maks? k?da cita persona.”

8. Atbilstoši PVN direkt?vas 199. panta 1. punktam dal?bvalstis var noteikt, ka “turpm?k nor?d?tajos dar?jumos persona, kas atbild?ga par PVN nomaksu, ir pre?u vai pakalpojumu sa??m?js, kas ir nodok?a maks?t?js”:

[..]

g) t?da nekustam? ?pašuma pieg?de, kas p?rdots tiesas izsol?.”

9. PVN direkt?vas 204. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Ja saska?? ar 193. l?dz 197. pantu, 199. un 200. pantu par PVN nomaksu atbild?g? persona ir nodok?a maks?t?js, kas neveic uz??m?jdarb?bu dal?bvalst?, kur? maks?jams PVN, tad dal?bvalstis var at?aut šai personai iecelt p?rst?vi nodok?a jaut?jumos, kas atbild?gs par PVN nomaksu.

Turkl?t, ja dar?jumu, par kuru uzliek nodokli, veic nodok?a maks?t?js, kas neveic uz??m?jdarb?bu dal?bvalst?, kur? maks?jams PVN, un ja ar attiec?b?s ar valsti, kur ir ?? nodok?a maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta vai past?v?g? iest?de, nepast?v neviens juridisks instruments par savstarp?ju pal?dz?bu, kuras darb?bas joma ir l?dz?ga Direkt?v? 76/308/EEK un Regul? (EK) Nr. 1798/2003 paredz?tajai, dal?bvalstis var pie?emt noteikumus, paredzot to, ka par PVN nomaksu atbild?g? persona ir p?rst?vis nodok?a jaut?jumos, kuru iec?lis nodok?a maks?t?js, kas neveic uz??m?jdarb?bu attiec?gaj? dal?bvalst?.”

10. PVN direkt?vas 205. pant? ir paredz?ts:

“??s direkt?vas 193. l?dz 200. pant? un 202., 203. un 204. pant? min?tajos gad?jumos dal?bvalstis var paredz?t, ka par PVN nomaksu ir solid?ri atbild?ga k?da cita persona, nevis par PVN nomaksu atbild?g? persona.”

11. N?kamajos pantos ir noteikta “maks?jumu veikšanas k?rt?ba”. Attiec?gi PVN direkt?vas 206. panta redakcija ir ??da:

“Visi nodok?a maks?t?ji, kas atbild?gi par PVN nomaksu, iesniedzot PVN deklar?cijas, k? paredz?ts 250. pant?, samaks? PVN neto summu. Tom?r dal?bvalstis var noteikt citu ??s summas maks?šanas datumu vai piepras?t starpmaks?jumu.”

12. PVN direktīvas XI sadaļas 5. nodaļas ("Deklarācijas") 250. pantā ir noteikts (izvilkums):

"1. Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasjamā nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķināt bāzes noteikšanai – to darījumu kopā, ko veic vārta, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitīšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vārta.

[..]"

13. PVN direktīvas 252. panta teksts ir šāds:

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

2. Maksājuma periodu katra dalībvalsts nosaka vienu, divus vai trīs mēnešus ilgu.

Tomēr dalībvalstis var noteikt atšķirīgus maksājuma periodus, ar noteikumu, ka tie nepārsniedz vienu gadu."

14. Visbeidzot PVN direktīvas XI sadaļas 7. nodaļas ("Dažādi noteikumi") 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 rīcību sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā."

B – *Valsts tiesības*

15. 2004. gada 11. marta *Ustawa o podatku od towarów i usług* (turpmāk tekstā – "Polijas Apgrozījuma nodokļa likums") 18. pantā ir noteikts:

"[...] tiesu izpildītājiem, kas veic izpildes pienākumus Civilprocesa kodeksa normu izpratnē, jāmaksā nodoklis par lietu, kas ir parādnieka īpašums vai atrodas viņa valdījumā pretēji spēkā esošām tiesību normām, piegādājot piespiedu izpildes gaitā."

16. 1997. gada 29. augusta *Ustawa Ordynacja podatkowa* (turpmāk tekstā – "Polijas Noteikumi par nodokļiem") 8. pantā "nodokļa maksātājs" tostarp tiek definēts kā "fiziska persona, juridiska persona vai organizatoriska vienība, kas nav juridiska persona, kurai, pamatojoties uz nodokļu tiesību normām, ir pienākums aprēķināt un piedzīt nodokli no ar nodokli apliekamās personas un noteiktajiem termiņiem samaksāt to nodokļu iestādēm".

17. Polijas Noteikumu par nodokļiem 30. panta teksts ir šāds (izvilkums):

"1. Nodokļa maksātājs, kas nav izpildītājs 8. pantā noteiktos pienākumus, atbild par nepiedzēto vai par piedzēto, taču nesamaksēto nodokli.

[..]

3. Nodokļa maksātājs [...] atbild par [1. punktā] minētajiem parādiem ar visu savu mantu.

4. Ja nodok?u iest?de nodok?u proced?r? konstat? [1. punkt?] min?tos apst?k?us, t? pie?em l?mumu par nodok?u maks?t?ja [...] nodok?u atbild?bu, kur? nosaka nepiedz?t? vai piedz?t?, ta?u nesamaks?t? nodok?a par?da apm?ru.”

III – Pamatlieta un tiesved?ba Ties?

18. Pamatlieta attiecas uz *M. Macikowski* atbild?bu par pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas ir radies tiesas izsol?.

19. 2007. gada febru?r? *M. Macikowski*, pildot tiesu izpild?t?ja pien?kumus, saist?b? ar izpildes proced?ru pret Polij? re?istr?tu uz??mumu veica t? ?pašum? esoša nekustam? ?pašuma tiesas izsoli. Pirc?ji pilnu izsoles cenu iemaks?ja tiesas depoz?tu kont?, un ?pašumties?bu p?reja st?j?s sp?k? 2007. gada august?.

20. 2009. gada j?nij? nodok?u iest?de, pamatojoties uz Polijas Apgroz?juma nodok?a likuma 18. pantu, to skatot kop? ar Polijas Noteikumu par nodok?iem 8. pantu un 30. panta 1., 3. un 4. punktu, pie??ma l?mumu par *M. Macikowski* k? nodok?u maks?t?ja atbild?bu, jo vi?š nebija samaks?jis pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas j?maks? par nekustam? ?pašuma p?rdošanu. K? nor?da nodok?u iest?de, jau 2007. gada novembr? vi?š esot izsniedzis pievienot?s v?rt?bas nodok?a r??inu par dar?jumu, un nodoklis v?l?k bija j?samaks? nekustam? ?pašuma pieg?d?t?ja, nodok?a maks?t?ja, v?rd?. Visbeidzot 2009. gada septembr? *M. Macikowski* inform?ja nodok?u iest?di par savu veikto nodok?a maks?jumu.

21. L?mumu par vi?a k? nodok?a maks?t?ja atbild?bu, kas, neraugoties uz vi?a nodok?u iest?dei iesniegtajiem iebildumiem, tika atst?ts sp?k?, *M. Macikowski* p?rs?dz?ja Gda?skas Finanšu pal?tas direktoram. Vi?š tostarp apgalvoja, ka nevar?ja r?koties ar izsol? ieg?tajiem ie??mumiem no nekustam? ?pašuma p?rdošanas, jo ie??mumi esot atradušies tiesas depoz?tu kont?. Vi?š neesot var?jis veikt nodok?a maks?jumu tikm?r, kam?r tiesa 2008. gada oktobra beig?s nebija gal?gi apstiprin?jusi vi?a iesniegto sadales pl?nu.

22. *Naczelny S?d Administracyjny* (Augst?k? administrat?v? tiesa), kas tagad izskata lietu, apšaub?ja min?to Polijas ties?bu normu atbilst?bu Savien?bas ties?b?m un atbilstoši LESD 267. pantam 2013. gada 16. septembr? v?rs?s Ties? ar š?diem jaut?jumiem:

“1) Vai pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma, kuras pamat? ir PVN direkt?va, it ?paši 9. un 193. pants, skat?ti kop? ar 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu, pie?auj t?du valsts ties?bu normu, k?ds ir Polijas Apgroz?juma nodok?a likuma 18. pants, ar kuru ir ieviesti iz??mumi no pievienot?s v?rt?bas nodok?a visp?r?jiem principiem galvenok?rt attiec?b? uz person?m, kam ir pien?kums apr??in?t un piedz?t nodokli, radot maks?t?ja vai personas, kam ir pien?kums nodok?u maks?t?ja viet? apr??in?t nodok?a apm?ru, piedz?t to no nodok?a maks?t?ja un noteiktaj? termi?? samaks?t to nodok?u iest?dei, instit?tu?

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša:

2.1) Vai sam?r?guma princips, kas ir Savien?bas ties?bu visp?r?jais princips, pie?auj t?du valsts ties?bu normu, k?da ir Polijas Apgroz?juma nodok?a likuma 18. pants, no kura tostarp izriet, ka nodokli par nekustam? ?pašuma, proti, lietu, kas ir par?dnieka ?pašums vai atrodas vi?a vald?jum? pret?ji sp?k? esoš?m ties?bu norm?m, pieg?di piespiedu izpildes ietvaros apr??ina, piedzen un samaks? piespiedu izpildi veicošais tiesu izpild?t?js, kurš k? nodok?a maks?t?js ir atbild?gs par š? pien?kuma neizpildi?

2.2) Vai PVN direkt?vas 206., 250. un 252. pants, k? ar? no tiem izrietošais neitralit?tes

princips, pie?auj t?du valsts ties?bu normu, k?ds ir Polijas Apgroz?juma nodok?a likuma 18. pants, saska?? ar kuru šaj? ties?bu norm? nor?d?tajam maks?t?jam ir pien?kums apr??in?t, piedz?t un samaks?t pievienot?s v?rt?bas nodokli par pre?u, kas ir nodok?u maks?t?ja ?pašums vai atrodas vi?a vald?jum? pret?ji sp?k? esoš?m ties?bu 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?, kas tiek ieg?ta no preces p?rdošanas, atskaitot pievienot?s v?rt?bas nodokli un atbilstošo nodok?a likmi, neatskaitot no š?s summas priekšnodokli par laikposmu no taks?cijas perioda s?kuma l?dz š? nodok?a piedz?šanai no nodok?a maks?t?ja?”

23. Tiesved?b? Ties? rakstveida apsv?rumus iesniedza *M. Macikowski*, Polijas Republika un Eiropas Komisija. 2014. gada 4. septembr? tiesas s?d? piedal?j?s Gda?skas Finanšu pal?tas direktors, Polijas Republika, k? ar? Komisija.

IV – Juridiskais v?rt?jums

24. Lai šo tiesved?bu izprastu, ir b?tiski atbilstoši Polijas ties?bu norm?m noš?irt divus daž?dus tiesu izpild?t?ja pien?kumu lokus.

25. Pirmk?rt, tiesu izpild?t?jam saist?b? ar tiesas izsoli atbilstoši Polijas Apgroz?juma nodok?a likuma 18. pantam un Polijas Noteikumu par nodok?iem 8. pantam nodok?u maks?t?ja viet? ir j?apr??ina nodok?a summa, j?piedzen t? no nodok?a maks?t?ja un noteiktaj? termi?? t? j?samaks? nodok?u iest?dei. T?tad nodok?u maks?t?jam, izmantojot nodok?u maks?t?ja naudas l?dzek?us, ir j?r?p?jas par vi?a nodok?a par?da samaksu (turpm?k tekst? – “piedz?as pien?kums”).

26. Otrk?rt, zin?mos apst?k?os turkl?t past?v tiesu izpild?t?ja person?g? atbild?ba par nodokli. Proti, ja tiesu izpild?t?js neizpilda savu piedzi?as pien?kumu, atbilstoši Polijas Noteikumu par nodok?iem 30. panta 1. un 3. punktam pievienot?s v?rt?bas nodoklis vi?am j?maks? pašam no saviem akt?viem (turpm?k tekst? – “atbild?ba”).

A – Par piedzi?as pien?kumu

27. Uzdodot savu pirmo prejudici?lo jaut?jumu, iesniedz?jtiesa vispirms v?las noskaidrot, vai tiesu izpild?t?ja piedzi?as pien?kums nav pret?js PVN direkt?vas norm?m.

1) Par PVN direkt?vas 193. pantu un 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu

28. Iesniedz?jtiesas galven?s šaubas ir par to, vai attiec?g?s Polijas ties?bu normas ir sader?gas ar PVN direkt?vas 193. pantu un 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu.

29. Atbilstoši PVN direkt?vas 193. pant? iek?autajam pamatnoteikumam pievienot?s v?rt?bas nodokli maks? ikviens nodok?a maks?t?js, kas veic pre?u pieg?di, par kuru uzliek nodokli. Turkl?t norm? ir paredz?ts, ka saska?? ar PVN direkt?vas 194.–99. pantu un 202. pantu nodokli var maks?t ar? “k?da cita persona”. Viens no šiem iz??mumiem ir PVN direkt?vas 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts. Ar to, ja tiek pieg?d?ts nekustamais ?pašums saist?b? ar tiesas izsoli, dal?bvalstis tiek pilnvarotas noteikt par personu, kas atbild?ga par nodok?a nomaksu, ?pašuma pirc?ju, cikt?l vi?š ir nodok?a maks?t?js.

30. *M. Macikowski* uzskata, ka PVN direkt?vas 193.–205. panta regul?jums par to, kam ir j?maks? nodoklis, ir izsme?ošs. Dal?bvalstis nodok?u samaksu varot pras?t tikai no šajos pantos min?taj?m person?m. Ta?u uz tiesu izpild?t?ju saist?b? ar tiesas izsoli neattiecoties neviena no š?m norm?m.

31. Tom?r šaj? viedokl? ir nepareiza izpratne par to, ka par nodok?a nomaksu atbild?g?

persona ir j?noš?ir no t?das personas k? Polijas ties?b?s defin?tais “nodok?a maks?t?js”, kura vien?gais pien?kums ir piedz?t pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas apr??in?ts par nodok?a nomaksu atbild?gajai personai. PVN direkt?vas 193.–205. pant? tiek vien?gi regul?ts jaut?jums par to, kas ir par nodok?a nomaksu atbild?g? persona.

32. Ta?u saska?? ar Polijas ties?bu norm?m par piedzi?as pien?kumu tiesu izpild?t?js pats nek??st par personu, kas atbild?ga par nodok?a nomaksu. Vi??š atbild tikai par to, lai par konkr?to dar?jumu, izmantojot par?dnieka, attiec?b? uz kura mantu notiek izpilde, l?dzek?us, tiktu samaks?ts vi?a nodok?a par?ds. Par nodok?a nomaksu atbild?g? persona nekustam? ?pašuma, kas p?rdots tiesas izsol?, pieg?des gad?jum? k? pieg?d?t?js – cits secin?jums no iesniedz?jtiesas sniegt?s inform?cijas neizriet – joproj?m ir par?dnieks, pret kuru v?rsta izpilde. L?dz ar to Polijas ties?bu normas par tiesu izpild?t?ja piedzi?as pien?kumu neatš?iras ar? no PVN direkt?vas 193. panta un 199. panta 1. punkta g) apakšpunkta.

33. T?d?j?di PVN direkt?vas 193. pants, skatot to kop? ar 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu, pie?auj valsts ties?bu normu, saska?? ar kuru tad, ja tiek pieg?d?ts nekustamais ?pašums, kas p?rdots tiesas izsol?, iesaist?tajam tiesu izpild?t?jam ir noteikts pien?kums apr??in?t, piedz?t un samaks?t maks?jamo pievienot?s v?rt?bas nodokli.

2) Par PVN direkt?vas 204. pantu

34. Turkl?t *M. Macikowski* apgalvo, ka PVN direkt?vas 204. pants nepie?aujot attiec?go Polijas tiesisko regul?jumu, jo ar to tiekot noteikts, ka tiesu izpild?t?js ir p?rst?vis nodok?a jaut?jumos atbilstoši likumam, lai gan š?ds gad?jums PVN direkt?vas 204. pant? neesot paredz?ts.

35. Saska?? ar PVN direkt?vas 204. panta 1. punkta pirmo da?u dal?bvalstis var at?aut iecelt p?rst?vi nodok?a jaut?jumos, kas atbild?gs par PVN nomaksu, ja pati par PVN nomaksu atbild?g? persona ir nodok?a maks?t?js, kas neveic uz??m?jdarb?bu dal?bvalst?, kur? maks?jams PVN. Atbilstoši š?s normas otrajai da?ai nodok?a maks?t?jam p?rst?vja iecelšana nodok?u liet?s var b?t *pien?kums* tikai tad, ja ar uz??m?jdarb?bas veikšanas valsti nepast?v vienošan?s par savstarp?jo pal?dz?bu, kas Savien?bas gad?jum? t? nav. K? izriet no Direkt?vas 2000/65/EK (3) preambulas sept?t? apsv?ruma, kas ir 204. panta pamat?, nodok?u p?rst?vis vai nu nere?istr?ta nodok?u maks?t?ja viet? k??st par nodok?a nomaksu atbild?go personu, vai darbojas tikai k? p?rst?vis. L?dz ar to p?rst?vis nodok?a jaut?jumos ir nepieciešams nodok?u iest?d?m k? kontaktpersona, ja nodok?a maks?t?js veic uz??m?jdarb?bu ?rvalst?s (4).

36. PVN direkt?vas 204. pant? iek?auto noteikumu ieviešanas m?r?is bija vienk?ršot pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, kur? dal?bvalstis iekš?j? tirg? re?istr?tiem nodok?u maks?t?jiem pret?ji agr?kajai juridiskajai situ?cijai vairs nevar p?rst?vja nodok?u jaut?jumos iecelšanu noteikt k? oblig?tu (5). Tas nov?rsa ar? piek?uves tirgum š??rš?us. T?p?c ar 204. pantu netiek pie?auta situ?cija, ka Savien?b? re?istr?tie saimniecisk?s darb?bas subjekti savus ar pievienot?s v?rt?bas nodokli saist?tos pien?kumus pret ?rvalstu nodok?u iest?d?m var izpild?t nevis tieši, bet tikai iesaistot p?rst?vi (6).

37. Šaj? gad?jum? tiesu izpild?t?js piedzi?as pien?kuma d?? tom?r nek??st par p?rst?vi nodok?a jaut?jumos PVN direkt?vas 204. panta izpratn?. T?d?j?di vi??š – k? jau apl?kots (7) – pats nek??st nedz par personu, kas atbild?ga par nodok?a nomaksu, nedz darbojas k? visp?r?js nodok?a maks?t?ja pilnvarotais p?rst?vis. Tiesu izpild?t?ja piedzi?as pien?kums attiecas tikai uz vienu atseviš?u ar nodokli apliekamu dar?jumu. Ta?u vi??š nep?rst?v nodok?a maks?t?ju valsts nodok?u iest?d?s visos t? ar pievienot?s v?rt?bas nodokli saist?tajos jaut?jumos. Turkl?t nav skaidrs, k? tiesu izpild?t?ja piedzi?as pien?kums var b?t pret?js PVN direkt?vas 204. pantam, jo taj? nav paredz?ti tieši ?rvalstu nodok?u maks?t?jiem dom?ti pien?kumi.

38. Tāpēc ir jāsecina, ka arī PVN direktīvas 204. pants pieļauj tiesu izpildītāja piedziņas pienākumu.

3) Par Savienības tiesību s paredzēta pilnvarojuma nepieciešamību

39. Taču ar to attiecīgā tiesiskā regulējuma atbilstība PVN direktīvai vēl nav noskaidrota. Kā ir pareizi paskaidrojusi Komisija, Polijas tiesību aktos tiesu izpildītājiem tiek uzlikti arī pievienotās vērtības nodokli saistīti pienākumi, kuri PVN direktīvai nav paredzēti.

40. Katrā ziņā ir gadījumi, kuros nodokļa parādu – un šajā ziņā tam nav konkrēta juridiska pamata atbilstoši PVN direktīvai vai tās nav nepieciešams – par nodokļa nomaksu atbildīgā persona šaurākajā izpratnē pati nesamaksā. Tā, piemēram, juridiskas personas likumiskajiem pārstāvjiem vai administratoram maksātnespējas procesā jau tāpēc vien, ka tie pārstāv vai administrē tiesību subjektu, nodokļa maksātāju, ir jārēķina par to nodokļa parāda samaksu. Bez šaubām, šiem pienākumiem nav nepieciešams pilnvarojums PVN direktīvai, jo tie attiecas uz civiltiesībām, kas nav saskaņotas.

41. Taču šajā lietā tiesu izpildītāja piedziņas pienākums ir balstīts uz atsevišķu, nodokļu tiesiskajā regulējuma paredzētu pienākumu, atbilstoši kuram nodokļa parāds par konkrēto darījumu ir jāsamaksā laicīgi, nevis uz vispārīgi piemērojamā pārstāvības tiesību m. Šajā ziņā PVN direktīvas 206. panta pirmajā teikumā jau ir noteikts, ka pievienotās vērtības nodoklis ir jāsamaksā par nodokļa nomaksu atbildīgajai personai. Tāpēc, ja saistībā ar to piedziņas pienākumu, kāds aplūkots šajā lietā, dalībvalsts vēlas pievienot vērtības nodokļa samaksā līdzs par nodokļa nomaksu atbildīgajai personai iesaistīt citu personu, ir nepieciešams atbilstošs pilnvarojums PVN direktīvai.

a) PVN direktīvas 273. pants

42. Šajā lietā aplūkotajam piedziņas pienākumam tās juridiskais pamats varētu būt PVN direktīvas 273. pants. Saskaņā ar šo normu dalībvalstis ir pilnvarotas papildus PVN direktīvai jau noteiktajiem pienākumiem uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu nodokli un novērstu krāpšanu. Atbilstoši normas tekstam tādā pienākumu uzlikšana nedrīkst ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm vai vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji. Turklāt saskaņā ar 273. panta otro daļu papildus jau noteiktajiem pienākumiem nedrīkst noteikt citus ar rīcību sagatavošanu saistītus pienākumus.

43. Tiesu izpildītāja piedziņas pienākums ir pienākums PVN direktīvas 273. panta pirmās daļas izpratnē. Ar šo pienākumu nodrošina nodokļa samaksu par piegādi, kas notika saistībā ar tiesas izsoli. Tam ir pantā minētais pareizas nodokļa iekasēšanas, kā arī krāpšanas novēršanas mērķis, jo šajā situācijā rodas šaubas, vai persona, kas atbildīga par nodokļa nomaksu, t.i., persona, kas nodevusi nekustamo īpašumu, pati samaksās pievienotās vērtības nodokli.

44. Turklāt nešaubas, ka tiesu izpildītāja darbība ietekmē tirdzniecību starp dalībvalstīm vai arī pārkāpj vienādu režīmu starp iekšzemes un ārvalstu darījumiem. Ciktāl tiesu izpildītājam vajadzētu būt arī pienākumam par piegādi izsniegt PVN rīcību, tas nav jāuzskata par citu, PVN direktīvas 273. panta otrās daļas izpratnē nepieļaujamu pienākumu, jo tiesu izpildītājam tikai uztic pastāvīgu rīcību izsniegšanas pienākumu, kas netiek papildināts ar citām prasībām.

45. Spriedumā lietā *Federation of Technological Industries* u.c. par tiesību normu, kas bija spēkā pirms PVN direktīvas 273. panta, Tiesa konstatēja, ka uz tās pamata nevienai citai personai, izņemot atbilstoši direktīvai "noteiktiem PVN parādniekiem un saskaņā ar to noteiktām

personam, kas ir solidāri atbildīga par tās samaksu", citus pienākumus uzlikt nevar (8). Atbilstoši tam tādai personai kā tiesu izpildītājam, kas nav nodokļa parādnieks, uz PVN direktīvas 273. panta pamata pienākumi nevarēja tikt uzlikti. Tāpēc vajadzēja spriest, vai Tiesa šīs normas piemērošanas jomā ir paplašinājusi. Līdz šim brīdim tā ir pārbaudījusi šajā kontekstā arī pienākumus, kas tiek uzlikti nodokļu maksātājiem, kuri vienīgi ir steno tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tāpēc attiecībā uz atbilstošajiem darījumiem nav nodokļa parādnieki (9). Atbilstoši jaunajai judikatūrai 273. pants var attiekties arī uz pasākumiem, kurus nodokļu maksātāji prasa veikt pirms efektīvas saimnieciskās darbības paplašināšanas (10).

46. Pat ja gribētu izvirzīt priekšnoteikumu par to, ka pienākumus var uzlikt tikai nodokļu maksātājiem atbilstoši 273. pantam, šajā gadījumā tas ir izpildīts, jo uz tiesu izpildītāju attiecas ne tikai piedziņas pienākums saistībā ar nekustamo īpašuma piegādātāja nodokļu parādu, bet atbilstoši iesniedzējtiesas sniegtajai informācijai viņš, sniedzot ar nodokli apliekamus pakalpojumus, organizēdams tiesas izsoles, pats ir arī nodokļa maksātājs PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē.

47. Tāpēc PVN direktīvas 273. pants ir piemērots juridisks pamats tiesu izpildītāja piedziņas pienākumam.

b) Samrīgums

48. Tomēr vajadzētu ir jāpārbauda, vai tiesiskais regulējums atbilst arī samrīguma principam.

49. Dalībvalstīm, īstenojot Savienības tiesību noteiktās pilnvaras, atbilstoši samrīguma principam ir jāizmanto līdzekļi, kas, pirmkārt, ļauj efektīvi sasniegt valsts tiesību paredzētos mērķus, bet, otrkārt, vismazāk apdraud attiecīgos Savienības tiesību aktos paredzētos mērķus un principus (11). Šajā ziņā, pamatojoties uz PVN direktīvas 273. pantu, veiktie pasākumi nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs nodokļu pareizas iekasēšanas un krāpšanas novēršanas mērķu sasniegšanai (12).

50. Kas attiecas uz piedziņas pienākuma nepieciešamību, dalībvalstis nekustamo īpašumu, kas pārdots tiesas izsolē, piegādē gadījumā atbilstoši PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunktam principā var piemērot apgrieztu iekasēšanu, tādējādi novēršot piegādātāja izvairīšanos no nodokļa parāda. Tāpēc, tā kā normu piemēro vienīgi nodokļu maksātājiem, kas piegādē darījumos ir saņēmēji, šis pasākums *a priori* nav tikpat piemērots līdzeklis, lai sasniegtu piedziņas pienākuma mērķus.

51. Tomēr iesniedzējtiesas apsvērumi liek šaubīties par samrīgumu. Atbilstoši tiem tiesu izpildītājs savus pienākumus var pienācīgi izpildīt tikai ar tiesas, kuras kompetencē ietilpst tiesas izsole, piekrišanu. Tai vispirms jāņem vērā, ka tomēr – kā norāda iesniedzējtiesa – ne vienmēr notiek nodokļu tiesību aktos noteiktā termiņā, kurā tiesu izpildītājam ir jāsamaksā nodoklis. Pati tiesa tikai rīkojas atbilstoši civilprocesa tiesību normām, un tai nav pienākuma ierobežot tiesu izpildītāja ar pievienotās vērtības nodokli saistītos pienākumus.

52. Polijas Republika pārliecinoši apstrīd iesniedzējtiesas viedokli, ka tiesu izpildītājam ne vienmēr esot iespējams savlaicīgi izpildīt savus pienākumus. Tāpēc tas nav Tiesas uzdevums noskaidrot šo, tikai ar valsts tiesību mērķu saistīto pretrunu. Tieši pretēji, ievērojot kompetenču sadali starp Savienības tiesību un dalībvalsts tiesību, attiecībā uz faktiskiem un tiesiskiem apstākļiem, par kuriem ir runa prejudiciālajos jautājumos, ir jāņem vērā iesniedzējtiesas konstatātais (13). Ēmot vērā tās apsvērumus, piedziņas pienākuma uzlikšana var tikt atzīta par samrīgumu tikai tad, ciktāl tiesu izpildītājs vispār, darbojoties ar pienācīgu rūpību, objektīvi var rīkoties atbilstoši pienākumam. Tas tā nav, ja viņš šo pienākuma izpildē kāv darbībā, kuru viņš nevar ietekmēt un

kuru veic trešā persona, kā, piemēram, tiesa. Neizpildīmu pienākumu nevar atzīt par piemērotu pasākumu, lai efektīvi sasniegtu ar to izvirzītos mērķus.

53. Tāpēc dalībvalstis, pamatojoties uz PVN direktīvas 273. pantu, var paredzēt tādus piedziņas pienākumus, kāds aplūkots šajā lietā, ciktāl tiesu izpildītājs, darbojoties ar pienācīgu rūpību, šo pienākumu var arī faktiski izpildīt.

4) Atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu

54. Līdz ar to uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka PVN direktīva pieļauj valsts tiesību normu, saskaņā ar kuru nekustamā īpašuma, kas pārdots tiesas izsolā, piegādes gadījumā tiesu izpildītājam, kas ir tajā piedalījies, tiek uzlikts maksājuma pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanas, piedzīšanas un samaksas pienākums, ciktāl tiesu izpildītāju rīkoties atbilstoši pienākumam nav kāpjusi trešās personas darbība, kuru viņš nevar ietekmēt.

B – Par atbildību

55. Otrais prejudiciālais jautājums (2.1) jautājums) ir par tiesu izpildītāja atbildību. Ja viņš neizpilda savu piedziņas pienākumu, viņam ir jāatbild par nodokļiem ar visu savu mantu. Iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai šis tiesiskais regulējums atbilst samērīguma principa prasībām.

1) Juridiskais pamats

56. Lai sniegtu atbildi uz šo jautājumu, vispirms ir jānoskaidro, vai tiesu izpildītājam paredzētajai atbildībai PVN direktīvā ir atrodams juridisks pamats.

57. Polijas Republika un Komisija atkal uzskata, ka šīs atbildības juridiskais pamats ir PVN direktīvas 273. pants.

58. Tādu trešās personas atbildību par citas personas nodokli ir reglamentēta PVN direktīvas 205. pantā. Saskaņā ar to dalībvalstis it īpaši šajā lietā aplūkots 193. panta gadījumā var "paredzēt, ka par PVN nomaksu ir solidāri atbildīga kāda cita persona, nevis par PVN nomaksu atbildīgā persona". Tieši tā tas ir, ja tiesu izpildītājs par parādnieka, attiecībā uz kura mantu notiek izpilde, nodokļa parādu atbild ar visu savu mantu sava piedziņas pienākuma neizpildes gadījumā.

59. Turpretim tiesas sēdē Polijas Republika un Komisija noliedza PVN direktīvas 205. panta piemērojamību, jo neesot tādās situācijās, kurā nodokļu iestāde var izvēlēties vārsties pie tiesu izpildītāja vai personas, kas atbildīga par nodokļa nomaksu, t.i., piegādātāja, kas ir nodokļu maksātājs. Ja nodoklis netika savlaicīgi piedzīsts vai samaksāts, nodokļu iestādes to varēja prasīt tikai no tiesu izpildītāja.

60. Šis apgalvojums liecina, ka atbildība par nodokļa parādu tiek nodota vienīgi tiesu izpildītājam. Ja tā būtu, tas nozīmētu, ka Polijas tiesību akti pārkāpj PVN direktīvas 193.–205. pantu. Šādas normas ir izsmēoši regulētas, kuras personas ir atbildīgas par PVN nomaksu nodokļu iestādēm, un tajās nav paredzēts gadījums, kurā piegādātājs vēlāk tiek atbrīvots no sava atbilstoši PVN direktīvas 193. pantam pastāvīgā nodokļa parāda, jo atbildību konkrētā gadījumā uzemas trešā persona. Tāpēc šajā gadījumā piegādātāju nepavisam *nedrīkst* atbrīvot no viņa atbildības ar nodokļa parādu.

61. Tomēr no iesniedzējtiesas sniegtās informācijas nebūt ar neizriet, ka saskaņā ar Polijas tiesību piegādātāja nodokļa parāds tiesu izpildītāja atbildības gadījumā vairs nepastāv. Tāpēc, ja atbildības iestāšanās nosacījumi tomēr ir izpildīti, tiesu izpildītājs drīzāk ir jāuzskata par vienu personu, kas atbildīga par nodokļa nomaksu.

62. Tādējādi PVN direktīvas 205. pants principā atbaidīja Polijas tiesisko regulējumu par tiesu izpildītāja atbildību.

2) Samērīgums

63. Dalībvalstīm, īstenojot savas pilnvaras atbilstoši PVN direktīvas 205. pantam, ir jāpašīdē vērā samērīguma princips. Līdz ar to, veicot pasākumus, kas, pamatojoties uz šo normu, tiek izmantoti cik vien iespējams efektīvai valsts kases tiesību aizsardzībai, nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šā mērķa sasniegšanai (14). Atbildības bez vainas noteikšana neatbilst šim regulējumam (15), jo saskaņā ar Tiesas judikatūru par acīmredzami nesamērīgu ir jāatzīst tas, ka bez jebkādiem nosacījumiem personai tiek likts atbildēt par nodokļu ieņēmumu zaudējumiem, lai gan tos ir radījuši trešās personas darbība, kuru tās nav varējusi ietekmēt (16).

64. Atbilstoši Polijas Republikas paskaidrojumiem tiesu izpildītājs ir amatpersona un līdz ar to sabiedrības uzticības persona. Tāpēc no viņa pamatoti var sagaidīt pašu rūpību, ja viņš savas darbības ietvaros nodokļu iestādēm piedzen nodokļus. Tas arī attaisno augstu prasību noteikšanu tiesu izpildītāja atbildībai un atbildības ar visu savu mantu paredzēšanu pienākumam prettiesiskās darbības gadījumā.

65. Tomēr, kā jau iepriekš tika minēts (17), atbilstoši iesniedzējtiesas sniegtajai informācijai nevar izslēgt, ka tiesu izpildītājs, ņemot vērā apstākļus, uz kuriem viņa atbildība neattiecas, tiek kavēts veikt nodokļa maksājumu noteiktajā termiņā. Atbildība var rasties arī tādās gadījumos. Līdz ar to tiesu izpildītājam ir jāatbild par citās personas saistībām, pat ja viņš nav vainojams. Tādu strīdīgo Polijas tiesisko regulējumu var atzīt par samērīgu tikai tad, ja tiesu izpildītāja atbildība ir saistīta ar personīgi viņam pārmējamu rīcību.

3) Atbilde uz otro prejudiciālo jautājumu

66. Tādējādi uz otro prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka samērīguma princips pieļauj valsts tiesību normu, saskaņā ar kuru tiesu izpildītājam ir pienākums aprēķināt, piedziņāt un samaksāt nodokli par nekustamā īpašuma, kas pārdots tiesas izsolā, piegādā, un šā pienākuma neizpildes gadījumā viņš atbild ar visu savu mantu, ja vien neizpildes iemesls nav trešās personas darbība, ko viņš nevarēja ietekmēt.

C – Par priekšnodokļa ņemšanu vērā

67. Visbeidzot iesniedzējtiesa, uzdodot savu trešo prejudiciālo jautājumu (2.2) jautājums), vēlas noskaidrot, vai PVN direktīva nepieļauj tiesu izpildītāja piedziņas pienākumu, ja viņam ir jāsamaksā par nekustamā īpašuma piegādā radušies nodokļa summa, nepastāvot iespējai atskaitīt priekšnodokli, kas no taksācijas perioda sākuma līdz nodokļa piedziņas datumam radies piegādātājam.

68. Kā norāda iesniedzējtiesa, priekšnodokļa neņemšana vērā varētu būt nesaderīga ar PVN direktīvas 206., 250. un 252. pantu un nodokļu neitralitātes principu.

69. No PVN direktīvas 206. panta izriet, ka personai, kas atbildīga par nodokļa nomaksu, iesniedzot nodokļa deklarāciju, kas tiek saskaņota ar 250. un 252. pantu, ir jāmaksā tikai PVN summa, no kuras ir atskaitīti priekšnodokļi. Pēc tam, kad tiesu izpildītājs ir samaksājis

citas personas nodokļu parādu, principā viņam ir jābūt ar iespējai nodokļa summu, ko viņš samaksājis, kompensēt ar priekšnodokli. Attiecīgajā gadījumā viņam faktiski būtu jāveic mazāks maksājums vai vispār nekāds maksājums, un līdz ar to viņš varētu arī atbilstoši samazināt savas atbildības apmēru.

70. Atbilstoši PVN direktīvas 206. panta otrajam teikumam dalībvalstīm tomēr ir jāauts pieprasīt pievienotās vērtības nodokļa starpmaksājumu. Šajā ziņā esmu vienprātis ar Polijas Republiku, ka tiesu izpildītāja par konkrēto darījumu samaksātais nodoklis var tikt atzīts par tādā starpmaksājumu. Līdz ar to šo starpmaksājumu var ņemt vērā nodokļa deklarācijā, ko piegādātājs iesniedz par attiecīgo taksācijas periodu.

71. Ciklā *M. Macikowski* savukārt argumentā, ka dalībvalstīm neesot starpmaksājumu noteikumu izstrādes brīvības, un turklāt atsaucas uz spriedumu lietā *Balocchi* (18), viņam nevar piekrist. Attiecīgajā lietā aplūkoto valsts tiesību normu piemērošana varēja radīt Savienības tiesību pārkāpumu, kura dēļ nodokļu maksātājiem būtu jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis par nēkamajiem darījumiem (19). Tāpēc šajā gadījumā pievienotās vērtības nodokļa samaksa norisinās uz jau notikuša darījuma, proti, nekustamā īpašuma piegādes, pamata.

72. Turklāt priekšnodokļa neņemšana vērā nav pretēja arī nodokļu neitralitātes principam. Atbilstoši šim principam ikviens uzņēmums ar priekšnodokļa atskaitēšanas mehānismu ir pilnībā jāatbrīvo no pievienotās vērtības nodokļa, kas jāmaksā vai samaksāts par visu tās saimniecisko darbību (20). Kā ir skaidrojusi Tiesa, tomēr tas ir interpretācijas līdzeklis, kas nav prioritārs attiecībā pret tiesību aktiem (21). Tāpēc dalībvalstu pilnvaras pieprasīt starpmaksājumu skaidri izriet no PVN direktīvas 206. panta otrā teikuma.

73. Tāpēc uz trešo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 206., 250. un 252. pants un nodokļu neitralitātes princips pieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesu izpildītājam, kuram ir pienākums aprēķināt, piedzīt un samaksāt nodokli par nekustamā īpašuma, kas pārdots tiesas izsolā, piegādi, šis nodoklis ir jāsamaksā bez priekšnodokļa atskaitēšanas, kas no taksācijas perioda sākuma radies personai, kura ir atbildīga par nodokļa nomaksu.

V – Secinājumi

74. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, piedāvāju Tiesai uz *Naczelny Sąd Administracyjny* jautājumiem atbildēt šādi:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu pieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru nekustamā īpašuma, kas pārdots tiesas izsolā, piegādes gadījumā tiesu izpildītājam, kas ir tajā piedalījies, tiek uzlikts maksājuma pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanas, piedzīšanas un samaksas pienākums, ņemot vērā priekšnodokli, kas no taksācijas perioda sākuma radies personai, kura ir atbildīga par nodokļa nomaksu, un sava pienākuma neizpildes gadījumā viņš atbild ar visu savu mantu, ciklā tiesu izpildītāju rīkoties atbilstoši pienākumam nav kāpjusi trešās personas darbība, ko viņš nevar ietekmēt.

1 – Oriģinālvārda – vācu.

2 – OV L 347, 1. lpp.

3 – Padomes 2000. gada 17. oktobra Direktīva 2000/65/EK, kas groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz to, kā nosakāms pievienotās vērtības nodokļa maksātājs (OV L 269, 44. lpp.).

4 – Skat. spriedumu *Athesia Druck* (C?1/08, EU:C:2009:108, 34. punkts) par Padomes 1986. gada 17. novembra Tr?spadsmi?as direkt?vas 86/560/EEK par dal?bvalstu likumu saska?ošanu attiec?b? uz apgroz?juma nodok?iem – pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaks?šanas k?rt?ba nodok?iem pak?autaj?m person?m, kas nav re?istr?tas Kopienas teritorij? (OV L 326, 40. lpp.), 2. panta 3. punktu.

5 – Skat. Direkt?vas 2000/65/EK (min?ta 3. zemsp?tras piez?m?) preambulas ceturto un sept?to apsv?rumu.

6 – Skat. šaj? zi?? spriedumus Komisija/Somija (C?249/05, EU:C:2006:411, 46. punkts) un Komisija/Francija (C?624/10, EU:C:2011:849, 36. punkts).

7 – Skat. iepriekš 32. punktu.

8 – Skat. spriedumu *Federation of Technological Industries* u.c. (C?384/04, EU:C:2006:309, 44. punkts) par Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), 22. panta 8. punktu.

9 – Skat. spriedumus *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, 49.–51. punkts), *Klub* (C?153/11, EU:C:2012:163, 34., 50. un 51. punkts) un *Mahagében* un *Dávid* (C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 57.–59. punkts). Skat. ar? spriedumu *Gabalfriša* u.c. (no C?110/98 l?dz C?147/98, EU:C:2000:145, 52.–54. punkts).

10 – Skat. spriedumu *Ablessio* (C?527/11, EU:C:2013:168, 29. un 30. punkts).

11 – Skat. spriedumus *Molenheide* u.c. (C?286/94, C?340/95, C?401/95 un C?47/96, EU:C:1997:623, 46. punkts), *Teleos* u.c. (C?409/04, EU:C:2007:548, 52. punkts), *X* (C?84/09, EU:C:2010:693, 36. punkts) un *BDV Hungary Trading* (C?563/12, EU:C:2013:854, 30. punkts).

12 – Spriedumi *Gabalfriša* u.c. (no C?110/98 l?dz C?147/98, EU:C:2000:145, 52. punkts), *Profaktor Kulesza*, *Frankowski*, *Jó?wiak*, *Or?owski* (C?188/09, EU:C:2010:454, 26. punkts), *Ablessio* (C?527/11, EU:C:2013:168, 30. punkts) un *Maks Pen* (C?18/13, EU:C:2014:69, 43. punkts).

13 – Skat. tikai spriedumu *Oberbank* u.c. (C?217/13 un C?218/13, EU:C:2014:2012, 52. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

14 – Skat. spriedumus *Federation of Technological Industries* u.c. (C?384/04, EU:C:2006:309, 29. un 30. punkts) un *Vlaamse Oliemaatschappij* (C?499/10, EU:C:2011:871, 20.–22. punkts).

15 – Skat. spriedumus *Federation of Technological Industries* u.c. (C?384/04, EU:C:2006:309, 32. punkts) un *Mahagében* un *Dávid* (C?80/11 un C?142/11, EU:C:2012:373, 48. punkts).

16 – Skat. spriedumu *Vlaamse Oliemaatschappij* (C?499/10, EU:C:2011:871, 24. punkts).

17 – Skat. iepriekš 51. punktu.

18 – C?10/92, EU:C:1993:846.

19 – Spriedums *Balocchi* (C?10/92, EU:C:1993:846, 27. punkts).

20 – Skat. tikai spriedumus *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 47. punkts) un *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, 27. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

21 – Spriedums *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:484, 45. punkts).