TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2019. gada 10. aprīlī*

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

Lietā C-214/18

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

H. W.,

piedaloties:

PSM "K",

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

TIESA (astotā palāta)

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

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

– Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna*, pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vārdā – *R. Lyal*, kā arī *A. Armenia* un *B. Sasinowska*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokātes secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – poļu.

Spriedums

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

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

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 5. apsvērumā ir noteikts:

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

4 Šīs direktīvas 1. pantā ir noteikts:

"1. Ar šo direktīvu izveido kopējo [PVN] sistēmu.

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

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

Kopējo PVN sistēmu piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot."

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

"1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds."

6 Saskaņā ar tās pašas direktīvas 9. panta 1. punktu:

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

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

7 Direktīvas 2006/112 13. pantā ir noteikts:

"1. Valstis, reģionālās un vietējās pārvaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darījumu sakarā iekasē nodokļus, nodevas, ziedojumus vai maksājumus.

Tomēr, iesaistoties šādās darbībās vai darījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darījumiem, ja to uzlūkošana par personām, kas nav nodokļu maksātāji, radītu nozīmīgus konkurences izkropļojumus.

[..]"

8 Saskaņā ar šīs direktīvas 73. pantu:

"Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām."

9 Minētās direktīvas 78. panta pirmās daļas a) punktā ir noteikts:

"Summā, kurai uzliek nodokli, ietver šādas sastāvdaļas:

a) nodokļus, nodevas un citus maksājumus, izņemot pašu PVN."

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

Polijas tiesības

Polijas Republikas Konstitūcija

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

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

PVN likums

12 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par nodokli par precēm un pakalpojumiem), redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktisko apstākļu rašanās laikā (2017. gada *Dz. U.*, 1221. pozīcija) (turpmāk tekstā – "PVN likums"), 15. panta 1., 2. un 6. punktā ir noteikts:

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

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

[..]

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

13 PVN likuma 19.a panta 1. punktā ir paredzēts:

"Nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad prece tiek piegādāta vai pakalpojums tiek sniegts, ievērojot 5. punktu, kā arī 7.–11. punktu, 14. panta 6. punktu, 20. pantu, kā arī 21. panta 1. punktu."

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

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

[..]

6. Nodokļa bāze ietver:

1) nodokļus, nodevas, iemaksas un citus līdzīga rakstura maksājumus, izņemot [PVN]."

Likums par tiesu izpildītājiem un izpildi

15 Tiesu izpildītājiem ir piemērojami 1997. gada 29. augusta *ustawa o komornikach sądowych i egzekucji* (Likums par tiesu izpildītājiem un izpildi), redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktisko apstākļu rašanās laikā (2017. gada *Dz. U.*, 1277. pozīcija) (turpmāk tekstā – "Likums par tiesu izpildītājiem"), noteikumi.

16 Likuma par tiesu izpildītājiem 28. pantā ir paredzēts:

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

17 Šī likuma 34. pantā ir noteikts:

"Tiesu izpildītāja izmaksas ietver:

1) izpildes procedūrā iesaistītā personāla un izmantotā materiāla izmaksas;

2) izmaksas par apķīlātā īpašuma apsardzi un vajadzīgo personisko aizsardzību, kā arī izmaksas par tiesu izpildītāja kabineta apdrošināšanu un civiltiesiskās atbildības apdrošināšanu;

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

4) pēc tiesu izpildītāju pieprasījuma saskaņā ar likumu veiktie obligātie maksājumi;

5) citi izdevumi, kas vajadzīgi izpildes darbību un tādu likumā paredzēto darbību īstenošanai, uz kurām neattiecas 39. pants."

18 Saskaņā ar minētā likuma 35. pantu:

"Izmaksas, kas paredzētas 34. pantā, sedz no tiesu izpildītāja saņemtās atlīdzības."

19 Saskaņā ar šā paša likuma 43. pantu:

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

20 Likuma par tiesu izpildītājiem 49. pantā ir noteikts:

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

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

[..]

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

10. Pēc 7. punktā minētā pieteikuma izskatīšanas tiesa, jo īpaši ņemot vērā tiesu izpildītāja darba ieguldījumu vai pieteikuma iesniedzēja mantisko stāvokli un viņa ienākumu apjomu, var samazināt 1. un 2. punktā minētās atlīdzības apmēru."

21 Šī likuma 51. pantā ir noteikts:

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

1) nekustamā īpašuma nodošanu īpašumā un kustamas mantas, kas tajā atrodas, pārvietošanu; komercdarbības un rūpnieciskās darbības gadījumā atlīdzība tiek saņemta par katru uzņēmuma struktūrvienību;

2) nekustamā īpašuma vai uzņēmuma pārvaldnieka iecelšanu, kā arī nekustamā īpašuma pārziņa iecelšanu;

3) telpu atbrīvošanu no mantām un personām, par katru objektu iekasējot atsevišķu atlīdzību;

4) īpašuma apķīlāšanas izpildi.

2. Dzīvojamo platību atbrīvošanas laikā atsevišķa atlīdzība netiek iekasēta par šādām telpām: ieeja, nišas, koridori, verandas, vannas istabas, pagrabi, lodžijas un tamlīdzīgi.

3. Nedzīvojamo platību un telpu, it īpaši garāžu, staļļu, kūšu vai veikalu atbrīvošanas laikā par katru platību ir tiesības uz atsevišķu atlīdzību, tāpat kā par katru telpu."

22 Minētā likuma 54. pantā ir paredzēts:

"Par nodošanu kreditora īpašumā citos gadījumos nekā 51. pantā uzskaitītie pienākas galīga fiksēta atlīdzība 15 % apmērā no vidējās mēnešalgas, kam pieskaita 100 % par ikvienu izpildes procedūru, kura izriet no jauna īpašumtiesību skāruma."

23 Atbilstoši šī paša likuma 63. panta 4. punktam:

"Tiesu izpildītāja ienākumi [..] ir attiecīgajā mēnesī iekasētā atlīdzība, kā arī atlīdzinātie skaidrās naudas izdevumi par izbraukumiem [..], no kuriem tiek atskaitītas tiesu izpildītāja izmaksas un summas, kas noteiktas šajā pantā."

Likums par fizisko personu ienākuma nodokli

24 1991. gada 26. jūlija *ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych* (Likums par fizisko personu ienākuma nodokli), redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktisko apstākļu rašanās laikā (2018. gada *Dz. U.*, 200. pozīcija), 14. panta 1. punkta otrajā teikumā ir paredzēts:

"Attiecībā uz nodokļa maksātājiem, kuri pārdod preces un sniedz pakalpojumus, kas apliekami ar PVN, par ienākumiem no šo preču pārdošanas un pakalpojumu sniegšanas uzskata saņemto summu, no kuras atņem maksājamo PVN."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

25 H. W. kreditors *PSM "K"* pilnvaroja *A. Treder*, *Sąd Rejonowy w Sopocie* (Sopotas rajona tiesa, Polija) tiesu izpildītāju, uzsākt piespiedu izpildes procedūru pret parādnieku. Ar 2016. gada 4. oktobra lēmumu *A. Treder* noslēdza šo procedūru un, piemērojot Likuma par tiesu izpildītājiem 49. panta 1. punktu, noteica ar to saistīto atlīdzības summu, pieskaitot tai PVN.

26 Ieceltais parādnieka (kurš ir prombūtnē) pārstāvis pārsūdzēja šo lēmumu *Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny* (Sopotas rajona tiesas I civillietu nodaļa), norādot, ka attiecīgā tiesu izpildītāja, pieskaitīdama atlīdzībai PVN, ir pieļāvusi kļūdu, jo atlīdzība, būdama noteikta atbilstoši Likuma par tiesu izpildītājiem 49. panta 1. punktam, jau ietver PVN.

27 Ar 2017. gada 9. marta lēmumu minētā tiesa, pamatojoties uz pušu kopīgu pieteikumu, nolēma apturēt tiesvedību līdz brīdim, kad *Sąd Najwyższy* (Augstākā tiesa, Polija) būs lēmusi par to, vai atlīdzības summai, ko tiesu izpildītājs nosaka, piemērojot šo tiesību normu, ir jāpieskaita PVN summa vai arī šis nodoklis jau ir iekļauts šajā atlīdzības summā.

28 2017. gada 27. jūlijā *Sąd Najwyższy* (Augstākā tiesa) nosprieda, ka tiesu izpildītājs atbilstoši Likuma par tiesu izpildītājiem 49. panta 1. punktam saņemtajai atlīdzībai nedrīkst pieskaitīt PVN summu. Šī tiesa uzskata, ka tas, ka Likumā par tiesu izpildītājiem nav minēta iespēja attiecīgajai atlīdzībai pieskaitīt PVN summu, liek uzskatīt, ka atbilstoši PVN likuma 29.a panta 1. punktam, lasot to kopsakarā ar šā panta 6. punkta 1. apakšpunktu, šī atlīdzība ir bruto prasījumi, kuros PVN jau ir iekļauts.

29 Pēc tiesvedības atjaunošanas *Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny* (Sopotas rajona tiesas I civillietu nodaļa) attiecīgā tiesu izpildītāja lūdza šo tiesu vērsties Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, lai noteiktu, vai nostāja, saskaņā ar kuru atlīdzība, ko tiesu izpildītājs noteicis, piemērojot Likuma par tiesu izpildītājiem 49. panta 1. punktu, iekļauj PVN, kurš maksājams atbilstoši Direktīvas 2006/112 normām.

30 Iesniedzējtiesa skaidro, ka atlīdzība, kas tiesu izpildītājam pienākas par darbību veikšanu piespiedu izpildes procedūrā, ir noteikta likumā. Līdz 2015. gada 9. jūnijam tika uzskatīts, ka uz tiesu izpildītāju attiecas PVN likuma 15. panta 6. punktā paredzētais atbrīvojums un tātad tam par savām darbībām nav jāmaksā PVN. Atbilstoši finanšu ministra nostājai, kas pieņemta šajā datumā, tika uzskatīts, ka tiesu izpildītājam šī tiesību norma nav piemērojama un tātad tam par minētajām darbībām PVN ir jāmaksā. Turklāt tika paziņots, ka maksājamais PVN ir iekļauts saņemtās atlīdzības summā. Turpretī šīs izmaiņas neizraisīja grozījumus valsts likumā, kurā ir reglamentētas iekasējamā atlīdzības apmēra robežas. Līdz ar to tiesu izpildītāju atlīdzības summa faktiski tika samazināta par atbilstošo maksājamā PVN summu.

31 Minētā finanšu ministra nostāja tika apstiprināta ar *Sąd Najwyższy* (Augstākā tiesa) 2017. gada 6. marta nolēmumu. Minētā tiesa uzskatīja, ka tiesu izpildītājam ir piemērojams PVN likuma 15. panta 1. punkts, lasot to kopsakarā ar šā panta 2. punktu, jo tas savu darbību veic nevis kā publisko tiesību subjekts, bet gan kā pašnodarbināta persona brīvas profesijas darbības ietvaros, tādēļ tam nevar piemērot šā likuma 15. panta 6. punktā un Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu.

32 Iesniedzējtiesa izmanto interpretāciju, saskaņā ar kuru tiesu izpildītājs ir PVN maksātājs attiecībā uz tā veiktajām piespiedu izpildes darbībām. Turklāt tā uzskata, ka pamatota ir *Sąd Najwyższy* (Augstākā tiesa) nostāja, ka saņemtajai atlīdzībai nevar pieskaitīt PVN.

33 Tomēr, tā kā nav izdarīti grozījumi tiesību aktos, kas paredzētu saņemamās atlīdzības palielinājumu, lai segtu izmaksas saistībā ar PVN piemērošanu tiesu izpildītājiem, iesniedzējtiesai rodas šaubas par šā sprieduma 28. punktā izklāstītās *Sąd Najwyższy* (Augstākā tiesa) nostājas, ka ir jāuzskata, ka tiesu izpildītāju atlīdzība ir bruto prasījumi, kas jau iekļauj PVN, atbilstību Savienības tiesībām un, konkrētāk, PVN neitralitātes un samērīguma principiem.

34 Šajā ziņā iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, pirmkārt, vai tas, ka tiek uzskatīts, ka tiesu izpildītāju saņemtajā atlīdzībā jau ir iekļauts PVN, nozīmē, ka tiek pārkāpts noteikums, saskaņā ar kuru šis nodoklis ir jāsedz galapatērētājam, un, otrkārt, būtībā – vai tas, ka šajā atlīdzības summā jau ir iekļauts PVN, neatbilst samērīguma principam, kāds tas ir interpretēts 2015. gada 26. marta sprieduma *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201) rezolutīvās daļas 2) punktā.

35 Šādos apstākļos *Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny* (Sopotas rajona tiesas I civillietu nodaļa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai, ņemot vērā [PVN] sistēmu, kuras pamatā ir Direktīva [2006/112], it īpaši šīs direktīvas 1. pantu, 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu, kā arī 73. pantu saistībā ar 78. panta pirmās daļas a) punktu, kā arī no minētās sistēmas izrietošo PVN neitralitātes principu, kas ir vispārējs Savienības tiesību princips, ir pieļaujams uzskats, ievērojot [PVN likuma] 29.a panta 1. punktu un 29.a panta 6. punkta 1) apakšpunkta saturu saistībā ar [Likuma par tiesu izpildītājiem] 49. panta

1. punkta, 35. panta, kā arī 63. panta 4. punkta formulējumu, ka tiesu izpildītāju iekasētajā piespiedu izpildes procedūru atlīdzībā ir iekļauts nodoklis par precēm un pakalpojumiem (proti, PVN)?

Ja atbilde uz šo jautājumu ir apstiprinoša:

2) Vai, ņemot vērā samērīguma principu, kas ir Savienības vispārējs princips, ir pieļaujams uzskatīt, ka tiesu izpildītājam kā PVN maksātājam veiktās tiesu izpildes darbības jomā faktiski ir visi nepieciešamie juridiskie līdzekļi, lai pareizi izpildītu nodokļa maksātāja pienākumu, atbilstoši kuram uz Likuma par tiesu izpildītājiem pamata iekasējamā piespiedu izpildes procedūru atlīdzība ietver nodokli par precēm un pakalpojumiem (proti, PVN)?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

36 Ar šiem jautājumiem, kas ir jāizvērtē kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 normas, kā arī PVN neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda kompetento valsts iestāžu administratīvā prakse kā pamatlietā aplūkotā, atbilstoši kurai ir uzskatāms, ka PVN par pakalpojumiem, ko tiesu izpildītājs sniedz piespiedu izpildes procedūrā, ir iekļauts tā saņemtajā atlīdzībā.

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

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

39 Ir jāprecizē, ka Tiesas atbilde uz uzdotajiem jautājumiem ir balstīta uz pieņēmumu, ka šīs premisas ir pareizas.

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

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

42 Otrkārt, attiecībā uz iespēju atkāpties no vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN ir jāmaksā par katru pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, ko veic nodokļa maksātājs, Tiesa jau ir precizējusi, ka visiem atbrīvojumiem no nodokļa ir jābūt skaidri izteiktiem un precīziem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1987. gada 26. marts, Komisija/Nīderlande, 235/85, EU:C:1987:161, 19. punkts). Turklāt jēdzieni, kas

tiek izmantoti, raksturojot atbrīvojumu no nodokļa, katrā ziņā ir jāinterpretē šauri (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 19. jūlijs, *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, 42. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2015. gada 29. oktobris, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

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

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

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

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

47 Turpretī šajā direktīvā nav neviena skaidra noteikuma par to, vai tiesu izpildītāja atlīdzībā būtu jāiekļauj maksājamais PVN. Līdz ar to šis jautājums ir jāatrisina dalībvalstīm.

48 Šajā gadījumā, kā izriet no šā sprieduma 38. punkta, atbilstoši valsts tiesībām atlīdzības summai, ko saņem tiesu izpildītājs, nevar pieskaitīt PVN summu. Ņemot vērā, ka nodokļa bāze, kā ir norādīts šā sprieduma 46. punktā, papildus pašam PVN ietver visu, kas veido saņemto atlīdzību par pakalpojumu, ir jāuzskata, ka tiesu izpildītāja saņemtajā atlīdzības summā šis nodoklis jau ir ietverts.

49 Šī interpretācija atbilst arī PVN neitralitātes principam. Proti, tā ļauj nodokļa maksātājiem samaksāt PVN tādā pašā proporcijā no visas summas, kura saņemta par darījumiem, kas apliekami ar nodokli.

50 Turklāt minētā interpretācija atbilst arī principam, saskaņā ar kuru PVN ir nodoklis, kas ir jāsedz galapatērētājam. Proti, ņemot vērā, ka atbilstoši valsts tiesībām saņemamajai atlīdzības summai papildus nevar pieskaitīt maksājamo PVN, jo šī summa tiek uzskatīta par šo nodokli jau ietverošu, PVN, kas jāiekasē nodokļu iestādēm, nodokļa bāze nav lielāka par atlīdzību, kuru faktiski samaksā galapatērētājs un no kuras tiek aprēķināts PVN, kas galu galā ir jāsedz galapatērētājam (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts, kā arī 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin*, C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 34. un 35. punkts).

51 Šī pati interpretācija arī atbilst samērīguma principam, jo tā nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu mērķi – nodrošināt šā nodokļa iekasēšanu, un šāds nodokļa bāzes noteikšanas veids ir saderīgs ar kopējās PVN sistēmas pamatprincipu, kurš izklāstīts šā sprieduma 40. un 41. punktā, proti, ka PVN ir jāmaksā par ikvienu saimniecisko darbību.

52 Šo secinājumu neatspēko samērīguma principa interpretācija 2015. gada 26. marta sprieduma *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201) rezolutīvās daļas 2) punktā, kas ir iesniedzējtiesas otrā uzdotā jautājuma pamatā. Šajā ziņā jāatgādina, ka minētajā 2) punktā Tiesa nosprieda, ka samērīguma princips pieļauj valsts tiesību normu, saskaņā ar kuru tiesu izpildītājam ir jāatbild ar visu savu mantu par PVN summu, kas jāmaksā par ieņēmumiem no nekustamā īpašuma pārdošanas piespiedu izpildes kārtībā, gadījumā, ja viņš neizpilda savu pienākumu iekasēt un samaksāt šo nodokli, ar nosacījumu, ka tā rīcībā faktiski ir visi nepieciešamie juridiskie līdzekļi šī pienākuma izpildei. Šī atbilde ir jālasa, ņemot vērā lietas, kurā tika pasludināts 2015. gada 26. marta spriedums *Macikowski* (C-499/13,

EU:C:2015:201), apstākļus, kas atšķiras no pamatlietas apstākļiem. Proti, lietā, kurā tika pasludināts minētais spriedums, – atšķirībā no pamatlietas – runa bija par tādu tiesu izpildītāja situāciju, kurā tas rīkojās nevis kā PVN maksātājs, bet kā persona, kam šis nodoklis ir jāsamaksā cita nodokļa maksātāja vārdā un kas nevarēja saņemt summu, kura gūta no pārdošanas piespiedu izpildes procedūrā, un pārskaitīt ar to saistīto PVN valsts tiesībās paredzētajos termiņos, pirms kompetentā valsts tiesa bija devusi tam savu piekrišanu. Turklāt šajā pamatlietā no Tiesai paziņotās informācijas neizriet, ka tiesu izpildītājam būtu liegti juridiskie līdzekļi, kas tam – kā PVN maksātājam – ļautu izpildīt savu pienākumu maksāt nodokli.

53 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 normas, kā arī PVN neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāda kompetento valsts iestāžu administratīvā prakse kā pamatlietā aplūkotā, atbilstoši kurai ir uzskatāms, ka PVN par pakalpojumiem, ko tiesu izpildītājs sniedz piespiedu izpildes procedūrā, ir iekļauts tā saņemtajā atlīdzībā.

Par tiesāšanās izdevumiem

54 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2013/43/ES (2013. gada 22. jūlijs), normas, kā arī pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes un samērīguma principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāda kompetento valsts iestāžu administratīvā prakse kā pamatlietā aplūkotā, atbilstoši kurai ir uzskatāms, ka PVN par pakalpojumiem, ko tiesu izpildītājs sniedz piespiedu izpildes procedūrā, ir iekļauts tā saņemtajā atlīdzībā.

[Paraksti]