



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

10 април 2019 година *

„Преюдициално запитване — Директива 2006/112/ЕО — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Съдебен изпълнител — Принудително изпълнение — Законово определени изпълнителни такси — Административна практика на компетентните национални органи, съгласно която ДДС се смята за включен в размера на тези такси — Принципи на неутралност и пропорционалност“

По дело C-214/18,

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Районен съд Сопот, първо гражданско отделение, Полша) с акт от 8 март 2018 г., постъпил в Съда на 26 март 2018 г., в производство, образувано по жалба на

H. W.

в присъствието на:

PSM „K“,

Aleksandra Treder, в качеството на съдебен изпълнител към Sąd Rejonowy w Sopocie (Районен съд Сопот),

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: F. Biltgen, председател на състава, C. G. Fernlund (докладчик) и L. S. Rossi, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за A. Treder, от M. S. Tokarz, radca prawny, и J. Martini, doradca podatkowy,
- за полското правителство, от B. Majczyna, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от R. Lyal, A. Armenia и B. Sasinowska, в качеството на представители,

* Език на производството: полски.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 1, член 2, параграф 1, букви а) и в), член 73 и член 78, първа алинея, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2013/43/ЕС на Съвета от 22 юли 2013 г. (ОВ L 201, 2013 г., стр. 4) (наричана по-нататък „Директива 2006/112“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на дело, водено от Н. W. по повод на решението на съдебния изпълнител г-жа Aleksandra Treder, която провежда изпълнително производство срещу Н. W., да начисли данък върху добавената стойност (ДДС) върху сумата на разноските по изпълнението.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съображение 5 от Директива 2006/112 гласи:

„Системата на ДДС постига най-висока степен на опростеност и неутралност, когато данъкът се събира по колкото е възможно по-общ начин и, когато неговият обхват покрива всички етапи на производството и разпределението, както и предоставянето на услуги. Затова е в интерес на вътрешния пазар и на държавите членки да приемат обща система, която да се прилага и за търговията на дребно“.

- 4 Член 1 от тази директива гласи:

„1. Настоящата директива въвежда общата система на [ДДС].

2. Принципът на общата система на ДДС изисква прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, колкото и сделки да се изпълняват в процеса на производството и разпределението преди фазата, на която се начислява данък[ът].

За всяка сделка ДДС, начисляван върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, е изискуем след приспадането на сумата на ДДС, поета пряко от различните елементи на себестойността.

Общата система за ДДС следва да бъде приложена до и включително фазата на търговията на дребно“.

5 Член 2, параграф 1, букви а) и в) от посочената директива предвижда:

„1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[...]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

6 Член 9, параграф 1 от същата директива гласи:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

7 Член 13 от Директива 2006/112 предвижда:

„1. Държавите, регионалните и местни органи и други публичноправни субекти не се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, с които се ангажират като държавни органи, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с тези дейности или сделки.

Въпреки това, когато се ангажират [...] с такива дейности или сделки, те се считат за данъчнозадължени лица по отношение на тези дейности или сделки, [ако] третирането им като данъчно незадължени лица би довело до значителни нарушения на правилата за конкуренцията.

[...]“.

8 Член 73 от Директивата гласи:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

9 Член 78, първа алинея, буква а) от тази директива гласи:

„Данъчната основа включва следните елементи:

а) данъци, мита, налози и такси с изключение на самия данък върху добавената стойност“.

10 Съгласно член 193 от Директивата „ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги [...]“.

Полското право

Конституцията на Република Полша

- 11 Член 217 от Конституцията на Република Полша от 2 април 1997 г. (Dz. U., 1997 г., бр. 78, позиция 483), в редакцията ѝ в сила към меродавния момент за делото в главното производство, предвижда:

„Със закон се определят видовете данъци и други публични вземания, данъчнозадължените лица, обектите на облагане и данъчните ставки, а също и правилата за признаване на данъчни облекчения и амортизации и категориите данъчнозадължени лица, освободени от облагане“.

Законът за ДДС

- 12 Член 15, параграфи 1, 2 и 6 от Ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху стоките и услугите) от 11 март 2004 г., в редакцията му в сила към меродавния момент за делото в главното производство (Dz. U., 2017 г., позиция 1221) (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), гласи:

„1. Данъчнозадължени лица са юридическите лица, неперсонифицираните организации и физическите лица, които извършват самостоятелно икономическа дейност по смисъла на параграф 2, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

2. За икономическа дейност се счита всяка дейност на производители, търговци или доставчици на услуги, в това число дейностите на лицата, експлоатиращи природни ресурси, на земеделските стопани и на лицата, упражняващи свободни професии. Експлоатацията на материално или нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него също се счита за икономическа дейност.

[...]

6. Не са данъчнозадължени органите на публична власт и административните служби, които подпомагат тези органи, при осъществяването на възложените им с конкретни правни разпоредби задачи, за изпълнението на които те са учредени, с изключение на дейностите, които се извършват въз основа на граждански договори“.

- 13 Член 19а, параграф 1 от Закона за ДДС предвижда:

„Данъчното задължение възниква в момента на доставката на стоката или услугата, освен в случаите по параграфи 5 и 7—11, член 14, параграф 6, член 20 и член 21, параграф 1“.

- 14 Член 29а, параграф 1 и параграф 6, точка 1 от този закон гласи:

„1. Освен в случаите по параграфи 2—5, членове 30а—30с, 32, 119 и член 120, параграфи 4 и 5, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, която доставчикът е получил или следва да получи в замяна на доставката от получателя, от клиента или от трето лице, включително дотациите, субсидиите и другите плащания от подобно естество, които са пряко свързани с цената на доставяните от данъчнозадълженото лице стоки или услуги.

[...]

б. Данъчната основа включва:

- 1) данъци, мита, такси и други плащания от подобно естество, с изключение на самия данък върху добавената стойност [...].

Законът за съдебните изпълнители и изпълнението

15 Дейността на съдебните изпълнители е уредена в Ustawa o komornikach sądowych i egzekucji (Закон за съдебните изпълнители и изпълнението) от 29 август 1997 г., в редакцията му в сила към меродавния момент за делото в главното производство (Dz. U., 2017 г., позиция 1277) (наричан по-нататък „Законът за съдебните изпълнители“).

16 Член 28 от Закона за съдебните изпълнители предвижда:

„За съдебните изпълнители се прилагат разпоредбите за облагането на доходите на физическите лица, за социалното осигуряване и за общото здравно осигуряване, приложими по отношение на лицата, които извършват неселскостопанска икономическа дейност“.

17 Член 34 от този закон гласи:

„Разноските за дейността на съдебния изпълнител включват:

- 1) разходите за персонал и материали във връзка с извършването на изпълнителните действия;
- 2) разходите за пазене на описаното имущество и необходимите разходи за персонална охрана, както и разходите за застраховане на имуществото в кантората и на гражданската отговорност на съдебния изпълнител;
- 3) разходите за придвижване в населеното място, в което се намира кантората на съдебния изпълнител, пощенските разходи, банковите такси, разходите за превозване на малки движими вещи, които не изискват специализиран транспорт;
- 4) задължителните вноски, заплащани на камарата на съдебните изпълнители съгласно закона;
- 5) останалите необходими разходи за извършването на изпълнителните действия и на предвидените в закона дейности, ако не се покриват по реда на член 39“.

18 Член 35 от посочения закон гласи:

„Съдебният изпълнител покрива разноските по член 34 с получените изпълнителни такси“.

19 Член 43 от същия закон предвижда:

„За провеждането на изпълнителното производство и останалите посочени в закона дейности съдебният изпълнител събира изпълнителни такси“.

20 Член 49 от Закона за съдебните изпълнители гласи:

„1. По делата за изпълнение на парични вземания съдебният изпълнител събира от длъжника пропорционална такса от 15 % от размера на събраното вземане, но не по-малка от една десета от средната месечна заплата и не по-голяма от тридесетократния размер на средната месечна заплата [...].

1а. По делата, посочени в параграф 1, съдебният изпълнител удържа таксата от длъжника съразмерно на събраното вземане.

[...]

7. Длъжникът може да подаде молба за намаляване на таксите по параграфи 1 и 2. [...]

10. След като разгледа молбата по параграф 7 и вземе предвид в частност обема на работата на съдебния изпълнител или имущественото състояние на молителя и размера на доходите му, съдът може да намали размера на таксите по параграфи 1 и 2“.

21 Член 51 от посочения закон гласи:

„1. Окончателна фиксирана такса от 20 % от средната месечна заплата се събира за:

- 1) въвод във владение на недвижим имот и отстраняване на движимото имущество от този имот; когато това се отнася до търговско или промишлено предприятие, таксата се събира за всяко помещение на предприятието;
- 2) назначаване на управител на недвижим имот или на предприятие и назначаване на пазач на недвижим имот;
- 3) отстраняване на вещи и лица от имоти; в този случай за всяко помещение се събира отделна такса;
- 4) предаване на вещи.

2. При опразване на жилищни имоти не се събира отделна такса за следните помещения: преддверия, ниши, коридори, веранди, бани, килери, лоджии и други подобни.

3. При опразване на нежилищни имоти и помещения, в частност гаражи, конюшни, обори и складове, за всяко помещение се събира отделна такса като за стая“.

22 Член 54 от посочения закон предвижда:

„За въвод във владение в случаи извън посочените в член 51 се събира окончателна фиксирана такса от 15 % от средната месечна заплата, а при всяко следващо изпълнително действие поради по-нататъшни посегателства срещу владението таксата се увеличава със 100 %“.

23 Член 63, параграф 4 от същия закон предвижда:

„Доход на съдебния изпълнител [...] са събраните и наложените изпълнителни такси за дадения месец и получените суми за възстановяване на пътни разходи [...], намалени с разноските за дейността на съдебния изпълнител и посочените в този член суми“.

Законът за данъка върху доходите на физическите лица

- 24 Член 14, параграф 1, второ изречение от Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (Закон за данъка върху доходите на физическите лица) от 26 юли 1991 г., в редакцията му в сила към меродавния момент за делото в главното производство (Dz. U., 2018 г., позиция 200), предвижда:

„Когато данъчнозадължените лица извършват облагаеми с ДДС доставки на стоки и услуги, за приход от тези доставки се смята полученият приход, намален с дължимия ДДС“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 25 По молба на вискателя PSM „К“ г-жа Treder, съдебен изпълнител към Sąd Rejonowy w Sopocie (Районен съд Сопот, Полша), започва изпълнително производство срещу длъжника H. W. С разпореждане от 4 октомври 2016 г. г-жа Treder приключва изпълнителното производство и определя дължимите изпълнителни такси по делото в съответствие с член 49, параграф 1 от Закона за съдебните изпълнители, като начислява върху тях ДДС.
- 26 Особеният представител на отсъстващия длъжник подава жалба срещу разпореждането до Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Районен съд Сопот, първо гражданско отделение), като изтъква, че съдебният изпълнител е нямал право да увеличава размера на изпълнителните такси със сумата на ДДС, тъй като тези такси, така както са определени в съответствие с член 49, параграф 1 от Закона за съдебните изпълнители, са с вече включен ДДС.
- 27 С решение от 9 март 2017 г. по искане на двете страни съдът спира производството до произнасянето на Sąd Najwyższy (Върховен съд, Полша) по въпроса дали изпълнителните такси, определени от съдебния изпълнител в съответствие с посочената разпорежба, трябва да се увеличават със сумата на ДДС, или този данък е вече включен в размера им.
- 28 На 27 юли 2017 г. Sąd Najwyższy (Върховен съд) постановява, че съдебният изпълнител не може да увеличава със сумата на ДДС размера на таксите, които събира в съответствие с член 49, параграф 1 от Закона за съдебните изпълнители. Според този съд, след като в Закона за съдебните изпълнители не е упомената възможност за начисляване на ДДС върху размера на посочените такси, следва да се приеме, че съгласно член 29а, параграф 1 във връзка с член 29а, параграф 6, точка 1 от Закона за ДДС размерът на тези такси е брутна сума, която вече включва ДДС.
- 29 След възобновяването на делото пред Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Районен съд Сопот, първо гражданско отделение) заинтересованият съдебен изпълнител подава искане до този съд да отправи преюдициално запитване до Съда дали е съвместимо с разпоредбите на Директива 2006/112 схващането, че изпълнителните такси, определени от съдебния изпълнител в съответствие с член 49, параграф 1 от Закона за съдебните изпълнители, включват размера на дължимия ДДС.
- 30 Запитващата юрисдикция посочва, че изпълнителните такси, които съдебният изпълнител има право да получи, когато извършва услуги в рамките на производство по принудително изпълнение, са определени в закона. Преди 9 юни 2015 г. се е смятало, че по отношение на съдебните изпълнители се прилага освобождаването по член 15, параграф 6 от Закона за ДДС и че съответно те не са данъчнозадължени за целите на ДДС във връзка с извършването на тези услуги. На тази дата обаче министърът на финансите издава указание, съгласно което посочената разпорежба не се прилага за съдебните изпълнители и съответно те са данъчнозадължени за целите на ДДС във връзка с извършването на въпросните услуги. Освен това е посочено, че дължимият ДДС е включен в размера на събираните изпълнителни такси.

Тази промяна обаче не е съпътствана с изменение на националния закон, който установява пределните размери на събираните изпълнителни такси. Поради това таксите на съдебните изпълнители фактически се оказват намалени с размера на дължимия ДДС.

- 31 Указанията на министъра на финансите са потвърдени на 6 март 2017 г. от Sąd Najwyższy (Върховен съд). Посоченият съд приема, че за съдебните изпълнители се прилага член 15, параграф 1 във връзка с член 15, параграф 2 от Закона за ДДС, тъй като те извършват дейността си не като публичноправни субекти, а като частноправни лица, упражняващи свободна професия, поради което нямат право на освобождаването по член 15, параграф 6 от Закона за ДДС и по член 13, параграф 1 от Директива 2006/112.
- 32 Запитващата юрисдикция приема тълкуването, че съдебният изпълнител е данъчнозадължено лице за целите на ДДС във връзка с извършваните от него изпълнителни действия. Освен това тя намира за обосновано становището на Sąd Najwyższy (Върховен съд), че съдебният изпълнител не може да увеличава събираните такси със сумата на ДДС.
- 33 Доколкото обаче не е предприето законодателно изменение, с което да се повишат събираните изпълнителни такси, за да се покрият разходите на съдебните изпълнители във връзка със задължението им за плащане на ДДС, запитващата юрисдикция се съмнява дали изложеното в точка 28 от настоящото решение становище на Sąd Najwyższy (Върховен съд), че таксите на съдебните изпълнители трябва да се разглеждат като брутна сума, вече включваща ДДС, е съвместимо с правото на Съюза, и в частност с принципите на неутралност на ДДС и пропорционалност.
- 34 В това отношение запитващата юрисдикция иска да установи, от една страна, дали становището, че събираните от съдебните изпълнители такси вече включват ДДС, не е в разрез с правилото, че тежестта на този данък трябва да се понася от крайните потребители, и от друга страна, по същество дали принципът на пропорционалност, така както е тълкуван в точка 2 от диспозитива на решение от 26 март 2015 г., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), допуска да се приеме, че размерът на изпълнителните такси вече включва ДДС.
- 35 При тези условия Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Районен съд Сопот, първо гражданско отделение) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) С оглед на системата на [ДДС], произтичаща от Директива [2006/112], и в частност член 1, член 2, параграф 1, букви а) и в) и член 73 във връзка с член 78, първа алинея, буква а), както и изведения от тях принцип на данъчния неутралитет, който е общ принцип на правото на Съюза, допустимо ли е — като се имат предвид нормите на член 29а, параграф 1 и член 29а, параграф 6, точка 1 от [Закона за ДДС] във връзка с член 49, параграф 1, член 35 и член 63, параграф 4 от [Закона за съдебните изпълнители] — да се приеме становището, че събираните от съдебните изпълнители изпълнителни такси са с включен данък върху добавената стойност (ДДС)?

При утвърдителен отговор на този въпрос:

- 2) С оглед на принципа на пропорционалност, който е общ принцип на правото на Съюза, допустимо ли е да се приеме становището, че като данъчнозадължено лице за целите на ДДС във връзка с извършваните изпълнителни действия съдебният изпълнител разполага на практика с всички правни средства, за да изпълни правилно данъчното задължение, при положение че изпълнителната такса, събирана съгласно Закона за съдебните изпълнители, включва в себе си данък върху добавената стойност (ДДС)?“.

По преюдициалните въпроси

- 36 С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали разпоредбите на Директива 2006/112 и принципите на неутралност на ДДС и пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат административна практика на компетентните национални органи като обсъжданата в главното производство, съгласно която ДДС за предоставяните от съдебния изпълнител услуги в рамките на производство по принудително изпълнение се смята за включен в събираните от съдебния изпълнител такси.
- 37 В началото следва да се посочи, на първо място, че Директива 2006/112, която влиза в сила на 1 януари 2007 г., отменя Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), но без да внася съществени промени спрямо нея. Тъй като релевантните разпоредби на Директива 2006/112 са по същество идентични по значение с релевантните разпоредби на Шеста директива 77/388, практиката на Съда по последната директива е приложима и по отношение на Директива 2006/112.
- 38 На второ място, както личи от точка 32 от настоящото решение, поставените въпроси се опират на схващането, от една страна, че съдебните изпълнители като заинтересования в главното производство извършват икономическа дейност, която не попада в обхвата на предвидения в член 13 от Директива 2006/112 режим на изключване на публичноправните субекти от кръга на данъчнозадължените лица, и от друга страна, че националното право не предвижда възможност размерът на изпълнителните такси, събирани за извършваната от съдебния изпълнител дейност по принудително изпълнение, да се увеличава със сумата на дължимия ДДС.
- 39 Следва да се поясни, че Съдът отговаря на поставените въпроси въз основа на хипотезата, че тези схващания са верни.
- 40 Следва да се припомни, първо, че съгласно член 1, параграф 2 от Директива 2006/112 принципът на общата система на ДДС изисква до фазата на търговията на дребно към стоките и услугите да се прилага общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, колкото и сделки да се изпълняват в процеса на производство и разпространение преди фазата на облагане.
- 41 В това отношение от член 2, параграф 1 и член 9 от Директивата следва, че тази обща система се основава на общия принцип, че всяка дейност от икономическо естество по принцип подлежи на облагане с ДДС (вж. в този смисъл решение от 19 януари 2017 г., *National Roads Authority*, С-344/15, ЕУ:С:2017:28, т. 36). В този смисъл на облагане с ДДС подлежи всяка възмездна доставка на услуги, извършвана от данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл решение от 21 март 2013 г., *Комисия/Франция*, С-197/12, непубликувано, ЕУ:С:2013:202, т. 30).
- 42 Второ, що се отнася до възможността за отклонение от общия принцип, че ДДС се събира върху всяка възмездна доставка на услуги, извършвана от данъчнозадължено лице, Съдът вече е пояснил, че всички случаи на освобождаване трябва да са предвидени изрично и точно (вж. в този смисъл решение от 26 март 1987 г., *Комисия/Нидерландия*, 235/85, ЕУ:С:1987:161, т. 19). Освен това термините, използвани за определяне на случаите на освобождаване, при всички положения подлежат на стриктно тълкуване (вж. в този смисъл решения от 19 юли 2012 г., *Deutsche Bank*, С-44/11, ЕУ:С:2012:484, т. 42 и цитираната съдебна практика, както и от 29 октомври 2015 г., *Sauçador*, С-174/14, ЕУ:С:2015:733, т. 49 и цитираната съдебна практика).
- 43 Оттук следва, че когато не попада в обхвата на предвидените в Директива 2006/112 случаи на освобождаване, доставката на услуги подлежи на облагане с ДДС съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата.

- 44 Трето, съгласно член 193 от Директива 2006/112 платец на ДДС е данъчнозадълженото лице, което извършва облагаемата доставка на услуги.
- 45 Ето защо, когато съдебният изпълнител извършва доставка на услуги като обсъжданата в главното производство и доколкото тя не попада в обхвата на предвидените в Директивата случаи на освобождаване, съдебният изпълнител е платец на ДДС за тази доставка.
- 46 Що се отнася до определянето на данъчната основа за дължимия в случая ДДС, от член 73 и член 78, буква а) от Директива 2006/112 следва, че данъчната основа за доставка на услуги включва всичко, което представлява насрещна престация, която доставчикът е получил или следва да получи за доставката от клиента или от трето лице, с изключение на самия ДДС.
- 47 За сметка на това тази директива не съдържа изрично правило по въпроса дали таксите на съдебните изпълнители трябва или не трябва да включват дължимия ДДС. При това положение е от компетентността на държавите членки да уредят този въпрос.
- 48 В конкретния случай, както следва от точка 38 от настоящото решение, съгласно националното право не може да се начислява ДДС върху размера на събираните от съдебните изпълнители такси. Като се има предвид, че както беше посочено в точка 46 от настоящото решение, данъчната основа включва всичко, което представлява получена насрещна престация, с изключение на самия ДДС, трябва да се приеме, че размерът на въпросните такси вече включва този данък.
- 49 Това тълкуване е съобразено и с принципа на неутралност на ДДС. Всъщност то позволява на данъчнозадължените лица да участват в плащането на ДДС в една и съща пропорция върху цялата получавана сума за облагаемите сделки.
- 50 Освен това посоченото тълкуване е в съответствие с принципа, че ДДС е данък, който трябва да се понася от крайния потребител. Всъщност, доколкото съгласно националното право не е възможно към размера на събираните изпълнителни такси да се добави сума, съответстваща на дължимия ДДС, последицата от разглеждането на таксите като вече включващи този данък е, че данъчната основа за събирания от данъчните органи ДДС няма да надвишава размера на насрещната престация, която крайният потребител действително е платил и въз основа на която е изчислен понесеният в крайна сметка от него ДДС (вж. в този смисъл решения от 24 октомври 1996 г., *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, т. 19 и от 7 ноември 2013 г., *Tulică и Plavoşin*, C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 34 и 35).
- 51 Посоченото тълкуване е съобразено и с принципа на пропорционалност, тъй като не надхвърля границите на необходимото за постигането на целта, свързана с изискването да се гарантира събирането на данъка, и тъй като този начин на определяне на данъчната основа е съвместим с основния принцип на общата система на ДДС, изложен в точки 40 и 41 от настоящото решение, а именно че всяка икономическа дейност се облага с ДДС.
- 52 Този извод не намира опровержение в тълкуването на принципа на пропорционалност, дадено в точка 2 от диспозитива на решение от 26 март 2015 г., *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), във връзка с което е зададен вторият въпрос на запитващата юрисдикция. В това отношение следва да се припомни, че в точка 2 от диспозитива на посоченото решение Съдът постановява, че принципът на пропорционалност допуска разпоредба на националното право, според която съдебният изпълнител трябва да отговаря с цялото си имущество за размера на ДДС, дължим върху полученото от продажбата на недвижим имот, осъществена чрез принудително изпълнение, когато не е изпълнил задължението си да събере и внесе този данък, при условие че той разполага на практика с всички правни средства, за да изпълни това задължение. Този отговор трябва да се разбира в светлината на обстоятелствата по делото, по което е постановено решение от 26 март 2015 г., *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), а те са различни

от обстоятелствата по обсъждания тук случай. Всъщност за разлика от обсъждания тук случай онова дело се е отнасяло до съдебен изпълнител, който е действал не в качеството на данъчнозадължено по ДДС лице, а в качеството на платец на данъка за сметка на друго данъчнозадължено лице, и който не е можел, преди националният съд да даде съгласие за това, да се разпорежда с получената при публичната продажба сума и да внесе съответния ДДС в бюджета в предвидените в националното право срокове. Освен това в обсъждания тук случай от предоставените на Съда данни не личи съдебният изпълнител да е лишен от правни средства, които да му позволят като данъчнозадължено по ДДС лице да изпълни данъчното си задължение.

- 53 По всички изложени съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че разпоредбите на Директива 2006/112 и принципите на неутралност на ДДС и пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат административна практика на компетентните национални органи като обсъжданата в главното производство, съгласно която ДДС за предоставяните от съдебния изпълнител услуги в рамките на производство по принудително изпълнение се смята за включен в събираните от съдебния изпълнител такси.

По съдебните разноски

- 54 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

Разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2013/43/ЕС на Съвета от 22 юли 2013 г., както и принципите на неутралност на данъка върху добавената стойност (ДДС) и на пропорционалност трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат административна практика на компетентните национални органи като обсъжданата в главното производство, съгласно която ДДС за предоставяните от съдебния изпълнител услуги в рамките на производство по принудително изпълнение се смята за включен в събираните от съдебния изпълнител такси.

Подписи