



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

10. aprill 2019*

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2006/112 – Käibemaks – Kohtutäitur – Sundtäitmine – Seadusega ette nähtud tasud – Liikmesriigi pädevate ametivõimude halduspraktika, mille kohaselt sisaldavad sellised tasud käibemaksu – Neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtted

Kohtuasjas C-214/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Sopoti rajoonikohtu I tsiviilkolleegium, Poola) 8. märtsi 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. märtsil 2018, menetluses, mille algatamist taotles

H. W.

menetluses osales:

PSM „K“,

Aleksandra Treder, Sąd Rejonowy w Sopocie (Sopoti rajoonikohus) kohtutäitur,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president F. Biltgen, kohtunikud C. G. Fernlund (ettekandja) ja L. S. Rossi,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Aleksandra Treder, esindajad: *radca prawny* M. S. Tokarz ja *doradca podatkowy* J. Martini,
- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal, A. Armenia ja B. Sasinowska,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: poola.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 22. juuli 2013. aasta direktiiviga 2013/43/EL (ELT 2013, L 201, lk 4) (edaspidi „direktiiv 2006/112), artikli 1, artikli 2 lõike 1 punktide a ja c, artikli 73 ja artikli 78 esimese lõigu punkti a tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud menetluses, mille algatamist taotles H. W. seoses Aleksandra Trederi, kes on tema suhtes läbiviidava täitemenetluse eest vastutav kohtutäitur, otsusega lisada asjaomastele täitemenetluse tasudele käibemaksu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2006/112 põhjenduses 5 on märgitud:

„Käibemaksusüsteem on lihtsaim ja neutraalseim siis, kui maksustamine toimub võimalikult üldiselt ja kui selle kohaldamisala hõlmab kõiki tootmis- ja turustusetappe ning teenuste osutamise valdkonda. Seetõttu on siseturu ja liikmesriikide huvides võtta vastu ühine süsteem, mida kohaldatakse ka jaemüügi puhul.“

- 4 Nimetatud direktiivi artikkel 1 sätestab:

„1. Käesolev direktiiv kehtestab ühise käibemaksusüsteemi.

2. Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.

Ühist käibemaksusüsteemi kohaldatakse kuni jaemüügietaapi lõpuni.“

- 5 Nimetatud direktiivi artikli 2 lõike 1 punktid a ja c näevad ette:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

- 6 Sama direktiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt:

„„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

7 Direktiivi 2006/112 artiklis 13 on sätestatud:

„1. Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik- õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kui nad sellist tegevust või selliseid tehinguid teostavad, käsitatakse neid siiski maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmise põhjustaks olulist konkurentsimoonutamist.

[...]“.

8 Selle direktiivi artikkel 73 on sõnastatud järgmiselt:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

9 Direktiivi artikli 78 esimese lõigu punkt a sätestab:

„Maksustatava väärtuse hulka arvatakse:

a) maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, välja arvatud käibemaks“.

10 Käibemaksudirektiivi artikkel 193 näeb ette, et „[k]äibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarneid või teenuste osutamine on maksustatav [...]“.

Poola õigus

Poola Vabariigi põhiseadus

11 2. aprillil 1997 jõustunud Poola Vabariigi põhiseaduse (*Dz. U.*, 1997, nr 78, rubriik 483) artikkel 217 sätestas põhikohtuasjas arutusel olnud asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsioonis:

„Maksude ja muude riiklike maksete tasumise kohustus, maksukohustuslasena käsitamine, maksustamise ese ja maksumäärad, maksuvähendused ja maksust vabastatud maksukohustuslaste kategooriad määratletakse seaduses.“

Käibemaksuseadus

- 12 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seadus (ustawa o podatku od towarów i usług) sätestab põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsiooni (*Dz. U.*, 2017, rubriik 1221) (edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 15 lõigetes 1, 2 ja 6:

„1. Maksukohustuslane on iga juriidiline isik, iseseisva õigusvõimeta üksus ja füüsiline isik, kes teostab iseseisvalt lõikes 2 nimetatud majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Majandustegevus on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

[...]

6. Avaliku halduse organid ja neile alluvad asutused ei ole maksukohustuslased osas, milles nad täidavad erinormides sätestatud ülesandeid, mille täitmiseks nad on loodud, välja arvatud tehingud, mida tehakse poolte vahel sõlmitud eraõiguslike lepingute alusel.“

- 13 Käibemaksuseaduse artikli 19a lõige 1 sätestab:

„Maksu tasumise kohustus tekib alates kaubarne või teenuse osutamise hetkest, kui lõigetes 5 ja 7–11, artikli 14 lõikes 6, artiklis 20 ja artikli 21 lõikes 1 ei ole sätestatud teisiti.“

- 14 Selle seaduse artikli 29a lõige 1 ja lõike 6 punkt 1 sätestavad:

„1. Kui lõigetest 2–5, artiklitest 30a–30c, artiklist 32, artiklist 119 ning artikli 120 lõigetest 4 ja 5 ei tulene teisiti, arvatakse maksustatava väärtuse hulka kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused ja muud sama liiki juurdemaksud, millel on vahetu mõju maksukohustuslase poolt tarnitud kauba või osutatud teenuste hinnale.

[...]

6. Maksustatava väärtuse hulka arvatakse:

- 1) maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, välja arvatud käibemaks [...].“

Kohtutäiturite ja täitemenetluse seadus

- 15 Kohtutäiturite suhtes kohaldatakse 29. augusti 1997. aasta kohtutäiturite ja täitemenetluse seaduse (ustawa o komornikach sądowych i egzekucji) põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsiooni (*Dz. U.*, 2017, rubriik 1277) (edaspidi „kohtutäiturite seadus“) sätteid.

- 16 Kohtutäiturite seaduse artikkel 28 sätestab:

„Kohtutäiturite suhtes kohaldatakse tulumaksu, sotsiaalkindlustust ja üldist ravikindlustust käsitlevaid sätteid majandustegevusega, välja arvatud põllumajandustegevus, seotud isikute puhul.“

17 Selle seaduse artikkel 34 näeb ette:

„Kohtutäituri ametitoimingu kulud on järgmised:

- 1) täitemenetlusega seotud personali- ja bürookulud;
- 2) arestitud vara hoiustamise ja vajaliku kindlustamise kulud, samuti kulud, mis on seotud büroo kindlustamise ja kohtutäituri tsiviilvastutuskindlustusega;
- 3) sõidukulud kohtutäituri tegevuskohta, saatekulud, väljamaksed, väikesemõõduliste vallasasjade, mis ei vaja eritransporti, veokulud;
- 4) seaduse kohaselt kohtutäiturite kojale makstavad liikmemaksud;
- 5) muud täitetoimingute ja seaduses ette nähtud toimingute sooritamiseks ette nähtud kulud, mis ei kuulu artikli 39 kohaldamisalasse.“

18 Selle seaduse artikkel 35 sätestab:

„Kohtutäituri tasud katavad artiklis 34 nimetatud kulud.“

19 Nimetatud seaduse artiklis 43 on sätestatud:

„Kohtutäiturile makstakse tasu täitetoimingute ja muude seaduses nimetatud toimingute eest.“

20 Kohtutäiturite seaduse artikkel 49 sätestab:

„1. Kohtutäitur nõuab võlgnikult rahalise nõude täitmisele suunatud täitemenetluse korral tasu, mille suurus on 15% sissenõude summast, kuid mis ei ole madalam kui 1/10 ega suurem kui kolmekümne kordne keskmine kuupalk [...]

1a. Lõikes 1 märgitud juhtudel nõuab kohtutäitur võlgnikult tasu proportsionaalselt sissenõude summaga.

[...]

7. Lõigetes 1 ja 2 ette nähtud tasusid võib võlgniku taotluse alusel vähendada. [...]

10. Kohus võib pärast lõikes 7 nimetatud taotluse läbivaatamist vähendada lõigetes 1 ja 2 märgitud tasusid, arvestades eelkõige kohtutäituri töökoormust või võlgniku varalist olukorda ja tema sissetulekuid.“

21 Selle seaduse artiklis 51 on sätestatud:

„1. Kindlad põhitasud, mis on 20% keskmisest kuupalgast, on ette nähtud järgmistel juhtudel:

- 1) kinnisasja valduse ülevõtmine ja selles asuvate vallasasjade väljatõstmine; äri- ja tööstustegevuse korral nõutakse tasud sisse ettevõtte iga osa kohta eraldi;
- 2) kinnisasja või ettevõtte halduri või kinnisasja hooldaja määramine;
- 3) asjade ja isikute väljatõstmine ruumidest, mille iga osa kohta kehtivad eraldi tasud;
- 4) vara arestimistoimingu tegemine.

2. Eluruumide vabastamisel ei arvestata eraldi tasusid järgmiste eluruumi osade eest: sissepääsud, alkoovid, koridorid, verandad, vannitoad, keldrid, rõdud ja sarnased ruumid.

3. Mitteeluruumide ja pindade tühendamisel nagu garaažid, tallid, kioskid või kauplused on õigus saada eraldi tasu iga osa eest sarnaselt tubadele.“

22 Kõnealuse seaduse artikkel 54 näeb ette:

„Asja andmisel võlausaldaja valdusse muudel juhtudel kui need, mis on loetletud artiklis 51, arvestatakse kindlat põhitasu määras 15% keskmisest kuupalgast, mida suurendatakse 100% võrra iga täitetoimingu korral, mis tuleneb omandiõiguste jätkuvast rikkumisest.“

23 Sama seaduse artikli 63 lõige 4 sätestab:

„Kohtutäituri tulu [...] moodustavad ühe kuu jooksul sissenõutud tasud ja tagastused sõidukulude eest [...], millest arvatakse maha käesolevas artiklis märgitud kohtutäituri tasud ja summad.“

Füüsiliste isikute tulumaksuseadus

24 26. juuli 1991. aasta füüsiliste isikute tulumaksuseadus (ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych) sätestab põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsiooni (*Dz. U.*, 2018, rubriik 200) artikli 14 lõike 1 teises lauses:

„Tuluna, mida saab maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenused maksustatakse käibemaksuga, käsitatakse tema müügitulu, millest on maha arvatud tasumisele kuuluv käibemaks.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

25 Sąd Rejonowy w Sopocie (Sopoti rajoonikohus, Poola) kohtutäitur viis võlausaldaja PSM „K“ taotlusel läbi täitemenetluse võlgnikuks oleva H. W. suhtes. A. Treder lõpetas täitemenetluse 4. oktoobri 2016. aasta otsusega ja määras vastavalt kohtutäiturite seaduse artikli 49 lõikele 1 kohtutäituri tasu, millele ta lisas käibemaksu.

26 Võlgnikule, kelle asukoht oli teadmata, kohtu poolt määratud esindaja esitas Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Sopoti rajoonikohtu I tsiviilkolleegium, Poola) selle otsuse peale kaebuse, väites, et asjaomane kohtutäitur on ekslikult lisanud oma tasule käibemaksu, kuna kohtutäiturite seaduse artikli 49 lõike 1 kohaselt kinnitatud kohtutäituri tasud juba sisaldavad käibemaksu.

27 Nimetatud kohus otsustas 9. märtsi 2017. aasta otsusega poolte ühisel taotlusel kohtumenetluse peatada kuni Sąd Najwyższy (Poola kõrgeim kohus) on andnud hinnangu küsimusele, kas tasusid, mille kohtutäitur vastavalt sellele sättele määrab, tuleb käibemaksu võrra suurendada või nende tasude summad juba sisaldavad käibemaksu.

28 Sąd Najwyższy (Poola kõrgeim kohus) otsustas 27. juulil 2017, et kohtutäitur ei või kohtutäiturite seaduse artikli 49 lõike 1 alusel sisse nõutud tasusid käibemaksu võrra suurendada. Nimetatud kohtu hinnangul tuleb asuda seisukohale, et kuna kohtutäiturite seaduses puudub võimalus lisada nimetatud tasudele käibemaksu, siis kujutavad viimased endast vastavalt käibemaksuseaduse artikli 29a lõikele 1 koostoimes selle artikli lõike 6 punktiga 1 kogutasusid, mis juba sisaldavad käibemaksu.

- 29 Kohtutäitur esitas pärast seda, kui Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Sopoti rajoonikohti I tsiviilkolleegium, Poola) oli peatatud menetluse uuendanud, samale kohtule taotluse esitada Euroopa Liidu Kohtule eelotsusetaotlus, et määrata kindlaks, kas seisukoht, mille kohaselt sisaldab kohtutäiturile kohtutäiturite seaduse artikli 49 lõike 1 alusel määratud tasu käibemaksusummat, on kooskõlas direktiivi 2006/112 sätetega.
- 30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et tasud, mida kohtutäituril on täitemenetluse raames tehtavate toimingute eest õigus saada, on kindlaks määratud seadusega. Enne 9. juunit 2015 oldi seisukohal, et kohtutäitur kuulub käibemaksuseaduse artikli 15 lõikes 6 sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse ja seega ei olnud ta nimetatud toimingute tegemisel käibemaksukohustuslane. Osutatud kuupäeval antud rahandusministri seisukoha järgi ei kuulu kohtutäitur selle sätte kohaldamisalasse ja seega on ta nimetatud toimingute tegemisel käibemaksukohustuslane. Lisaks toodi selles välja, et sissenõutavad tasud sisaldavad tasumisele kuuluvat käibemaksu. Küll aga ei toonud niisugune muutus kaasa muudatust liikmesriigi seaduses, mis reguleerib sissenõutavate tasusummade piimäärasid. Seetõttu vähendati kohtutäiturite tasusid tasumisele kuuluva käibemaksusumma võrra.
- 31 Rahandusministri sellist seisukohta kinnitas 6. märtsil 2017 ka Sąd Najwyższy (Poola kõrgeim kohus). Nimetatud kohus leidis, et kohtutäiturite suhtes kuulub kohaldamisele käibemaksuseaduse artikli 15 lõige 1 koostoimes selle artikli lõikega 2, kuna ta tegutseb mitte avalik-õigusliku asutusena, vaid sõltumatult vaba kutsetegevuse raames, mistõttu ei laiene tema suhtes selle seaduse artikli 15 lõikes 6 ja direktiivi 2006/112 artikli 13 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastus.
- 32 Eelotsusetaotluse esitanud kohus lähtub tõlgendusest, et kohtutäitur on sundtäitmise raames tehtavate toimingute osas käibemaksukohustuslane. Ta leiab lisaks, et Sąd Najwyższy (Poola kõrgeim kohus) seisukoht, mille kohaselt ei või kohtutäitur oma tasudele käibemaksu lisada, on põhjendatud.
- 33 Kuna aga ühtki seadusemuudatust, mis näeks ette tasude suurendamise, selleks et katta kohtutäiturite käibemaksukohustusega seonduvaid kulusid, sisse ei viidud, on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlusi, kas käesoleva kohtuotsuse punktis 28 märgitud Sąd Najwyższy (Poola kõrgeim kohus) seisukoht, mille kohaselt tuleks kohtutäituri tasusid käsitada kogutasudena, mis juba sisaldavad käibemaksu, on kooskõlas liidu õigusega, eriti aga käibemaksu neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtetega.
- 34 Sellega seoses küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks, kas see, kui käsitada kohtutäiturite sissenõutavaid tasusid juba käibemaksu sisaldavatena, rikub reeglit, et seda maksu tasub lõpptarbija, ja teiseks sisuliselt, kas proportsionaalsuse põhimõttega – nagu seda on tõlgendatud 26. märtsi 2015. aasta kohtuotsuse Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201) resolutsiooni punktis 2 – on vastuolus, kui tasusummad võivad juba sisaldada käibemaksu.
- 35 Neil asjaoludel otsustas Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Sopoti rajoonikohti I tsiviilkolleegium) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas arvestades käibemaksusüsteemi, mis on kehtestatud direktiiviga [2006/112], eelkõige selle artiklit 1, artikli 2 lõike 1 punkte a ja c, artiklit 73 koostoimes artikli 78 esimese lõigu punktiga a ning neist tulenevat ja liidu õiguse üldpõhimõtete hulka kuuluvat neutraalse maksustamise põhimõtet – võttes arvesse [käibemaksuseaduse] artikli 29a lõike 1 ja lõike 6 punkti 1 sõnastust koostoimes kohtutäiturite seaduse artikli 49 lõikega 1, artikliga 35 ja artikli 63 lõikega 4 – tuleb pidada lubatavaks seisukohta, et kohtutäiturite tasu täitemenetluses sisaldab käibemaksu?

Kui vastus sellele küsimusele on jaatav:

2. Kas arvestades liidu õiguse üldpõhimõtete hulka kuuluvat proportsionaalsuse põhimõtet tuleb pidada lubatavaks seisukohta, et kohtutäituril, kes on kohustatud tasuma oma ametitoimingu tasult käibemaksu, on tegelikult kõik õiguslikud vahendid, et täita nõuetekohaselt maksukohustust, kui eeldada, et kohtutäiturite seaduse alusel määratud kohtutäituri tasu sisaldab käibemaksu?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

- 36 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib nende küsimustega sisuliselt, kas direktiivi 2006/112 sätteid ja käibemaksu neutraalsuse ning proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi pädevate asutuste selline halduspraktika, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt sisaldab kohtutäituri tasu tema poolt sundtäitmise menetluse raames osutatud teenustega seotud käibemaksu.
- 37 Sissejuhatuseks tuleb kõigepealt märkida, et direktiiv 2006/112, mis jõustus 1. jaanuaril 2007, tunnistas kehtetuks nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), ega teinud viimasega võrreldes sisulisi muudatusi. Kuna direktiivi 2006/112 asjakohased sätted on sisuliselt samad nagu direktiivi 77/388 vastavad sätted, siis on viimati nimetatud direktiivi puudutav Euroopa Kohtu praktika kohaldatav ka direktiivile 2006/112.
- 38 Seejärel, esitatud küsimused, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 32, põhinevad esiteks eeldusel, et selline kohtutäitur nagu põhikohtuasjas teostab majandustegevust, mis ei kuulu direktiivi 2006/112 artiklis 13 ette nähtud avalik-õiguslike asutuste maksuvabastuste korra kohaldamisalasse, ja teiseks eeldusel, et liikmesriigi õigus ei võimalda tasumisele kuuluva käibemaksusumma võrra suurendada kohtutäituri poolt sundtäitmise raames sissenõutud tasu.
- 39 Tuleb täpsustada, et Euroopa Kohtu vastus esitatud küsimustele põhineb oletusel, et nimetatud eeldused on õiged.
- 40 Esiteks tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 1 lõike 2 kohaselt on ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks kohaldada kuni jaemüügi etapini kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.
- 41 Selle kohta nähtub nimetatud direktiivi artikli 2 lõikest 1 ja artiklist 9, et see süsteem põhineb üldpõhimõttel, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga põhimõtteliselt igasugune majanduslikku laadi tegevus (vt selle kohta 19. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28, punkt 36). Käibemaksuga maksustatakse niisiis maksukohustuslase poolt iga teenuste osutamine tasu eest (vt selle kohta 21. märtsi 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, C-197/12, ei avaldata, EU:C:2013:202, punkt 30).
- 42 Teiseks, mis puudutab võimalust teha erand üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga maksukohustuslase poolt iga teenuste osutamine tasu eest, siis on Euroopa Kohus juba täpsustanud, et kõik maksuvabastused peavad olema selged ja täpsed (vt selle kohta 26. märtsi 1987. aasta kohtuotsus komisjon vs. Madalmaad, 235/85, EU:C:1987:161, punkt 19). Maksuvabastuste kindlaksmääramiseks kasutatud mõisteid tuleb igal juhul tõlgendada täht-tähelelt (vt selle kohta 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika ning 29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 43 Sellest järeldub, et kui teenuste osutamine ei kuulu direktiivis 2006/112 ette nähtud maksuvabastuste kohaldamisalasse, on see nimetatud direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt käibemaksuga maksustatav.
- 44 Kolmandaks, direktiivi 2006/112 artikli 193 kohaselt tasub käibemaksu maksukohustuslane, kelle teenuste osutamine on maksustatav.
- 45 Järelikult, kui kohtutäitur osutab selliseid teenuseid nagu põhikohtuasjas, siis tuleb tal tasuda käibemaksu toimingult, mis ei kuulu nimetatud direktiiviga ette nähtud maksuvabastuste kohaldamisalasse.
- 46 Seoses käibemaksuga maksustatava väärtuse kindlaksmääramisega käesolevas asjas nähtub direktiivi 2006/112 artiklist 73 ja artikli 78 punktist a, et maksustatavaks väärtuseks teenuste osutamise korral on kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, välja arvatud käibemaks.
- 47 Seevastu ei sisalda see direktiiv ühtki sõnaselget reeglit küsimuse kohta, kas kohtutäituri tasud peavad tasumisele kuuluvat käibemaksu sisaldama või mitte. Seega tuleb see küsimus lahendada liikmesriikidel.
- 48 Praeguse juhtumi puhul, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 38, ei saa liikmesriigi õiguse kohaselt kohtutäituri tasudele käibemaksu lisada. Arvestades, et maksustatavaks väärtuseks, nagu on välja toodud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 46, on kõik tasuna käsitatav, välja arvatud käibemaks, tuleb kõnealuseid kohtutäituri tasusid käsitada nii, et need juba sisaldavad seda maksu.
- 49 See tõlgendus järgib ka käibemaksu neutraalsuse põhimõtet. Nimelt võimaldab see maksukohustuslastel käibemaksu tasuda samas määras maksustatavate tehingute raames sisse nõutud kogusummalt.
- 50 Lisaks on nimetatud tõlgendus kooskõlas põhimõttega, mille kohaselt on käibemaks maks, mida tasub lõpptarbija. Nimelt, kuivõrd liikmesriigi õiguse kohaselt ei ole sissenõutavatele tasudele võimalik lisada tasumisele kuuluvale käibemaksule vastavat täiendavat summat, siis see, kui käsitada seda summat juba nimetatud maksu sisaldavana, tähendaks, et maksuhalduri poolt sissenõutava käibemaksuga maksustatav väärtus ei ole kõrgem tasust, mida lõpptarbija tegelikult maksis ja millelt arvutati käibemaks, mida peab tasuma lõpptarbija (vt selle kohta 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19 ning 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punktid 34 ja 35).
- 51 Sama tõlgendus järgib ka proportsionaalsuse põhimõtet, kuna see ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik, et saavutada eesmärk, mis on seotud vajadusega tagada selle maksu sissenõudmine ning selline maksustatava väärtuse kindlaksmääramise viis on kooskõlas käesoleva kohtuotsuse punktides 40 ja 41 välja toodud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõttega, milleks on kogu majandustegevuse maksustamine käibemaksuga.
- 52 Seda järeldust ei lükka ümber proportsionaalsuse põhimõtte kohta 26. märtsi 2015. aasta kohtuotsuse Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201) resolutsiooni punktis 2 antud tõlgendus, millel põhineb eelotsusetaotluse esitanud kohtu teine küsimus. Sellega seoses tuleb märkida, et Euroopa Kohus leidis vastavalt nimetatud kohtuotsuse resolutsiooni punktile 2, et proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus niisugune liikmesriigi õigusnorm, mille alusel kohtutäitur peab kogu oma varaga vastutama sundtäitmise käigus võõrandatud kinnisasja müügitulemilt tasumisele kuuluva käibemaksusumma eest juhul, kui ta ei täida oma kohustust maks kinni pidada ja tasuda, tingimusel et kohtutäituril on tegelikult kõik õiguslikud vahendid, et see kohustus täita. Seda vastust tuleb tõlgendada lähtudes 26. märtsi 2015. aasta kohtuotsuse Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201) aluseks olnud juhtumi asjaoludest, mis erinevad käesoleva juhtumi asjaoludest. Nimelt

käsitles esimesena nimetatud kohtuasi erinevalt käesolevast asjast kohtutäituri olukorda mitte kui maksukohustuslasena, vaid isikuna, kes on kohustatud seda maksu tasuma teise maksukohustuslase eest ja kellel ei olnud võimalik kuni hetkeni, mil liikmesriigi pädev kohus annab nõusoleku, vallata asjaomase sundmüügi raames saadud summat ja tasuda sellelt käibemaksu liikmesriigi õigusega ette nähtud tähtjal. Lisaks ei nähtu käesolevas kohtuasjas Euroopa Kohtule edastatud teabest, et kohtutäitur võiks jääda ilma õiguslikest vahenditest, mis võimaldavad tal käibemaksukohustuslasena oma maksukohustust täita.

- 53 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 sätteid ja käibemaksu neutraalsuse ning proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi pädevate asutuste selline halduspraktika, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt sisaldab kohtutäituri tasu tema poolt sundtäitmise menetluse raames osutatud teenustega seotud käibemaksu.

Kohtukulud

- 54 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 22. juuli 2013. aasta direktiiviga 2013/43/EL), sätteid ja käibemaksu neutraalsuse ning proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi pädevate asutuste selline halduspraktika, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt sisaldab kohtutäituri tasu tema poolt sundtäitmise menetluse raames osutatud teenustega seotud käibemaksu.

Allkirjad