



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. balandžio 10 d.*

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

Byloje C-214/18

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

H. W.,

dalyvaujant

PSM „K“,

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

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

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

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- A. Treder, atstovaujamos *radca prawny* S. Tokarz ir *doradca podatkowy* J. Martini,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal, A. Armenia ir B. Sasinowska,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

* Proceso kalba: lenkų.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1 ir klaidų ištaisymai OL L 335, 2007, p. 60 ir OL L 235, 2018, p. 26), iš dalies pakeistos 2013 m. liepos 22 d. Tarybos direktyva 2013/43/ES (OL L 201, 2013, p. 1, toliau – Direktyva 2006/112), 1 straipsnio, 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktų ir 73 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą, kurią inicijavo H. W. dėl Aleksandra Treder, už vykdymo procedūrą prieš pareiškėją atsakingos teismo antstolės, sprendimo prie atitinkamų vykdymo mokesčių pridėti pridėtinės vertės mokestį (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Direktyvos 2006/112 5 konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„PVM sistema yra paprasčiausia ir neutraliausia tada, kai mokestis yra taikomas kiek įmanoma bendresniu būdu ir kai jo taikymo sritis apima visus gamybos ir paskirstymo bei paslaugų teikimo etapus. Dėl to vidaus rinkai ir valstybėms narėms yra naudinga sukurti bendrą sistemą, kuri būtų taikoma ir mažmeninei prekybai.“

- 4 Šios direktyvos 1 straipsnyje nustatyta:

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

2. Pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

Bendra PVM sistema taikoma visuose etapuose, įskaitant ir mažmeninę prekybą.“

- 5 Minėtos direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose numatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

- a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

- c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

- 6 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

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

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

- 7 Direktyvos 2006/112 13 straipsnyje nustatyta:

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

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

<...>“

- 8 Šios direktyvos 73 straipsnyje nurodyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjancio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

- 9 Minėtos direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkte nustatyta:

„Apmokestinamoji vertė apima:

a) mokesčius, muitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM.“

- 10 Remiantis šios direktyvos 193 straipsniu, „PVM moka asmuo, vykdantis apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą <...>“.

Lenkijos teisė

Lenkijos Respublikos Konstitucija

- 11 Klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms galiojusios redakcijos 1997 m. balandžio 2 d. Lenkijos Respublikos Konstitucijos (*Dz. U.*, 1997, Nr. 78, 483 pozicija) 217 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinimas mokesčiais ir kitomis valstybinėmis rinkliavomis, apmokestinamieji subjektai, apmokestinimo objektas ir tarifai, lengvatų suteikimo ir amortizacijos principai ir nuo mokesčių atleidžiamų apmokestinamųjų asmenų kategorijos nustatomi įstatyme.“

PVM įstatymas

- 12 Klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms galiojusios redakcijos 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas) (*Dz. U.*, 2017, 1221 pozicija, toliau – PVM įstatymas) 15 straipsnio 1, 2 ir 6 dalyse nustatyta:

„1. Apmokestinamieji asmenys – tai juridiniai asmenys, teisinio subjektiškumo neturintys organizaciniai vienetai ir fiziniai asmenys, savarankiškai vykdančys 2 dalyje nurodytą ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

2. Ekonominė veikla apima bet kokią gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant subjektų, užsiimančių gamtinių išteklių gavybą ir žemės ūkio veiklą, ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas nuolatinis materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.

<...>

6. Apmokestinamaisiais asmenimis nelaikomos viešosios valdžios institucijos ir įstaigos, aptarnaujančios šias institucijas joms atliekant užduotis, pavestas specialiomis teisės nuostatomis, ir kurias įgyvendinti jos yra įpareigosotos, išskyrus veiklą, vykdomą pagal civilinės teisės reglamentuojamas sutartis.“

- 13 PVM įstatymo 19a straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Mokestinė prievolė atsiranda tada, kai atliekamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, nepažeidžiant 5 ir 7–11 straipsnių, 14 straipsnio 6 dalies, 20 straipsnio ir 21 straipsnio 1 dalies.“

- 14 Šio įstatymo 29a straipsnio 1 dalyje ir 6 dalies 1 punkte nustatyta:

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

<...>

6. Apmokestinamoji vertė apima:

- 1) mokesčius, muitus, rinkliavas ir įmokas, išskyrus patį PVM <...>.“

Teismo antstolių ir vykdymo įstatymas

- 15 Teismo antstoliams taikomos 1997 m. rugpjūčio 29 d. *Ustawa o komornikach sądowych i egzekucji* (Teismo antstolių ir vykdymo įstatymas) (*Dz. U.*, 2017, 1277 pozicija, toliau – Antstolių įstatymas), kurio redakcija galiojo klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms, nuostatos.

- 16 Antstolių įstatymo 28 straipsnyje numatyta:

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

17 Šio įstatymo 34 straipsnyje nurodyta:

„Antstolio vykdymo veiklos išlaidas sudaro:

- 1) personalo išlaidos ir materialinės išlaidos, patirtos per vykdymo procedūrą;
- 2) paimto turto saugojimo ir būtinos asmeninės apsaugos išlaidos, taip pat kontoros draudimo ir antstolio civilinės atsakomybės draudimo išlaidos;
- 3) kelionių antstolio buveinės veiklos teritorijoje išlaidos, pašto paslaugų, piniginių apyvartos, mažagabaričių kilnojamųjų daiktų, kuriems nereikia specializuoto transporto, gabenimo išlaidos;
- 4) privalomieji mokesčiai, pagal įstatymą mokėtini antstolių savivaldos organui;
- 5) kitos išlaidos, būtinos vykdymo veiksams ir įstatyme numatytiems veiksams, kurių nepaima 39 straipsnis, atlikti.“

18 Minėto įstatymo 35 straipsnyje nurodyta:

„Išlaidas, nurodytas 34 straipsnyje, antstolis padengia iš gautų vykdymo mokesčių.“

19 Šio įstatymo 43 straipsnyje nustatyta:

„Už vykdymą ir kitų įstatyme nurodytų veiksmų atlikimą antstolis renka vykdymo mokesčius.“

20 Teismo antstolių įstatymo 49 straipsnyje nurodyta:

„1. Bylose dėl piniginių lėšų išieškojimo antstolis renka iš skolininko proporcinį vykdymo mokestį, atitinkantį 15 % išieškoto reikalavimo vertės, tačiau suma negali būti mažesnė nei 1/10 ir daugiau nei trisdešimt kartų viršyti vidutinio mėnesinio atlyginimo <...>.

1a. 1 dalyje nurodytose bylose antstolis atskaito iš skolininko mokestį, kuris yra proporcingas išieškotų lėšų dydžiui.

<...>

7. Skolininkas gali pateikti prašymą sumažinti mokesčių, nurodytų 1 ir 2 dalyse, dydį. <...>

10. Išnagrinėjęs 7 dalyje nurodytą prašymą teismas gali, ypač atsižvelgdamas visų pirma į antstolio darbo sąnaudas ar pareiškėjo turtinę padėtį ir jo pajamų dydį, sumažinti mokesčių, nurodytų 1 ir 2 dalyse, dydį.“

21 Šio įstatymo 51 straipsnyje nustatyta:

„1. Galutiniai nustatyti vykdymo mokesčiai lygūs 20 % vidutinio mėnesinio atlyginimo, kai mokami už:

- 1) teisės disponuoti nekilnojamuoju turtu perdavimą ir kilnojamųjų daiktų pašalinimą iš jo; komercinės ir pramoninės veiklos atveju vykdymo mokesčiai renkami už kiekvieną įmonės patalpą;
- 2) nekilnojamojo turto arba įmonės administratoriaus paskyrimą ir nekilnojamojo turto saugotojo paskyrimą;
- 3) daiktų ir asmenų iškraustymą iš patalpų, numatant, kad atskiri vykdymo mokesčiai imami už kiekvieną patalpą;

4) daiktų konfiskavimo vykdymą.

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

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

22 Minėto įstatymo 54 straipsnyje nustatyta:

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

23 To paties įstatymo 63 straipsnio 4 dalyje nurodyta:

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

Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymas

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

„Apmokestinamųjų asmenų, parduodančių PVM apmokestinamas prekes ir paslaugas, pajamomis iš šio pardavimo laikomos pajamos, atėmus mokėtiną PVM.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

25 H. W. kreditorius PSM „K“ kreipėsi į A. Treder, teismo antstolę prie *Sąd Rejonowy w Sopocie* (Sopoto apylinkės teismas, Lenkija), su prašymu prieš skolininkę pradėti priverstinio vykdymo procedūrą. 2016 m. spalio 4 d. sprendimu A. Treder užbaigė šią procedūrą ir pagal Antstolių įstatymo 49 straipsnio 1 dalį nustatė vykdymo mokesčių dydį, prie kurio priskaičiavo PVM.

26 Kuratorius, paskirtas atstovauti skolininkei, kurios gyvenamoji vieta nebuvo žinoma, dėl šio sprendimo pateikė skundą *Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny* (Sopoto apylinkės teismo I civilinių bylų skyrius, Lenkija), jame teigė, kad atitinkama teismo antstolė suklydo, kai prie šių vykdymo mokesčių priskaičiavo PVM, nes į tuos pagal Antstolių įstatymo 49 straipsnio 1 dalį nustatytus mokesčius PVM jau buvo įskačiuotas.

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

28 2017 m. liepos 27 d. *Sąd Najwyższy* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė, kad teismo antstolė negalėjo prie vykdymo mokesčių, surinktų pagal Antstolių įstatymo 49 straipsnio 1 dalį, pridėti PVM sumos. Anot šio teismo, tai, kad Antstolių įstatyme nepaminėta galimybė prie minėtų vykdymo mokesčių pridėti PVM, laikytina, kad šie mokesčiai pagal PVM įstatymo 29a straipsnio 1 dalį, siejamą su šio straipsnio 6 dalies 1 punktu, yra bruto piniginiai reikalavimai, į kuriuos jau įskačiuotas PVM.

- 29 *Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny* (Sopoto apylinkės teismo I civilinių bylų skyrius) atnaujinus sustabdytą bylą, atitinkama teismo antstolė paprašė, kad tas teismas kreiptųsi į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą dėl pozicijos, pagal kurią į teismo antstolio pagal Antstolių įstatymo 49 straipsnio 1 dalį nustatytus vykdymo mokesčius yra įskačiuota mokėtino PVM suma, atitiktis Direktyvai 2006/112.
- 30 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad vykdymo mokesčiai, kuriuos rinkti turi teisę teismo antstolis, teikdamas paslaugas per priverstinio vykdymo procedūrą, nustatyti įstatyme. Iki 2015 m. birželio 9 d. buvo laikoma, kad teismo antstolis neapmokestinamas pagal PVM įstatymo 15 straipsnio 6 dalį, todėl už šias paslaugas nėra PVM mokėtojas. Remiantis tą dieną priimta finansų ministro pozicija, buvo laikoma, kad teismo antstoliui ta nuostata netaikoma, todėl už minėtas paslaugas jis yra PVM mokėtojas. Be to, buvo nurodyta, kad mokėtinas PVM įskačiuotas į gautų vykdymo mokesčių sumą. Tačiau dėl šio pokyčio nebuvo pakeistas nacionalinis įstatymas, reglamentuojantis gautinų vykdymo mokesčių dydžio ribas. Todėl teismo antstolių vykdymo mokesčiai faktiškai buvo sumažinti suma, atitinkančia mokėtiną PVM.
- 31 2017 m. kovo 6 d. minėtą finansų ministro poziciją patvirtino *Sąd Najwyższy* (Aukščiausiasis Teismas). Šis teismas laikėsi nuomonės, kad teismo antstoliui taikoma PVM įstatymo 15 straipsnio 1 dalis, siejama su šio straipsnio 2 dalimi, nes jis veiklą vykdo ne kaip viešosios valdžios subjektas, o kaip savarankiška veikla besiverčiantis laisvosios profesijos atstovas, todėl negali būti neapmokestinamas pagal šio įstatymo 15 straipsnio 6 dalį ir Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalį.
- 32 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pritaria aiškinimui, pagal kurį teismo antstolis laikomas PVM mokėtoju, kai atlieka priverstinio vykdymo veiksmus. Be to, jis mano, kad *Sąd Najwyższy* (Aukščiausiasis Teismas) pozicija, pagal kurią antstolis negali prie gautų vykdymo mokesčių pridėti PVM sumos, yra pagrįsta.
- 33 Vis dėlto, kadangi nebuvo padaryta jokios įstatymo pataisos, numatančios gautinų vykdymo mokesčių padidinimą siekiant padengti teismo antstolių apmokestinimo PVM sąnaudas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl to, ar su Sąjungos teise, ypač su PVM neutralumo ir proporcingumo principais, suderinama šio sprendimo 28 punkte išdėstyta *Sąd Najwyższy* (Aukščiausiasis Teismas) pozicija, pagal kurią laikytina, kad teismo antstolių vykdymo mokesčiai yra bruto piniginiai reikalavimai, į kuriuos jau įskačiuotas PVM.
- 34 Šiuo aspektu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, pirma, ar tai, kad į teismo antstolių gautus vykdymo mokesčius jau įskačiuotas PVM, reiškia, kad pažeidžiama taisyklė, pagal kurią ši mokesčių turi sumokėti galutinis vartotojas, ir, antra, ar proporcingumo principas, kaip jis buvo išaiškintas 2015 m. kovo 26 d. Sprendimo *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201) rezoliucinės dalies 2 punkte, iš esmės draudžia, kad į vykdymo mokesčių sumą jau galėtų būti įskačiuotas PVM.
- 35 Šiomis aplinkybėmis *Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny* (apylinkės teismo I civilinių bylų skyrius) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar pagal [PVM] sistemą, įtvirtintą [Direktyvoje 2006/112], visų pirma pagal šios direktyvos 1 straipsnį, 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus ir 73 straipsnį, siejamus su jos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktu, ir iš jų kylantį PVM neutralumo principą, kuris yra bendrasis Sąjungos teisės principas, leistinas požiūris – atsižvelgiant į [PVM įstatymo] 29a straipsnio 1 dalį ir 29a straipsnio 6 dalies 1 punktą, siejamus su Antstolių įstatymo] 49 straipsnio 1 dalimi, 35 straipsniu ir 63 straipsnio 4 dalimi – pagal kurį į teismo antstoliams mokamus vykdymo mokesčius yra įskačiuota prekių ir paslaugų mokesčio (t. y. PVM) suma?

Jei į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai:

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

Dėl prejudicinių klausimų

- 36 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 nuostatos ir PVM neutralumo bei proporcingumo principai turi būti aiškinami kaip draudžiantys kompetentingų nacionalinių institucijų administracinę praktiką, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, pagal kurią PVM, susijęs su teismo antstolio per priverstinio vykdymo procedūrą teikiamomis paslaugomis, laikomas įskaičiuotu į jo gautus vykdymo mokesčius.
- 37 Iš pradžių pažymėtina, kad, pirma, 2007 m. sausio 1 d. įsigaliojusia Direktyva 2006/112 buvo panaikinta 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos šeštoji direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), nepadarius esminių pakeitimų, palyginti su pastarąja direktyva. Kadangi reikšmingos Direktyvos 2006/112 nuostatos turi iš esmės tapačią prasmę kaip ir reikšmingos Šeštosios direktyvos 77/388 nuostatos, su šia direktyva susijusi Teisingumo Teismo jurisprudencija taip pat taikoma Direktyvai 2006/112.
- 38 Antra, kaip matyti iš šio sprendimo 32 punkto, pateikti klausimai grindžiami prielaida, kad, pirma, teismo antstolis, kaip antai pagrindinės bylos teismo antstolė, vykdo ekonominę veiklą, kuriai netaikoma Direktyvos 2006/112 13 straipsnyje viešosios teisės reguliuojamiems subjektams numatyta neapmokestinimo tvarka, ir, antra, kad pagal nacionalinę teisę neleidžiama prie vykdymo mokesčių, gautų už teismo antstolio suteiktas priverstinio vykdymo paslaugas, pridėti mokėtino PVM sumos.
- 39 Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Teisingumo Teismo atsakymas į pateiktus klausimus grindžiamas prezumpcija, kad šios prielaidos teisingos.
- 40 Primintina, pirma, kad, remiantis Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalimi, pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos iki mažmeninės prekybos etapo apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki apmokestinimo etapo.
- 41 Šiuo klausimu iš minėtos direktyvos 2 straipsnio 1 dalies ir 9 straipsnio matyti, kad ši sistema grindžiama bendruoju principu, pagal kurį bet kokia ekonominė veikla iš principo apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2017 m. sausio 19 d. Sprendimo *National Roads Authority*, C-344/15, EU:C:2017:28, 36 punktą). Taigi PVM apmokestinama kiekviena už atlygį apmokestinamojo asmens suteikta paslauga (šiuo klausimu žr. 2013 m. kovo 21 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-197/12, neskelbtas Rink., EU:C:2013:202, 30 punktą).
- 42 Antra, dėl galimybės nukrypti nuo bendrojo principo, pagal kurį PVM renkamas už kiekvieną apmokestinamojo asmens atlygintinai suteiktą paslaugą, Teisingumo Teismo jau yra nurodęs, kad bet koks neapmokestinimas turi būti aiškus ir tikslus (šiuo klausimu žr. 1987 m. kovo 26 d. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, 235/85, EU:C:1987:161, 19 punktą). Be to, formuluotės, vartojamos neapmokestinimo atvejams apibrėžti, kiekvienu atveju turi būti aiškinamos siaurai (šiuo klausimu žr.

2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, 42 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2015 m. spalio 29 d. Sprendimo *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 49 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

- 43 Vadinasi, tuomet, kai paslaugos teikimui netaikomi Direktyvoje 2006/112 numatyti atleidimo nuo mokesčio atvejai, tokia paslauga apmokestinama PVM pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.
- 44 Trečia, remiantis Direktyvos 2006/112 193 straipsniu, PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą paslaugų teikimą.
- 45 Taigi tais atvejais, kai teismo antstolis teikia paslaugą, kaip antai aptariamą pagrindinėje byloje, jis už šį teikimą apmokestinamas PVM, jeigu tokiame teikime netaikomas neapmokestinimas pagal šią direktyvą.
- 46 Dėl šioje byloje mokėtino PVM apmokestinamosios vertės nustatymo pažymėtina, kad, kaip matyti iš Direktyvos 2006/112 73 straipsnio ir 78 straipsnio a punkto, paslaugų teikimo apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį paslaugų teikėjas už atitinkamą paslaugų teikimą gavo arba turi gauti iš paslaugas įsigyjancio asmens arba iš trečiojo asmens, išskyrus patį PVM.
- 47 Vis dėlto šioje direktyvoje nėra jokios aiškos taisyklės dėl to, ar teismo antstolio vykdymo mokesčiai apima mokėtiną PVM. Todėl šį klausimą turi išspręsti valstybės narės.
- 48 Nagrinėjamu atveju, kaip matyti iš šio sprendimo 38 punkto, pagal nacionalinę teisę prie teismo antstolio gautų vykdymo mokesčių sumos negalima pridėti jokios PVM sumos. Kadangi apmokestinamoji vertė, kaip nurodyta šio sprendimo 46 punkte, apima viską, kas sudaro gautą atlygį, išskyrus patį PVM, turi būti laikoma, kad į vykdymo mokesčių sumą šis mokestis jau buvo įskaičiuotas.
- 49 Tokiu aiškinimu taip pat paisoma PVM neutralumo principo. Pagal jį apmokestinamiesiems asmenims faktiškai leidžiama tokia pačia proporcija prisidėti prie PVM mokėjimo nuo bendros sumos, gautos už apmokestinamuosius sandorius.
- 50 Be to, minėtas aiškinimas suderinamas su principu, pagal kurį PVM yra mokestis, turimas sumokėti galutinio vartotojo. Jeigu pagal nacionalinę teisę neįmanoma prie gautinų vykdymo mokesčių sumos pridėti priedo, atitinkančio mokėtiną PVM, laikant, kad šis mokestis jau įskaičiuotas į šią sumą, tai reikėtų, kad mokesčių institucijų gautino PVM apmokestinamoji vertė neviršija atlygio, kurį faktiškai sumokėjo galutinis vartotojas ir nuo kurio buvo apskaičiuotas PVM, galiausiai tenkantis šiam vartotojui (šiuo klausimu žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktą ir 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Tulică ir Plavoşin*, C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 ir 35 punktus).
- 51 Tokiu aiškinimu taip pat paisoma proporcingumo principo, nes jis neviršija to, kas reikalinga pasiekti tikslui, susijusiam su būtinybe užtikrinti šio mokesčio surinkimą, ir toks apmokestinamosios vertės nustatymo būdas suderinamas su PVM bendros sistemos pamatiniu principu, išdėstytu šio sprendimo 40 ir 41 punktuose, t. y. bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimu PVM.
- 52 Šios išvados nepaneigia proporcingumo principo išaiškinimas, pateiktas 2015 m. kovo 26 d. Sprendimo *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201) rezoliucinės dalies 2 punkte, kuriuo grindžiamas antrasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimas. Šiuo aspektu primintina, kad minėtame 2 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog pagal proporcingumo principą nedraudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią teismo antstolis visu savo turtu atsako už PVM, mokėtiną nuo pajamų iš priverstinio vykdymo tvarka parduoto nekilnojamojo turto, sumą tuo atveju, kai neįvykdo savo pareigos surinkti ir sumokėti šį mokestį, su sąlyga, kad jis iš tiesų turi visas teises

priemonės įvykdyti šią pareigą. Toks atsakymas turi būti vertinamas atsižvelgiant į bylos, kurioje priimtas 2015 m. kovo 26 d. Sprendimas *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), aplinkybes, kurios skiriasi nuo šios pagrindinės bylos aplinkybių. Iš esmės byloje, kurioje buvo priimtas tas sprendimas, priešingai nei aptariamoje pagrindinėje byloje, nagrinėta situacija, kai teismo antstolis veikė ne kaip PVM mokėtojas, o kaip asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti šį mokestį už kitą apmokestinamąjį asmenį, ir negalėjo disponuoti per atitinkamo priverstinio vykdymo procedūrą gauta suma ir pervesti priklausančio PVM per nacionalinėje teisėje nustatytą terminą, kol kompetentingas nacionalinis teismas nedavė sutikimo. Be to, šioje pagrindinėje byloje iš Teisingumo Teismui suteiktos informacijos nematyti, kad teismo antstolis neturėjo teisinių priemonių, jam, kaip PVM mokėtojui, leidžiančių įvykdyti savo mokestinę prievolę.

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 54 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2013 m. liepos 22 d. Tarybos direktyva 2013/43/ES, nuostatos ir pridėtinės vertės mokesčio (PVM) neutralumo bei proporcingumo principai turi būti aiškinami kaip nedraudžiantys kompetentingų nacionalinių institucijų administracinės praktikos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurią PVM, susijęs su teismo antstolio per priverstinio vykdymo procedūrą teikiamomis paslaugomis, laikomas įskačiuotu į jo gautus vykdymo mokesčius.

Parašai.