



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2015. gada 26. martā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Samērīguma un nodokļu neitralitātes principi — Piespiedu izolē pārdota nekustamā īpašuma piegādes aplikšana ar nodokli — Valsts tiesiskais regulējums, kas tiesu izpildītājam, kurš veic šo pārdošanu, nosaka pienākumu aprēķināt un samaksāt PVN par šādu darījumu — Pirkuma cenas samaksa kompetentajai tiesai un nepieciešamība šai tiesai pārskaitīt maksājamo PVN tiesu izpildītājam — Tiesu izpildītāja finansiālā atbildība un kriminālatbildība PVN nemaksāšanas gadījumā — Starpība starp vispārējās tiesību normās noteikto termiņu nodokļa maksātāja PVN maksājumam un šādam tiesu izpildītājam noteikto termiņu — PVN priekšnodokļa atskaitīšanas neiespējamība

Lieta C-499/13

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2013. gada 21. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 16. septembrī, tiesvedībā

Marian Macikowski

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku .

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [*A. Tizzano*], tiesneši S. Rodins [*S. Rodin*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] (referents), E. Levits un F. Biltšens [*F. Biltgen*],

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2014. gada 4. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *M. Macikowski* vārdā – *M. Kalinowski, radca prawny*,
- *Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku* vārdā – *T. Tratkiewicz* un *J. Kaute*, pārstāvji,
- Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna* un *A. Gawłowska*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *M. Owsiany-Hornung* un *L. Lozano Palacios*, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – poļu.

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2014. gada 6. novembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt samērīguma un nodokļu neitralitātes principus, kā arī 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 9., 193., 199., 206., 250. un 252. pantu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *M. Macikowski*, tiesu izpildītāju, un *Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku* par termiņā nesamaksātu pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas bija maksājams par nekustamā īpašuma pārdošanu piespiedu izpildes kārtībā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 9. panta 1. punktā ir noteikts:

“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.”

- 4 Minētās direktīvas 193. panta teksts ir šāds:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199. pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.”

- 5 Šīs pašas direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunktā ir noteikts:

“Dalībvalstis var noteikt, ka turpmāk norādītajos darījumos persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir preču vai pakalpojumu saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs:

[..]

g) tāda nekustamā īpašuma piegāde, kas pārdots tiesas izsolē.”

- 6 PVN direktīvas 204. pantā ir paredzēts:

“1. Ja saskaņā ar 193. līdz 197. pantu, 199. un 200. pantu par PVN nomaksu atbildīgā persona ir nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā maksājams PVN, tad dalībvalstis var atļaut šai personai iecelt pārstāvi nodokļa jautājumos, kas atbildīgs par PVN nomaksu.

Turklāt, ja darījumu, par kuru uzliek nodokli, veic nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā maksājams PVN, un ja attiecībā ar valsti, kur ir šā nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīgā iestāde, nepastāv neviens juridisks instruments par savstarpēju palīdzību, kuras darbības joma ir līdzīga Direktīvā 76/308/EEK [..] un Regulā (EK) Nr. 1798/2003 [..] paredzētajai, dalībvalstis var pieņemt noteikumus, paredzot to, ka par PVN nomaksu atbildīgā persona ir pārstāvis nodokļa jautājumos, kuru iecēlis nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību attiecīgajā dalībvalstī.

Tomēr dalībvalstis nevar šā punkta otrajā daļā paredzēto izvēles iespēju nodokļa maksātājam, kas neveic uzņēmējdarbību Kopienā, kā definēts 358. panta 1. punktā, un kas izvēlējis piemērot īpašo režīmu elektroniski sniegtiem pakalpojumiem.

2. Uz 1. punktā paredzēto izvēles iespēju attiecas nosacījumi un procedūras, ko nosaka katra dalībvalsts.”

7 PVN direktīvas 205. pantā ir noteikts:

“Šīs direktīvas 193. līdz 200. pantā un 202., 203. un 204. pantā minētajos gadījumos dalībvalstis var paredzēt, ka par PVN nomaksu ir solidāri atbildīga kāda cita persona, nevis par PVN nomaksu atbildīgā persona.”

8 Minētās direktīvas 206. pantā ir paredzēts:

“Visi nodokļa maksātāji, kas atbildīgi par PVN nomaksu, iesniedzot PVN deklarācijas, kā paredzēts 250. pantā, samaksā PVN neto summu. Tomēr dalībvalstis var noteikt citu šīs summas maksāšanas datumu vai pieprasīt starpmaksājumu.”

9 Šīs pašas direktīvas 250. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Katrs nodokļa maksātājs iesniedz PVN deklarāciju, norādot visu informāciju, kas vajadzīga, lai aprēķinātu iekasējamā nodokļa summu un atskaitāmo summu, tostarp – ciktāl tas nepieciešams aprēķina bāzes noteikšanai – to darījumu kopējo vērtību, uz ko attiecas minētais nodoklis un atskaitīšana, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtību.”

10 PVN direktīvas 252. panta 1. punktā ir paredzēts:

“PVN deklarāciju iesniedz termiņā, ko nosaka dalībvalstis. Šis termiņš nevar būt vēlāk kā divus mēnešus pēc katra taksācijas perioda beigām.”

11 Minētās direktīvas 273. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

Polijas tiesības

Likums par PVN

- 12 2004. gada 11. marta Likuma par preču un pakalpojumu nodokli (*ustawa o podatku od towarów i usług*, Dz. U. Nr. 54, 535. pozīcija; turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 15. panta 6. punktā ir noteikts:

“Par nodokļa maksātājiem neuzskata valsts iestādes un dienestus, kas tās apkalpo, ciktāl tie izpilda uzdevumus, kuri tiem uzticēti atbilstoši citiem tiesību aktiem un kuru izpildei tie ir izveidoti, izņemot atbilstoši civiltiesiskajiem ligumiem veiktas darbības.”

- 13 Saskaņā ar minētā likuma 18. pantu:

“Izpildes iestādes, kas norādītas 1966. gada 17. jūnija Likumā par administratīvo izpildes procesu [..], kā arī tiesu izpildītāji, kas veic izpildu darbības 1964. gada 17. novembra Civilprocesa kodeksa [(*ustawa Kodeks postępowania cywilnego*; Dz. U. Nr. 43, 296. pozīcija), redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiem (turpmāk tekstā – “Civilprocesa kodekss”),] izpratnē, ir atbildīgas par nodokļa nomaksu par piespiedu izpildes kārtībā veiktu to preču piegādi, kas ir parādnieka īpašums vai atrodas viņa valdījumā pretēji spēkā esošām tiesību normām.”

Nodokļu kodekss

- 14 1997. gada 29. augusta Likuma par nodokļu kodeksu (*ustawa – Ordynacja podatkowa*) redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiem (Dz. U. 2005, Nr. 8, 60. pozīcija; turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”), 8. pantā ir paredzēts:

“Par nodokļa nomaksu atbildīgā persona ir fiziska persona, juridiska persona vai organizatoriska vienība bez juridiskas personas statusa, kurai atbilstoši nodokļu tiesību normām ir pienākums aprēķināt un iekasēt nodokli no nodokļa maksātāja un noteiktajā termiņā samaksāt to nodokļu administrācijai.”

- 15 Nodokļu kodeksa 30. pantā ir noteikts:

“1. Par nodokļa nomaksu atbildīgā persona, kas nav izpildījusi 8. pantā noteiktos pienākumus, atbild par neiekasēto vai par iekasēto, taču nesamaksāto nodokli.

[..]

3. Par nodokļa nomaksu atbildīgā persona vai iekasētājs atbild par 1. vai 2. punktā minētajiem parādiem ar visu savu mantu.

[..]

4. Ja nodokļu iestāde nodokļu procedūrā konstatē 1. vai 2. punktā minētos apstākļus, tā pieņem lēmumu attiecībā uz par nodokļa nomaksu atbildīgās personas vai iekasētāja nodokļu atbildību, kurā nosaka neiekasētā vai iekasēta, taču nesamaksātā nodokļa parāda apmēru.

[..]”

Civilprocesa kodekss

- 16 Civilprocesa kodeksa 808. panta 1. punktā ir noteikts:

“Ja izpildes procesā samaksātā naudas summa nav jāizmaksā nekavējoties, tā ir jāiemaksā tiesas depozītu kontā. [..]”

- 17 Civilprocesa kodeksa 998. panta 1. punktā ir noteikts:

“Pēc tam, kad augstākā nosolītā cena ir kļuvusi galīga un pircējs ir izpildījis izsoles nosacījumus, vai pēc tam, kad ir ticis pieņemts lēmums par pirkuma cenas noteikšanu un Valsts kase ir samaksājusi cenu pilnā apjomā, tiesa pieņem lēmumu par īpašumtiesību atzīšanu.”

- 18 Minētā kodeksa 999. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Ar spēkā esošu lēmumu par īpašumtiesību atzīšanu īpašumtiesības tiek nodotas pircējam, un uz šī dokumenta pamata īpašuma tiesības pāries pircējam ar ierakstu nekustamā īpašuma reģistrā, kā arī ar ierakstu zemesgrāmatā vai ar dokumenta iesniegšanu nekustamā īpašuma dokumentu reģistrā. Galīgais lēmums par īpašumtiesību galīgo atzīšanu ir arī izpildu dokuments, kas ļauj pircējam iegūt nekustamā īpašuma valdījumu.”

- 19 Šī paša kodeksa 1023. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Izpildes iestādes sagatavo nekustamā īpašuma piespiedu izpildē iegūtās summas sadales starp kreditoriem plānu.”

- 20 Civilprocesa kodeksa 1024. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Sadales plānā ir jānorāda:

- 1) sadalāmā summa;
- 2) sadales dalībnieku prasījumi un tiesības;
- 3) summa, kas pienākas katram sadales dalībniekam;
- 4) pārskaitāmās summas un summas, kas paliek tiesas depozītu kontā, norādot iemeslus to izmaksas apturēšanai.

[..]”

- 21 Tā paša kodeksa 1035. pantā ir noteikts:

“Pēc sadalāmās summas iemaksas tiesas depozītu kontā tiesu izpildītājs nekavējoties sagatavo piespiedu izpildē iegūtās summas sadales plāna projektu un iesniedz to tiesai. Vajadzības gadījumā tiesa veic plānā grozījumus un papildinājumus, bet to apstiprina, ja tie nav vajadzīgi.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 22 *M. Macikowski* ir tiesu izpildītājs *Sąd Rejonowy w Chojnicach* (Hojņices pirmās instances tiesa).

- 23 Pamatojoties uz kreditora pieteikumu, viņš uzsāka izpildes procedūru pret *Royal sp. z o.o.* (turpmāk tekstā – “*Royal*”), kas bija PVN maksātāja.

- 24 Šajā procedūrā *M. Macikowski* veica *Royal* piederošā nekustamā īpašuma apraksti.
- 25 Attiecīgā nekustamā īpašuma pārdošana izsolē notika 2007. gada 16. februārī. Ar 2007. gada 22. marta rīkojumu, kas kļuva galīgs 2007. gada 22. augustā, *Sąd Rejonowy w Chojnicach* atzina īpašumtiesības uz šo nekustamo īpašumu *Babinski* laulātajam pārim par izsoles cenu – 1 424 201 Polijas zloti (PLN). Pircēji iemaksāja šīs tiesas depozīta rēķinā visu šo summu.
- 26 *M. Macikowski* ar 2008. gada 27. oktobra lēmumu noteica minētās summas sadales plāna projektu, kurā tostarp norādīja, ka PVN summa PLN 256 823,13 apmērā jāpārskaita Hojņices nodokļu iestādes kontā.
- 27 2009. gada 26. janvārī *M. Macikowski* lūdza *Sąd Rejonowy w Chojnicach* pārskaitīt viņa kontā summu PLN 256 823,13, lai viņš kā par nodokļa nomaksu atbildīgā persona varētu samaksāt PVN saistībā ar izsolē pārdotā *Royal* nekustamā īpašuma īpašumtiesību pāreju.
- 28 *Sąd Rejonowy w Chojnicach* pārskaitīja minēto summu *M. Macikowski* kontā pēc sadales plāna galīgās apstiprināšanas. Līdz ar to *M. Macikowski* 2009. gada 31. augustā izdeva rēķinu, kurā ir norādīts PVN par minētā nekustamā īpašuma pārdošanu, un 2009. gada 2. septembrī informēja nodokļu administrāciju par nodokļa samaksu.
- 29 Hojņices nodokļu iestādes direktors, pamatojoties tostarp uz Likuma par PVN 18. pantu, to skatot kopā ar Nodokļu kodeksa 8. pantu un 30. panta 1., 3. un 4. punktu, noteica *M. Macikowski* kā par PVN nomaksu atbildīgās personas atbildību par summu PLN 256 823,13, jo šis nodoklis, kas bija jāmaksā par *Royal* nekustamā īpašuma pārdošanu, tika iekasēts, taču nebija samaksāts noteiktajā termiņā. Hojņices nodokļu iestādes skatījumā, *M. Macikowski*, nodrošinot izpildes procedūras īstenošanu, 2007. gada novembrī saistībā ar *Royal* nekustamā īpašuma pārdošanu bija pienākums izdot parādnieka, proti, *Royal*, vārdā rēķinu, norādot tajā PVN par bruto summu PLN 1 424 201, kas ietver nodokli PLN 256 823,13 apmērā, kā arī pārskaitīt šo nodokli līdz 2007. gada 25. decembrim kompetentās nodokļu administrācijas kontā.
- 30 Ar 2011. gada 10. oktobra spriedumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku* (Vojevodistes administratīvā tiesa Gdaņskā) noraidīja *M. Macikowski* prasību par 2009. gada 23. novembra lēmumu, ar kuru *Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku* [Gdaņskas Finanšu pārvaldes direktors] noteica par PVN nomaksu atbildīgās personas finansiālo atbildību par PVN, kas iekasēts par piespiedu izsolē pārdoto *Royal* nekustamo īpašumu, bet nav samaksāts noteiktajā termiņā. Savā pamatojumā šī tiesa uzsvēra, ka šajā lietā tai ir saistoša *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) interpretācija un ka pēdējā minētā tiesa neesot apšaubījusi minētā lēmuma pamatotību un esot atzinusi, ka *M. Macikowski* juridiski bija iespējams izpildīt pienākumus, kas izriet no Likuma par PVN 18. panta.
- 31 Minēto spriedumu *M. Macikowski* pārsūdzēja *Naczelny Sąd Administracyjny*. Kasācijas sūdzības pamatojumā viņš apgalvo, ka šajā spriedumā ir nepareizi interpretēti Likuma par PVN 18. pants, jo nav ņemtas vērā uz PVN sistēmu attiecināmās Savienības tiesību normas, proti, PVN direktīvas normas.
- 32 Šajos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny*, uzskatot, ka minētās kasācijas sūdzības izvērtēšanai ir nepieciešama Savienības tiesību normu interpretācija, nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai PVN sistēma, kuras pamatā ir PVN direktīva, it īpaši tās 9. un 193. pants, skatīti kopā ar 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu, nepieļauj tādu valsts tiesību normu, kāds ir Polijas Likuma par PVN 18. pants, ar kuru ir ieviesti izņēmumi no šī nodokļa vispārējiem principiem galvenokārt attiecībā uz personām, kam ir pienākums aprēķināt un iekasēt nodokli, radot par PVN nomaksu

atbildīgās personas, proti, personas, kurai ir pienākums nodokļu maksātāja vietā aprēķināt nodokļa apmēru, iekasēt to no nodokļa maksātāja un noteiktajā termiņā samaksāt to nodokļu administrācijai, institūtu?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša:

- a) vai samērīguma princips, kas ir Savienības tiesību vispārējais princips, nepieļauj tādu valsts tiesību normu, kāda ir Polijas Likuma par PVN 18. pants, no kura tostarp izriet, ka nodokli par nekustamā īpašuma, proti, lietu, kas ir parādnieka īpašums vai atrodas viņa valdījumā pretēji spēkā esošām tiesību normām, piegādi piespiedu izpildes ietvaros aprēķina, iekasē un samaksā izpildu darbības veicošais tiesu izpildītājs, kurš kā par PVN nomaksu atbildīgā persona ir atbildīgs par šī pienākuma neizpildi?
- b) Vai PVN direktīvas 206., 250. un 252. pants, kā arī no tās izrietošais neitralitātes princips nepieļauj tādu valsts tiesību normu, kāds ir Polijas Likuma par PVN 18. pants, saskaņā ar kuru šajā tiesību normā norādītajai par PVN nomaksu atbildīgajai personai ir pienākums aprēķināt, iekasēt un samaksāt PVN par preču, kas ir parādnieka īpašums vai atrodas viņa valdījumā pretēji spēkā esošām tiesību normām, piegādi, kas notiek piespiedu izpildes ietvaros, un izdarīt to nodokļu maksātājam piemērojamā taksācijas periodā tās summas apmērā, ko veido no preces pārdošanas gūtās summas bez PVN un atbilstošās PVN likmes reizinājums, no šīs summas neatskaitot laikposmā no taksācijas perioda sākuma līdz datumam, kad nodoklis ticis iekasēts no nodokļa maksātāja, samaksāto priekšnodokli?”

Par prejudiciāliem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 33 Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 9., 193. pants un 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesību normu kā pamatlietā aplūkotā, kas saistībā ar nekustamā īpašuma pārdošanu piespiedu izpildes kārtībā uzliek pienākumu tiesību subjektam, proti, tiesu izpildītājam, kurš veica minēto pārdošanu, aprēķināt, iekasēt un samaksāt paredzētajā termiņā PVN, kas jāmaksā no ieņēmumiem par šo darījumu.
- 34 Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jākonstatē, pirmkārt, ka ar PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu dalībvalstīm, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu, ir atļauts noteikt, ka tiesas izsolē pārdota nekustamā īpašuma piegādes gadījumā nodokli maksās nekustamā īpašuma ieguvējs kā par nodokļa nomaksu atbildīgā persona, ja vien tas ir nodokļa maksātājs.
- 35 Otrkārt, no PVN direktīvas 273. panta izriet, ka dalībvalstis var paredzēt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu.
- 36 Šajā ziņā Tiesai jau ir bijusi iespēja spriest, ka, tā kā PVN direktīvas 90. panta 1. punkta un 273. panta normās nav precizēti nedz nosacījumi, nedz pienākumi, ko dalībvalstis ārpus tajās noteiktajām robežām var paredzēt, šīs tiesību normas piešķir dalībvalstīm rīcības brīvību (skat. spriedumu *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 23. punkts).
- 37 Tomēr pasākumi, ko dalībvalstis var noteikt saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai, un tie nedrīkst kaitēt PVN neitralitātei (skat. spriedumus *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 49. punkts, un *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 50. punkts).

- 38 Šajā gadījumā, pirmkārt, no Polijas valdības iesniegtajiem apsvērumiem izriet, ka ar pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu ieviestās starpniecības sistēmas, saskaņā ar kuru tiesu izpildītājs ir atbildīgs par PVN, kas jāmaksā no pārdošanā piespiedu izsolē gūtajiem ieņēmumiem, aprēķināšanu, iekasēšanu un samaksāšanu, mērķis ir nepieļaut, ka nodokļa maksātājs, ņemot vērā tā finansiālo stāvokli, neizpilda savu fiskālo pienākumu samaksāt PVN.
- 39 Tātad, tā kā Polijas Republika uzskata tādu pasākumu par vajadzīgu, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu, PVN direktīvas 273. pants var attiekties uz tādu tiesisko regulējumu.
- 40 Otrkārt, šāds tiesiskais regulējums nav pretrunā nedz PVN direktīvas 193. pantam, nedz 199. panta 1. punkta g) apakšpunktam.
- 41 Proti, lai gan ir taisnība, ka šīs normas būtībā paredz, ka nodokli var maksāt tikai nodokļu maksātājs, kas veic preču piegādi, par kuru uzliek nodokli, vai noteiktos apstākļos nekustamā īpašuma pircējs, tomēr uz tiesu izpildītāja kā par minētā nodokļa iekasēšanu atbildīgā starpnieka uzdevumu šīs tiesību normas neattiecas.
- 42 Tādējādi Likuma par PVN 18. pantā tiesu izpildītāja, kas veic pārdošanu piespiedu izsolē, uzdevums ir definēts kā starpniecība, kuras gadījumā ir tikai jāgarantē nodokļa summas iekasēšana un tās pārskaitīšana nodokļu administrācijai noteiktajā termiņā tā nodokļu maksātāja vārdā, kuram tas jāmaksā. Šajā situācijā tiesu izpildītāja pienākumam nav nodokļu pienākuma rakstura, jo šis pēdējais joprojām ir nodokļa maksātājam.
- 43 Pildot šo uzdevumu, pirmkārt, tiesu izpildītājs nepiesavinās nedz nodokļu maksātāja kompetenci, nedz pienākumu un rūpējas tikai par to, lai PVN summa par konkrēto darījumu tiktu pārskaitīta nodokļu administrācijai.
- 44 Otrkārt, pamatlietā aplūkotajā regulējumā nav paredzēts, ka tiesu izpildītājam būtu solidārs pienākums kopā ar minēto nodokļa maksātāju samaksāt PVN. Turklāt viņš nav nodokļa maksātāja pārstāvis nodokļa jautājumos PVN direktīvas 204. panta izpratnē.
- 45 No šiem apsvērumiem izriet, ka PVN direktīvas 9., 193. pants un 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu valsts tiesību normu kā pamatlietā aplūkotā, kas saistībā ar nekustamā īpašuma pārdošanu piespiedu izpildes kārtībā uzliek pienākumu tiesību subjektam, proti, tiesu izpildītājam, kurš veica minēto pārdošanu, aprēķināt, iekasēt un samaksāt paredzētajā termiņā PVN, kas jāmaksā no ieņēmumiem par šo darījumu.

Par otrā jautājuma a) daļu

- 46 Uzdotot otrā jautājuma a) daļu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesību normu kā pamatlietā aplūkotā, 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.
- 47 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai dalībvalstīm, īstenojot pilnvaras, ko tām piešķir Savienības direktīvas, ir jāievēro vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas, tostarp tiesiskās noteiktības un samērīguma principi (šajā ziņā skat. spriedumus *Schloßstrasse*, C-396/98, EU:C:2000:303, 44. punkts, un “Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, 32. punkts).

- 48 Konkrētāk attiecībā uz samērīguma principu ir jāatgādina, ka, lai gan ir pamatoti, ka dalībvalstis, balstoties uz PVN direktīvas normām, veic pasākumus, lai nodrošinātu pēc iespējas efektīvāku Valsts kases tiesību aizsargāšanu, tomēr tie nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (šajā ziņā skat. spriedumus *Molenheide* u.c., C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623, 47. punkts, kā arī *Federation of Technological Industries* u.c., C-384/04, EU:C:2006:309, 30. punkts).
- 49 It īpaši nevar uzskatīt par samērīgu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesu izpildītājs tiek uzskatīts par atbildīgu par rīcību, kurā viņš personiski nav vainojams.
- 50 Šajā ziņā minētā tiesu izpildītāja rīcībā būtu jābūt juridiskiem līdzekļiem šī uzdevuma izpildei, un viņa atbildības iestāšanās nevar būt atkarīga no apstākļiem, kurus viņš nekādi nevar ietekmēt, tostarp no darbības vai bezdarbības, kurā vainojamas trešās personas.
- 51 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka ar LESD 267. pantu izveidotās tiesu sadarbības sistēmas ietvaros Tiesai nav jālemj par valsts tiesību normu interpretāciju un nav jāspriež vai jāpārbauda, vai iesniedzējtiesas sniegtā to interpretācija ir pareiza. Proti, Tiesai saskaņā ar kompetences sadalījumu starp to un valsts tiesām ir jāņem vērā faktiskais un tiesiskais prejudiciālo jautājumu konteksts, kāds tas ir definēts lēmumā par prejudiciālo jautājumu uzdošanu (spriedumi *Fundación Gala-Salvador Dalí* un *VEGAP*, C-518/08, EU:C:2010:191, 21. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī *Logstor ROR Polska*, C-212/10, EU:C:2011:404, 30. punkts).
- 52 Tādējādi iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai tiesu izpildītājiem ir visi nepieciešamie juridiskie līdzekļi, lai noteiktajos termiņos izpildītu pienākumu iekasēt un samaksāt PVN, kas jāmaksā par piespiedu izpildes kārtībā pārdotu preci, ja vien viņi savus pienākumus pilda pareizi un atbilstoši tiesību aktiem.
- 53 Līdz ar to uz otrā jautājuma a) daļu ir jāatbild, ka samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj tādu valsts tiesību normu kā pamatlietā aplūkotā, 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 attiecīgā tiesu izpildītāja rīcībā faktiski ir visi nepieciešamie juridiskie līdzekļi šī pienākuma izpildei, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par otrā jautājuma b) daļu

- 54 Uzdodot otrā jautājuma b) daļu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 206., 250. un 252. pants, kā arī nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesību normu kā pamatlietā aplūkotā, saskaņā ar kuru šajā tiesību normā norādītajai par nodokļa nomaksu atbildīgajai personai ir jāaprēķina, jāiekasē un jāsamaksā PVN summa, kas maksājama par preču pārdošanu piespiedu izpildes kārtībā, taču saskaņā ar kuru viņš nevar atskaitīt PVN priekšnodokļa summu, ko samaksājis piegādātājs laikposmā no taksācijas perioda sākuma līdz datumam, kad nodoklis ticis iekasēts no nodokļa maksātāja.
- 55 Jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgai judikatūrai PVN direktīvas 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu veido neatņemamu PVN sistēmas sastāvdaļu un tās principā nav ierobežojamas. Tās ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem priekšnodokļiem (skat. it īpaši spriedumus *Gabalfrisa* u.c., no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145, 43. punkts; *Kittel* un *Recolta Recycling*, C-439/04 un C-440/04, EU:C:2006:446, 47. punkts; *Mahagében* un *Dávid*, C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 38. punkts, kā arī *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759, 21. punkts).

- 56 Turklāt no PVN direktīvas 206. un 250. panta izriet, ka Valsts kasei ir pārskaitāma PVN neto summa, proti, summa, kurā ir ņemta vērā atskaitāmā summa, un ka visi atskaitījumi ir jāveic saistībā ar taksācijas periodu, kurā tie radās.
- 57 Pamatlietā nodokļa maksātājam, kas ir to preču, kuras izsolē pārdeva tiesu izpildītājs, īpašnieks, nevis par nodokļa nomaksu atbildīgajai personai ir jāiesniedz PVN deklarācija, kurā tiek ņemts vērā šo preču pārdošanas darījums. Tāpat nodokļa maksātājam, nevis par nodokļa nomaksu atbildīgajai personai ir tiesības no samaksātā PVN, kas jāmaksā par šo darījumu, atskaitīt priekšnodokli. Šī atskaitīšana attiecas uz taksācijas periodu, kurā minētais darījums ir noticis.
- 58 Ja par nomaksu atbildīgā persona veic PVN, kas jāmaksā par šo pašu darījumu, pārskaitīšanu pēc tam, kad nodokļa maksātājs ir iesniedzis deklarāciju, šāda situācija var būt attaisnojama saskaņā ar PVN direktīvas 206. panta otro teikumu, saskaņā ar kuru dalībvalstīm ir ļauts saņemt starpmaksājumus.
- 59 Ar Likuma par PVN 18. pantu ieviestā režīma gadījumā piegādātāja rīcībā nav PVN summas, kas jāmaksā par piespiedu izpildes kārtībā veiktu darījumu. Šī iemesla dēļ viņš nevar izmantot šo summu, lai atskaitītu PVN priekšnodokli, taču viņš saglabā tiesības uz šo atskaitīšanu. Piemēram, ja par attiecīgajā taksācijas periodā veiktajiem darījumiem nodokļa maksātāja, kas ir izsolē pārdoto preču īpašnieks, samaksātais PVN priekšnodoklis, kuru atskaitīt viņam ir tiesības, ir lielāks par PVN, kas jāmaksā par šo preču pārdošanu, nodokļa maksātājs no nodokļu administrācijas, iespējams, var saņemt pārmaksas atmaksu.
- 60 Tāpēc ir jākonstatē, ka šāds režīms atbilst PVN direktīvas normām un ka tas it īpaši nepārkāpj šīs direktīvas 250. un 252. pantu.
- 61 Līdz ar to uz otrā jautājuma b) daļu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 206., 250. un 252. pants, kā arī nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu valsts tiesību normu kā pamatlietā aplūkotā, saskaņā ar kuru šajā tiesību normā norādītajai par nodokļa nomaksu atbildīgajai personai ir jāaprēķina, jāiekasē un jāsamaksā PVN summa, kas maksājama par preču pārdošanu piespiedu izpildes kārtībā, taču saskaņā ar kuru viņš nevar atskaitīt PVN priekšnodokļa summu, kas samaksāta laikposmā no taksācijas perioda sākuma līdz datumam, kad nodoklis ticis iekasēts no nodokļa maksātāja.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 62 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 (pirmā palāta) nospiež:

- 1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 9., 193. pants un 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu valsts tiesību normu kā pamatlietā aplūkotā, kas saistībā ar nekustamā īpašuma pārdošanu piespiedu izpildes kārtībā uzliek pienākumu tiesību subjektam, proti, tiesu izpildītājam, kurš veica minēto pārdošanu, aprēķināt, iekasēt un samaksāt paredzētajā termiņā pievienotās vērtības nodokli, kas jāmaksā no ieņēmumiem par šo darījumu;**
- 2) **samērīguma princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj tādu valsts tiesību normu kā pamatlietā aplūkotā, saskaņā ar kuru tiesu izpildītājam ir jāatbild ar visu savu mantu par pievienotās vērtības nodokļa 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 attiecīgā tiesu izpildītāja rīcībā faktiski ir visi nepieciešamie juridiskie līdzekļi šī pienākuma izpildei, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai;

- 3) Direktīvas 2006/112 206., 250. un 252. pants, kā arī nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādu valsts tiesību normu kā pamatlietā aplūkotā, saskaņā ar kuru šajā tiesību normā norādītajai par nodokļa nomaksu atbildīgajai personai ir jāaprēķina, jāiekasē un jāsamaksā pievienotās vērtības nodokļa summa, kas maksājama par preču pārdošanu piespiedu izpildes kārtībā, taču saskaņā ar kuru viņš nevar atskaitīt pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa summu, kas samaksāta laikposmā no taksācijas perioda sākuma līdz datumam, kad nodoklis ticis iekasēts no nodokļa maksātāja.

[Paraksti]