



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES
[JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,
sniegti 2014. gada 6. novembrī¹

Lieta C-499/13

**Marian Macikowski – pildot Sąd Rejonowy w Chojnicach
(Hojņices Pirmās instances tiesa) tiesu izpildītāja pienākumus
pret**

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (Gdaņskas Finanšu palātas direktors)

(Naczelny Sąd Administracyjny (Polijas Republika) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesību akti — Pievienotās vērtības nodoklis — Direktīvas 2006/112/EK 193. panta, 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts, kā arī 204.–206. punkts — Nekustamā īpašuma, kas pārdots tiesas izsolē, piegāde — Iesaistītā tiesu izpildītāja pienākums aprēķināt, piedzīt un samaksāt pievienotās vērtības nodokli — Atbildība par nesamaksātu nodokli — Samērīguma princips — Nodokļu neitralitātes princips

I – Ievads

1. Jebkurš nodokļu likums ir neefektīvs, ja netiek nodrošināta tā efektīva īstenošana. Tāpēc nav pārsteidzoši, ka Savienības dalībvalstis šim aspektam ir veltījušas īpašu uzmanību. Tām netrūkst ideju dažādu pienākumu uzlikšanā, lai faktiski garantētu valsts kases nodokļu ieņēmumus.

2. Šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatā ir ar pievienotās vērtības nodokli apliekama piegāde, kuras cēlonis bija nekustamā īpašuma pārdošana tiesas izsolē. Saskaņā ar Polijas tiesību aktiem tiesu izpildītājam, kas piedalās šajā procedūrā, ir paredzēti īpaši pienākumi attiecībā uz maksājamo pievienotās vērtības nodokli, jo pašam parādniekam tiesas izsoles procedūrā nodokļa maksājums nav uzticēts. Ja tiesu izpildītājs nepilda pienākumu, viņš tiek atzīts par atbildīgu.

3. Tiesai šajā tiesvedībā būs jānoskaidro, vai tādi tiesu izpildītāja pienākumi atbilst Savienības tiesību aktiem par pievienotās vērtības nodokli.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

4. Laikposmā, kas ir svarīgs pamatlietā, pievienotās vērtības nodoklis Savienībā tika iekasēts, pamatojoties uz Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu² (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

¹ — Oriģinālvaloda – vācu.

² — OV L 347, 1. lpp.

5. Saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktu “nodokļa maksātājs” ir “jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta”.

6. PVN direktīvas XI sadaļā runa ir par “nodokļu maksātāju un dažu to personu pienākumiem, kas nav nodokļa maksātājas”. Šīs sadaļas 1. nodaļā (“Maksāšanas pienākums”) 192.a–205. pantā ir atrodamas normas par “personām, kas atbildīgas par PVN nomaksu nodokļu iestādēm”.

7. PVN direktīvas 193. pantā ir paredzēts:

“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.”

8. Atbilstoši PVN direktīvas 199. panta 1. punktam 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.”

9. PVN direktīvas 204. panta 1. punktā ir noteikts:

“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 ar attiecībās 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.”

10. PVN direktīvas 205. pantā ir paredzēts:

“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.”

11. Nākamajos pantos ir noteikta “maksājumu veikšanas kārtība”. Attiecīgi PVN direktīvas 206. panta redakcija ir šāda:

“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.”

12. PVN direktīvas XI sadaļas 5. nodaļas (“Deklarācijas”) 250. pantā ir noteikts (izvilkums):

“1. 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.

[..]

13. PVN direktīvas 252. panta teksts ir šāds:

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

2. Taksācijas periodu katra dalībvalsts nosaka vienu, divus vai trīs mēnešus ilgu.

Tomēr dalībvalstis var noteikt atšķirīgus taksācijas periodus, ar noteikumu, ka tie nepārsniedz vienu gadu.”

14. Visbeidzot PVN direktīvas XI sadaļas 7. nodaļas (“Dažādi noteikumi”) 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.”

B – *Valsts tiesības*

15. 2004. gada 11. marta *Ustawa o podatku od towarów i usług* (turpmāk tekstā – “Polijas Apgrozījuma nodokļa likums”) 18. pantā ir noteikts:

“[...] tiesu izpildītājiem, kas veic izpildes pienākumus Civilprocesa kodeksa normu izpratnē, jāmaksā nodoklis par lietu, kas ir parādnieka īpašums vai atrodas viņa valdījumā pretēji spēkā esošām tiesību normām, piegādi piespiedu izpildes gaitā.”

16. 1997. gada 29. augusta *Ustawa Ordynacja podatkowa* (turpmāk tekstā – “Polijas Noteikumi par nodokļiem”) 8. pantā “nodokļa maksātājs” tostarp tiek definēts kā “fiziska persona, juridiska persona vai organizatoriska vienība, kas nav juridiska persona, kurai, pamatojoties uz nodokļu tiesību normām, ir pienākums aprēķināt un piedzīt nodokli no ar nodokli apliekamās personas un noteiktajā termiņā samaksāt to nodokļu iestādēm”.

17. Polijas Noteikumu par nodokļiem 30. panta teksts ir šāds (izvilkums):

“1. Nodokļa maksātājs, kas nav izpildījis 8. pantā noteiktos pienākumus, atbild par nepiedzīto vai par piedzīto, taču nesamaksāto nodokli.

[..]

3. Nodokļa maksātājs [...] atbild par [1. punktā] minētajiem parādiem ar visu savu mantu.

4. Ja nodokļu iestāde nodokļu procedūrā konstatē [1. punktā] minētos apstākļus, tā pieņem lēmumu par nodokļu maksātāja [...] nodokļu atbildību, kurā nosaka nepiedzītā vai piedzītā, taču nesamaksātā nodokļa parāda apmēru.”

III – Pamatlieta un tiesvedība Tiesā

18. Pamatlieta attiecas uz *M. Macikowski* atbildību par pievienotās vērtības nodokli, kas ir radies tiesas izsolē.

19. 2007. gada februārī *M. Macikowski*, pildot tiesu izpildītāja pienākumus, saistībā ar izpildes procedūru pret Polijā reģistrētu uzņēmumu veica tā īpašumā esoša nekustamā īpašuma tiesas izsoli. Pircēji pilnu izsoles cenu iemaksāja tiesas depozītu kontā, un īpašumtiesību pāreja stājās spēkā 2007. gada augustā.

20. 2009. gada jūnijā nodokļu iestāde, pamatojoties uz Polijas Apgrozījuma nodokļa likuma 18. pantu, to skatot kopā ar Polijas Noteikumu par nodokļiem 8. pantu un 30. panta 1., 3. un 4. punktu, pieņēma lēmumu par *M. Macikowski* kā nodokļu maksātāja atbildību, jo viņš nebija samaksājis pievienotās vērtības nodokli, kas jāmaksā par nekustamā īpašuma pārdošanu. Kā norāda nodokļu iestāde, jau 2007. gada novembrī viņš esot izsniedzis pievienotās vērtības nodokļa rēķinu par darījumu, un nodoklis vēlāk bija jāsamaksā nekustamā īpašuma piegādātāja, nodokļa maksātāja, vārdā. Visbeidzot 2009. gada septembrī *M. Macikowski* informēja nodokļu iestādi par savu veikto nodokļa maksājumu.

21. Lēmumu par viņa kā nodokļa maksātāja atbildību, kas, neraugoties uz viņa nodokļu iestādei iesniegtajiem iebildumiem, tika atstāts spēkā, *M. Macikowski* pārsūdzēja Gdaņskas Finanšu palātas direktoram. Viņš tostarp apgalvoja, ka nevarēja rīkoties ar izsolē iegūtajiem ieņēmumiem no nekustamā īpašuma pārdošanas, jo ieņēmumi esot atradušies tiesas depozītu kontā. Viņš neesot varējis veikt nodokļa maksājumu tikmēr, kamēr tiesa 2008. gada oktobra beigās nebija galīgi apstiprinājusi viņa iesniegto sadales plānu.

22. *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa), kas tagad izskata lietu, apšaubīja minēto Polijas tiesību normu atbilstību Savienības tiesībām un atbilstoši LESD 267. pantam 2013. gada 16. septembrī vērsās Tiesā ar šādiem jautājumiem:

“1) Vai pievienotās vērtības nodokļa sistēma, kuras pamatā ir PVN direktīva, it īpaši 9. un 193. pants, skatīti kopā ar 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu, pieļauj tādu valsts tiesību normu, kāds ir Polijas Apgrozījuma nodokļa likuma 18. pants, ar kuru ir ieviesti izņēmumi no pievienotās vērtības nodokļa vispārējiem principiem galvenokārt attiecībā uz personām, kam ir pienākums aprēķināt un piedzīt nodokli, radot maksātāja vai personas, kam ir pienākums nodokļu maksātāja vietā aprēķināt nodokļa apmēru, piedzīt to no nodokļa maksātāja un noteiktajā termiņā samaksāt to nodokļu iestādei, institūtu? 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša:

2.1) Vai samērīguma princips, kas ir Savienības tiesību vispārējais princips, pieļauj tādu valsts tiesību normu, kāda ir Polijas Apgrozījuma nodokļa likuma 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, piedzen un samaksā piespiedu izpildi veicošais tiesu izpildītājs, kurš kā nodokļa maksātājs ir atbildīgs par šī pienākuma neizpildi?

2.2) Vai PVN direktīvas 206., 250. un 252. pants, kā arī no tiem izrietošais neitralitātes princips, pieļauj tādu valsts tiesību normu, kāds ir Polijas Apgrozījuma nodokļa likuma 18. pants, saskaņā ar kuru šajā tiesību normā norādītajam maksātājam ir pienākums aprēķināt, piedzīt un samaksāt pievienotās vērtības nodokli par preču, kas ir nodokļu maksātāja 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, kas tiek iegūta no preces pārdošanas, atskaitot pievienotās vērtības nodokli un atbilstošo nodokļa likmi, neatskaitot no šīs summas priekšnodokli par laikposmu no taksācijas perioda sākuma līdz šī nodokļa piedzišanai no nodokļa maksātāja?”

23. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza *M. Macikowski*, Polijas Republika un Eiropas Komisija. 2014. gada 4. septembrī tiesas sēdē piedalījās Gdaņskas Finanšu palātas direktors, Polijas Republika, kā arī Komisija.

IV – Juridiskais vērtējums

24. Lai šo tiesvedību izprastu, ir būtiski atbilstoši Polijas tiesību normām nošķirt divus dažādus tiesu izpildītāja pienākumu lokus.

25. Pirmkārt, tiesu izpildītājam saistībā ar tiesas izsoli atbilstoši Polijas Apgrozījuma nodokļa likuma 18. pantam un Polijas Noteikumu par nodokļiem 8. pantam nodokļu maksātāja vietā ir jāaprēķina nodokļa summa, jāpiedzen tā no nodokļa maksātāja un noteiktajā termiņā tā jāsamaksā nodokļu iestādei. Tātad nodokļu maksātājam, izmantojot nodokļu maksātāja naudas līdzekļus, ir jā rūpējas par viņa nodokļa parāda samaksu (turpmāk tekstā – “piedzīņas pienākums”).

26. Otrkārt, zināmos apstākļos turklāt pastāv tiesu izpildītāja personīgā atbildība par nodokli. Proti, ja tiesu izpildītājs neizpilda savu piedziņas pienākumu, atbilstoši Polijas Noteikumu par nodokļiem 30. panta 1. un 3. punktam pievienotās vērtības nodoklis viņam jāmaksā pašam no saviem aktīviem (turpmāk tekstā – “atbildība”).

A – Par piedziņas pienākumu

27. Uzdodot savu pirmo prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa vispirms vēlas noskaidrot, vai tiesu izpildītāja piedziņas pienākums nav pretējs PVN direktīvas normām.

1) Par PVN direktīvas 193. pantu un 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu

28. Iesniedzējtiesas galvenās šaubas ir par to, vai attiecīgās Polijas tiesību normas ir saderīgas ar PVN direktīvas 193. pantu un 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu.

29. Atbilstoši PVN direktīvas 193. pantā iekļautajam pamatnoteikumam pievienotās vērtības nodokli maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi, par kuru uzliek nodokli. Turklāt normā ir paredzēts, ka saskaņā ar PVN direktīvas 194.–199. pantu un 202. pantu nodokli var maksāt arī “kāda cita persona”. Viens no šiem izņēmumiem ir PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunkts. Ar to, ja tiek piegādāts nekustamais īpašums saistībā ar tiesas izsoli, dalībvalstis tiek pilnvarotas noteikt par personu, kas atbildīga par nodokļa nomaksu, īpašuma pircēju, ciktāl viņš ir nodokļa maksātājs.

30. *M. Macikowski* uzskata, ka PVN direktīvas 193.–205. panta regulējums par to, kam ir jāmaksā nodoklis, ir izsmēlošs. Dalībvalstis nodokļu samaksu varot prasīt tikai no šajos pantos minētajām personām. Taču uz tiesu izpildītāju saistībā ar tiesas izsoli neattiecoties neviena no šīm normām.

31. Tomēr šajā viedoklī ir nepareiza izpratne par to, ka par nodokļa nomaksu atbildīgā persona ir jānošķir no tādas personas kā Polijas tiesībās definētais “nodokļa maksātājs”, kura vienīgais pienākums ir piedzīt pievienotās vērtības nodokli, kas aprēķināts par nodokļa nomaksu atbildīgajai personai. PVN direktīvas 193.–205. pantā tiek vienīgi regulēts jautājums par to, kas ir par nodokļa nomaksu atbildīgā persona.

32. Taču saskaņā ar Polijas tiesību normām par piedziņas pienākumu tiesu izpildītājs pats nekļūst par personu, kas atbildīga par nodokļa nomaksu. Viņš atbild tikai par to, lai par konkrēto darījumu, izmantojot parādnieka, attiecībā uz kura mantu notiek izpilde, līdzekļus, tiktu samaksāts viņa nodokļa parāds. Par nodokļa nomaksu atbildīgā persona nekustamā īpašuma, kas pārdots tiesas izsolē, piegādes gadījumā kā piegādātājs – cits secinājums no iesniedzējtiesas sniegtās informācijas neizriet – joprojām ir parādnieks, pret kuru vērsta izpilde. Līdz ar to Polijas tiesību normas par tiesu izpildītāja piedziņas pienākumu neatšķiras arī no PVN direktīvas 193. panta un 199. panta 1. punkta g) apakšpunkta.

33. Tādējādi PVN direktīvas 193. pants, skatot to kopā ar 199. panta 1. punkta g) apakšpunktu, pieļauj valsts tiesību normu, saskaņā ar kuru tad, ja tiek piegādāts nekustamais īpašums, kas pārdots tiesas izsolē, iesaistītajam tiesu izpildītājam ir noteikts pienākums aprēķināt, piedzīt un samaksāt maksājamo pievienotās vērtības nodokli.

2) Par PVN direktīvas 204. pantu

34. Turklāt *M. Macikowski* apgalvo, ka PVN direktīvas 204. pants nepieļaujot attiecīgo Polijas tiesisko regulējumu, jo ar to tiek noteikts, ka tiesu izpildītājs ir pārstāvis nodokļa jautājumos atbilstoši likumam, lai gan šāds gadījums PVN direktīvas 204. pantā neesot paredzēts.

35. Saskaņā ar PVN direktīvas 204. panta 1. punkta pirmo daļu dalībvalstis var atļaut iecelt pārstāvi nodokļa jautājumos, kas atbildīgs par PVN nomaksu, ja pati par PVN nomaksu atbildīgā persona ir nodokļa maksātājs, kas neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā maksājams PVN. Atbilstoši šīs normas otrajai daļai nodokļa maksātājam pārstāvja iecelšana nodokļu lietās var būt *pienākums* tikai tad, ja ar uzņēmējdarbības veikšanas valsti nepastāv vienošanās par savstarpējo palīdzību, kas Savienības gadījumā tā nav. Kā izriet no Direktīvas 2000/65/EK³ preambulas septītā apsvēruma, kas ir 204. panta pamatā, nodokļu pārstāvis vai nu neregistrēta nodokļu maksātāja vietā kļūst par nodokļa nomaksu atbildīgo personu, vai darbojas tikai kā pārstāvis. Līdz ar to pārstāvis nodokļa jautājumos ir nepieciešams nodokļu iestādēm kā kontaktpersona, ja nodokļa maksātājs veic uzņēmējdarbību ārvalstīs⁴.

36. PVN direktīvas 204. pantā iekļauto noteikumu ieviešanas mērķis bija vienkāršot pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā dalībvalstis iekšējā tirgū reģistrētiem nodokļu maksātājiem pretēji agrākajai juridiskajai situācijai vairs nevar pārstāvja nodokļu jautājumos iecelšanu noteikt kā obligātu⁵. Tas novērsa arī piekļuves tirgum šķēršļus. Tāpēc ar 204. pantu netiek pieļauta situācija, ka Savienībā reģistrētie saimnieciskās darbības subjekti savus ar pievienotās vērtības nodokli saistītos pienākumus pret ārvalstu nodokļu iestādēm var izpildīt nevis tieši, bet tikai iesaistot pārstāvi⁶.

37. Šajā gadījumā tiesu izpildītājs piedziņas pienākuma dēļ tomēr nekļūst par pārstāvi nodokļa jautājumos PVN direktīvas 204. panta izpratnē. Tādējādi viņš – kā jau aplūkots⁷ – pats nekļūst nedz par personu, kas atbildīga par nodokļa nomaksu, nedz darbojas kā vispārējs nodokļa maksātāja pilnvarotais pārstāvis. Tiesu izpildītāja piedziņas pienākums attiecas tikai uz vienu atsevišķu ar nodokli

3 — Padomes 2000. gada 17. oktobra Direktīva 2000/65/EK, kas groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz to, kā nosakāms pievienotās vērtības nodokļa maksātājs (OV L 269, 44. lpp.).

4 — Skat. spriedumu *Athesia Druck* (C-1/08, EU:C:2009:108, 34. punkts) par Padomes 1986. gada 17. novembra Trispadsmītās direktīvas 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem - pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakļautajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā (OV L 326, 40. lpp.), 2. panta 3. punktu.

5 — Skat. Direktīvas 2000/65/EK (minēta 3. zemsvītras piezīmē) preambulas ceturto un septīto apsvērumu.

6 — Skat. šajā ziņā spriedumus Komisija/Somija (C-249/05, EU:C:2006:411, 46. punkts) un Komisija/Francija (C-624/10, EU:C:2011:849, 36. punkts).

7 — Skat. iepriekš 32. punktu.

apliekamu darījumu. Taču viņš nepārstāv nodokļa maksātāju valsts nodokļu iestādēs visos tā ar pievienotās vērtības nodokli saistītajos jautājumos. Turklāt nav skaidrs, kā tiesu izpildītāja piedziņas pienākums var būt pretējs PVN direktīvas 204. pantam, jo tajā nav paredzēti tieši ārvalstu nodokļu maksātājiem domāti pienākumi.

38. Tāpēc ir jāsecina, ka arī PVN direktīvas 204. pants pieļauj tiesu izpildītāja piedziņas pienākumu.

3) Par Savienības tiesībās paredzēta pilnvarojuma nepieciešamību

39. Taču ar to attiecīgā tiesiskā regulējuma atbilstība PVN direktīvai vēl nav noskaidrota. Kā ir pareizi paskaidrojusi Komisija, Polijas tiesību aktos tiesu izpildītājiem tiek uzlikti ar pievienotās vērtības nodokli saistīti pienākumi, kuri PVN direktīvā nav paredzēti.

40. Katrā ziņā ir gadījumi, kuros nodokļa parādu – un šajā ziņā tam nav konkrēta juridiska pamata atbilstoši PVN direktīvai vai tāds nav nepieciešams – par nodokļa nomaksu atbildīgā persona šaurākajā izpratnē pati nesamaksā. Tā, piemēram, juridiskas personas likumiskajiem pārstāvjiem vai administratoram maksātnespējas procesā jau tāpēc vien, ka tie pārstāv vai administrē tiesību subjektu, nodokļa maksātāju, ir jā rūpējas par tā nodokļa parāda samaksu. Bez šaubām, šiem pienākumiem nav nepieciešams pilnvarojums PVN direktīvā, jo tie attiecas uz civiltiesībām, kas nav saskaņotas.

41. Taču šajā lietā tiesu izpildītāja piedziņas pienākums ir balstīts uz atsevišķu, nodokļu tiesiskajā regulējuma paredzētu pienākumu, atbilstoši kuram nodokļa parāds par konkrēto darījumu ir jāsamaksā laicīgi, nevis uz vispārīgi piemērojamām pārstāvības tiesībām. Šajā ziņā PVN direktīvas 206. panta pirmajā teikumā jau ir noteikts, ka pievienotās vērtības nodoklis ir jāsamaksā par nodokļa nomaksu atbildīgajai personai. Tāpēc, ja saistībā ar tādu piedziņas pienākumu, kāds aplūkots šajā lietā, dalībvalsts vēlas pievienotā vērtības nodokļa samaksā līdzās par nodokļa nomaksu atbildīgajai personai iesaistīt citu personu, ir nepieciešams atbilstošs pilnvarojums PVN direktīvā.

a) PVN direktīvas 273. pants

42. Šajā lietā aplūkotajam piedziņas pienākumam tāds juridiskais pamats varētu būt PVN direktīvas 273. pants. Saskaņā ar šo normu dalībvalstis ir pilnvarotas papildus PVN direktīvā jau noteiktajiem pienākumiem uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu nodokli un novērstu krāpšanu. Atbilstoši normas tekstam tādu pienākumu uzlikšana nedrīkst ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm vai vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji. Turklāt saskaņā ar 273. panta otro daļu papildus jau noteiktajiem pienākumiem nedrīkst noteikt citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus.

43. Tiesu izpildītāja piedziņas pienākums ir pienākums PVN direktīvas 273. panta pirmās daļas izpratnē. Ar šo pienākumu nodrošina nodokļa samaksu par piegādi, kas notika saistībā ar tiesas izsoli. Tam ir pantā minētais pareizas nodokļa iekasēšanas, kā arī krāpšanas novēršanas mērķis, jo šajā situācijā rodas šaubas, vai persona, kas atbildīga par nodokļa nomaksu, t.i., persona, kas nodevusi nekustamo īpašumu, pati samaksās pievienotās vērtības nodokli.

44. Turklāt nešķiet, ka tiesu izpildītāja darbība ietekmē tirdzniecību starp dalībvalstīm vai arī pārkāpj vienādu režīmu starp iekšzemes un ārvalstu darījumiem. Ciktāl tiesu izpildītājam vajadzētu būt arī pienākumam par piegādi izsniegt PVN rēķinu, tas nav jāuzskata par citu, PVN direktīvas 273. panta otrās daļas izpratnē nepieļaujamu pienākumu, jo tiesu izpildītājam tikai uztic pastāvošu rēķina izsniegšanas pienākumu, kas netiek papildināts ar citām prasībām.

45. Spriedumā lietā *Federation of Technological Industries* u.c. par tiesību normu, kas bija spēkā pirms PVN direktīvas 273. panta, Tiesa konstatēja, ka uz tās pamata nevienai citai personai, izņemot atbilstoši direktīvai “noteiktiem PVN parādniekiem un saskaņā ar to noteiktām personām, kas ir solidāri atbildīgas par tā samaksu”, citus pienākumus uzlikt nevar⁸. Atbilstoši tam tādai personai kā tiesu izpildītājam, kas nav nodokļa parādnieks, uz PVN direktīvas 273. panta pamata pienākumi nevarēja tikt uzlikti. Taču vēlākajos spriedumos Tiesa šīs normas piemērošanas jomu ir paplašinājusi. Līdz šim brīdim tā ir pārbaudījusi šajā kontekstā arī pienākumus, kas tiek uzlikti nodokļu maksātājiem, kuri vienīgi īsteno tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, taču attiecībā uz atbilstošajiem darījumiem nav nodokļa parādnieki⁹. Atbilstoši jaunākajai judikatūrai 273. pants var attiekties arī uz pasākumiem, kurus nodokļu maksātāji prasa vēl pirms efektīvas saimnieciskas darbības paplašināšanas¹⁰.

46. Pat ja gribētu izvirzīt priekšnoteikumu par to, ka pienākumus var uzlikt tikai nodokļu maksātājiem atbilstoši 273. pantam, šajā gadījumā tas ir izpildīts, jo uz tiesu izpildītāju attiecas ne tikai piedziņas pienākums saistībā ar nekustamā īpašuma piegādātāja nodokļu parādu, bet atbilstoši iesniedzējtiesas sniegtajai informācijai viņš, sniedzot ar nodokli apliekamus pakalpojumus, organizēdams tiesas izsoles, pats ir arī nodokļa maksātājs PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē.

47. Tāpēc PVN direktīvas 273. pants ir piemērots juridisks pamats tiesu izpildītāja piedziņas pienākumam.

b) Samērīgums

48. Tomēr vēl ir jāpārbauda, vai tiesiskais regulējums atbilst arī samērīguma principam.

49. Dalībvalstīm, īstenojot Savienības tiesībās noteiktās pilnvaras, atbilstoši samērīguma principam ir jāizmanto līdzekļi, kas, pirmkārt, ļauj efektīvi sasniegt valsts tiesībās paredzētos mērķus, bet, otrkārt, vismazāk apdraud attiecīgos Savienības tiesību aktos paredzētos mērķus un principus¹¹. Šajā ziņā, pamatojoties uz PVN direktīvas 273. pantu, veiktie pasākumi nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs nodokļu pareizas iekasēšanas un krāpšanas novēršanas mērķu sasniegšanai¹².

50. Kas attiecas uz piedziņas pienākuma nepieciešamību, dalībvalstis nekustamo īpašumu, kas pārdots tiesas izsolē, piegādes gadījumā atbilstoši PVN direktīvas 199. panta 1. punkta g) apakšpunktam principā var piemērot apgriežto iekasēšanu, tādējādi novēršot piegādātāja izvairīšanos no nodokļa parāda. Taču, tā kā normu piemēro vienīgi nodokļu maksātājiem, kas piegādes darījumos ir saņēmēji, šis pasākums *a priori* nav tikpat piemērots līdzeklis, lai sasniegtu piedziņas pienākuma mērķus.

51. Tomēr iesniedzējtiesas apsvērumi liek šaubīties par samērīgumu. Atbilstoši tiem tiesu izpildītājs savus pienākumus var pienācīgi izpildīt tikai ar tiesas, kuras kompetencē ietilpst tiesas izsole, piekrišanu. Tai vispirms ieņēmumi ir jāpadara pieejami, kas tomēr – kā norāda iesniedzējtiesa – ne vienmēr notiek nodokļu tiesību aktos noteiktā termiņā, kurā tiesu izpildītājam ir jāsamaksā nodoklis. Pati tiesa tikai rīkojas atbilstoši civilprocesa tiesību normām, un tai nav pienākuma ņemt vērā tiesu izpildītāja ar pievienotās vērtības nodokli saistītos pienākumus.

8 — Skat. spriedumu *Federation of Technological Industries* u.c. (C-384/04, EU:C:2006:309, 44. punkts) par Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), 22. panta 8. punktu.

9 — Skat. spriedumus *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 49.–51. punkts), *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 34., 50. un 51. punkts) un *Mahagében un Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 57.–59. punkts). Skat. arī spriedumu *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145, 52.–54. punkts).

10 — Skat. spriedumu *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, 29. un 30. punkts).

11 — Skat. spriedumus *Molenheide* u.c. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623, 46. punkts), *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:548, 52. punkts), *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 36. punkts) un *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 30. punkts).

12 — Spriedumi *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145, 52. punkts), *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski* (C-188/09, EU:C:2010:454, 26. punkts), *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, 30. punkts) un *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 43. punkts).

52. Polijas Republika pārliecinoši apstrīd iesniedzējtiesas viedokli, ka tiesu izpildītājam ne vienmēr esot iespējams savlaicīgi izpildīt savus pienākumus. Taču tas nav Tiesas uzdevums noskaidrot šo, tikai ar valsts tiesībām saistīto pretrunu. Tieši pretēji, ievērojot kompetenču sadali starp Savienības tiesām un dalībvalsts tiesām, attiecībā uz faktiskiem un tiesiskiem apstākļiem, par kuriem ir runa prejudiciālajos jautājumos, ir jāņem vērā iesniedzējtiesas konstatētais¹³. Ņemot vērā tās apsvērumus, piedziņas pienākuma uzlikšana var tikt atzīta par samērīgu tikai tad, ciktāl tiesu izpildītājs vispār, darbojoties ar pienācīgu rūpību, objektīvi var rīkoties atbilstoši pienākumam. Tas tā nav, ja viņu šī pienākuma izpildē kavē darbība, kuru viņš nevar ietekmēt un kuru veic trešā persona, kā, piemēram, tiesa. Neizpildāmu pienākumu nevar atzīt par piemērotu pasākumu, lai efektīvi sasniegtu ar to izvirzītos mērķus.

53. Tāpēc dalībvalstis, pamatojoties uz PVN direktīvas 273. pantu, var paredzēt tādu piedziņas pienākumu, kāds aplūkots šajā lietā, ciktāl tiesu izpildītājs, darbojoties ar pienācīgu rūpību, šo pienākumu var arī faktiski izpildīt.

4) Atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu

54. Līdz ar to uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka PVN direktīva pieļauj valsts tiesību normu, saskaņā ar kuru nekustamā īpašuma, kas pārdots tiesas izsolē, piegādes gadījumā tiesu izpildītājam, kas ir tajā piedalījies, tiek uzlikts maksājamā pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanas, piedziņas un samaksas pienākums, ciktāl tiesu izpildītāju rīkoties atbilstoši pienākumam nav kavējusi trešās personas darbība, kuru viņš nevar ietekmēt.

B – Par atbildību

55. Otrais prejudiciālais jautājums (2.1) jautājums) ir par tiesu izpildītāja atbildību. Ja viņš neizpilda savu piedziņas pienākumu, viņam ir jāatbild par nodokļiem ar visu savu mantu. Iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai šis tiesiskais regulējums atbilst samērīguma principa prasībām.

1) Juridiskais pamats

56. Lai sniegtu atbildi uz šo jautājumu, vispirms ir jānoskaidro, vai tiesu izpildītājam paredzētajai atbildībai PVN direktīvā ir atrodams juridisks pamats.

57. Polijas Republika un Komisija atkal uzskata, ka šīs atbildības juridiskais pamats ir PVN direktīvas 273. pants.

58. Taču trešās personas atbildība par citas personas nodokli ir reglamentēta PVN direktīvas 205. pantā. Saskaņā ar to dalībvalstis it īpaši šajā lietā aplūkotā 193. panta gadījumā var “paredzēt, ka par PVN nomaksu ir solidāri atbildīga kāda cita persona, nevis par PVN nomaksu atbildīgā persona”. Tieši tā tas ir, ja tiesu izpildītājs par parādnieka, attiecībā uz kura mantu notiek izpilde, nodokļa parādu atbild ar visu savu mantu sava piedziņas pienākuma neizpildes gadījumā.

59. Turpretim tiesas sēdē Polijas Republika un Komisija noliedza PVN direktīvas 205. panta piemērojamību, jo neesot tādas situācijas, kurā nodokļu iestāde var *izvēlēties* vērsties pie tiesu izpildītāja vai personas, kas atbildīga par nodokļa nomaksu, t.i., piegādātāja, kas ir nodokļu maksātājs. Ja nodoklis netika savlaicīgi piedzīts vai samaksāts, nodokļu iestādes to varēja prasīt tikai no tiesu izpildītāja.

13 — Skat. tikai spriedumu *Oberbank* u.c. (C-217/13 un C-218/13, EU:C:2014:2012, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).

60. Šis apgalvojums liecina, ka atbildība par nodokļa parādu tiek nodota vienīgi tiesu izpildītājam. Ja tā būtu, tas nozīmētu, ka Polijas tiesību akti pārkāpj PVN direktīvas 193.–205. pantu. Šajās normās ir izsmeloši regulēts, kuras personas ir atbildīgas par PVN nomaksu nodokļu iestādēm, un tajās nav paredzēts gadījums, kurā piegādātājs vēlāk tiek atbrīvots no sava atbilstoši PVN direktīvas 193. pantam pastāvošā nodokļa parāda, jo atbildību konkrētā gadījumā uzņemas trešā persona. Tāpēc šajā gadījumā piegādātāju nepavisam *nedrīkst* atbrīvot no viņa atbildības ar nodokļa parādu.

61. Tomēr no iesniedzējtiesas sniegtās informācijas nebūt arī neizriet, ka saskaņā ar Polijas tiesībām piegādātāja nodokļa parāds tiesu izpildītāja atbildības gadījumā vairs nepastāv. Tāpēc, ja atbildības iestāšanās nosacījumi tomēr ir izpildīti, tiesu izpildītājs drīzāk ir jāuzskata par vēl vienu personu, kas atbildīga par nodokļa nomaksu.

62. Tādējādi PVN direktīvas 205. pants principā atļauj Polijas tiesisko regulējumu par tiesu izpildītāja atbildību.

2) Samērīgums

63. Dalībvalstīm, īstenojot savas pilnvaras atbilstoši PVN direktīvas 205. pantam, it īpaši jāņem vērā samērīguma princips. Līdz ar to, veicot pasākumus, kas, pamatojoties uz šo normu, tiek izmantoti cik vien iespējams efektīvai valsts kases tiesību aizsardzībai, nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai¹⁴. Atbildības bez vainas noteikšana neatbilst šim regulējumam¹⁵, jo saskaņā ar Tiesas judikatūru par acīmredzami nesamērīgu ir jāatzīst tas, ka bez jebkādiem nosacījumiem personai tiek likts atbildēt par nodokļu ieņēmumu zaudējumiem, lai gan tos ir radījusi trešās personas darbība, kuru tā nav varējusi ietekmēt¹⁶.

64. Atbilstoši Polijas Republikas paskaidrojumiem tiesu izpildītājs ir amatpersona un līdz ar to sabiedrības uzticības persona. Tāpēc no viņa pamatoti var sagaidīt īpašu rūpību, ja viņš savas darbības ietvaros nodokļu iestādēm piedzen nodokļus. Tas arī attaisno augstu prasību noteikšanu tiesu izpildītāja atbildībai un atbildības ar visu savu mantu paredzēšanu pienākumam pretējas darbības gadījumā.

65. Tomēr, kā jau iepriekš tika minēts¹⁷, atbilstoši iesniedzējtiesas sniegtajai informācijai nevar izslēgt, ka tiesu izpildītājs, ņemot vērā apstākļus, uz kuriem viņa atbildība neattiecas, tiek kavēts veikt nodokļa maksājumus noteiktajā termiņā. Atbildība var rasties arī tādos gadījumos. Līdz ar to tiesu izpildītājam ir jāatbild par citas personas saistībām, pat ja viņš nav vainojams. Taču strīdīgo Polijas tiesisko regulējumu var atzīt par samērīgu tikai tad, ja tiesu izpildītāja atbildība ir saistīta ar personīgi viņam pārmetamu rīcību.

3) Atbilde uz otro prejudiciālo jautājumu

66. Tādējādi uz otro prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka samērīguma princips pieļauj valsts tiesību normu, saskaņā ar kuru tiesu izpildītājam ir pienākums aprēķināt, piedzīt un samaksāt nodokli par nekustamā īpašuma, kas pārdots tiesas izsolē, piegādi, un šī pienākuma neizpildes gadījumā viņš atbild ar visu savu mantu, ja vien neizpildes iemesls nav trešās personas darbība, ko viņš nevarēja ietekmēt.

14 — Skat. spriedumus *Federation of Technological Industries u.c.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 29. un 30. punkts) un *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 20.–22. punkts).

15 — Skat. spriedumus *Federation of Technological Industries u.c.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 32. punkts) un *Mahagében un Dávid* (C-80/11 un C-142/11, EU:C:2012:373, 48. punkts).

16 — Skat. spriedumu *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, 24. punkts).

17 — Skat. iepriekš 51. punktu.

C – Par priekšnodokļa ņemšanu vērā

67. Visbeidzot iesniedzējtiesa, uzdodot savu trešo prejudiciālo jautājumu (2.2) jautājums), vēlas noskaidrot, vai PVN direktīva nepieļauj tiesu izpildītāja piedziņas pienākumu, ja viņam ir jāsamaksā par nekustamā īpašuma piegādi radusies nodokļa summa, nepastāvot iespējai atskaitīt priekšnodokli, kas no taksācijas perioda sākuma līdz nodokļa piedziņas datumam radies piegādātājam.

68. Kā norāda iesniedzējtiesa, priekšnodokļa neņemšana vērā varētu būt nesaderīga ar PVN direktīvas 206., 250. un 252. pantu un nodokļu neitralitātes principu.

69. No PVN direktīvas 206. panta izriet, ka personai, kas atbildīga par nodokļa nomaksu, iesniedzot nodokļa deklarāciju, kas tiek sīkāk reglamentēts 250. un 252. pantā, ir jāmaksā tikai PVN summa, no kuras ir atskaitīts priekšnodoklis. Pēc tam, kad tiesu izpildītājs ir samaksājis citas personas nodokļu parādu, principā viņam ir jābūt arī iespējai nodokļa summu, ko viņš samaksājis, kompensēt ar priekšnodokli. Attiecīgajā gadījumā viņam faktiski būtu jāveic mazāks maksājums vai vispār nekāds maksājums, un līdz ar to viņš varētu arī atbilstoši samazināt savas atbildības apmēru.

70. Atbilstoši PVN direktīvas 206. panta otrajam teikumam dalībvalstīm tomēr ir ļauts pieprasīt pievienotās vērtības nodokļa starpmaksājumus. Šajā ziņā esmu vienisprātis ar Polijas Republiku, ka tiesu izpildītāja par konkrēto darījumu samaksātais nodoklis var tikt atzīts par tādu starpmaksājumu. Līdz ar to šo starpmaksājumu var ņemt vērā nodokļa deklarācijā, ko piegādātājs iesniedz par attiecīgo taksācijas periodu.

71. Ciktāl *M. Macikowski* savukārt argumentē, ka dalībvalstīm neesot starpmaksājumu noteikumu izstrādes brīvības, un turklāt atsaucas uz spriedumu lietā *Balocchi*¹⁸, viņam nevar piekrist. Attiecīgajā lietā aplūkoto valsts tiesību normu piemērošana varēja radīt Savienības tiesību pārkāpumu, kura dēļ nodokļu maksātājiem būtu jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis par nākamajiem darījumiem¹⁹. Taču šajā gadījumā pievienotās vērtības nodokļa samaksa norisinās uz jau notikuša darījuma, proti, nekustamā īpašuma piegādes, pamata.

72. Turklāt priekšnodokļa neņemšana vērā nav pretēja arī nodokļu neitralitātes principam. Atbilstoši šim principam ikviens uzņēmējs ar priekšnodokļa atskaitīšanas mehānismu ir pilnībā jāatbrīvo no pievienotās vērtības nodokļa, kas jāmaksā vai samaksāts par visu tā saimniecisko darbību²⁰. Kā ir skaidrojusi Tiesa, tomēr tas ir interpretācijas līdzeklis, kas nav prioritārs attiecībā pret tiesību aktiem²¹. Taču dalībvalstu pilnvaras pieprasīt starpmaksājumus skaidri izriet no PVN direktīvas 206. panta otrā teikuma.

73. Tāpēc uz trešo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 206., 250. un 252. pants un nodokļu neitralitātes princips pieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru tiesu izpildītājam, kuram ir pienākums aprēķināt, piedzīt un samaksāt nodokli par nekustamā īpašuma, kas pārdots tiesas izolē, piegādi, šis nodoklis ir jāsamaksā bez priekšnodokļa atskaitīšanas, kas no taksācijas perioda sākuma radies personai, kura ir atbildīga par nodokļa nomaksu.

18 — C-10/92, EU:C:1993:846.

19 — Spriedums *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 27. punkts).

20 — Skat. tikai spriedumus *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 47. punkts) un *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, 27. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

21 — Spriedums *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:484, 45. punkts).

V – Secinājumi

74. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, piedāvāju Tiesai uz *Naczelny Sąd Administracyjny* jautājumiem atbildēt šādi:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu pieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru nekustamā īpašuma, kas pārdots tiesas izsolē, piegādes gadījumā tiesu izpildītājam, kas ir tajā piedalījies, tiek uzlikts maksājamā pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanas, piedzišanas un samaksas pienākums, neņemot vērā priekšnodokli, kas no taksācijas perioda sākuma radies personai, kura ir atbildīga par nodokļa nomaksu, un sava pienākuma neizpildes gadījumā viņš atbild ar visu savu mantu, ciktāl tiesu izpildītāju rīkoties atbilstoši pienākumam nav kavējusi trešās personas darbība, ko viņš nevar ietekmēt.