

Downloaded via the EU tax law app / web

62018CJ0214

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 10 april 2019 (*1)

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2006/112/EG – Mervärdesskatt – Förrättningsman – Tvångsverkställighet – Arvode som fastställs i lag – Förvaltningspraxis hos de behöriga nationella myndigheterna som innebär att arvodesbeloppet anses inbegripa mervärdesskatt – Principerna om neutralitet och proportionalitet”

I mål C-214/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Distriktsdomstolen i Sopot, civilrättsavdelning I, Polen) genom beslut av den 8 mars 2018, som inkom till domstolen den 26 mars 2018, i ett förfarande som anhängiggjorts av

H.W.

ytterligare deltagare i rättegången:

PSM ”K”,

Aleksandra Treder, i egenskap av förrättningsman vid Sąd Rejonowy w Sopocie (Distriktsdomstolen i Sopot),

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Biltgen samt domarna C.G. Fernlund (referent) och L.S. Rossi,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

–

Aleksandra Treder, genom M.S. Tokarz, radca prawny, och J. Martini, doradca podatkowy,

–

Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,

–

Europeiska kommissionen, genom R. Lyal, A. Armenia och B. Sasinowska, samtliga i egenskap av

ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1

Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 1, 2.1 a, 2.1 c och 73 samt artikel 78 första stycket a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2013/43/EU av den 22 juli 2013 (EUT L 201, 2013, s. 4) (nedan kallat direktiv 2006/112).

2

Begäran har framställts i ett förfarande som anhängiggjorts av H.W. Målet rör ett beslut som fattats av Aleksandra Treder, som i egenskap av förrättningsman har genomfört ett utökningsförfarande mot H.W., om att lägga till mervärdesskatt till den berörda utökningsavgiftens belopp.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3

Skäl 5 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Ett mervärdesskattesystem blir enklast och mest neutralt när skatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och när dess tillämpningsområde omfattar alla led av produktion och distribution samt tillhandahållande av tjänster. Det ligger därför i den inre marknads och medlemsstaternas intresse att det införs ett gemensamt system som tillämpas också på detaljhandeln.”

4

Artikel 1 i direktivet har följande lydelse:

”1. Genom detta direktiv fastställs det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

2. Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

5

I artikel 2.1 a och c i direktivet föreskrivs följande:

"1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a)

Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...

c)

Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap."

6

I artikel 9.1 i direktivet föreskrivs följande:

"Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet."

7

I artikel 13 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

"1. Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.

När de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner skall de dock ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.

..."

8

Artikel 73 i direktivet har följande lydelse:

"För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna."

Artikel 78 första stycket a i direktivet innehåller följande bestämmelse:

”Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget:

a)

Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten”

10

I artikel 193 i samma direktiv anges att ”[m]ervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster ...”.

Polsk rätt

Republiken Polens konstitution

11

I Republiken Polens konstitution av den 2 april 1997 (Dz. U. 1997, nr 78, position 483), i den version som var i kraft vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs följande i artikel 217:

”Bestämmelser om skyldighet att betala skatt och andra allmänna avgifter, ställning som skattskyldig person, skatteobjekt, skattesatser, principer för minskning och avskrivning samt undantag från skattskyldighet för vissa personkategorier ska fastställas i lag.”

Mervärdesskattelagen

12

Artikel 15.1, 2 och 6 i Ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004, i den version som var i kraft vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet (Dz. U. 2017, position 1221) (nedan kallad mervärdesskattelagen), innehåller följande bestämmelser:

”1. Med beskattningsbara personer avses juridiska personer, organisatoriska enheter som inte är juridiska personer och fysiska personer som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i punkt 2, oberoende av verksamhetens syfte eller resultat.

2. Med ekonomisk verksamhet avses all verksamhet som bedrivs av producenter, handlare och tjänsteleverantörer, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

...

6. Offentliga myndigheter inklusive underordnade förvaltningsorgan ska inte anses som beskattningsbara personer såvitt avser uppdrag som föreskrivs i specifika bestämmelser och som de har utsetts att fullgöra, utom när det gäller åtgärder som vidtas med stöd av privaträttsliga avtal.”

13

I artikel 19a.1 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Med förbehåll för vad som föreskrivs i punkterna 5, 7–11 och artiklarna 14.6, 20 och 21.1, ska skattskyldigheten inträda när varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls.”

14

I artikel 29a.1 och 29a.6 led 1 i denna lag föreskrivs följande:

”1. Med förbehåll för vad som anges i punkterna 2–5 samt artiklarna 30a–30c, 32, 119, 120.4 och 120.5 ska beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla från förvärvaren eller en tredje part för försäljningen, inklusive anslag, subventioner och andra ytterligare utbetalningar av samma slag som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit, och som direkt påverkar priset för de varor som levererats eller de tjänster som tillhandahållits av den beskattningsbara personen.

...

6. Beskattningsunderlaget omfattar:

1)

Skatter, tullar, avgifter och andra pålagor av samma slag, med undantag för mervärdesskatten ...”

Lagen om förrättningsmän och verkställighet

15

Bestämmelser om förrättningsmän återfinns i Ustawa o komornikach sędziowskich i egzekucji (lagen om förrättningsmän och verkställighet), av den 29 augusti 1997, i den version som var i kraft vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet (Dz. U. 2017, position 1277) (nedan kallad lagen om förrättningsmän).

16

Artikel 28 i lagen om förrättningsmän innehåller följande bestämmelse:

”En förrättningsman är underkastad bestämmelserna om inkomstskatt, socialförsäkring och allmän sjukförsäkring för personer som bedriver annan näringsverksamhet än jordbruksverksamhet.”

17

I artikel 34 i samma lag föreskrivs följande:

”Kostnaderna för förrättningsmannens verksamhet omfattar följande:

1)

Personal- och materielkostnader i utredningsförfaranden.

2)

Kostnader för att säkra omhändertagen egendom och för nödvändigt personligt skydd samt

kostnader för försäkring för byrån och ansvarsförsäkring för förrättningsmannen.

3)

Kostnader för resor till förrättningsmannens etableringsort, portokostnader, utlägg, kostnader för transport av lös egendom av liten storlek som inte kräver specialiserad transport.

4)

Obligatoriska avgifter som ska erläggas till samfundet för förrättningsmän enligt lag.

5)

Övriga kostnader som är nödvändiga för att utföra verkställighetsåtgärder och åtgärder som föreskrivs i lag, som inte omfattas av artikel 39.”

18

Artikel 35 i nämnda lag har följande lydelse:

”Arvodet till förrättningsmannen ska täcka de kostnader som avses i artikel 34.”

19

I artikel 43 i denna lag föreskrivs följande:

”Förrättningsmannen erhåller ett arvode för de verkställighetsåtgärder som denne utför och andra åtgärder som anges i lag.”

20

I artikel 49 i lagen om förrättningsmän anges följande:

”1. För indrivning av en fordran ska gäldenären betala ett arvode till förrättningsmannen som uppgår till 15 procent av värdet av den indrivna fordran, men som inte kan understiga en tiondel av den genomsnittliga månadslönen eller överstiga den genomsnittliga månadslönen multiplicerat med trettio ...

1a. I de fall som avses i punkt 1 står det arvode som förrättningsmannen erhåller från gäldenären i proportion till den indrivna fordrans belopp.

...

7. Gäldenären kan ansöka om nedsättning av det arvode som avses i punkterna 1 och 2. ...

10. Efter prövning av en ansökan enligt punkt 7 kan domstolen sätta ned beloppet för det arvode som avses i punkterna 1 och 2, med hänsyn till i synnerhet förrättningsmannens arbetsbelastning eller den sökandes ekonomiska situation och storleken på dennes inkomster.”

21

I artikel 51 i samma lag föreskrivs följande:

"1. Det slutgiltiga fasta arvudet uppgår till 20 procent av den genomsnittliga månadslönen vad beträffar:

1)

Övergång av besittningen till fast egendom och avlägsnande av lös egendom som finns i denna; i samband med kommersiella och industriella verksamheter tas arvode ut för varje beståndsdel av företaget.

2)

Utseendet av förvaltare för fast egendom eller för ett företag samt utseende av en person som vakar över den fasta egendomen.

3)

Tömning av lokalerna på egendom och personer, varvid ett separat arvode utgår för varje rum.

4)

Utmätningen av egendom.

2. Vid tömning av bostäder utgår inte ett separat arvode för följande rum: hallar, alkover, korridorer, verandor, badrum, matkällare, loggior eller liknande.

3. Vid evakuering av utrymmen och lokaler som inte används för bostadsändamål, bland annat stall, ladugårdar eller magasin, utgår ett separat arvode för varje utrymme, precis som för rum."

22

I artikel 54 i nämnda lag föreskrivs följande:

"För besittningsövergången till borgenären, i andra fall än de som räknas upp i artikel 51, utgår slutgiltigt fast arvode om 15 procent av den genomsnittliga månadslönen, som räknas upp med 100 procent för varje utsökningsförfarande som är resultatet av ett nytt åsidosättande av äganderätten."

23

I artikel 63.4 i samma lag föreskrivs följande:

"Förrättningsmannens inkomst ... består av de arvoden som har erhållits under månaden och av ersättning för kontantutlägg för resor ... minskat med förrättningsmannens utgifter och de belopp som anges i denna artikel."

Lag om inkomstskatt för fysiska personer

24

I artikel 14.1 andra meningen i Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (lag om inkomstskatt för fysiska personer), av den 26 juli 1991, i den version som var i kraft vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet (Dz. U. 2018, position 200), föreskrivs följande:

"När beskattningsbara personer säljer skattepliktiga varor och tjänster ska försäljningsintäkterna

anses utgöras av inkomsterna minskat med den mervärdesskatt som ska betalas.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

25

H.W.:s borgenär, PSM "K", uppdrog åt Aleksandra Treder, förrättningsman vid Sąd Rejonowy w Sopocie (Distriktsdomstolen i Sopot, Polen) att inleda ett utökningsförfarande mot gäldenären. Genom beslut av den 4 oktober 2016 avslutade Aleksandra Treder förfarandet och fastställde, med stöd av artikel 49.1 i lagen om förrättningsmän, arvudet för detta förfarande med tillägg av mervärdesskatt.

26

Den ställföreträdare som utsetts för att företräda gäldenären, som var frånvarande, överklagade beslutet till Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Distriktsdomstolen i Sopot, civilrättsavdelning I), och gjorde gällande att förrättningsmannen hade begått ett fel genom att lägga till mervärdesskatt till arvudet, eftersom detta arvode, som fastställts med tillämpning av artikel 49.1 i lagen om förrättningsmän, redan inbegrep mervärdesskatt.

27

Genom beslut av den 9 mars 2017 vilandeförklarade denna domstol, på parternas gemensamma begäran, målet i avvaktan på att Sąd Najwyższy (Högsta domstolen, Polen) skulle uttala sig om huruvida mervärdesskatt ska läggas till utöver det arvodesbelopp som en förrättningsman fastställt med tillämpning av denna bestämmelse eller om denna skatt redan är inbegripen i arvodesbeloppet.

28

Den 27 juli 2017 slog Sąd Najwyższy (Högsta domstolen) fast att förrättningsmannen inte kunde lägga till mervärdesskatt till det arvode som erhålls med tillämpning av artikel 49.1 i lagen om förrättningsmän. Nämnda domstol fann att man av den omständigheten att lagen om förrättningsmän inte innehåller någon möjlighet att lägga till mervärdesskatt till detta arvode måste sluta sig till att det aktuella arvudet, i enlighet med artikel 29a.1 i mervärdesskattelagen, jämförd med artikel 29a.6 led 1, utgör en bruttofordring som redan inbegriper mervärdesskatt.

29

Efter återupptagandet av målet vid Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Distriktsdomstolen i Sopot, civilrättsavdelning I) begärde den berörda förrättningsmannen att denna domstol skulle hänskjuta en tolkningsfråga till EU-domstolen för att få klarhet i huruvida ståndpunkten att det arvode som fastställs av en förrättningsman med tillämpning av artikel 49.1 i lagen om förrättningsmän inbegriper mervärdesskatt är förenlig med direktiv 2006/112.

30

Den hänskjutande domstolen har förklarat att det arvode som en förrättningsman har rätt till när denne vidtar åtgärder inom ramen för ett utökningsförfarande regleras genom lag. Före den 9 juni 2015 ansågs en förrättningsman omfattas av undantaget i artikel 15.6 i mervärdesskattelagen och således inte vara skyldig att betala mervärdesskatt för dessa transaktioner. Med stöd av ett ställningstagande som finansministern gjorde den dagen övergick man därefter till att anse att förrättningsmän inte omfattas av den bestämmelsen och således är skyldiga att betala mervärdesskatt för nämnda transaktioner. Dessutom angavs det i ställningstagandet att

mervärdesskatten var inbegripen i det erhållna arvodesbeloppet. Denna ändring medförde dock inte någon justering av den nationella lag som reglerar gränserna för arvodesbeloppen. Följaktligen minskades förrättningsmannens arvoden de facto med ett belopp motsvarande den mervärdesskatt som skulle betalas.

31

Finansministers ställningstagande bekräftades den 6 mars 2017 av Sąd Najwyższy (Högsta domstolen). Denna domstol fann att en förrättningsman omfattas av artikel 15.1 i mervärdesskattelagen, jämförd med punkt 2 i samma artikel, med motiveringen att vederbörande inte utövar sin verksamhet i egenskap av offentligt organ, utan i egenskap av egenföretagare, inom ramen för ett fritt yrke, vilket betyder att förrättningsmannen inte kan omfattas av undantaget enligt artikel 15.6 i denna lag och artikel 13.1 i direktiv 2006/112.

32

Den hänskjutande domstolen delar tolkningen enligt vilken en förrättningsman är skyldig att betala mervärdesskatt för de utökningsåtgärder som denne vidtar. Dessutom anser nämnda domstol att det synsätt som anammats av Sąd Najwyższy (Högsta domstolen), enligt vilket förrättningsmannen inte kan lägga till mervärdesskatt till arvodesbeloppen, är riktigt.

33

Då ingen ändring i lagstiftningen har skett om att höja arvodet för att täcka de kostnader som beror på förrättningsmannens skattskyldighet för mervärdesskatt anser den hänskjutande domstolen dock att det föreligger osäkerhet om huruvida det synsätt som anammats av Sąd Najwyższy (Högsta domstolen), och som återges ovan i punkt 28, enligt vilket det ska anses att förrättningsmannens arvode utgör en bruttofordring som redan inbegriper mervärdesskatt, är förenligt med unionsrätten och närmare bestämt med principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen.

34

Den hänskjutande domstolen undrar i detta avseende för det första huruvida det strider mot regeln att mervärdesskatt ska bäras av slutkonsumenten att anse att det arvode som en förrättningsman erhåller redan inbegriper mervärdesskatt, och för det andra, i huvudsak, huruvida proportionalitetsprincipen, såsom denna tolkades i punkt 2 i domslutet i domen av den 26 mars 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), hindrar att arvodesbeloppet redan inkluderar mervärdesskatt.

35

Mot denna bakgrund beslutade Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Distriktsdomstolen i Sopot, civilrättsavdelning I) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1)

Mot bakgrund av det system för mervärdesskatt som följer av [direktiv 2006/112], i synnerhet artiklarna 1, 2.1 a och c samt artikel 73 jämförd med artikel 78 första stycket a, och med beaktande av principen om mervärdesskattens neutralitet som är en allmän unionsrättslig princip samt artiklarna 29a.1 och 29a.6 led 1 [mervärdesskattelagen], jämförda med artiklarna 49.1, 35 och 63.4 i [lagen om förrättningsmän], är den uppfattningen att det arvode som förrättningsmannen erhåller inbegriper skatt på varor och tjänster (det vill säga mervärdesskatt) godtagbar?

För det fall den första frågan besvaras jakande:

2)

Mot bakgrund av proportionalitetsprincipen som är en allmän unionsrättslig princip, är den uppfattningen att förrättningsmannen – såsom beskattningsbar person för mervärdesskatt vad avser de verkställighetsåtgärder som denne vidtar – faktiskt har tillgång till alla rättsliga medel för att uppfylla sin skattskyldighet godtagbar, under förutsättning att det arvode som erhålls enligt lagen om förrättningsmän inbegriper beloppet för skatt på varor och tjänster (det vill säga mervärdesskatt)?”

Prövning av tolkningsfrågorna

36

Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i direktiv 2006/112 samt principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de utgör hinder för en förvaltningspraxis hos de behöriga nationella myndigheterna, såsom den som är i fråga i det nationella målet, som innebär att den mervärdesskatt som är hänförlig till de tjänster som tillhandahålls av en förrättningsman inom ramen för ett utökningsförfarande ska anses vara inbegripen i det arvode som denne erhåller.

37

Det ska inledningsvis påpekas att direktiv 2006/112, som trädde i kraft den 1 januari 2007, upphävde rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), utan några ändringar i sak. Eftersom de relevanta bestämmelserna i direktiv 2006/112 i sak är identiska med motsvarande relevanta bestämmelser i sjätte direktivet 77/388, är domstolens praxis avseende det sistnämnda direktivet tillämplig även när det gäller direktiv 2006/112.

38

Vidare konstaterar domstolen att tolkningsfrågorna, såsom framgår ovan av punkt 32, bygger på förutsättningen dels att en sådan förrättningsman som den i det nationella målet bedriver en ekonomisk verksamhet som inte omfattas av reglerna om undantag från skattskyldighet enligt artikel 13 i direktiv 2006/112 för offentligrättsliga organ, dels att det enligt nationell rätt inte är möjligt att lägga till mervärdesskatt till det arvode som har erhållits för en utökningsåtgärd som vidtagits av en förrättningsman.

39

Det ska preciseras att utgångspunkten för EU-domstolens svar på tolkningsfrågorna är att dessa förutsättningar är korrekta.

40

Det ska för det första erinras om att enligt artikel 1.2 i direktiv 2006/112 innebär principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt att man på varor och tjänster, till och med detaljhandelsledet, tillämpar en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

41

Det framgår i detta avseende av artiklarna 2.1 och 9 i detta direktiv att det gemensamma systemet är baserat på huvudregeln att all ekonomisk verksamhet i princip är mervärdesskattepliktig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 januari 2017, National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28, punkt 36). Således ska mervärdesskatt tas ut för varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 mars 2013, kommissionen/Frankrike, C-197/12, ej publicerad, EU:C:2013:202, punkt 30).

42

För det andra har domstolen redan, vad gäller möjligheten att göra avsteg från huvudregeln att mervärdesskatt ska tas ut för varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag, slagit fast att varje undantag måste vara uttryckligt och precist (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 mars 1987, kommissionen/Nederländerna, 235/85, EU:C:1987:161, punkt 19). De uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt ska, under alla omständigheter, tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 42 och där angiven rättspraxis, samt dom av den 29 oktober 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

43

Härav följer att ett tillhandahållande av tjänster som inte faller under något av de undantag som anges i direktiv 2006/112 är föremål för mervärdesskatt enligt artikel 2.1 c i direktivet.

44

För det tredje framgår det av artikel 193 i direktiv 2006/112 att mervärdesskatt ska betalas av den beskattningsbara person som utför ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster.

45

Det betyder således att en förrättningsman som tillhandahåller sådana tjänster som de som är i fråga i det nationella målet, ska betala mervärdesskatt för denna transaktion såvitt dessa tjänster inte omfattas av något av de undantag från skatteplikt som anges i detta direktiv.

46

När det gäller fastställandet av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten i förevarande mål följer det av artiklarna 73 och 78 a i direktiv 2006/112 att beskattningsunderlaget för ett tillhandahållande av tjänster ska omfatta allt som utgör den ersättning som tillhandahållaren har

erhållit eller ska erhålla för den berörda tjänsten från förvärvaren eller en tredje part, med undantag för själva mervärdesskatten.

47

Däremot innehåller direktivet ingen uttrycklig regel om huruvida förrättningsmäns arvode ska inkludera den mervärdesskatt som ska betalas eller inte. Det ankommer således på medlemsstaterna att avgöra denna fråga.

48

I det förevarande fallet gäller, vilket framgår ovan i punkt 38, att nationell rätt inte tillåter att ett mervärdesskattebelopp läggs till det arvodesbelopp som förrättningsmannen erhåller. Då beskattningsunderlaget, såsom har förklarats ovan i punkt 46, ska omfatta allt som utgör den ersättning som har erhållits, med undantag för själva mervärdesskatten, måste det anses att det berörda arvodesbeloppet redan inbegriper mervärdesskatten.

49

Denna tolkning är även förenlig med principen om mervärdesskattens neutralitet. Den innebär nämligen att alla beskattningsbara personer bidrar i samma utsträckning till betalningen av mervärdesskatt i förhållande till det totalbelopp som erhållits för de skattepliktiga transaktionerna.

50

Denna tolkning överensstämmer dessutom med principen att mervärdesskatt är en skatt som ska bäras av slutkonsumenten. Eftersom det enligt nationell rätt inte är möjligt att lägga till mervärdesskatt till det arvodesbelopp som ska erhållas, medför nämligen den omständigheten att det anses att detta belopp redan inbegriper mervärdesskatten, att beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som skattemyndigheterna ska uppbära inte kommer att överstiga den ersättning som faktiskt har betalats av slutkonsumenten och som legat till grund för beräkningen av den mervärdesskatt som slutligen belastar konsumenten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19, och dom av den 7 november 2013, Tulic och Plavožin, C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkterna 34 och 35).

51

Denna tolkning överensstämmer likaså med proportionalitetsprincipen, då den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet att garantera uppbörden av denna skatt, och då detta tillvägagångssätt för att fastställa beskattningsunderlaget är förenligt med den grundläggande principen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, för vilken det redogörs ovan i punkterna 40 och 41, nämligen att all ekonomisk verksamhet är skattepliktig.

52

Den här slutsatsen motsägs inte av den tolkning av proportionalitetsprincipen som gjordes i punkt 2 i domslutet i domen av den 26 mars 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), mot bakgrund av vilken den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga. Det ska här erinras om att domstolen i punkt 2 i det domslutet slog fast att proportionalitetsprincipen inte utgör hinder för en bestämmelse i nationell lag, enligt vilken en förrättningsman ansvarar med hela sin förmögenhet för den mervärdesskatt som ska betalas på intäkten från en försäljning av fast egendom på exekutiv auktion för det fall vederbörande inte fullgör sin skyldighet att uppbära och betala in denna skatt, under förutsättning att denne faktiskt förfogar över de rättsliga medel som krävs för att fullgöra denna skyldighet. Detta svar måste läsas mot bakgrund av omständigheterna

i det mål som gav upphov till domen av den 26 mars 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), vilka skiljer sig från omständigheterna i det nu aktuella nationella målet. Det målet handlade nämligen, till skillnad från det nu aktuella nationella målet, inte om en förrättningsman i dennes egenskap av beskattningsbar person för mervärdesskatt utan om en förrättningsman som var skyldig att betala denna skatt för en annan beskattningsbar persons räkning, och som – fram till dess att den behöriga nationella domstolen gav sitt medgivande – inte hade kunnat förfoga över det belopp som hade erhållits vid den aktuella tvångsförsäljningen och betala in den därtill hänförliga mervärdesskatten inom fristerna enligt nationell rätt. I det nu aktuella nationella målet framgår det dessutom inte av de uppgifter som ingetts till domstolen att förrättningsmannen skulle sakna de rättsliga medel som krävs för att, i egenskap av beskattningsbar person, uppfylla sin skattskyldighet.

53

Med hänsyn till det ovan anförda ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Bestämmelserna i direktiv 2006/112 samt principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en förvaltningspraxis hos de behöriga nationella myndigheterna, såsom den som är i fråga i det nationella målet, som innebär att den mervärdesskatt som är hänförlig till de tjänster som tillhandahålls av en förrättningsman inom ramen för ett utredningsförfarande ska anses vara inbegripen i det arvode som denne erhåller.

Rättegångskostnader

54

Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2013/43/EU av den 22 juli 2013, samt principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en förvaltningspraxis hos de behöriga nationella myndigheterna, såsom den som är i fråga i det nationella målet, som innebär att den mervärdesskatt som är hänförlig till de tjänster som tillhandahålls av en förrättningsman inom ramen för ett utredningsförfarande ska anses vara inbegripen i det arvode som denne erhåller.

Underskrifter

(*1) Rättegångsspråk: polska.