

Downloaded via the EU tax law app / web

62018CJ0214

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

10 aprilie 2019 (*1)

„Trimitere preliminară – Directiva 2006/112/CE – Taxă pe valoarea adăugată (TVA) – Executor judecătoresc – Executare silită – Onorarii stabilite prin lege – Practică administrativă a autorităților naționale competente de a considera că valoarea acestor onorarii include TVA-ul – Principiile neutralității și proporționalității”

În cauza C-214/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Tribunalul districtual din Sopot, Secția civilă, Polonia), prin decizia din 8 martie 2018, primită de Curte la 26 martie 2018, în procedura inițiată de

H. W.

cu participarea:

PSM „K”,

Aleksandra Treder, acționând în calitate de executor judecătoresc pe lângă Sąd Rejonowy w Sopocie (Tribunalul districtual din Sopot),

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, domnul C. G. Fernlund (raportor) și doamna S. L. Rossi, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

–

pentru doamna Treder, de M. S. Tokarz, radca prawny, și de J. Martini, doradca podatkowy;

–

pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;

–

pentru Comisia Europeană, de R. Lyal, de A. Armenia și de B. Sasinowska, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1

Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 1, a articolului 2 alineatul (1) literele (a) ?i (c), a articolului 73, precum ?i a articolului 78 primul paragraf litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2013/43/UE a Consiliului din 22 iulie 2013 (JO 2013, L 201, p. 4) (denumit? în continuare „Directiva 2006/112”).

2

Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unei proceduri ini?iate de H. W. în leg?tur? cu decizia doamnei Aleksandra Treder, executor judec?toresc îns?rcinat cu efectuarea unei proceduri de executare în privin?a sa, de a ad?uga taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) la valoarea cheltuielilor de executare în cauz?.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3

Considerentul (5) al Directivei 2006/112 enun??:

„Un sistem privind TVA atinge cel mai înalt grad de simplitate ?i neutralitate atunci când taxa este perceput? într?un mod cât mai general posibil ?i atunci când sfera sa de aplicare acoper? toate etapele produc?iei ?i distribu?iei, precum ?i prestarea de servicii. Prin urmare, adoptarea unui sistem comun care s? se aplice ?i comer?ului cu am?nuntul este în interesul pie?ei interne ?i al statelor membre.”

4

Articolul 1 din aceast? directiv? prevede:

„(1) Prezenta directiv? stabile?te sistemul comun privind [TVA].

(2) Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor ?i serviciilor a unei taxe generale de consum exact propor?ional? cu pre?ul bunurilor ?i serviciilor, indiferent de num?rul de opera?iuni care au loc în procesul de produc?ie ?i de distribu?ie anterior etapei în care este perceput? taxa.

La fiecare opera?iune, TVA, calculat? la pre?ul bunurilor sau serviciilor la o cot? aplicabil? bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil? dup? deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale pre?ului.

Sistemul comun privind TVA se aplic? pân? la etapa de vânzare cu am?nuntul, inclusiv.”

5

Articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din directiva menționată prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a)

livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]

(c)

prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

6

Potrivit articolului 9 alineatul (1) din aceeași directivă:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

7

Articolul 13 din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

[...]”

8

Potrivit articolului 73 din această directivă:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

9

Articolul 78 primul paragraf litera (a) din directiva menționată prevede:

„Baza de impozitare include următoarele elemente:

(a)

impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția [TVA-ului] în sine”.

10

Potrivit articolului 193 din aceeași directivă, „[TVA-ul] se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă [...]”.

Dreptul polonez

Constituția Republicii Polone

11

Constituția Republicii Polone din 2 aprilie 1997 (Dz. U. din 1997, nr. 78, poziția 483), în versiunea în vigoare la data faptelor în discuție în litigiul principal, prevede la articolul 217:

„Impozitarea și aplicarea altor contribuții publice, calitatea de persoană impozabilă, obiectul și cotele de impozitare, principiile de acordare de reduceri și de amortizări, precum și categoriile de persoane impozabile scutite de impozit sunt stabilite prin lege.”

Legea privind TVA-ul

12

Articolul 15 alineatele 1, 2 și 6 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004, în versiunea în vigoare la data faptelor în discuție în litigiul principal (Dz. U. din 2017, poziția 1221) (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„1. Persoane impozabile înseamnă persoanele juridice, entitățile organizaționale fără personalitate juridică și persoanele fizice care desfășoară în mod independent una dintre activitățile economice menționate la alineatul 2, indiferent de scopul sau de rezultatele activităților respective.

2. Orice activitate a producătorilor, a comercianților sau a persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată activitate economică. În special, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este considerată activitate economică.

[...]

6. Nu sunt considerate persoane impozabile organele autorităților publice și oficiile care sprijină

aceste organe în domeniul atribuțiilor conferite prin prevederi legale speciale pentru a căror îndeplinire au fost desemnate, cu excepția activităților exercitate în temeiul unor contracte de drept privat.”

13

Articolul 19a alineatul 1 din Legea privind TVA-ul prevede:

„Obligația fiscală naționale la momentul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor, sub rezerva alineatelor 5 și 7-11, a articolului 14 alineatul 6, a articolului 20 și a articolului 21 alineatul 1.”

14

Articolul 29a alineatul 1 și alineatul 6 punctul 1 din această lege prevede:

„1. Sub rezerva alineatelor 2-5, a articolelor 30a-30c, a articolului 32, a articolului 119, precum și a articolului 120 alineatele 4 și 5, baza de impozitare cuprinde tot ceea ce constituie contraprestația obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator în schimbul vânzării din partea cumpărătorului, a clientului sau a unui terț, inclusiv alocațiile, subvențiile și alte plăți suplimentare de aceeași natură permise de furnizor sau de prestator, care au un impact direct asupra prețului bunurilor livrate sau al serviciilor furnizate de persoana impozabilă.

[...]

6. Baza de impozitare cuprinde:

1)

impozite, drepturi, prelevări și alte taxe de aceeași natură, cu excepția TVA-ului [...].”

Legea privind executorii judecătorești și executarea

15

Executorii judecătorești sunt supuși dispozițiilor din ustawa o komornikach sprawach i egzekucji (Legea privind executorii judecătorești și executarea) din 29 august 1997, în versiunea în vigoare la data faptelor în discuție în litigiul principal (Dz. U. din 2017, poziția 1277) (denumită în continuare „Legea privind executorii judecătorești”).

16

Articolul 28 din Legea privind executorii judecătorești prevede:

„Executorii judecătorești sunt supuși prevederilor referitoare la impozitul pe venit, la securitatea socială și la asigurarea de sănătate universală privind persoanele care desfășoară o activitate economică neagricolă.”

17

Articolul 34 din această lege prevede:

„Cheltuielile executorului judecătoresc includ:

1)
cheltuielile cu personalul și cu materialul angajat în cadrul procedurii de executare;

2)
cheltuielile de securizare a bunurilor confiscate și de protecție personală necesară, precum și cheltuielile de asigurare a cabinetului și de asigurare de răspundere civilă a executorului judecătoresc;

3)
cheltuielile de deplasare la sediul executorului judecătoresc, cheltuielile de timbrare, avansurile, cheltuielile de transport al bunurilor mobile de mici dimensiuni care nu necesită un transport specializat;

4)
cotizațiile obligatorii plătite Ordinului executorilor judecătorești în conformitate cu legea;

5)
celelalte cheltuieli necesare pentru îndeplinirea actelor de executare și a actelor prevăzute de lege, care nu intră sub incidența articolului 39.”

18

Potrivit articolului 35 din legea menționată:

„Onorariile percepute de executorul judecătoresc acoperă cheltuielile menționate la articolul 34.”

19

În temeiul articolului 43 din aceeași lege:

„Pentru efectuarea executărilor silite și a altor acte prevăzute de lege, executorul judecătoresc percepe onorarii.”

20

Articolul 49 din Legea privind executarea judecătorească prevede:

„1. Pentru executarea creanțelor pecuniare, debitorul îi plătește executorului judecătoresc un onorariu proporțional în cuantum de 15 % din valoarea creanței recuperate, însă în niciun caz mai mic de o zecime din salariul mediu lunar și nici mai mare de treizeci de ori decât acesta [...]

1a. În cazurile menționate la alineatul 1, onorariul perceput de executorul judecătoresc de la debitor este proporțional cu valoarea creanței recuperate.

[...]

7. Debitorul poate solicita o reducere a onorariului prevăzut la alineatele 1 și 2. [...]

10. După examinarea solicitării menționate la alineatul 7, judecătorul poate reduce valoarea onorariului menționat la alineatele 1 și 2, luând în considerare, în special, volumul de muncă al

executorului judecătoresc sau situația patrimonială a solicitantului și cuantumul veniturilor acestuia.”

21

Articolul 51 din această lege prevede:

„1. Onorariul fix definitiv se ridică la 20 % din salariul mediu lunar în ceea ce privește:

1)

punerea în posesia unui bun imobil și îndepărtarea bunurilor mobile care se află în acesta; în cazul unor activități comerciale și industriale, onorariul este perceput pentru fiecare încercare care compune întreprinderea;

2)

de desemnarea unui administrator al unui bun imobil sau al unei întreprinderi, precum și desemnarea unui curator al bunului imobil;

3)

evacuarea bunurilor și a persoanelor din spații, fiecare încercare făcând obiectul unui onorariu separat;

4)

executarea sechestrului asupra bunurilor.

2. La eliberarea locuințelor, următoarele încercări nu fac obiectul unui onorariu distinct: antreuri, alcovuri, culoare, verande, băi, pivnițe, logii și spații asimilate.

3. Cu ocazia evacuării spațiilor și a clădirilor nerezidențiale, în special garaje, grajduri pentru cai, grajduri pentru vite sau magazine, fiecare spațiu dă dreptul la onorariu separat, la fel ca încercările.”

22

Articolul 54 din legea menționată prevede:

„Punerea în posesie a creditorului, în alte cazuri decât cele enumerate la articolul 51, este supusă unui onorariu definitiv stabilit la valoarea de 15 % din salariul mediu lunar, care este majorat cu 100 % pentru orice procedură de executare care decurge dintr-o nouă atingere adusă dreptului de proprietate.”

23

Potrivit articolului 63 alineatul 4 din aceeași lege:

„Venitul executorului judecătoresc [...] este constituit din onorariile încasate în cursul lunii și din rambursarea cheltuielilor în numerar pentru călătorii [...], din care se deduc cheltuielile de executare silită și sumele prevăzute în prezentul articol.”

Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice) din 26 iulie 1991, în versiunea în vigoare la data faptelor în discuție în litigiul principal (Dz. U. din 2018, poziția 200), prevede la articolul 14 alineatul 1 a doua teză:

„În ceea ce privește persoanele impozabile care vând bunuri și servicii supuse TVA-ului, sunt considerate venituri obținute din aceste vânzări încasările diminuate cu TVA-ul datorat.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

Creditorul lui H. W., PSM „K”, a înscris pe doamna Treder, executoare judecătorească pe lângă Sąd Rejonowy w Sopocie (Tribunalul districtual din Sopot, Polonia), să inițieze o procedură de executare silită împotriva debitorului. Prin decizia din 4 octombrie 2016, doamna Treder a încheiat această procedură și a stabilit valoarea onorariului aferent acestei proceduri în temeiul articolului 49 alineatul 1 din Legea privind executorii judecătorești, majorându-l cu TVA-ul.

Curatorul desemnat să reprezinte debitorul, absent, a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Tribunalul districtual din Sopot, Secția I civilă, Polonia), arătând că executoarea judecătorească în cauză s-a vădit o eroare prin majorarea onorariului menționat cu valoarea TVA-ului, pentru motivul că acest onorariu, stabilit în temeiul articolului 49 alineatul 1 din Legea privind executorii judecătorești, includea deja TVA-ul.

Prin decizia din 9 martie 2017, la cererea comună a părților, această instanță a decis să suspende judecarea cauzei până când Sąd Najwyższy (Curtea Supremă, Polonia) se va fi pronunțat cu privire la problema dacă valoarea onorariilor stabilite de un executor judecătorească în temeiul acestei dispoziții trebuia să fie majorată cu valoarea TVA-ului sau dacă această taxă era deja inclusă în cuantumul onorariilor respective.

La 27 iulie 2017, Sąd Najwyższy (Curtea Supremă) a considerat că executoarea judecătorească nu putea majora onorariul perceput în temeiul articolului 49 alineatul 1 din Legea privind executorii judecătorești cu cuantumul TVA-ului. Potrivit acestei instanțe, lipsa menționării în Legea privind executorii judecătorești a posibilității de a adăuga cuantumul TVA-ului la onorariul menționat impune să se considere că acesta din urmă, în temeiul articolului 29a alineatul 1 din Legea privind TVA-ul coroborat cu alineatul 6 punctul 1 al acestui articol, constituia o creanță brută care includea deja TVA-ul.

Dup? reluarea procedurii în fa?a S?d Rejonowy w Sopocie Wydzia? I Cywilny (Tribunalul districtual din Sopot, Sec?ia I civil?), executorul judec?toresc? în cauz? a solicitat acestei instan?e s? adreseze Cur?ii o cerere de decizie preliminar? pentru a stabili dac? pozi?ia potrivit c?reia onorariile stabilite de executorul judec?toresc? în temeiul articolului 49 alineatul 1 din Legea privind executorii judec?toresc?ti includ cuantumul TVA?ului datorat este conform? cu dispozi?iile Directivei 2006/112.

30

Instan?a de trimitere arat? c? onorariile la care executorul judec?toresc? are dreptul în cazul în care efectueaz? presta?ii în cadrul unei proceduri de executare silit? sunt stabilite prin lege. Înainte de 9 iunie 2015, se considera c? executorul judec?toresc? se încadra la scutirea prev?zut? la articolul 15 alineatul 6 din Legea privind TVA?ul ?i, prin urmare, nu era pl?titor de TVA pentru aceste presta?ii. În temeiul unei pozi?ii a ministrului de finan?e luate la aceast? dat?, s?a considerat c? executorul judec?toresc? nu intr? sub inciden?a acestei dispozi?ii ?i, prin urmare, c? este pl?titor de TVA pentru respectivele presta?ii. În plus, se prevedea c? TVA?ul datorat este inclus în cuantumul onorariilor percepute. În schimb, aceast? schimbare nu a dus la modificarea legisla?iei na?ionale care reglementeaz? limitele valorii onorariilor care urmeaz? a fi percepute. Prin urmare, onorariile executorului judec?toresc? au fost reduse efectiv cu o valoare corespunz?toare TVA?ului datorat.

31

Pozi?ia ministrului de finan?e a fost confirmat? la 6 martie 2017 de S?d Najwyszy (Curtea Suprem?). Aceast? instan?? a considerat c? executorul judec?toresc? este supus alineatului 1 al articolului 15 din Legea privind TVA?ul coroborat cu alineatul 2 al acestui articol, pentru motivul c? î?i desf??oar? activitatea nu în calitate de organism de drept public, ci în calitate de independent, în cadrul unei profesii liberale, astfel încât nu poate beneficia de scutirea prev?zut? la articolul 15 alineatul 6 din legea men?ionat? ?i la articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

32

Instan?a de trimitere î?i însu?e?te interpretarea potrivit c?reia executorul judec?toresc? este supus TVA?ului pentru actele de executare silit? pe care le îndepline?te. În plus, aceasta apreciaz? c? pozi?ia S?d Najwyszy (Curtea Suprem?) potrivit c?reia el nu poate majora onorariile încasate cu valoarea TVA?ului este fondat?.

33

Cu toate acestea, în m?sura în care nu a intervenit nicio modificare legislativ? care prevede o majorare a onorariilor care urmeaz? s? fie percepute pentru a acoperi costurile privind supunerea la plata TVA?ului a executorilor judec?toresc?ti, instan?a de trimitere are îndoieli cu privire la conformitatea cu dreptul Uniunii ?i în special cu principiile neutralit??ii TVA?ului ?i propor?ionalit??ii a pozi?iei adoptate de S?d Najwyszy (Curtea Suprem?), prezentat? la punctul 28 din prezenta hot?râre, potrivit c?reia trebuie s? se considere c? onorariile executorilor judec?toresc?ti constituie crean?e brute care includ deja TVA?ul.

34

În aceast? privin??, instan?a de trimitere se întreb?, pe de o parte, dac? faptul de a considera c? onorariile percepute de executorii judec?toresc?ti includ deja TVA?ul implic? înc?lcarea normei potrivit c?reia aceast? tax? trebuie s? fie suportat? de consumatorul final ?i, pe de alt? parte, în esen??, dac? principiul propor?ionalit??ii, astfel cum a fost interpretat la punctul 2 din dispozitivul

Hotărârii din 26 martie 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), se opune ca valoarea onorariilor să poată include deja TVA-ul.

35

În aceste condiții, Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Tribunalul districtual din Sopot, Secția I civilă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1)

În lumina sistemului de [TVA] astfel cum este prevăzut de Directiva [2006/112], în special de articolul 1, de articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) și de articolul 73 coroborat cu articolul 78 primul paragraf litera (a), precum și a principiului neutralității TVA-ului care decurge din acestea, care este un principiu general al dreptului Uniunii, se poate considera ca fiind legal – având în vedere prevederile articolului 29a alineatul 1 și ale articolului 29a alineatul 6 punctul I din [Legea privind TVA-ul] coroborate cu articolul 49 alineatul 1, cu articolul 35 și cu articolul 63 alineatul 4 din [Legea privind executorii judecătorești] – includerea taxei pe bunuri și servicii (și anume TVA-ul) în onorariile percepute de executorii judecătorești?

În cazul unui răspuns afirmativ la această întrebare:

2)

În lumina principiului proporționalității, care este un principiu general al dreptului Uniunii, este legal să se considere că executorul judecătoresc – în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA pentru activitatea de executare desfășurată – deține în fapt toate instrumentele legale pentru a-și îndeplini în mod corespunzător o obligație fiscală care presupune că onorariul perceput în temeiul prevederilor Legii privind executorii judecătorești include taxa pe bunuri și servicii (și anume TVA-ul)?”

Cu privire la întrebările preliminare

36

Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dispozițiile Directivei 2006/112, precum și principiile neutralității TVA-ului și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici administrative a autorităților naționale competente, cum este cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia TVA-ul aferent prestărilor de servicii furnizate de un executor judecătoresc în cadrul unei proceduri de executare silită este considerat ca fiind inclus în onorariul perceput de acesta.

37

Cu titlu introductiv, trebuie să se arate, în primul rând, că Directiva 2006/112, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2007, a abrogat Așasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977, privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), fără a aduce modificări de fond în raport cu aceasta din urmă. Întrucât dispozițiile pertinente ale Directivei 2006/112 au un conținut în esență identic cu cel al dispozițiilor pertinente din Așasea directivă 77/388, jurisprudența Curții cu privire la această din urmă directivă este aplicabilă de asemenea în ceea ce privește Directiva 2006/112.

38

În al doilea rând, întrebările adresate se întemeiază, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 32 din prezenta hotărâre, pe premisa potrivit căreia, pe de o parte, un executor judecătoresc, precum executarea judecătorească în discuție în litigiul principal, exercită o activitate economică care nu intră sub incidența regimului neimpozitării prevăzut la articolul 13 din Directiva 2006/112 pentru organismele de drept public și, pe de altă parte, dreptul național nu permite majorarea cu cuantumul TVA-ului datorat a onorariului perceput pentru o prestație de executare silită efectuată de executorul judecătoresc.

39

Este necesar să se precizeze că răspunsul Curții la întrebările adresate se întemeiază pe ipoteza potrivit căreia aceste premise sunt exacte.

40

Trebuie amintit, în primul rând, că, în conformitate cu articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112, principiul sistemului comun privind TVA-ul constă în aplicarea asupra bunurilor și serviciilor, până la etapa de vânzare cu amănuntul, a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

41

În această privință, rezultă din cuprinsul articolului 2 alineatul (1) și al articolului 9 din această directivă că sistemul comun menționat se bazează pe principiul general potrivit căruia orice activitate de natură economică este, în principiu, supusă TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 ianuarie 2017, National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28, punctul 36). Este supus, astfel, TVA-ului fiecare prestație de servicii furnizată cu titlu oneros de o persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 martie 2013, Comisia/Franța, C-197/12, nepublicată, EU:C:2013:202, punctul 30).

42

În al doilea rând, în ceea ce privește posibilitatea de a deroga de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestație de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă, Curtea a precizat deja că toate scutițiile trebuie să fie exprese și precise (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 martie 1987, Comisia/Țările de Jos, 235/85, EU:C:1987:161, punctul 19). Pe de altă parte, termenii utilizați pentru a desemna o scutire sunt, în orice caz, de strictă interpretare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punctul 42 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 29 octombrie 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 49 și jurisprudența citată).

43

Rezultă că, în cazul în care o prestație de servicii nu intră în domeniul de aplicare al scutițiilor prevăzute de Directiva 2006/112, această prestație este supusă la plata TVA-ului, în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din această directivă.

44

În al treilea rând, în conformitate cu articolul 193 din Directiva 2006/112, are obligația de a plăti

TVA persoana impozabil? care efectueaz? prest?ri de servicii impozabile.

45

Prin urmare, în cazul în care un executor judec?toresc efectueaz? o prestare de servicii precum cea în discu?ie în litigiul principal, în m?sura în care această prestare nu intr? în domeniul de aplicare al scutiilor prev?zute de directiva men?ionat?, este obligat la plata TVA?ului pentru această opera?iune.

46

În ceea ce prive?te stabilirea bazei de impozitare a TVA?ului datorat în spe??, rezult? din articolul 73 și din articolul 78 litera (a) din Directiva 2006/112 c? baza de impozitare pentru o prestare de servicii include, cu excep?ia TVA?ului în sine, toate elementele care reprezint? contrapresta?ia ob?inut? sau care urmeaz? s? fie ob?inut? de prestator pentru prestarea în cauz? din partea cump?r?torului, a beneficiarului sau a unui ter?.

47

În schimb, această directiv? nu con?ine nicio norm? expres? privind aspectul dac? onorariile executorului judec?toresc trebuie s? includ? sau nu TVA?ul datorat. Prin urmare, revine statelor membre sarcina de a tran?a această chestiune.

48

În spe??, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 38 din prezenta hot?râre, potrivit dreptului na?ional, niciun quantum de TVA nu poate fi ad?ugat la valoarea onorariilor percepute de executorul judec?toresc. Dat fiind c? baza de impozitare cuprinde, astfel cum s?a ar?tat la punctul 46 din prezenta hot?râre, cu excep?ia TVA?ului în sine, tot ceea ce constituie contrapresta?ia ob?inut?, trebuie s? se considere c? quantumul onorariilor în discu?ie include deja taxa respectiv?.

49

Această interpretare respect? de asemenea principiul neutralit??ii TVA?ului. Astfel, aceasta permite persoanelor impozabile s? contribuie la plata TVA?ului, în aceea?i propor?ie, în ceea ce prive?te totalitatea quantumului primit cu titlu de opera?iuni taxabile.

50

În plus, interpretarea men?ionat? este conform? cu principiul potrivit c?ruia TVA?ul este o tax? care trebuie s? fie suportat? de consumatorul final. Astfel, în m?sura în care, în temeiul dreptului na?ional, nu este posibil s? se adauge la quantumul onorariilor care urmeaz? s? fie percepute un supliment corespunzând TVA?ului datorat, a considera c? acest quantum include deja taxa respectiv? echivaleaz? cu faptul c? baza de impozitare a TVA?ului care urmeaz? s? fie perceput de autorit??ile fiscale nu va dep??i contravaloarea efectiv pl?tit? de consumatorul final și cu privire la care a fost calculat TVA?ul, care este suportat, în cele din urm?, de consumator (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, punctul 19, precum și Hot?rârea din 7 noiembrie 2013, Tulic? și Plavo?in, C?249/12 și C?250/12, EU:C:2013:722, punctele 34 și 35).

51

Această interpretare respect? totodat? principiul propor?ionalit??ii, dat fiind c? aceasta nu dep??e?te ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului legat de necesitatea de a garanta

perceperea acestei taxe și c? acest mod de a stabili baza de impozitare este compatibil cu principiul de baz? al sistemului comun al TVA?ului, prezentat la punctele 40 și 41 din prezenta hot?râre, și anume supunerea la plata TVA?ului a oric?rei activit??i economice.

52

Aceast? concluzie nu este infirmat? de interpretarea principiului propor?ionalit??ii care figureaz? la punctul 2 din dispozitivul Hot?rârii din 26 martie 2015, Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201), care se st? la baza celei de a doua întreb?ri adresate de instan?a de trimitere. În aceast? privin??, trebuie amintit c?, potrivit acestui punct 2, Curtea a declarat c? principiul propor?ionalit??ii nu se opune unei dispozi?ii a dreptului na?ional în temeiul c?reia un executor judec?toresc trebuie s? r?spund? cu întregul s?u patrimoniu pentru quantumul TVA?ului datorat pentru produsul vânz?rii unui bun imobil realizate prin executare silit? în cazul în care nu î?i execut? obliga?ia de colectare și de achitare a acestei taxe, cu condi?ia s? dispun? în mod real de orice mijloc juridic pentru a??i îndeplini aceast? obliga?ie. Acest r?spuns trebuie s? fie interpretat având în vedere împrejur?rile cauzei în care s?a pronun?at Hot?rârea din 26 martie 2015, Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201), care sunt diferite de cele din prezenta cauz? principal?. Astfel, cauza în care s?a pronun?at aceast? hot?râre, spre deosebire de prezenta cauz? principal?, privea situa?ia unui executor judec?toresc nu în calitate de persoan? impozabil? în scopuri de TVA, ci în calitate de persoan? care datoreaz? aceast? tax? în numele unei alte persoane impozabile care nu a fost în m?sur?, pân? la momentul în care instan?a na?ional? competent? î?i d? acordul, s? dispun? de suma ob?inut? în cadrul vânz?rii silit? în discu?ie și s? pl?teasc? TVA?ul aferent acesteia în termenele prev?zute de dreptul na?ional. În plus, în prezenta cauz? principal? nu reiese din elementele comunicate Cur?ii c? executorul judec?toresc este privat de mijloace juridice care îi permit, în calitate de persoan? impozabil? în scopuri de TVA, s? î?i îndeplineasc? obliga?ia fiscal?.

53

Având în vedere ansamblul considera?iilor care preced?, trebuie s? se r?spund? la întreb?rile adresate c? dispozi?iile Directivei 2006/112, precum și principiile neutralit??ii TVA?ului și propor?ionalit??ii trebuie interpretate în sensul c? nu se opun unei practici administrative a autorit??ilor na?ionale competente, cum este cea în discu?ie în litigiul principal, potrivit c?reia TVA?ul aferent prest?rilor de servicii furnizate de un executor judec?toresc în cadrul unei proceduri de executare silit? este considerat ca fiind inclus în onorariul perceput de acesta.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

54

Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declar?:

Dispozi?iile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2013/43/UE a Consiliului din 22 iulie 2013, precum și principiile neutralit??ii taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) și propor?ionalit??ii trebuie interpretate în sensul c? nu se opun unei practici administrative a autorit??ilor na?ionale competente, cum este cea în discu?ie în litigiul principal, potrivit c?reia

TVA-ul aferent prestărilor de servicii furnizate de un executor judecătoresc în cadrul unei proceduri de executare silită este considerat ca fiind inclus în onorariul perceput de acesta.

Semnături

(*1) Limba de procedură: polona.