



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 6 noiembrie 2014¹

Cauza C-499/13

Marian Macikowski – în calitatea sa de executor judecătoresc în cadrul Sąd Rejonowy w Chojnicach (Judecătoria Chojnice)

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (Directorul Camerei fiscale din Gdansk)
[cerere de decizie preliminară formulată de

Naczelny Sąd Administracyjny [Republica Polonă])

„Legislație fiscală — Taxa pe valoarea adăugată — Articolul 193, articolul 199 alineatul (1) litera (g), precum și articolele 204-206 din Directiva 2006/112/CE — Livrarea unui imobil prin intermediul executării silite — Obligația executorului judecătoresc de a calcula, a colecta și a achita taxa pe valoarea adăugată — Răspunderea pentru taxa neachitată — Principiul proporționalității — Principiul neutralității fiscale”

I – Introducere

1. Atunci când nu se garantează punerea sa în aplicare efectivă, orice legislație fiscală rămâne fără efecte. Astfel, nu este surprinzător faptul că statele membre ale Uniunii acordă o atenție sporită acestui aspect. Ele nu duc lipsă de idei privind impunerea unor obligații diverse pentru a garanta efectiv veniturile autorităților fiscale.
2. La baza prezentei cereri de decizie preliminară se află o livrare supusă la plata TVA-ului a unui bun imobil, efectuată prin intermediul executării silite. În temeiul dreptului polonez, executorul judecătoresc care aplică măsura de executare silită are obligații speciale privind TVA-ul aplicabil, întrucât se consideră că, în procedura de executare silită în calitate de debitor nedemn de încredere, persoana impozabilă nu va achita TVA-ul. În situația în care nu își îndeplinește obligațiile, răspunderea va incumba executorului judecătoresc.
3. În prezenta cauză, Curtea va trebui să clarifice dacă asemenea obligații ale executorului judecătoresc sunt conforme cu dreptul Uniunii privind TVA-ul.

¹ — Limba originală: germana.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

4. În perioada determinantă pentru litigiul principal, în Uniune, TVA-ul s-a colectat în temeiul Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată² (denumită în continuare „Directiva TVA”).

5. În conformitate cu articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, se consideră persoană impozabilă „orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective”.

6. Titlul XI al Directivei TVA se referă la „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”. În primul capitol al acestui titlu, („Obligația de plată”), la articolele 192a-205, se regăsesc dispoziții privind „persoanele obligate la plata TVA-ului către autoritățile fiscale”.

7. Articolului 193 din această directivă are următorul conținut:

„TVA-ul se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și articolul 202.”

8. Potrivit articolului 199 alineatul (1) din Directiva TVA, statele membre pot prevedea ca „persoan[a] obligată la plata TVA-ului să fie persoana impozabilă destinatară a următoarelor operațiuni:

[...]

g) livrarea unui bun imobil vândut de un debitor împotriva căruia s-a pronunțat o hotărâre în cadrul unei proceduri de vânzare silită”.

9. Articolul 204 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„În cazul în care, în temeiul articolelor 193-197 și [al] articolelor 199 și 200, persoană obligată la plata TVA-ului este o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în care TVA-ul este datorat, statele membre pot permite persoanei respective să numească un reprezentant fiscal ca persoană obligată la plata TVA-ului.

De asemenea, în cazul în care o operațiune taxabilă este efectuată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în care TVA-ul este datorat și nu există, cu țara în care este stabilită sau își are sediul persoana impozabilă, nici un instrument juridic referitor la asistența reciprocă având o sferă de aplicare similară celei prevăzute de Directiva 76/308/CEE și de Regulamentul (CE) nr. 1798/2003, statele membre pot adopta măsuri în temeiul cărora persoană obligată la plata TVA-ului este un reprezentant fiscal numit de persoana impozabilă nestabilită în statul membru respectiv.”

10. Articolul 205 din Directiva TVA prevede:

„În situațiile prevăzute la articolele 193-200 și articolele 202, 203 și 204, statele membre pot prevedea ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA-ului să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA-ului.”

2 — JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

11. Următoarele articole se referă la „Modalități de plată”. Articolul 206 din directivă cuprinde următoarea reglementare:

„Orice persoană impozabilă obligată la plata TVA-ului are obligația de a plăti valoarea netă a TVA-ului cu ocazia depunerii declarației privind TVA-ul prevăzute la articolul 250. Cu toate acestea, statele membre pot stabili o altă dată pentru plata respectivei sume sau pot solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate.”

12. În capitolul cinci („Declarații”) din titlul XI, articolul 250 din Directiva TVA prevede, în extras, următoarele:

„(1) Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA-ul în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite.

[...]”

13. Articolul 252 din Directiva TVA are următorul conținut:

„(1) Declarația privind TVA-ul se depune până la un termen ce este necesar să fie stabilit de statele membre. Termenul respectiv nu se poate fixa la mai mult de două luni de la încheierea fiecărei perioade fiscale.

(2) Fiecare stat membru stabilește perioada fiscală la o lună, două luni sau trei luni.

Cu toate acestea, statele membre pot stabili diferite perioade fiscale, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească un an.”

14. În sfârșit, în capitolul 7 („Dispoziții diverse”) din titlul XI, articolul 273 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și [al] operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite în capitolul 3.”

B – Dreptul național

15. Articolul 18 din Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și servicii (Ustawa o podatku od towarów i usług, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede:

„[...] executorii judecătorești care desfășoară activități de executare silită, în sensul prevederilor din Codul de procedură civilă, au obligația să achite TVA-ul pentru livrările de bunuri care sunt proprietatea persoanei impozabile sau care se află în posesia acesteia cu încălcarea dispozițiilor în vigoare și care au fost efectuate prin intermediul executării silite.”

16. Articolul 8 din Codul fiscal polonez din 29 august 1997 (Ustawa Ordynacja podatkowa, denumit în continuare „Codul fiscal”) definește contribuabilul ca „o persoană fizică, o persoană juridică sau o entitate fără personalitate juridică ce este obligată, în temeiul dispozițiilor fiscale, să calculeze și să încaseze taxa de la persoana impozabilă și să o achite autorității fiscale în termenul stabilit”.

17. Articolul 30 din Codul fiscal are, în extras, următorul conținut:

„(1) Contribuabilul care nu și-a îndeplinit obligațiile prevăzute la articolul 8 este ținut răspunzător pentru taxa care nu a fost colectată sau care a fost colectată, dar care nu a fost plătită.

[...]

(3) Contribuabilul [...] răspunde pentru creanțele prevăzute la [alineatul (1)] cu întregul său patrimoniu.

(4) În cazul în care autoritatea fiscală stabilește existența circumstanțelor prevăzute [la alineatul (1)], aceasta adoptă o decizie privind răspunderea fiscală a contribuabilului [...], stabilind cuantumul creanței aferente taxei care nu a fost colectată sau care a fost colectată, dar care nu a fost plătită.”

III – Litigiul principal și procedura în fața Curții

18. Litigiul principal se referă la răspunderea domnului Macikowski pentru TVA-ul care a devenit exigibil ca urmare a unei executări silite.

19. În februarie 2007, în cadrul unei proceduri de executare împotriva unei întreprinderi stabilite în Polonia, domnul Macikowski, în calitate sa de executor judecătoresc, a efectuat executarea silită a unui imobil aflat în proprietatea acesteia. Cumpărătorii au virat prețul de adjudecare în contul de depozit al instanței, iar transferul dreptului de proprietate a devenit definitiv în luna august 2007.

20. În luna iunie 2009, în conformitate cu articolul 18 în Legea privind TVA-ul coroborat cu articolele 8 și 30 alineatele 1, 3 și 4 din Codul fiscal, autoritatea fiscală a adoptat o decizie privind răspunderea domnului Macikowski în calitate de contribuabil, întrucât acesta nu achitase TVA-ul exigibil pentru vânzarea imobilului. Potrivit autorității fiscale, acesta ar fi trebuit să calculeze TVA-ul exigibil, deja în luna noiembrie 2007, și să achite apoi taxa în numele persoanei impozabile furnizor al imobilului. În sfârșit, în luna septembrie 2009, domnul Macikowski a informat autoritatea fiscală că a achitat taxa.

21. După ce decizia privind răspunderea domnului Macikowski, în calitate de persoană impozabilă, a fost menținută și ca urmare a contestației depuse de acesta la autoritatea fiscală, domnul Macikowski a atacat decizia la directorul Camerei fiscale din Gdansk. El a invocat, printre altele, aspectul că nu a putut dispune de venitul obținut din vânzarea imobilului prin licitație, întrucât respectivul venit s-a aflat în contul de depozit al instanței. Acesta nu ar fi fost în măsură să achite taxa până la data la care instanța a aprobat definitiv planul de împărțire, deus la sfârșitul lunii octombrie 2008.

22. Fiind sesizată între timp cu judecarea cauzei, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) are îndoieli referitoare la compatibilitatea dintre dispozițiile menționate din dreptul polonez și dreptul Uniunii și a adresat Curții, la 16 septembrie 2013, în conformitate cu articolul 267 TFUE, următoarele întrebări preliminare:

„1) În lumina sistemului taxei pe valoarea adăugată care se întemeiază pe Directiva TVA, în special pe articolul 9 și pe articolul 193 coroborate cu articolul 199 alineatul (1) litera (g) din aceasta, este admisibilă o dispoziție de drept național precum articolul 18 din Legea privind TVA-ul, care introduce derogări de la principiile generale privind TVA-ul, în special cu privire la subiectele de

drept care au obligația să calculeze și să colecteze taxa, prin înființarea instituției contribuabilului, mai exact, a unui subiect de drept care are obligația să calculeze pentru persoana impozabilă cuantumul taxei, să o colecteze de la persoana impozabilă și să o achite autorității fiscale în termenul stabilit?2)

În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare:

- 2.1) În lumina principiului proporționalității, în calitate de principiu general al dreptului Uniunii, este admisibilă o dispoziție de drept național precum articolul 18 din Legea privind TVA-ul, care prevede, printre altele, că taxa pentru livrarea de imobile efectuată prin intermediul executării silită a bunurilor care sunt proprietatea debitorului sau care se află în posesia acestuia cu încălcarea dispozițiilor în vigoare se calculează, se colectează și se achită de către executorul judecătoresc însărcinat cu aplicarea măsurilor de executare silită, care este răspunzător în calitate de persoană impozabilă pentru neîndeplinirea acestei obligații?
- 2.2) În lumina articolelor 206, 250 și 252 din Directiva TVA și a principiului neutralității care decurge din aceasta, este admisibilă o dispoziție de drept național precum articolul 18 din Legea privind TVA-ul, conform căreia contribuabilul desemnat în cadrul acestei dispoziții este obligat să calculeze, să colecteze și să achite TVA-ul pentru livrările de bunuri care sunt proprietatea persoanei impozabile sau care se află în posesia acestuia cu încălcarea dispozițiilor în vigoare și care au fost efectuate prin intermediul executării silită, în cadrul perioadei fiscale stabilite pentru persoana impozabilă și în cuantumul sumei care reprezintă rezultatul venitului obținut din vânzarea bunului, din care s-au scăzut TVA-ul și rata de impozitare corespunzătoare, fără a se deduce din această sumă cuantumul impozitului anticipat care trebuie achitat de la începutul perioadei fiscale până la data colectării taxei de la persoana impozabilă?”

23. În cadrul procedurii în fața Curții au depus observații scrise domnul Macikowski, Republica Polonă și Comisia Europeană. La ședința din 4 septembrie 2014 au participat directorul Camerei fiscale Gdansk, Republica Polonă și Comisia Europeană.

IV – **Apreciere juridică**

24. Pentru a înțelege prezenta procedură, este esențial să se facă distincția între două domenii de obligații ale executorului judecătoresc în temeiul dispozițiilor dreptului polonez.

25. Pe de o parte, în temeiul articolului 18 din Legea privind TVA-ul și al articolului 8 din Codul fiscal polonez, în cadrul unei proceduri de executare silită, executorul judecătoresc trebuie să calculeze cuantumul taxei pentru persoana impozabilă și să o achite autorității fiscale în termenul stabilit. Astfel, prin intermediul fondurilor debitorului, executorul judecătoresc trebuie să se ocupe de stingerea datoriilor fiscale ale debitorului (denumită în continuare „obligația de colectare”).

26. Pe de altă parte, în anumite condiții, există, în plus, o răspundere personală a executorului judecătoresc în ceea ce privește taxa. Totuși, în situația în care executorul judecătoresc nu își îndeplinește obligația de colectare, în temeiul articolului 30 alineatele 1 și 3 din Codul fiscal polonez, acesta trebuie să achite TVA-ul din propriul patrimoniu (denumită în continuare „răspundere”).

A – *Cu privire la obligația de colectare*

27. Prin intermediul primei întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită clarificări privind aspectul dacă dispozițiile Directivei TVA se opun obligației de colectare care incumbă executorului judecătoresc.

1. Cu privire la articolul 193 și la articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA

28. În primul rând, instanța de trimitere are îndoieli privind aspectul dacă dispozițiile dreptului polonez în discuție sunt compatibile cu articolul 193 și cu articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA.

29. Potrivit normei de bază prevăzute la articolul 193 din Directiva TVA, TVA-ul se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă. În plus dispoziția prevede că, în conformitate cu articolele 194-199 și cu articolul 202, TVA-ul poate fi datorat și „de o altă persoană”. Una dintre aceste excepții o reprezintă articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA. Potrivit acestuia, în cazul livrării unor bunuri imobile în cadrul unei proceduri de executare silită, statele membre pot prevedea ca, în măsura în care este persoană impozabilă, persoana obligată la plata TVA-ului să fie cumpărătorul bunului imobil.

30. În opinia domnului Macikowski, articolele 193-205 din Directiva TVA prevăd în mod exhaustiv persoanele cărora le revine obligația plății TVA-ului. Statele membre ar putea impune plata taxei exclusiv acestor persoane. Totuși, executorul judecătoresc care efectuează o executare silită nu ar intra sub incidența niciuneia dintre aceste dispoziții.

31. Această abordare omite însă că trebuie să se facă distincția între o persoană obligată la plata TVA-ului și o persoană similară „persoanei impozabile” de drept polonez, care are doar obligația recuperării TVA-ului datorat de persoana obligată la plata TVA-ului. Articolele 193-205 din Directiva TVA reglementează numai cine are calitatea de persoană obligată la plata TVA-ului.

32. Cu toate acestea, potrivit dispozițiilor dreptului polonez, executorul judecătoresc nu devine el însuși persoană obligată la plata TVA-ului. Acesta are numai obligația de a achita, din fondurile debitorului, datoria fiscală aferentă unui venit individual al acestuia din urmă, al cărui patrimoniu este executat silit. Nici din datele furnizate de instanța de trimitere nu rezultă altfel decât că, în situația livrării unui bun imobil efectuată prin intermediul executării silite, persoana obligată la plata TVA-ului rămâne debitorul din cadrul procedurii de executare silită, în calitate de furnizor. Prin urmare, în ceea ce privește obligația de colectare, dispozițiile dreptului polonez nu se abat de la prevederile articolului 193 și a articolului 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA.

33. Astfel, dispozițiile articolului 193 coroborat cu articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA nu se opun unei dispoziții de drept național, în temeiul căreia, la livrarea unui imobil prin intermediul executării silite, executorul judecătoresc are obligația de a calcula, a recupera și a achita TVA-ul exigibil în numele persoanei obligate la plata TVA-ului.

2. Cu privire la articolul 204 din Directiva TVA

34. Cu toate acestea, în plus, domnul Macikowski susține că articolul 204 din Directiva TVA s-ar opune reglementării poloneze în discuție, întrucât aceasta din urmă ar stabili că executorul judecătoresc este *ope legis* reprezentant fiscal, fără ca această situație să fie prevăzută la articolul 204 din Directiva TVA.

35. Potrivit articolului 204 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA, în situația în care persoana obligată la plata TVA-ului este o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în care se datorează TVA-ul, statele membre pot permite persoanei respective să numească un reprezentant fiscal ca persoană obligată la plata TVA-ului. În temeiul celui de al doilea paragraf al dispoziției, persoana impozabilă este *obligată* să numească un reprezentant fiscal numai dacă nu există nicio convenție privind asistența reciprocă cu țara în care este stabilită aceasta. Or, situația menționată nu se întâlnește în cadrul Uniunii. După cum rezultă din al șaptelea considerent al Directivei

2000/65/CE³, pe care se întemeiază articolul 204, reprezentantul fiscal fie devine debitor în locul persoanei impozabile nerezidente, fie acționează ca persoană împuternicită de aceasta. Astfel, un reprezentant fiscal servește ca persoană de contact a autorităților fiscale la nivel național, în situația în care persoana impozabilă este stabilită în străinătate⁴.

36. Articolul 204 din Directiva TVA a fost introdus în scopul simplificării sistemului TVA-ului, prin faptul că, spre deosebire de situația juridică anterioară, statele membre nu mai pot impune persoanelor impozabile stabilite pe teritoriul pieței comune obligația să numească un reprezentant fiscal⁵. Nu în ultimul rând, s-a îndepărtat astfel și un obstacol în calea accesului pe piață. Pentru acest motiv, articolul 204 împiedică și ca operatorii economici stabiliți pe teritoriul Uniunii să poată îndeplini obligația privind plata TVA-ului către autoritățile străine numai prin intermediul unui reprezentant⁶.

37. În speță, prin obligația de colectare, executorul judecătoresc nu devine însă reprezentant fiscal în sensul prevăzut la articolul 204 din Directiva TVA. Astfel, după cum am văzut⁷, acesta nu devine el însuși persoană obligată la plata TVA-ului și nici nu acționează ca împuternicit general al persoanei impozabile. Obligația de colectare care revine executorului judecătoresc se referă numai la operațiunea individuală pentru care se datorează TVA-ul. În schimb, acesta nu reprezintă persoana impozabilă în fața autorităților fiscale naționale, în toate spețele acesteia legate de TVA. De altfel, nu se poate identifica modul în care obligația de colectare a executorului judecătoresc se poate opune obiectivului articolului 204, întrucât acesta nu impune obligații speciale pentru persoane impozabile străine.

38. În concluzie, nici articolul 204 din Directiva TVA nu se opune obligației de colectare care incumbă executorului judecătoresc.

3. Cu privire la necesitatea unei împuterniciri în conformitate cu dreptul Uniunii

39. Cu toate acestea, compatibilitatea dintre reglementarea în discuție și Directiva TVA este încă neclară. După cum Comisia a precizat în mod întemeiat, dreptul polonez impune executorilor judecătorești obligații privind TVA-ul, care nu sunt prevăzute în Directiva TVA.

40. Astfel, există într-adevăr situații în care – fără ca în acest sens să existe sau să fie necesar să existe un temei juridic separat în conformitate cu Directiva TVA – taxa datorată să nu fie achitată în sens strict de persoana obligată la plata TVA-ului. Prin urmare, reprezentanții legali ai unei persoane juridice sau administratorii în cadrul unei proceduri de insolvență, pentru simplul motiv că reprezintă sau administrează un subiect de drept care datorează TVA-ul, trebuie să asigure îndeplinirea obligațiilor fiscale. Cu siguranță, în ceea ce privește aceste obligații, nu este nevoie de o abilitare prevăzută de Directiva TVA, întrucât vizează dreptul civil, care nu este armonizat.

41. Totuși, în speță, obligația de colectare care incumbă executorului judecătoresc se întemeiază pe o obligație separată prevăzută în Codul fiscal, potrivit căreia, în mod punctual, trebuie să se îndeplinească obligația privind plata TVA-ului în cazul unei anumite operațiuni, și nu în baza unei împuterniciri de reprezentare cu titlu general. Cu toate acestea, în acest sens, articolul 206 prima teză

3 — Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000 de modificare a Directivei 77/388/CEE privind stabilirea persoanei care datorează TVA (JO L 269, p. 44).

4 — A se vedea Hotărârea Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108, punctul 34) privind articolul 2 alineatul (3) din A treisprezecea Directivă 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității (JO L 326, p. 40).

5 — A se vedea al patrulea și al șaptelea considerent ale Directivei 2000/65/CE (citată la nota de subsol 3).

6 — În acest sens, a se vedea Hotărârea Comisia/Finlanda (C-249/05, EU:C:2006:411, punctul 46) și Hotărârea Comisia/Franța (C-624/10, EU:C:2011:849, punctul 36).

7 — A se vedea punctul 32 de mai sus.

din Directiva TVA prevede că TVA-ul trebuie achitat de persoana obligată la plata acestuia. În situația în care, în cadrul obligației de colectare, un stat membru cum este cel din speță dorește să includă în ceea ce privește achitarea TVA-ului și o altă persoană pe lângă persoana obligată la plata TVA-ului, acest aspect trebuie să fie autorizat prin dispozițiile Directivei TVA.

a) Articolul 273 din Directiva TVA

42. Articolul 273 din Directiva TVA ar putea reprezenta un astfel de temei juridic pentru obligația de colectare în discuție. Potrivit acestei prevederi, statele membre au dreptul de a prevedea obligații suplimentare față de dispozițiile Directivei TVA, pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea. În conformitate cu modul de redactare a normei, impunerea unor asemenea obligații nu trebuie să afecteze comerțul dintre statele membre sau să genereze un tratament inegal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de persoane impozabile. În plus, în conformitate cu articolul 273 alineatul (2), nu se pot impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite în acest sens în Directiva TVA.

43. Obligația de colectare care incumbă executorului judecătoresc reprezintă o obligație în sensul articolului 273 alineatul (1) din Directiva TVA. Se urmărește astfel plata taxei aferente unei livrări efectuate prin intermediul executării silite. Aceasta servește obiectivului menționat în respectiva dispoziție, și anume, colectarea corectă a taxei, precum și prevenirea evaziunii fiscale, întrucât, în această situație, achitarea TVA-ului de către persoana obligată la plata acestuia, așadar, de către furnizorul bunului imobil, suscită îndoieli.

44. În plus, nu rezultă că activitatea executorului judecătoresc afectează comerțul dintre statele membre sau generează un tratament inegal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile. În măsura în care, în atribuțiile executorului judecătoresc, ar intra și facturarea TVA-ului exigibil aferent livrării, această obligație nu trebuie considerată o obligație suplimentară inadmisibilă în sensul articolului 273 alineatul (2) din Directiva TVA, întrucât obligația existentă privind facturarea a fost încredințată numai executorului judecătoresc, fără să fie completată cu cerințe suplimentare.

45. În Hotărârea *Federation of Technological Industries și alții*, cu privire la dispozițiile care au precedat articolul 273 din Directiva TVA, Curtea a constatat că, în temeiul acestora, altor persoane decât „persoanelor obligate la plata TVA-ului menționate în directivă și persoanelor stabilite ulterior, care sunt ținute răspunzătoare în solidar pentru plata TVA-ului”, nu le pot fi impuse obligații suplimentare⁸. Astfel, potrivit articolului 273 din Directiva TVA, unei persoane cum este executorul judecătoresc, care nu este persoană obligată la plata TVA-ului, nu îi pot fi impuse obligații. Cu toate acestea, în hotărârile ulterioare, Curtea a definit domeniul de aplicare al acestei dispoziții mai extensiv. Astfel, între timp, Curtea verifică în acest cadru inclusiv obligații care trebuie impuse persoanelor impozabile care invocă numai un drept de deducere a TVA-ului, fără să datoreze TVA cu privire la operațiunile în cauză⁹. Potrivit noii jurisprudențe, sub incidența articolului 273 pot intra inclusiv măsuri care pot fi impuse persoanei impozabile înainte de desfășurarea activității economice efective¹⁰.

8 — A se vedea Hotărârea *Federation of Technological Industries și alții* (C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 44) cu referire la articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1).

9 — A se vedea Hotărârea *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, punctele 49-51), Hotărârea *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, punctele 34, 50 și 51) și Hotărârea *Mahagében și Dávid* (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 57-59). A se vedea Hotărârea *Gabalfrisa și alții* (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctele 52-54).

10 — A se vedea Hotărârea *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, punctele 29 și 30).

46. Chiar dacă s-ar presupune că, în temeiul articolului 273, pot fi impuse obligații numai persoanelor impozabile, această condiție este îndeplinită în speță, întrucât executorilor judecătorești nu li se aplică numai obligația de colectare a TVA-ului datorat de furnizorul bunului imobil, ci, potrivit datelor furnizate de instanța de trimitere, aceștia sunt ei înșiși persoane impozabile în sensul prevăzut la articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, pentru motivul că prestează servicii la care se aplică TVA, sub forma efectuării procedurilor de executare silită.

47. Articolul 273 din Directiva TVA reprezintă, așadar, un temei juridic fiabil pentru obligația de colectare a executorului judecătoresc.

b) Proportionalitatea

48. Cu toate acestea, trebuie să se mai verifice dacă reglementarea respectă și principiul proporționalității.

49. În cadrul exercitării atribuțiilor potrivit dreptului Uniunii, în conformitate cu principiul proporționalității, statele membre trebuie să recurgă la mijloace care, deși permit să se atingă în mod eficient obiectivul urmărit de dreptul intern, aduc totuși cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite prin legislația Uniunii în cauză¹¹. Astfel, măsurile adoptate în conformitate cu articolul 273 din Directiva TVA nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor unei colectări corecte a TVA-ului și prevenirii evaziunii¹².

50. În ceea ce privește necesitatea obligației de colectare, în cazurile de livrare a bunurilor imobile prin intermediul executării silite, în principiu, în conformitate cu articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, statele membre pot inversa datoria fiscală, evitând astfel neachitarea datoriei de către furnizor. Cu toate acestea, de la început, măsura nu reprezintă un mijloc adecvat pentru a realiza obiectivele urmărite prin obligația de colectare, întrucât aplicarea dispoziției este limitată la livrări către persoane impozabile.

51. Cu toate acestea, detaliile furnizate de instanța de trimitere pun sub semnul incertitudinii proporționalitatea. Potrivit acestui principiu, executorul judecătoresc poate să își îndeplinească obligațiile numai de comun acord cu instanța competentă pentru executarea silită. Aceasta trebuie să permită accesul la venit, fapt care – potrivit instanței de trimitere – nu întotdeauna are loc în termenul prevăzut de Codul fiscal pentru ca executorul judecătoresc să achite taxa. Instanța acționează numai potrivit dispozițiilor dreptului civil și nu este obligată să țină seama de obligațiile executorului judecătoresc privind achitarea taxei pe valoarea adăugată.

52. Republica Polonă se opune insistent opiniei instanței de trimitere, potrivit căreia executorul judecătoresc nu are mereu posibilitatea să își îndeplinească obligațiile în termen. Cu toate acestea, clarificarea acestei contradicții din dreptul național nu intră în atribuția Curții. Dimpotrivă, în cadrul repartizării competențelor între instanțele comunitare și cele ale statelor membre, Curtea trebuie să ia în considerare concluziile instanței de trimitere cu privire la situația de fapt și la cadrul juridic în care sunt formulate întrebările preliminare¹³. Cu privire la aspectele prezentate de instanța de trimitere, se poate considera că impunerea obligației de colectare poate fi considerată proporțională numai în

11 — A se vedea Hotărârea Molenheide și alții (C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, EU:C:1997:623, punctul 46), Hotărârea Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 52), Hotărârea X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 36) și Hotărârea BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punctul 30).

12 — Hotărârea Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 52), Hotărârea Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, punctul 26), Hotărârea Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, punctul 30) și Hotărârea Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 43).

13 — A se vedea numai Hotărârea Oberbank și alții (C-217/13 și C-218/13, EU:C:2014:2012, punctul 52 și jurisprudența citată).

măsura în care un executor judecătoresc care acționează cu diligența necesară este în măsură să își îndeplinească obligațiile. Nu aceasta este situația atunci când el este împiedicat să acționeze astfel de un terț, cum este instanța, asupra căruia nu are nicio influență. O obligație care nu poate fi dusă la îndeplinire nu poate fi considerată o măsură adecvată pentru realizarea obiectivelor urmărite.

53. Așadar, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, statele membre pot prevedea o obligație de colectare cum este cea în discuție, în măsura în care un executor judecătoresc care acționează cu atenția cuvenită are și posibilitatea de a îndeplini această obligație în mod efectiv.

4. Răspunsul la prima întrebare preliminară

54. Prin urmare, la prima întrebare preliminară trebuie să se răspundă că Directiva TVA nu se opune unei dispoziții naționale, în temeiul căreia, la livrarea unui bun imobil prin intermediul executării silite, executorul judecătoresc implicat are obligația să calculeze, să colecteze și să achite TVA-ul exigibil, în măsura în care executorul judecătoresc nu este împiedicat să își îndeplinească obligațiile, prin acțiunea unui terț asupra căruia nu o are nicio influență.

B – *Cu privire la răspundere*

55. Cea de a doua întrebare preliminară (întrebarea 2.1) se referă la răspunderea executorului judecătoresc. În cazul în care nu își îndeplinește obligația de colectare, acesta răspunde pentru creanță cu întregul său patrimoniu. În esență, instanța de trimitere întreabă dacă această reglementare respectă cerințele care rezultă din principiul proporționalității.

1. Temeiul juridic

56. Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie să se clarifice în primul rând dacă răspunderea impusă executorului judecătoresc este reglementată printr-o dispoziție a Directivei TVA.

57. Republica Polonă și Comisia consideră că temeiul juridic al acestei răspunderi îl reprezintă articolul 273 din Directiva TVA.

58. Cu toate acestea, răspunderea unui terț pentru o taxă datorată de altă persoană este reglementată prin articolul 205 din Directiva TVA. În temeiul acestuia, în special în situația de la articolul 193, statele membre au posibilitatea „de a prevedea ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA-ului să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA-ului”. Tocmai aceasta este situația atunci când, dacă nu își îndeplinește obligația de colectare, executorul judecătoresc răspunde cu patrimoniul său pentru taxa datorată de debitorul al cărui patrimoniu este supus executării silite.

59. În cadrul ședinței, Republica Polonă și Comisia au negat aplicabilitatea articolului 205 din Directiva TVA, întrucât nu ar exista o situație în care autoritățile fiscale s-ar putea adresa în mod *alternativ* executorului judecătoresc sau persoanei obligate la plata TVA-ului (și anume, furnizorul). În cazul în care taxa nu ar fi achitată în termen, autoritățile fiscale ar putea să invoce acest aspect numai împotriva executorului judecătoresc.

60. Aceste susțineri indică faptul că răspunderea pentru datoria fiscală este transferată exclusiv asupra executorului judecătoresc. Dacă aceasta ar fi situația în speță, legislația poloneză ar încălca articolele 193-205 din Directiva TVA. Aceste dispoziții reglementează în mod definitiv care este persoana care datorează TVA autorităților fiscale și nu prevăd nicio situație în care furnizorul este exonerat ulterior de TVA-ul datorat în temeiul articolului 193 din Directiva TVA, întrucât, într-o anumită situație, un terț ar prelua răspunderea. În speță *nu este permis* ca furnizorul să fie exonerat de răspunderea sa pentru datoria fiscală.

61. Astfel, din datele furnizate de instanța de trimitere nu rezultă în niciun mod că, în temeiul dreptului polonez, în cazul angajării răspunderii executorului judecătoresc, datoria fiscală a furnizorului s-ar stinge. În consecință, în cazul înregistrării situației de fapt cu privire la răspundere, executorul judecătoresc trebuie considerat mai degrabă încă o persoană care datorează TVA.

62. Astfel, în principiu, reglementarea poloneză privind răspunderea executorului judecătoresc este permisă în temeiul articolului 205 din Directiva TVA.

2. Cu privire la proporționalitate

63. Cu toate acestea, în cadrul exercitării atribuției prevăzute la articolul 205 din Directiva TVA, statele membre trebuie să respecte în special principiul proporționalității. Astfel, deși este legitim ca măsurile adoptate de statele membre să urmărească să protejeze cât mai eficient posibil drepturile trezoreriei publice, acestea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în acest scop¹⁴. Instituirea unui sistem de răspundere obiectivă ar depăși acest cadru¹⁵, întrucât, în temeiul jurisprudenței Curții, trebuie să se considere că aspectul că respectivei persoane i se impută în mod necondiționat pierderile de venituri fiscale cauzate de acțiunile unui terț obligat la plata taxei asupra cărora nu are nicio influență este în mod evident incompatibil cu principiul proporționalității¹⁶.

64. Potrivit susținerilor Republicii Polone, executorul judecătoresc este un funcționar și astfel o persoană investită cu încredere publică. Așadar, de la acesta se poate pretinde o atenție sporită atunci când, în cadrul activității sale, colectează taxe pentru autoritățile fiscale. Acest aspect justifică și cerințele mari impuse pentru răspunderea executorului judecătoresc și faptul că, în cazul în care își încalcă obligațiile, acesta trebuie să răspundă cu propriul patrimoniu.

65. Totuși, după cum am detaliat anterior¹⁷, potrivit datelor furnizate de instanța de trimitere, nu este exclus ca, din cauza unor împrejurări asupra cărora nu are nicio influență, executorul judecătoresc să fie împiedicat să asigure achitarea taxei în termen. Și în asemenea cazuri se poate angaja răspunderea acestuia. Astfel, executorul judecătoresc ar fi nevoit să răspundă pentru o datorie străină, fără să i se poată imputa nicio culpă. Reglementarea poloneză din litigiu poate fi considerată proporțională numai atunci când răspunderea executorului judecătoresc este legată de un comportament care îi poate fi imputat în mod direct.

3. Răspunsul la a doua întrebare preliminară

66. Așadar, la cea de a doua întrebare preliminară trebuie să se răspundă că principiul proporționalității nu se opune unei dispoziții naționale, potrivit căreia executorul judecătoresc, care este obligat să calculeze, să colecteze și să achite taxa aferentă livrării de bunuri imobile prin intermediul executării silite, în cazul neîndeplinirii acestei obligații, răspunde cu întregul său patrimoniu, cu excepția cazului în care neîndeplinirea obligațiilor este cauzată de acțiunea unui terț asupra căruia nu a avut nicio influență.

14 — A se vedea Hotărârea Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2006:309, punctele 29 și 30) și Hotărârea Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctele 20-22).

15 — A se vedea Hotărârea Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 32) și Hotărârea Mahagében și Dávid (C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 48).

16 — A se vedea Hotărârea Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 24).

17 — A se vedea punctul 51 de mai sus.

C – Cu privire la luarea în considerare a TVA-ului deductibil

67. În sfârșit, prin a treia întrebare preliminară (întrebarea 2.2), instanța de trimitere dorește să clarifice dacă Directiva TVA se opune obligației de colectare a executorului judecătoresc, atunci când acesta din urmă trebuie să achite taxa exigibilă pentru livrarea bunului imobil, fără să poată deduce TVA-ul deductibil exigibil la furnizor de la începutul perioadei fiscale și până la data colectării taxei.

68. După cum detaliază instanța de trimitere, neluarea în considerare a TVA-ului deductibil ar putea fi incompatibilă cu articolele 206, 250 și 252 din Directiva TVA și cu principiul neutralității fiscale.

69. Din dispozițiile articolului 206 din Directiva TVA rezultă că, atunci când depune declarația privind TVA-ul – reglementată în detaliu la articolele 250 și 252 – o persoană care datorează TVA trebuie să achite numai cuantumul TVA-ului din care se scade TVA-ul deductibil. Având în vedere că executorul judecătoresc îndeplinește o obligație privind o datorie fiscală străină, în principiu, ar trebui să beneficieze de aceeași posibilitate de a compensa taxa datorată cu TVA-ul deductibil. De la caz la caz, el ar trebui să achite un cuantum efectiv mai redus sau nu ar trebui să facă nicio plată și ar putea reduce în mod corespunzător întinderea răspunderii sale.

70. Cu toate acestea, potrivit articolului 206 a doua teză din Directiva TVA, statele membre pot colecta plăți provizorii anticipate ale TVA-ului. În această privință, achiesăm la opinia Republicii Polone, potrivit căreia taxa achitată de executorul judecătoresc pentru o operațiune unică se poate considera o astfel de plată anticipată. Această plată anticipată poate fi luată în considerare în cadrul declarației privind TVA-ul furnizorului pentru respectiva perioadă fiscală.

71. Astfel, domnul Macikowski a argumentat că statele membre nu ar fi libere în ceea ce privește organizarea modalităților de plată anticipată și a invocat în acest sens Hotărârea Balocchi¹⁸. Noi nu achiesăm la această opinie. Consecința aplicării prevederilor legale naționale în discuție în cadrul respectivului litigiu ar fi putut reprezenta încălcarea dreptului Uniunii în sensul obligării persoanelor impozabile de a achita TVA-ul pentru operațiuni viitoare¹⁹. În prezentul litigiu, achitarea TVA-ului se face pentru un proces care a avut loc anterior, și anume livrarea unui bun imobil.

72. În continuare, neluarea în considerare a TVA-ului deductibil nu se opune nici principiului neutralității fiscale. Potrivit acestui principiu, mecanismul deducerii vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau achitat pentru toate activitățile sale economice²⁰. Totuși, conform precizărilor Curtii, se ridică problema unui ajutor de interpretare care nu are o semnificație menită să depășească cadrul legal²¹. Cu toate acestea, atribuția statelor membre de a colecta plăți anticipate rezultă din prevederile articolului 206 a doua teză din Directiva TVA.

73. Astfel, la a treia întrebare preliminară trebuie să se răspundă că articolele 206, 250 și 252 din Directiva TVA și principiul neutralității fiscale nu se opun unei reglementări naționale, potrivit căreia un executor judecătoresc, care are obligația să calculeze, să colecteze și să achite taxa aferentă livrării unui bun imobil efectuată prin intermediul executării silite, trebuie să achite această taxă fără deducerea TVA-ului achitat de persoana obligată la plata TVA-ului de la începutul perioadei fiscale.

18 — C-10/92, EU:C:1993:846.

19 — Hotărârea Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 27).

20 — A se vedea numai Hotărârea Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 47) și Hotărârea NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punctul 27, precum și jurisprudența citată).

21 — Hotărârea Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punctul 45).

V – Concluzie

74. Având în vedere cele de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Naczelny Sąd Administracyjny după cum urmează:

„Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată nu se opune unei reglementări naționale, potrivit căreia, la livrarea unui imobil efectuată prin intermediul executării silită, executorul judecătoresc care participă la această măsură are obligația să calculeze, să colecteze și să achite TVA-ul exigibil fără deducerea TVA-ului achitat de persoana obligată la plata TVA-ului de la începutul perioadei fiscale și că, în cazul neîndeplinirii acestei obligații, el răspunde cu întregul său patrimoniu, în măsura în care executorul judecătoresc nu este împiedicat să își îndeplinească obligațiile, de acțiunea unor terți asupra cărora nu o are nicio influență.”