



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

10 aprilie 2019*

„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 fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

* Limba de procedură: polona.

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 1, a articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c), a articolului 73, precum și 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 adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2013/43/UE a Consiliului din 22 iulie 2013 (JO 2013, L 201, p. 4) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unei proceduri inițiate de H. W. în legătură cu decizia doamnei Aleksandra Treder, executor judecătoresc însărcinat cu efectuarea unei proceduri de executare în privința sa, de a adăuga taxa pe valoarea adăugată (TVA) la valoarea cheltuielilor de executare în cauză.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Considerentul (5) al Directivei 2006/112 enunță:

„Un sistem privind TVA atinge cel mai înalt grad de simplitate și neutralitate atunci când taxa este percepută într-un mod cât mai general posibil și atunci când sfera sa de aplicare acoperă toate etapele producției și distribuției, precum și prestarea de servicii. Prin urmare, adoptarea unui sistem comun care să se aplice și comerțului cu amănuntul este în interesul pieței interne și al statelor membre.”

- 4 Articolul 1 din această directivă prevede:

„(1) Prezenta directivă stabilește sistemul comun privind [TVA].

(2) Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor 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.

La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.

Sistemul comun privind TVA se aplică până la etapa de vânzare cu amănuntul, 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 activității 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 ia naștere 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 alocările, subvențiile și alte plăți suplimentare de aceeași natură primite 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 executării silite și a altor acte prevăzute de lege, executorul judecătoresc percepe onorarii.”

20 Articolul 49 din Legea privind executorii judecătorești 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 încăpere care compune întreprinderea;

- 2) 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 încăpere făcând obiectul unui onorariu separat;
 - 4) executarea sechestrului asupra bunurilor.
2. La eliberarea locuințelor, următoarele încăperi 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 încăperile.”

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 călătoriile [...], din care se deduc cheltuielile de executare silită și sumele prevăzute în prezentul articol.”

Legea privind impozitul pe venitul persoanelor fizice

24 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

- 25 Creditorul lui H. W., PSM „K”, a însărcinat-o 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.
- 26 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 săvârșise 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.

- 27 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 judecătoresc în temeiul acestei dispoziții trebuia să fie majorată cu valoarea TVA-ului sau dacă această taxă era deja inclusă în cuantumul onorariilor respective.
- 28 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.
- 29 După reluarea procedurii în fața Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Tribunalul districtual din Sopot, Secția I civilă), executoarea judecătorească în cauză a solicitat acestei instanțe să adreseze Curții o cerere de decizie preliminară pentru a stabili dacă poziția potrivit căreia onorariile stabilite de executorul judecătoresc în temeiul articolului 49 alineatul 1 din Legea privind executorii judecătorești includ cuantumul TVA-ului datorat este conformă cu dispozițiile Directivei 2006/112.
- 30 Instanța de trimitere arată că onorariile la care executorul judecătoresc are dreptul în cazul în care efectuează prestații în cadrul unei proceduri de executare silită sunt stabilite prin lege. Înainte de 9 iunie 2015, se considera că executorul judecătoresc se încadra la scutirea prevăzută la articolul 15 alineatul 6 din Legea privind TVA-ul și, prin urmare, nu era plătitor de TVA pentru aceste prestații. În temeiul unei poziții a ministrului de finanțe luate la această dată, s-a considerat că executorul judecătoresc nu intră sub incidența acestei dispoziții și, prin urmare, că este plătitor de TVA pentru respectivele prestații. În plus, se prevedea că TVA-ul datorat este inclus în cuantumul onorariilor percepute. În schimb, această schimbare nu a dus la modificarea legislației naționale care reglementează limitele valorii onorariilor care urmează a fi percepute. Prin urmare, onorariile executorului judecătoresc au fost reduse efectiv cu o valoare corespunzătoare TVA-ului datorat.
- 31 Poziția ministrului de finanțe a fost confirmată la 6 martie 2017 de Sąd Najwyższy (Curtea Supremă). Această instanță a considerat că executorul judecătoresc este supus alineatului 1 al articolului 15 din Legea privind TVA-ul coroborat cu alineatul 2 al acestui articol, pentru motivul că își desfășoară 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 prevăzută la articolul 15 alineatul 6 din legea menționată și la articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112.
- 32 Instanța de trimitere își însușește interpretarea potrivit căreia executorul judecătoresc este supus TVA-ului pentru actele de executare silită pe care le îndeplinește. În plus, aceasta apreciază că poziția Sąd Najwyższy (Curtea Supremă) potrivit căreia el nu poate majora onorariile încasate cu valoarea TVA-ului este fondată.
- 33 Cu toate acestea, în măsura în care nu a intervenit nicio modificare legislativă care prevede o majorare a onorariilor care urmează să fie percepute pentru a acoperi costurile privind supunerea la plata TVA-ului a executorilor judecătorești, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la conformitatea cu dreptul Uniunii și în special cu principiile neutralității TVA-ului și proporționalității a poziției adoptate de Sąd Najwyższy (Curtea Supremă), prezentată la punctul 28 din prezenta hotărâre, potrivit căreia trebuie să se considere că onorariile executorilor judecătorești constituie creanțe brute care includ deja TVA-ul.
- 34 În această privință, instanța de trimitere se întreabă, pe de o parte, dacă faptul de a considera că onorariile percepute de executorii judecătorești includ deja TVA-ul implică încălcarea normei potrivit căreia această taxă trebuie să fie suportată de consumatorul final și, pe de altă parte, în esență, dacă

principiul proporționalității, 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 legală – având în vedere prevederile articolului 29a alineatul 1 și ale articolului 29a alineatul 6 punctul 1 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 A șasea 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 A șasea 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 executoria judecătorească în discuție în litigiul principal, exercită o activitate economică care nu intră sub incidența regimului neimpozității prevăzut la articolul 13 din Directiva 2006/112 pentru organismele de drept public și, pe de altă parte, dreptul național nu permite majorarea cu quantumul 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 supusă, astfel, TVA-ului fiecare prestare 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 prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă, Curtea a precizat deja că toate scutirile 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, Saudașor, C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 49 și jurisprudența citată).
- 43 Rezultă că, în cazul în care o prestare de servicii nu intră în domeniul de aplicare al scutirilor prevăzute de Directiva 2006/112, această prestare 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 impozabilă care efectuează prestări de servicii impozabile.
- 45 Prin urmare, în cazul în care un executor judecătoresc efectuează o prestare de servicii precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care această prestare nu intră în domeniul de aplicare al scutirilor prevăzute de directiva menționată, este obligat la plata TVA-ului pentru această operațiune.
- 46 În ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare a TVA-ului datorat în speță, rezultă din articolul 73 și din articolul 78 litera (a) din Directiva 2006/112 că baza de impozitare pentru o prestare de servicii include, cu excepția TVA-ului în sine, toate elementele care reprezintă contraprestația obținută sau care urmează să fie obținută de prestator pentru prestarea în cauză din partea cumpărătorului, a beneficiarului sau a unui terț.
- 47 În schimb, această directivă nu conține nicio normă expresă privind aspectul dacă onorariile executorului judecătoresc trebuie să includă sau nu TVA-ul datorat. Prin urmare, revine statelor membre sarcina de a tranșa această chestiune.
- 48 În speță, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 38 din prezenta hotărâre, potrivit dreptului național, niciun quantum de TVA nu poate fi adăugat la valoarea onorariilor percepute de executorul judecătoresc. Dat fiind că baza de impozitare cuprinde, astfel cum s-a arătat la punctul 46 din prezenta hotărâre, cu excepția TVA-ului în sine, tot ceea ce constituie contraprestația obținută, trebuie să se considere că quantumul onorariilor în discuție include deja taxa respectivă.
- 49 Această interpretare respectă de asemenea principiul neutralității TVA-ului. Astfel, aceasta permite persoanelor impozabile să contribuie la plata TVA-ului, în aceeași proporție, în ceea ce privește totalitatea quantumului primit cu titlu de operațiuni taxabile.

- 50 În plus, interpretarea menționată este conformă cu principiul potrivit căruia TVA-ul este o taxă care trebuie să fie suportată de consumatorul final. Astfel, în măsura în care, în temeiul dreptului național, nu este posibil să se adauge la cuantumul onorariilor care urmează să fie percepute un supliment corespunzând TVA-ului datorat, a considera că acest cuantum include deja taxa respectivă echivalează cu faptul că baza de impozitare a TVA-ului care urmează să fie perceput de autoritățile fiscale nu va depăși contravaloarea efectiv plătită de consumatorul final și cu privire la care a fost calculat TVA-ul, care este suportat, în cele din urmă, de consumator (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 19, precum și Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin, C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctele 34 și 35).
- 51 Aceași interpretare respectă totodată principiul proporționalității, dat fiind că aceasta nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului legat de necesitatea de a garanta perceperea acestei taxe și că acest mod de a stabili baza de impozitare este compatibil cu principiul de bază al sistemului comun al TVA-ului, prezentat la punctele 40 și 41 din prezenta hotărâre, și anume supunerea la plata TVA-ului a oricărei activități economice.
- 52 Această concluzie nu este infirmată de interpretarea principiului proporționalității care figurează la punctul 2 din dispozitivul Hotărârii din 26 martie 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), care se stă la baza celei de a doua întrebări adresate de instanța de trimitere. În această privință, trebuie amintit că, potrivit acestui punct 2, Curtea a declarat că principiul proporționalității nu se opune unei dispoziții a dreptului național în temeiul căreia un executor judecătoresc trebuie să răspundă cu întregul său patrimoniu pentru cuantumul TVA-ului datorat pentru produsul vânzării unui bun imobil realizate prin executare silită în cazul în care nu își execută obligația de colectare și de achitare a acestei taxe, cu condiția să dispună în mod real de orice mijloc juridic pentru a-și îndeplini această obligație. Acest răspuns trebuie să fie interpretat având în vedere împrejurările cauzei în care s-a pronunțat Hotărârea din 26 martie 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), care sunt diferite de cele din prezenta cauză principală. Astfel, cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, spre deosebire de prezenta cauză principală, privea situația unui executor judecătoresc nu în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA, ci în calitate de persoană care datorează această taxă în numele unei alte persoane impozabile care nu a fost în măsură, până la momentul în care instanța națională competentă își dă acordul, să dispună de suma obținută în cadrul vânzării silită în discuție și să plătească TVA-ul aferent acesteia în termenele prevăzute de dreptul național. În plus, în prezenta cauză principală nu reiese din elementele comunicate Curții că executorul judecătoresc este privat de mijloace juridice care îi permit, în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA, să își îndeplinească obligația fiscală.
- 53 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că dispozițiile Directivei 2006/112, precum și principiile neutralității TVA-ului și proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu 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.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 54 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declară:

Dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2013/43/UE a Consiliului din 22 iulie 2013, precum și principiile neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA) și proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu 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.

Semnături