

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

În cauza C-499/2013 Marian Macikowski. Responsabilitatea executorului judecătoresc cu privire la plata TVA când se execută silit un imobil a carei livrare este supusă TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

26 martie 2015

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Principiile proporționalității și neutralității fiscale – Impozitarea livrării unui bun imobil în cadrul unei proceduri de executare silită prin vânzare la licitație – Reglementare națională care obligă executorul judecătoresc să efectueze o asemenea vânzare să calculeze și să plătească TVA-ul aferent unei asemenea operațiuni – Plata prețului de achiziție instanței competente și necesitatea ca suma reprezentând TVA-ul să fie transferată, de acesta din urmă, executorului judecătoresc – Răspundere pecuniară și penală a executorului judecătoresc în cazul neplătii TVA-ului – Diferență între termenul de drept comun pentru plata TVA-ului de către o persoană impozabilă și termenul impus unui asemenea executor judecătoresc – Imposibilitatea de a deduce TVA-ul plătit în amonte”

În cauza C-499/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 21 februarie 2013, primită de Curte la 16 septembrie 2013, în procedura

Marian Macikowski

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii S. Rodin, A. Borg Barthet (raportor), E. Levits și F. Biltgen, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 4 septembrie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Macikowski, de M. Kalinowski, radca prawny;
- pentru Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, de T. Tratkiewicz și de J. Kaute, în calitate de agenți;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de A. Gawłowska, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Owsiany-Hornung și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 6 noiembrie 2014,

pronunță prezenta

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea principiilor proporționalității și neutralității fiscale, precum și a articolelor 9, 193, 199, 206, 250 și 252 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Macikowski, executor judecătoresc, pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, pe de altă parte, în legătură cu neplata în termenele stabilite a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) datorate pentru vânzarea unui bun imobil realizată prin executare silită.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„«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.”

4 Articolul 193 din directiva menționată are următorul cuprins:

„TVA 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.”

5 Articolul 199 alineatul (1) litera (g) din aceeași directivă prevede:

„Statele membre pot prevedea ca persoană obligată la plata TVA 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.”

6 Articolul 204 din Directiva TVA prevede:

„(1) În cazul în care, în temeiul articolelor 193-197 și articolelor 199 și 200, persoană obligată la plata TVA este o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în care TVA este datorată, statele membre pot permite persoanei respective să numească un reprezentant fiscal ca persoană obligată la plata TVA.

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 este datorată și nu există, cu țara în care este stabilită sau își are sediul persoana impozabilă, niciun 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 persoana obligată la plata TVA este un reprezentant fiscal numit de persoana impozabilă nestabilită în statul membru respectiv.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cu toate acestea, statele membre nu pot aplica opțiunea prevăzută la al doilea paragraf unei persoane impozabile nestabilite, în sensul articolului 358 punctul 1, care a optat pentru regimul special pentru servicii furnizate pe cale electronică.

(2) Opțiunea prevăzută la alineatul (1) primul paragraf este supusă condițiilor și procedurilor stabilite de fiecare stat membru.”

7 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 să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA.”

8 Articolul 206 din directiva menționată prevede:

„Orice persoană impozabilă obligată la plata TVA are obligația de a plăti valoarea netă a TVA cu ocazia depunerii declarației privind TVA 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.”

9 Articolul 250 alineatul (1) din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA 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.”

10 Articolul 252 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Declarația privind TVA 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.”

11 Articolul 273 din directiva menționată prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și 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 la capitolul 3.”

Dreptul polonez

Legea privind TVA-ul

12 Articolul 15 alineatul 6 din Legea privind taxa pe bunuri și servicii (ustawa r. o podatku od towarów i usług) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poziția 535, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede:

„Nu sunt considerate persoane impozabile autoritățile publice și organele aflate în subordinea acestora, în ceea ce privește realizarea sarcinilor care le-au fost încredințate în conformitate cu alte dispoziții de drept și pentru executarea cărora au fost instituite, cu excepția actelor executate în temeiul unor contracte de drept civil.”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

13 Potrivit articolului 18 din legea menționată:

„Organele de executare prevăzute de Legea din 17 iunie 1966 privind procedura de executare în materie administrativă [...], precum și executorii judecătorești care desfășoară activități de executare silită, în sensul Codului de procedură civilă [(ustawa Kodeks postępowania cywilnego) din 17 noiembrie 1964 (Dz. U. nr. 43, poziția 296), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumit în continuare «Codul de procedură civilă»),] au obligația să achite taxa aplicabilă livrării, realizată prin executare silită, a bunurilor care sunt proprietatea debitorului sau care se află în posesia acestuia cu încălcarea dispozițiilor legale aplicabile.”

Codul fiscal

14 Articolul 8 din Legea privind codul fiscal (ustawa – Ordynacja podatkowa) din 29 august 1997, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (Dz. U. 2005, nr. 8, poziția 60, denumit în continuare „Codul fiscal”), prevede:

„Persoana obligată la plata TVA-ului este o persoană fizică, o persoană juridică sau o entitate fără personalitate juridică obligată în temeiul dispozițiilor fiscale să calculeze taxa, să o colecteze de la persoana impozabilă și să o achite autorității fiscale în termenul stabilit.”

15 Articolul 30 din Codul fiscal prevede:

„1. Persoana obligată la plata TVA-ului care nu și-a îndeplinit obligațiile prevăzute la articolul 8 este considerată responsabilă pentru taxa care nu a fost colectată sau care a fost colectată, dar nu a fost achitată.

[...]

3. Persoana obligată la plata TVA-ului sau persoana împuternicită să colecteze taxa răspunde pentru creanțele prevăzute la alineatul 1 sau 2 cu întregul său patrimoniu.

[...]

4. Dacă, într-o procedură fiscală, administrația fiscală confirmă existența circumstanțelor prevăzute la alineatul 1 sau 2, aceasta adoptă o decizie privind răspunderea fiscală a persoanei obligate la plata TVA-ului sau a persoanei împuternicite să colecteze taxa, stabilind cuantumul creanței aferente taxei care nu a fost colectată sau care a fost colectată, dar nu a fost achitată.

[...]”

Codul de procedură civilă

16 Articolul 808 alineatul 1 din Legea privind codul de procedură civilă prevede:

„Dacă suma de bani achitată în cadrul procedurii de executare silită nu este atribuită imediat, aceasta se va vira în contul de depozit al instanței. [...]”

17 Articolul 998 alineatul 1 din Codul de procedură civilă prevede:

„Ulterior pronunțării deciziei definitive de adjudecare și îndeplinirii de către cumpărător a condițiilor licitației sau în urma pronunțării ordonanței privind stabilirea prețului de achiziție și a achitării prețului integral de către trezoreria publică, instanța dă o ordonanță privind atribuirea dreptului de proprietate.”

18 Articolul 999 alineatul 1 din codul menționat prevede:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„Prin intermediul ordonanței definitive privind acordarea dreptului de proprietate se transferă acest drept cumpărătorului, iar respectiva ordonanță constituie temeiul transferării dreptului de proprietate către cumpărător prin înscrierea în cadastrul imobiliar și în cartea funciară sau prin anexarea la registru a documentelor imobiliare. Ordonanța definitivă privind acordarea dreptului de proprietate are calitatea de titlul executoriu pentru punerea cumpărătorului în posesia imobilului.”

19 Articolul 1023 alineatul 1 din același cod are următorul cuprins:

„Organele de executare elaborează un plan de împărțire între creditori a sumei obținute în urma executării forțate asupra bunului imobil.”

20 Articolul 1024 alineatul 1 din Codul de procedură civilă prevede:

„Planul de împărțire trebuie să cuprindă:

- 1) suma care trebuie împărțită;
- 2) creanțele și drepturile persoanelor care participă la împărțire;
- 3) suma ce revine fiecăruia dintre participanții la împărțire;
- 4) sumele care trebuie achitate, precum și sumele lăsate în contul de depozit al instanței, cu indicarea motivelor care justifică suspendarea achitării acestora.

[...]”

21 Articolul 1035 din același cod prevede:

„Imediat după ce se depune în contul instanței suma care trebuie împărțită, executorul judecătoresc elaborează un proiect de plan de împărțire a sumei obținute din executarea silită și îl prezintă instanței. Dacă este necesar, instanța modifică sau completează planul; în caz contrar, instanța aprobă planul.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

22 Domnul Macikowski este executor judecătoresc pe lângă Sąd Rejonowy w Chojnicach (Tribunalul districtual Chojnice).

23 Acesta a inițiat, la cererea unui creditor, o procedură de executare împotriva Royal sp. z o.o. (denumită în continuare „Royal”), care era o persoană impozabilă în scopuri de TVA.

24 În cadrul acestei proceduri, domnul Macikowski a efectuat vânzarea silită a unui imobil aflat în proprietatea Royal.

25 Procedura de vânzare la licitație a imobilului în cauză a avut loc la 16 februarie 2007. Prin ordonanța din 22 martie 2007, care a devenit definitivă la 22 august 2007, Sąd Rejonowy w Chojnicach a atribuit soților Babinski dreptul de proprietate asupra respectivului bun imobil la prețul de adjudecare de 1 424 201 zlotți polonezi (PLN). Cumpărătorii au achitat întreaga sumă în contul instanței.

26 Prin decizia din 27 octombrie 2008, domnul Macikowski a întocmit un plan de împărțire a sumei menționate în cadrul căruia a stabilit, printre altele, că suma de 256 823,13 PLN reprezentând TVA-ul trebuia să fie virată în contul Direcției fiscale Chojnice.

27 La 26 ianuarie 2009, domnul Macikowski a sesizat Sąd Rejonowy w Chojnicach pentru a obține virarea în contul său a sumei de 256 823,13 PLN, pentru ca acesta, în calitate de persoană obligată la plata TVA-ului, să poată achita TVA-ul datorat pentru transferul dreptului de proprietate, prin vânzare la licitație, asupra bunului imobil al societății Royal.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

28 Săd Rejonowy w Chojnicach a virat suma respectivă în contul domnului Macikowski după ce planul de împărțire a devenit definitiv. În consecință, acesta a întocmit la 31 august 2009 o factură care includea TVA-ul aferent vânzării bunului imobil menționat, iar la 2 septembrie 2009 a informat administrația fiscală cu privire la plata taxei.

29 Directorul Direcției fiscale Chojnice, în special în temeiul articolului 18 din Legea privind TVA-ul coroborat cu articolul 8 și cu articolul 30 alineatele 1, 3 și 4 din Codul fiscal, a reținut răspunderea domnului Macikowski în calitate de persoană obligată la plata TVA-ului în cuantum de 256 823,13 PLN, întrucât această taxă datorată pentru vânzarea bunului imobil aparținând Royal a fost colectată, dar nu a fost achitată în termen. Direcția fiscală Chojnice a considerat că, prin asigurarea punerii în aplicare a procedurii de executare silită, domnul Macikowski avea obligația să emită, în luna noiembrie a anului 2007, în numele debitorului, și anume Royal, și pentru vânzarea bunului imobil al acestei societăți o factură care să includă TVA-ul pentru suma brută de 1 424 201 PLN, din care 256 823,13 PLN reprezentau TVA-ul, precum și să achite această taxă până la 25 decembrie 2007 în contul administrației fiscale competente.

30 Prin hotărârea din 10 octombrie 2011, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Tribunalul Administrativ al voievodatului Gdańsk) a respins acțiunea formulată de domnul Macikowski împotriva deciziei din 23 noiembrie 2009 prin care Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku a reținut răspunderea fiscală a persoanei obligate la plata TVA-ului ca urmare a neplății în termen a TVA-ului colectat în temeiul vânzării bunului imobil aparținând societății Royal realizate prin executare silită. Instanța menționată a subliniat în motivarea sa că, în această cauză, era ținută de interpretarea dată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) și că aceasta din urmă nu infirmase temeinicia deciziei menționate și apreciasse că era posibil din punct de vedere juridic ca domnul Macikowski să își îndeplinească obligațiile care îi reveneau în temeiul articolului 18 din Legea privind TVA-ul.

31 Domnul Macikowski a sesizat Naczelny Sąd Administracyjny cu recurs împotriva hotărârii menționate. Acesta arată, ca motiv de casare, că, prin hotărârea respectivă, s-a realizat o interpretare eronată a articolului 18 din Legea privind TVA-ul, întrucât nu au fost luate în considerare dispozițiile dreptului Uniunii aplicabile organizării TVA-ului, și anume dispozițiile Directivei TVA.

32 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny, considerând că examinarea recursului menționat necesită realizarea unei interpretări a dispozițiilor dreptului Uniunii, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În lumina sistemului TVA-ului rezultat din Directiva TVA, în special din articolul 9 și din 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 respectiva taxă, prin desemnarea unei persoane obligate la plata TVA-ului, mai exact a unui subiect de drept care are obligația să calculeze în locul persoanei impozabile 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:

a) 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 aferentă livrării unor imobile efectuate prin intermediul executării silite 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 obligată la plata TVA-ului, pentru neîndeplinirea acestei obligații?

b) 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,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

conform căreia persoana obligată la plata TVA-ului prevăzută de această dispoziție este obligată să calculeze, să colecteze și 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 silită, în cadrul perioadei fiscale stabilite pentru persoana impozabilă și în cuantumul sumei care reprezintă rezultatul înmulțirii venitului obținut din vânzarea bunului, din care s-a scăzut TVA-ul, cu cota de impozitare corespunzătoare, fără a se deduce din această sumă cuantumului taxei achitate în amonte în perioada cuprinsă între începutul perioadei fiscale și data colectării taxei de la persoana impozabilă?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

33 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 9 și 193 și articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții a dreptului național cum este cea în discuție în litigiul principal, care, în cadrul unei vânzări a unui bun imobil printr-o procedură de executare silită, pune în sarcina unui operator, și anume executorul judecătoresc ce a efectuat respectiva vânzare, obligațiile de calculare, de colectare și de achitare a TVA-ului datorat pe produsul acestei operațiuni în termenele stabilite.

34 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie să se constate, pe de o parte, că articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA permite statelor membre să desemneze, în cazul livrării unui bun imobil vândut în cadrul unei proceduri de vânzare silită, dobânditorul bunului imobil drept persoană obligată la plata taxei, cu condiția ca acesta să aibă calitatea de persoană impozabilă, în scopul de a asigura colectarea corectă a TVA-ului și de a preveni evaziunea fiscală.

35 Pe de altă parte, din cuprinsul articolului 273 din Directiva TVA rezultă că statele membre au posibilitatea de a impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea TVA-ului și pentru prevenirea evaziunii fiscale.

36 În această privință, Curtea a avut deja ocazia să statueze că, dat fiind că, în afara limitelor pe care le stabilesc, dispozițiile articolului 90 alineatul (1) și ale articolului 273 din Directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea, aceste dispoziții conferă statelor membre o marjă de apreciere (a se vedea Hotărârea Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 23).

37 Cu toate acestea, măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul articolului 273 din Directiva TVA în vederea colectării în mod corect a taxei și a prevenirii evaziunii fiscale nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nu trebuie să pericliteze neutralitatea TVA-ului (a se vedea Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 49, și Hotărârea Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 50).

38 În speță, în primul rând, din observațiile prezentate de guvernul polonez reiese că sistemul de intermediere instituit prin reglementarea națională în discuție în litigiul principal, potrivit căreia executorul trebuie să efectueze calcularea, colectarea și plata TVA-ului datorat pe fructul unei vânzări prin executare silită, urmărește să evite ca persoana impozabilă, având în vedere situația sa financiară, să își încalce obligația fiscală de plată a TVA-ului.

39 Prin urmare, o astfel de reglementare poate intra sub incidența articolului 273 din Directiva TVA, întrucât Republica Polonă consideră o asemenea măsură necesară pentru a asigura colectarea corectă a TVA-ului.

40 În al doilea rând, nici articolul 193, nici articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA nu se opun unei astfel de reglementări.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

41 Astfel, deși este adevărat că aceste dispoziții prevăd, în esență, că taxa nu poate fi datorată decât de persoana impozabilă care efectuează o livrare impozabilă de bunuri sau, în anumite împrejurări, de dobânditorul bunului imobil, funcția de executor judecătoresc, în calitate de intermediar însărcinat cu colectarea respectivei taxe, nu intră sub incidența dispozițiilor menționate.

42 Astfel, articolul 18 din Legea privind TVA-ul definește funcția de executor care efectuează o vânzare prin executare silită drept cea a unui intermediar care se limitează la a garanta colectarea cuantumului taxei și plata acestuia către administrația fiscală în numele persoanei impozabile care îl datorează, în termenul stabilit. În această situație, obligația executorului judecătoresc nu prezintă caracterul unei obligații fiscale, întrucât aceasta revine întotdeauna persoanei impozabile.

43 Prin aceasta, pe de o parte, executorul judecătoresc nu încalcă vreo competență sau vreo obligație a persoanei impozabile și se limitează la a se asigura că valoarea TVA-ului care corespunde unei anumite operațiuni este achitată administrației fiscale.

44 Pe de altă parte, reglementarea în discuție în litigiul principal nu prevede că executorul este obligat în solidar cu respectiva persoană impozabilă la plata TVA-ului. În plus, acesta nu este un reprezentant fiscal al persoanei impozabile în sensul articolului 204 din Directiva TVA.

45 Din aceste considerații rezultă că articolele 9 și 193 și articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei dispoziții a dreptului național cum este cea în discuție în litigiul principal, care, în cadrul unei vânzări a unui bun imobil printr-o procedură de executare silită, pune în sarcina unui operator, și anume executorul judecătoresc ce a efectuat respectiva vânzare, obligațiile de calculare, de colectare și de achitare a TVA-ului datorat pe produsul acestei operațiuni în termenele stabilite.

Cu privire la a doua întrebare litera a)

46 Prin intermediul celei de a doua întrebări litera a), instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții a dreptului național cum este cea în discuție în litigiul principal, 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 printr-o procedură de executare silită în cazul în care nu își execută obligația de colectare și de achitare a acestei taxe.

47 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în exercitarea competențelor care le sunt conferite de directivele Uniunii, statele membre trebuie să respecte principiile generale ale dreptului care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, între care figurează în special principiile securității juridice și proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea Schloßstrasse, C-396/98, EU:C:2000:303, punctul 44, și Hotărârea „Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, punctul 32).

48 În ceea ce privește, mai precis, principiul proporționalității, trebuie amintit că, deși este legitim ca măsurile adoptate de statele membre, în temeiul dispozițiilor Directivei TVA, să urmărească să protejeze cât mai eficient posibil drepturile trezoreriei publice, acestea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în acest scop (a se vedea în acest sens Hotărârea Molenheide și alții, C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, EU:C:1997:623, punctul 47, precum și Hotărârea Federation of Technological Industries și alții, C-384/04, EU:C:2006:309, punctul 30).

49 În special, o reglementare potrivit căreia un executor judecătoresc ar fi ținut responsabil pentru un comportament care nu îi este imputabil personal nu poate fi considerată proporțională.

50 În această privință, executorul respectiv ar trebui să aibă mijloace juridice pentru a-și îndeplini sarcina, fără ca angajarea răspunderii sale să depindă de elemente asupra cărora nu ar avea nicio influență, inclusiv acțiunile sau omisiunile imputabile unor terți.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

51 În acest context, trebuie amintit că, în cadrul sistemului de cooperare judiciară prevăzut la articolul 267 TFUE, nu revine Curții competența de a se pronunța cu privire la interpretarea dispozițiilor naționale și nici de a statua sau de a verifica dacă interpretarea pe care instanța de trimitere o dă acestora este corectă. Astfel, Curtea trebuie să ia în considerare, în cadrul repartizării competențelor între aceasta din urmă și instanțele naționale, contextul factual și normativ în care se încadrează întrebările preliminare, astfel cum este definit în decizia de trimitere (Hotărârea Fundación Gala-Salvador Dalí și VEGAP, C-518/08, EU:C:2010:191, punctul 21 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea Logstor ROR Polska, C-212/10, EU:C:2011:404, punctul 30).

52 Astfel, revine instanței de trimitere obligația de a verifica dacă executorii judecătorești dispun de vreun mijloc juridic pentru a-și îndeplini în termen obligația de a colecta și de a plăti TVA-ul datorat în temeiul vânzării unui bun realizate printr-o procedură de executare silită, cu condiția ca aceștia să își îndeplinească obligațiile în mod corect și conform cu legea.

53 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare litera a) că principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei dispoziții a dreptului național cum este cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia un executor judecătoresc trebuie să răspundă cu întregul său patrimoniu pentru quantumul TVA-ului datorat pentru produsul vânzării unui bun imobil realizate printr-o procedură de executare silită în cazul în care nu își execută obligația de colectare și de achitare a acestei taxe, cu condiția ca executorul judecătoresc în cauză să dispună în realitate de un mijloc juridic pentru a-și îndeplini această obligație, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Cu privire la a doua întrebare litera b)

54 Prin intermediul celei de a doua întrebări litera b), instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 206, 250 și 252 din Directiva TVA, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții a dreptului național cum este cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia plătitorul desemnat de această dispoziție are obligația să calculeze, să colecteze și să achite TVA-ul datorat pentru vânzarea de bunuri realizată printr-o procedură de executare silită, fără a putea deduce din această sumă quantumul TVA-ului plătit în amonte de furnizor în perioada cuprinsă între începutul perioadei fiscale și data colectării taxei de la persoana impozabilă.

55 Trebuie amintit că dintr-o jurisprudență constantă reiese că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din sistemul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. El se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 43, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 47, Hotărârea Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 38, precum și Hotărârea Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, punctul 21).

56 În plus, din cuprinsul articolelor 206 și 250 din Directiva TVA rezultă că quantumul TVA-ului plătit trezoreriei publice trebuie să fie un quantum net, cu alte cuvinte un quantum care ține seama de deducerile de efectuat, și că toate deducerile trebuie făcute în raport cu perioada fiscală în cursul căreia au luat naștere.

57 În cauza principală, persoana impozabilă proprietară a bunurilor vândute la licitație de executorul judecătoresc, iar nu plătitorul, este cea care are obligația de a depune o declarație de TVA care să țină seama de operațiunea de vânzare a bunurilor sale. De asemenea, persoana impozabilă, iar nu plătitorul, este cea care are dreptul de a deduce din TVA-ul datorat pentru această operațiune TVA-ul plătit în amonte. Această deducere privește perioada fiscală în cursul căreia a avut loc respectiva operațiune.

58 Dacă plătitorul efectuează plata TVA-ului datorat pentru aceeași operațiune după depunerea declarației de către persoana impozabilă, o astfel de situație se poate justifica în temeiul articolului 206 a doua teză din Directiva TVA care permite statelor membre să colecteze plăți provizorii anticipate.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

59 În cazul mecanismului instituit prin articolul 18 din Legea privind TVA-ul, furnizorul nu dispune de cuantumul TVA-ului datorat pentru operațiunea realizată printr-o procedură de executare silită. Din acest motiv, el nu poate utiliza cuantumul respectiv pentru a deduce TVA-ul plătit în amonte, dar își menține dreptul la această deducere. Astfel, dacă TVA-ul plătit în amonte de persoana impozabilă, proprietara bunurilor vândute la licitație, pentru operațiuni realizate în perioada fiscală în cauză, la a cărei deducere are dreptul, este superior TVA-ului datorat pentru vânzarea acestor bunuri, persoana impozabilă poate obține eventual rambursarea de către administrația fiscală a excedentului colectat.

60 Trebuie să se constate, așadar, că un astfel de mecanism este conform cu dispozițiile Directivei TVA și că, în special, acesta nu aduce atingere dispozițiilor articolelor 250 și 252 din directiva menționată.

61 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare litera b) că articolele 206, 250 și 252 din Directiva TVA, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei dispoziții a dreptului național cum este cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia plătitorul desemnat de această dispoziție are obligația să calculeze, să colecteze și să achite TVA-ul datorat ca urmare a vânzării de bunuri realizate printr-o procedură de executare silită, fără a putea deduce cuantumul TVA-ului plătit în amonte în perioada cuprinsă între începutul perioadei fiscale și data colectării taxei de la persoana impozabilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

62 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 întâi) declară:

1) Articolele 9 și 193 și articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei dispoziții a dreptului național cum este cea în discuție în litigiul principal, care, în cadrul unei vânzări a unui bun imobil printr-o procedură de executare silită, pune în sarcina unui operator, și anume executorul judecătoresc ce a efectuat respectiva vânzare, obligațiile de calculare, de colectare și de achitare a taxei pe valoarea adăugată datorate pe produsul acestei operațiuni în termenele stabilite.

2) Principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei dispoziții a dreptului național cum este cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia un executor judecătoresc trebuie să răspundă cu întregul său patrimoniu pentru cuantumul taxei pe valoarea adăugată datorate pentru produsul vânzării unui bun imobil realizate printr-o procedură de executare silită în cazul în care nu își execută obligația de colectare și de achitare a acestei taxe, cu condiția ca executorul judecătoresc în cauză să dispună în realitate de un mijloc juridic pentru a-și îndeplini această obligație, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

3) Articolele 206, 250 și 252 din Directiva 2006/112, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei dispoziții a dreptului național cum este cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia plătitorul desemnat de această dispoziție are obligația să calculeze, să colecteze și să achite taxa pe valoarea adăugată datorată ca urmare a vânzării de bunuri realizate printr-o procedură de executare silită, fără a putea deduce cuantumul taxei pe valoarea adăugată plătite în amonte în perioada cuprinsă între începutul perioadei fiscale și data colectării taxei de la persoana impozabilă.