

62018CJ0214

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

10 avril 2019 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Directive 2006/112/CE – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Huissier de justice – Exécution forcée – Émoluments déterminés par la loi – Pratique administrative des autorités nationales compétentes considérant le montant de ces émoluments comme incluant la TVA – Principes de neutralité et de proportionnalité »

Dans l'affaire C-214/18,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (tribunal d'arrondissement de Sopot, division civile I, Pologne), par décision du 8 mars 2018, parvenue à la Cour le 26 mars 2018, dans la procédure engagée par

H. W.

en présence de :

PSM « K »,

Aleksandra Treder, agissant en qualité d'huissier de justice près le Sąd Rejonowy w Sopocie (tribunal d'arrondissement de Sopot),

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. F. Biltgen, président de chambre, M. C. G. Fernlund (rapporteur) et Mme L. S. Rossi, juges,

avocat général : Mme J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

—

pour Mme Treder, par M. M. S. Tokarz, radca prawny, et par M. J. Martini, doradca podatkowy,

—

pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna, en qualité d'agent,

—

pour la Commission européenne, par M. R. Lyal ainsi que par Mmes A. Armenia et B. Sasinowska, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 1er, de l'article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de l'article 73 ainsi que de l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2013/43/UE du Conseil, du 22 juillet 2013 (JO 2013, L 201, p. 4) (ci-après la « directive 2006/112 »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'une procédure engagée par H. W. au sujet de la décision de Mme Aleksandra Treder, huissière de justice chargée de conduire une procédure d'exécution à son égard, d'ajouter la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) au montant des frais d'exécution concernés.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

Le considérant 5 de la directive 2006/112 énonce :

« Un système de TVA atteint la plus grande simplicité et la plus grande neutralité lorsque la taxe est perçue d'une manière aussi générale que possible et que son champ d'application englobe tous les stades de la production et de la distribution ainsi que le domaine des prestations de services. Il est, par conséquent, dans l'intérêt du marché intérieur et des États membres d'adopter un système commun dont l'application s'étende également au commerce de détail. »

4

L'article 1er de cette directive dispose :

« 1. La présente directive établit le système commun de [TVA].

2. Le principe du système commun de TVA est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

Le système commun de TVA est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus. »

5

L'article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de ladite directive prévoit :

« 1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

a)

les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

[...]

c)

les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ».

6

Aux termes de l'article 9, paragraphe 1, de la même directive :

« Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme "activité économique" toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.
»

7

L'article 13 de la directive 2006/112 dispose :

« 1. Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

[...] »

8

Aux termes de l'article 73 de cette directive :

« Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. »

L'article 78, premier alinéa, sous a), de ladite directive énonce :

« Sont à comprendre dans la base d'imposition les éléments suivants :

a)

les impôts, droits, prélèvements et taxes, à l'exception de la TVA elle-même ».

Aux termes de l'article 193 de la même directive, « [l]a TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable [...] ».

Le droit polonais

La Constitution de la République de Pologne

La Constitution de la République de Pologne du 2 avril 1997 (Dz. U. de 1997, no 78, position 483), dans sa version en vigueur à la date des faits en cause au principal, prévoit, à son article 217 :

« Il appartient à la loi de déterminer l'assujettissement à l'impôt et à d'autres contributions publiques, la qualité d'assujetti, l'objet et les taux d'imposition, les principes d'octroi de réductions et d'amortissements ainsi que les catégories d'assujettis exonérés de l'impôt. »

La loi relative à la TVA

L'article 15, paragraphes 1, 2 et 6, de l'ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et les services), du 11 mars 2004, dans sa version en vigueur à la date des faits en cause au principal (Dz. U. de 2017, position 1221) (ci-après la « loi relative à la TVA »), dispose :

« 1. Sont considérées comme assujetties les personnes morales, les entités organisationnelles n'ayant pas la personnalité juridique et les personnes physiques qui exercent, d'une façon indépendante, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. Est considérée comme activité économique toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités des personnes exploitant les ressources naturelles, des agriculteurs et des professions libérales. Est en particulier considérée comme activité économique l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.

[...]

6. Ne sont pas considérés comme assujettis les organes d'autorités publiques et les bureaux de ces organes en ce qui concerne les missions instituées par des dispositions spécifiques et pour la réalisation desquelles ils ont été désignés, à l'exclusion des actes réalisés en vertu de contrats de droit privé. »

13

L'article 19a, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA prévoit :

« L'obligation fiscale prend naissance au moment de la livraison des biens ou de la prestation de services, sous réserve des paragraphes 5 ainsi que 7 à 11, de l'article 14, paragraphe 6, de l'article 20 ainsi que de l'article 21, paragraphe 1. »

14

L'article 29a, paragraphe 1, et paragraphe 6, point 1, de cette loi dispose :

« 1. Sous réserve des paragraphes 2 à 5, des articles 30a à 30c, de l'article 32, de l'article 119 ainsi que de l'article 120, paragraphes 4 et 5, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour la vente de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les dotations, les subventions et autres versements supplémentaires de même nature reçus par le fournisseur ou le prestataire, ayant une incidence directe sur le prix des biens livrés ou des services fournis par l'assujetti.

[...]

6. La base d'imposition comprend :

1)

les impôts, droits, prélèvements et autres taxes de même nature, à l'exception de la TVA [...] »

La loi relative aux huissiers de justice et à l'exécution

15

Les huissiers de justice sont soumis aux dispositions de l'ustawa o komornikach sędziowskich i egzekucji (loi relative aux huissiers de justice et à l'exécution), du 29 août 1997, dans sa version en vigueur à la date des faits en cause au principal (Dz. U. de 2017, position 1277) (ci-après la « loi relative aux huissiers »).

16

L'article 28 de la loi relative aux huissiers prévoit :

« L'huissier est soumis aux dispositions relatives à l'impôt sur le revenu, à la sécurité sociale et à l'assurance maladie universelle concernant les personnes exerçant une activité économique non agricole. »

17

L'article 34 de cette loi énonce :

« Les frais d'huissier comprennent :

1)

les frais de personnel et de matériel engagés dans le cadre de la procédure d'exécution ;

2)

les frais de mise en sécurité des biens saisis et de protection personnelle nécessaire ainsi que les frais d'assurance du cabinet et de l'assurance responsabilité civile de l'huissier ;

3)

les frais de déplacement au lieu d'établissement de l'huissier, les frais d'affranchissement, les débours, les frais de transport des biens meubles de petite taille ne nécessitant aucun transport spécialisé ;

4)

les cotisations obligatoires versées à l'ordre des huissiers conformément à la loi ;

5)

les autres frais nécessaires à l'accomplissement des actes d'exécution et des actes prévus par la loi, qui ne relèvent pas de l'article 39. »

18

Aux termes de l'article 35 de ladite loi :

« Les émoluments perçus par l'huissier couvrent les frais visés à l'article 34. »

19

En vertu de l'article 43 de la même loi :

« L'huissier perçoit des émoluments pour les actes d'exécution qu'il accomplit et d'autres actes énumérés dans la loi. »

20

L'article 49 de la loi relative aux huissiers énonce :

« 1. Pour l'exécution des créances pécuniaires, le débiteur verse à l'huissier des émoluments proportionnels à hauteur de 15 % de la valeur de la créance recouvrée, mais en aucun cas inférieurs à 1/10e du salaire mensuel moyen ni supérieurs à trente fois celui-ci [...]

1a. Dans les cas visés au paragraphe 1, les émoluments perçus par l'huissier auprès du débiteur sont proportionnels au montant de la créance recouvrée.

[...]

7. Le débiteur peut demander une réduction des émoluments visés aux paragraphes 1 et 2. [...]

10. Après examen de la demande visée au paragraphe 7, le juge peut réduire le montant des émoluments visés aux paragraphes 1 et 2, en tenant compte, en particulier, de la charge de travail de l'huissier ou de la situation patrimoniale du demandeur et du montant de ses revenus. »

21

L'article 51 de cette loi dispose :

« 1. Les émoluments définitifs fixes s'élèvent à 20 % du salaire mensuel moyen concernant :

1)

la mise en possession d'un bien immobilier et l'enlèvement des biens meubles sis dans ce dernier ; en cas d'activités commerciales et industrielles, les émoluments sont perçus pour chaque pièce composant l'entreprise ;

2)

la désignation d'un administrateur d'un bien immobilier ou d'une entreprise ainsi que la désignation d'un gardien du bien immobilier ;

3)

l'évacuation des biens et des personnes des locaux, chaque pièce faisant l'objet d'émoluments distincts ;

4)

l'exécution de la saisie des biens.

2. Lors de la libération des logements, les pièces suivantes ne font pas l'objet d'émoluments distincts : entrées, alcôves, couloirs, vérandas, salles de bains, celliers, loggias et assimilées.

3. Lors de l'évacuation d'espaces et de locaux non résidentiels, en particulier garages, écuries, étables ou magasins, chaque espace donne droit à des émoluments distincts, à l'instar des pièces. »

22

L'article 54 de ladite loi prévoit :

« La mise en possession du créancier, dans d'autres cas que ceux énumérés à l'article 51, est soumise à des émoluments définitifs fixes à hauteur de 15 % du salaire mensuel moyen, qui sont majorés de 100 % pour toute procédure d'exécution découlant d'une nouvelle atteinte aux droits de propriété. »

23

Aux termes de l'article 63, paragraphe 4, de la même loi :

« Le revenu de l'huissier [...] est constitué des émoluments perçus au cours du mois et par le remboursement des dépenses au comptant pour les déplacements [...] desquels sont déduits les frais d'huissier et les sommes indiquées dans le présent article. »

La loi relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques

24

L'ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (loi relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques), du 26 juillet 1991, dans sa version en vigueur à la date des faits en cause

au principal (Dz. U. de 2018, position 200), prévoit, à son article 14, paragraphe 1, deuxième phrase :

« En ce qui concerne les assujettis qui vendent des biens et des services soumis à la TVA, sont considérées comme des revenus tirés de ces ventes les recettes diminuées de la TVA due. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

25

Le créancier de H. W., PSM « K », a chargé Mme Treder, huissière de justice près le Sąd Rejonowy w Sopocie (tribunal d'arrondissement de Sopot, Pologne) d'engager une procédure d'exécution forcée à l'encontre du débiteur. Par une décision du 4 octobre 2016, Mme Treder a clos cette procédure et a fixé le montant des émoluments afférents à cette procédure en application de l'article 49, paragraphe 1, de la loi relative aux huissiers, en majorant ceux-ci de la TVA.

26

Le curateur désigné pour représenter le débiteur, absent, a formé un recours contre cette décision devant le Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (tribunal d'arrondissement de Sopot, division civile I), en faisant valoir que l'huissière de justice concernée avait commis une erreur en majorant ces émoluments du montant de la TVA, au motif que ces derniers, fixés en application de l'article 49, paragraphe 1, de la loi relative aux huissiers, incluaient déjà la TVA.

27

Par une décision du 9 mars 2017, cette juridiction a, sur demande conjointe des parties, décidé de surseoir à statuer jusqu'à ce que le Sąd Najwyższy (Cour suprême, Pologne) se soit prononcé sur la question de savoir si le montant des émoluments fixé par un huissier de justice en application de cette disposition devait être majoré du montant de la TVA ou si cette taxe était déjà incluse dans le montant de ces émoluments.

28

Le 27 juillet 2017, le Sąd Najwyższy (Cour suprême) a jugé que l'huissière de justice ne pouvait pas majorer les émoluments perçus en application de l'article 49, paragraphe 1, de la loi relative aux huissiers du montant de la TVA. Selon cette juridiction, l'absence de mention, dans la loi relative aux huissiers, de la possibilité d'ajouter le montant de la TVA auxdits émoluments impose de considérer que ces derniers, en vertu du paragraphe 1 de l'article 29a de la loi relative à la TVA, lu en combinaison avec le paragraphe 6, point 1, de cet article, constituaient des créances brutes incluant déjà la TVA.

29

Après reprise de la procédure devant le Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (tribunal d'arrondissement de Sopot, division civile I), l'huissière de justice concernée a demandé à cette juridiction de saisir la Cour d'une demande de décision préjudicielle en vue de déterminer si la position selon laquelle les émoluments fixés par l'huissier de justice en application de l'article 49, paragraphe 1, de la loi relative aux huissiers incluent le montant de la TVA due est conforme aux dispositions de la directive 2006/112.

30

La juridiction de renvoi expose que les émoluments auxquels l'huissier de justice a droit lorsqu'il effectue des prestations dans le cadre d'une procédure d'exécution forcée sont déterminés par la loi. Avant le 9 juin 2015, l'huissier de justice était considéré comme relevant de l'exonération prévue à l'article 15, paragraphe 6, de la loi relative à la TVA, et, partant, comme n'étant pas assujéti à la TVA pour ces prestations. En vertu d'une position du ministre des Finances prise à cette date, l'huissier de justice a été considéré comme ne relevant pas de cette disposition et, partant, comme étant assujéti à la TVA pour lesdites prestations. En outre, il était énoncé que la TVA due est incluse dans le montant des émoluments perçus. En revanche, ce changement n'a pas entraîné de modification de la loi nationale régissant les limites du montant des émoluments à percevoir. Par conséquent, les émoluments de l'huissier de justice ont effectivement été réduits d'un montant correspondant à la TVA due.

31

Ladite position du ministre des Finances a été confirmée, le 6 mars 2017, par le Sąd Najwyższy (Cour suprême). Cette juridiction a estimé que l'huissier de justice est soumis au paragraphe 1 de l'article 15 de la loi relative à la TVA, lu en combinaison avec le paragraphe 2 de cet article, au motif qu'il exerce son activité non pas en tant qu'organisme de droit public, mais en tant qu'indépendant, dans le cadre d'une profession libérale, de telle sorte qu'il ne peut bénéficier de l'exonération prévue à l'article 15, paragraphe 6, de cette loi et à l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

32

La juridiction de renvoi fait sienne l'interprétation selon laquelle l'huissier de justice est assujéti à la TVA pour les actes d'exécution forcée qu'il accomplit. En outre, elle estime que la position du Sąd Najwyższy (Cour suprême), selon laquelle celui-ci ne peut majorer les émoluments perçus du montant de la TVA, est fondée.

33

Toutefois, dans la mesure où aucune modification législative prévoyant une augmentation des émoluments à percevoir, afin de couvrir les coûts relatifs à l'assujettissement à la TVA des huissiers de justice, n'est intervenue, la juridiction de renvoi éprouve des doutes quant à la conformité au droit de l'Union, et, plus particulièrement, aux principes de neutralité de la TVA et de proportionnalité, de la position du Sąd Najwyższy (Cour suprême) exposée au point 28 du présent arrêt, selon laquelle il y a lieu de considérer que les émoluments des huissiers de justice constituent des créances brutes incluant déjà la TVA.

34

À cet égard, la juridiction de renvoi se demande, d'une part, si le fait de considérer que les émoluments perçus par les huissiers de justice incluent déjà la TVA implique la violation de la règle selon laquelle cette taxe doit être supportée par le consommateur final et, d'autre part, en substance, si le principe de proportionnalité, tel qu'il a été interprété au point 2 du dispositif de l'arrêt du 26 mars 2015, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), s'oppose à ce que le montant des émoluments puisse déjà inclure la TVA.

35

C'est dans ces conditions que le Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (tribunal d'arrondissement de Sopot, division civile I) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour

les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

Peut-on, au regard du système de la [TVA], tel que prévu par la directive [2006/112], en particulier, de son article 1er, de son article 2, paragraphe 1, sous a) et c), et de son article 73, lu en combinaison avec l'article 78, premier alinéa, sous a), de cette directive, ainsi qu'au regard du principe général du droit de l'Union de neutralité de la TVA, considérer comme licite d'inclure le montant de la taxe sur les biens et les services (c'est-à-dire la TVA) dans les émoluments perçus par les huissiers de justice, compte tenu des termes de l'article 29a, paragraphe 1, et de l'article 29a, paragraphe 6, point 1, de [la loi relative à la TVA], lus en combinaison avec l'article 49, paragraphe 1, l'article 35 et l'article 63, paragraphe 4, de [la loi relative aux huissiers] ?

En cas de réponse positive à cette question :

2)

Est-il licite, au regard du principe de proportionnalité, en tant que principe général du droit de l'Union, de considérer que l'huissier, en tant qu'assujetti à la TVA, dans le cadre des actes d'exécution qu'il accomplit, dispose effectivement de tous les instruments juridiques pour s'acquitter dûment d'une obligation fiscale prévoyant que les émoluments perçus en vertu des dispositions de la loi relative aux huissiers incluent le montant de la taxe sur les biens et les services (c'est-à-dire la TVA) ? »

Sur les questions préjudicielles

36

Par ses questions, qu'il y a lieu d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les dispositions de la directive 2006/112 ainsi que les principes de neutralité de la TVA et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une pratique administrative des autorités nationales compétentes, telle que celle en cause au principal, selon laquelle la TVA relative aux prestations de services fournies par un huissier de justice dans le cadre d'une procédure d'exécution forcée est considérée comme incluse dans les émoluments perçus par celui-ci.

37

À titre liminaire, il y a lieu d'indiquer, en premier lieu, que la directive 2006/112, entrée en vigueur le 1er janvier 2007, a abrogé la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), sans apporter de changements de fond par rapport à cette dernière. Les dispositions pertinentes de la directive 2006/112 ayant une portée en substance identique à celle des dispositions pertinentes de la sixième directive 77/388, la jurisprudence de la Cour relative à cette dernière directive est également applicable en ce qui concerne la directive 2006/112.

38

En second lieu, les questions posées sont, ainsi qu'il découle du point 32 du présent arrêt, fondées sur la prémisse selon laquelle, d'une part, un huissier de justice, tel que l'huissière de justice en cause au principal, exerce une activité économique ne relevant pas du régime de non-assujettissement prévu à l'article 13 de la directive 2006/112 pour les organismes de droit public et, d'autre part, le droit national ne permet pas de majorer du montant de la TVA due les

émoluments perçus pour une prestation d'exécution forcée effectuée par l'huissier de justice.

39

Il y a lieu de préciser que la réponse de la Cour aux questions posées se fonde sur l'hypothèse selon laquelle ces prémisses sont exactes.

40

Il convient de rappeler, premièrement, que, conformément à l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2006/112, le principe du système commun de TVA consiste à appliquer aux biens et aux services, jusqu'au stade du commerce de détail, un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

41

À cet égard, il résulte de l'article 2, paragraphe 1, et de l'article 9 de cette directive que ce système commun se fonde sur le principe général selon lequel toute activité de nature économique est, en principe, soumise à la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 19 janvier 2017, National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28, point 36). Est ainsi soumise à la TVA chaque prestation de services fournie à titre onéreux par un assujetti (voir, en ce sens, arrêt du 21 mars 2013, Commission/France, C-197/12, non publié, EU:C:2013:202, point 30).

42

Deuxièmement, en ce qui concerne la possibilité de déroger au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par l'assujetti, la Cour a déjà précisé que toutes les exonérations doivent être expresse et précises (voir, en ce sens, arrêt du 26 mars 1987, Commission/Pays-Bas, 235/85, EU:C:1987:161, point 19). Par ailleurs, les termes employés pour désigner une exonération sont, en tout état de cause, d'interprétation stricte (voir, en ce sens, arrêts du 19 juillet 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, point 42 et jurisprudence citée, ainsi que du 29 octobre 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, point 49 et jurisprudence citée).

43

Il s'ensuit que, lorsqu'une prestation de services ne relève pas des exonérations prévues par la directive 2006/112, cette prestation est soumise à la TVA, en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de cette directive.

44

Troisièmement, conformément à l'article 193 de la directive 2006/112, est redevable de la TVA l'assujetti effectuant la prestation de services imposable.

45

Par conséquent, lorsqu'un huissier de justice effectue une prestation de services telle que celle en cause au principal, dans la mesure où cette prestation ne relève pas des exonérations prévues par cette directive, il est redevable de la TVA pour cette opération.

46

S'agissant de la détermination de la base d'imposition de la TVA due en l'occurrence, il résulte de l'article 73 et de l'article 78, sous a), de la directive 2006/112 que la base d'imposition, pour une prestation de services, comprend, à l'exception de la TVA elle-même, tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le prestataire pour la prestation en question de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers.

47

En revanche, cette directive ne contient aucune règle expresse concernant la question de savoir si les émoluments de l'huissier de justice doivent comprendre ou non la TVA due. Dès lors, il incombe aux États membres de trancher cette question.

48

En l'occurrence, ainsi qu'il ressort du point 38 du présent arrêt, selon le droit national, aucun montant de TVA ne peut être ajouté au montant des émoluments perçus par l'huissier de justice. Étant donné que la base d'imposition, ainsi qu'il a été exposé au point 46 du présent arrêt comprend, à l'exception de la TVA elle-même, tout ce qui constitue la contrepartie obtenue, le montant des émoluments concernés doit être considéré comme incluant déjà cette taxe.

49

Cette interprétation respecte aussi le principe de neutralité de la TVA. En effet, elle permet aux assujettis de contribuer au paiement de la TVA, dans la même proportion, sur la totalité du montant perçu au titre des opérations taxables.

50

En outre, ladite interprétation est conforme au principe selon lequel la TVA est une taxe qui doit être supportée par le consommateur final. En effet, dans la mesure où, en vertu du droit national, il n'est pas possible d'ajouter au montant des émoluments à percevoir un supplément correspondant à la TVA due, le fait de considérer ce montant comme incluant déjà cette taxe aboutit à ce que la base d'imposition de la TVA à percevoir par les autorités fiscales ne va pas être supérieure à la contrepartie effectivement payée par le consommateur final et sur laquelle a été calculée la TVA, qui pèse en définitive sur ce consommateur (voir, en ce sens, arrêts du 24 octobre 1996, *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, point 19, ainsi que du 7 novembre 2013, *Tulic* et *Plavčič*, C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722, points 34 et 35).

51

La même interprétation respecte également le principe de proportionnalité, étant donné qu'elle ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif lié à la nécessité de garantir la perception de cette taxe, et que cette manière de déterminer la base imposable est compatible avec le principe de base du système commun de TVA, exposé aux points 40 et 41 du présent arrêt, à savoir l'assujettissement à la TVA de toute activité économique.

52

Cette conclusion n'est pas infirmée par l'interprétation du principe de proportionnalité figurant au point 2 du dispositif de l'arrêt du 26 mars 2015, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), qui sous-tend la seconde question posée par la juridiction de renvoi. À cet égard, il convient de rappeler

que, à ce point 2, la Cour a dit pour droit que le principe de proportionnalité ne s'oppose pas à une disposition du droit national, en vertu de laquelle un huissier de justice doit répondre, sur l'ensemble de ses biens, du montant de la TVA due sur le produit de la vente d'un bien immobilier réalisée par voie d'exécution forcée dans le cas où il ne s'acquitte pas de son obligation de perception et de versement de cette taxe, à condition qu'il dispose réellement de tout moyen juridique pour s'acquitter de cette obligation. Cette réponse doit être lue au regard des circonstances de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 26 mars 2015, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), qui sont différentes de celles de la présente affaire au principal. En effet, l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, à la différence de la présente affaire au principal, concernait la situation d'un huissier de justice, non pas en tant qu'assujetti à la TVA, mais en tant que redevable de cette taxe pour le compte d'un autre assujetti, et qui n'avait pas été en mesure, jusqu'à ce que la juridiction nationale compétente donne son accord, de disposer de la somme obtenue dans le cadre de la vente forcée en cause et de verser la TVA y afférente dans les délais prévus par le droit national. De surcroît, dans la présente affaire au principal, il ne ressort pas des éléments communiqués à la Cour que l'huissier de justice soit privé de moyens juridiques lui permettant, en tant qu'assujetti à la TVA, de s'acquitter de son obligation fiscale.

53

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que les dispositions de la directive 2006/112 ainsi que les principes de neutralité de la TVA et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une pratique administrative des autorités nationales compétentes, telle que celle en cause au principal, selon laquelle la TVA relative aux prestations de services fournies par un huissier de justice dans le cadre d'une procédure d'exécution forcée est considérée comme incluse dans les émoluments perçus par celui-ci.

Sur les dépens

54

La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (huitième chambre) dit pour droit :

Les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2013/43/UE du Conseil, du 22 juillet 2013, ainsi que les principes de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une pratique administrative des autorités nationales compétentes, telle que celle en cause au principal, selon laquelle la TVA relative aux prestations de services fournies par un huissier de justice dans le cadre d'une procédure d'exécution forcée est considérée comme incluse dans les émoluments perçus par celui-ci.

Signatures

(*1) Langue de procédure : le polonais.