

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

ELEANOR SHARPSTON

prezentate la 26 ianuarie 2012(1)

Cauzele conexate C-621/10 și C-129/11

ADSITS Balkan and Sea Properties

și

OOD Provadinvest

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate de Administrativen Sad Varna (Bulgaria)]

„TVA — Operațiuni între părți legate între ele — Domeniul de aplicare al operațiunii conferite statelor membre de Directiva 2006/112/CE de a aplica impozite pe baza valorii de piață — Posibilitatea aplicării directe a directivei în cazul în care legislația națională excedează domeniului de aplicare al operațiunii”

1. Prin intermediul acestor cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare, Administrativen Sad Varna (Tribunalul Administrativ din Varna) (Bulgaria) solicită clarificări cu privire la limitele operațiunii prevăzute la articolul 80 alineatul (1) din Directiva 2006/112(2), care permite statelor membre să deroge, în anumite cazuri, de la regula generală potrivit căreia baza de impozitare este contrapartida efectiv obținută de furnizor și să evalueze, în schimb, taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) la valoarea de piață a livrării. De asemenea, instanța solicită să se stabilească dacă legislația bulgară în care se face uz de această operațiune în mai multe cazuri decât prevede Directiva 2006/112 este compatibilă cu aceasta și, în caz contrar, dacă articolul 80 alineatul (1) are efect direct și poate fi aplicat în mod direct de către o instanță națională.

Legislația Uniunii Europene în domeniul TVA-ului

2. Principiul general al sistemului privind TVA-ul este prevăzut la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112:

„Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporționale 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, calculat la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil 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.”

3. Articolul 73 din Directiva 2006/112(3) prevede regula generală pentru stabilirea bazei de impozitare a TVA-ului:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77[(4)], 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.”

4. Articolul 80 din Directiva 2006/112 prevede o altă posibilă excepție de la această regulă generală:

„(1) Pentru a preveni evaziunea fiscală sau fraudă, statele membre pot adopta măsuri în oricare dintre următoarele cazuri pentru a se asigura că, pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii care implică familia sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, astfel cum sunt definite de statul membru, baza de impozitare este considerată valoarea de piață:

(a) atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață liberă, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în temeiul articolelor 167-171 și articolelor 173-177[(5)];

(b) atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere în temeiul articolelor 167-171 și articolelor 173-177, iar livrarea sau prestarea este supusă unei scutiri în temeiul articolelor 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, articolului 378 alineatul (2), articolului 379 alineatul (2) sau articolelor 380-390b[(6)];

(c) atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere în temeiul articolelor 167-171 și articolelor 173-177.

În sensul primului paragraf, legăturile juridice pot include relația dintre un angajator și un angajat sau familia angajatului sau orice alte persoane care îi sunt apropiate.

(2) Atunci când statele membre își exercită opțiunea prevăzută la alineatul (1), ele pot restricționa categoriile de furnizori/prestatori sau beneficiari cărora li se aplică măsurile.

[...]”

5. Este util să se înțeleagă motivele pentru care a fost introdusă opțiunea de derogare(7).

6. În general, operatorii economici nu au niciun interes să stabilească prețurile pe baza valorii

TVA-ului care va fi aplicat livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii ale acestora, în special atunci când ambele părți sunt persoane impozabile care au un drept complet de deducere a taxei aferente intrărilor(8). În caz contrar, pot exista situații în care, dacă prestatorul și clientul se înțeleg cu privire la un preț majorat sau redus în mod artificial, quantumul total al TVA-ului este redus și se colectează un TVA mai scăzut. Două tipuri de situații au o relevanță specială.

7. Primul tip de situații se referă la ipoteza în care clientul nu beneficiază de un drept complet de deducere a TVA-ului aferent intrărilor (acesta poate fi un consumator final sau o persoană impozabilă care își utilizează intrările pentru a realiza livrări de bunuri sau prestații de servicii scutite sau care este un furnizor „mixt” care beneficiază numai de un drept proporțional de deducere(9)). Este în interesul unui astfel de client să plătească mai puțin TVA pentru bunurile și serviciile pe care le primește prin achiziționarea acestora la un preț redus în mod artificial. Aceasta este situația avută în vedere la articolul 80 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112.

8. Cel de al doilea tip de situații se referă la ipoteza în care furnizorul este o persoană impozabilă „mixtă” al cărei drept de deducere a taxei aferente intrărilor depinde de proporția livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii taxabile în totalul operațiunilor sale. Proporția din taxa aferentă intrărilor pe care aceasta o poate deduce va crește dacă valoarea operațiunilor sale scutite este redusă în mod artificial sau dacă valoarea operațiunilor sale taxabile este majorată în mod artificial [situațiile avute în vedere la articolul 80 alineatul (1) litera (b) și, respectiv, litera (c)(10)].

9. Totuși, astfel de situații sunt improbabile, cu excepția cazului în care cele două părți sunt atât de strâns legate între ele încât prețul facturat efectiv, fără TVA, nu prezintă nicio importanță financiară pentru acestea – în împrejurări normale, este lipsit de sens din punct de vedere comercial ca un furnizor să accepte un preț redus în mod artificial sau ca un client să accepte un preț majorat în mod artificial. La articolul 80 alineatul (1) din Directiva 2006/112, opțiunea de a aplica impozite pe baza valorii de piață este astfel limitată la livrările de bunuri sau prestațiile de servicii „care implică familia sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice”.

10. „Valoarea de piață” este definită la articolul 72 din Directiva 2006/112 ca „suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii este necesar să o plătească în condiții de concurență loială, unui furnizor sau prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei”.

Legislația bulgară în domeniul TVA-ului

11. Instanța de trimitere menționează o serie de dispoziții din Legea privind TVA-ul (Zakon za danak varhu dobavena stoynost, denumită în continuare „ZDDS”) din 2006. În special:

— potrivit articolului 27 alineatul 3 punctul 1, pentru orice operațiune între părți legate între ele, baza de impozitare este valoarea de piață;

— potrivit articolului 45 alineatul 1, transferul dreptului de proprietate sau transmiterea unor drepturi reale limitate asupra bunurilor imobile sunt operațiuni scutite;

— în temeiul articolului 45 alineatul 5 punctul 2, articolul 45 alineatul 1 nu se aplică transmiterii dreptului de proprietate sau a altor drepturi reale asupra echipamentelor, mașinilor, accesoriilor sau edificiilor care sunt fixate în pământ sau care sunt construite în subteran, nici închirierii acestora;

— potrivit articolului 70 alineatul 5, în cazul unui impozit perceput ilegal nu există un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor.

12. Alte norme relevante sunt prevăzute în „dispozițiile de completare” a Codului de procedură privind impozitele și asigurările (Danachnosiguritelen protsesualen kodeks, denumit în continuare „DOPK”). În special:

— articolul 1 punctul 3 definește „părțile legate între ele” în sensul articolului 27 alineatul 3 punctul 1 din ZDDS [mai detaliat decât la articolul 80 alineatul (1) din Directiva 2006/112, dar în limitele permise de această dispoziție];

— potrivit articolului 1 punctul 8, „valoarea de piață” este valoarea fără TVA și fără accize, care ar trebui achitată în aceleași condiții pentru bunuri sau pentru servicii identice ori similare, în temeiul unei operațiuni între părți care nu sunt legate între ele;

— articolul 1 punctul 10 menționează cinci metode de stabilire a valorii de piață care vor fi aplicate potrivit instrucțiunilor emise de ministrul de finanțe.

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

Cauza C-621/10, Balkan and Sea Properties

13. În anul 2009, ADSITS Balkan and Sea Properties (denumit în continuare „Balkan and Sea”), o societate de investiții imobiliare, a achiziționat de la Ravda tur EOOD diferite proprietăți în satul Ravda la un preț total de 21 318 852 BGN(11). Aceasta din urmă era o societate comercială cu răspundere limitată cu asociat unic, legată de Balkan and Sea în sensul articolului 1 punctul 3 din dispozițiile de completare a DOPK. Aupra prețului s-a aplicat TVA(12), iar Balkan and Sea a solicitat deducerea taxei respective din TVA-ul aferent ieșirilor.

14. O evaluare solicitată de autoritatea fiscală a concluzionat că valoarea de piață a proprietăților era de 21 216 300 BGN. Prin urmare, autoritatea fiscală a considerat că valoarea operațiunii fusese majorată cu 102 552 BGN, că TVA-ul perceput la această ultimă sumă era un impozit perceput nelegal în sensul articolului 70 alineatul 5 din ZDDS și că, prin urmare, nu exista un drept de deducere pentru partea respectivă din taxă în cuantum de 20 510,42 BGN(13).

15. Contestația împotriva evaluării în cauză formulată de Balkan and Sea se află în prezent pe rolul instanței de trimitere, care adresează următoarele întrebări:

„1) Articolul 80 alineatul (1) litera (c) din [Directiva 2006/112] trebuie interpretat în sensul că, în cazul unor livrări de bunuri sau prestări de servicii între părți legate între ele, în măsura în care contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, baza de impozitare este considerată valoarea de piață a operațiunii numai atunci când furnizorul nu are drept complet de deducere a TVA-ului aferent achiziționării și, respectiv, fabricării bunurilor care fac obiectul livrării?

2) Articolul 80 alineatul (1) litera (c) din [Directiva 2006/112] trebuie interpretat în sensul că, dacă furnizorul și-a exercitat dreptul complet de deducere a TVA-ului aferent bunurilor și serviciilor care fac obiectul unor livrări de bunuri sau al unor prestări de servicii ulterioare între părți legate între ele, la o valoare care depășește valoarea de piață, și acest drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor nu a fost regularizat conform articolelor 173 și 177 din directivă[(14)], statul membru nu poate să prevadă măsuri potrivit cărora baza de impozitare o constituie exclusiv valoarea de piață?

3) La articolul 80 alineatul (1) din [Directiva 2006/112] sunt enumerate în mod exhaustiv

cazurile care reprezintă condițiile în care statul membru poate să adopte măsuri conform cărora baza de impozitare aferentă livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii o constituie valoarea de piață a operațiunii?

4) Este admisibilă o reglementare de drept național, precum articolul 27 alineatul 3 punctul 1 din [ZDDS], în alte cazuri decât cele enumerate la articolul 80 alineatul (1) literele (a)-(c) din [Directiva 2006/112]?

5) Într-o situație precum cea în speță, dispoziția de la articolul 80 alineatul (1) litera (c) din [Directiva 2006/112] are efect direct și trebuie aplicată în mod direct de instanța națională?”

Cauza C-129/11, Provadinvest

16. OOD Provadinvest (denumită în continuare „Provadinvest”) este o societate comercială cu răspundere limitată care dă în arendă terenuri agricole pentru exploatarea de sere având la bază structuri de oțel acoperite cu folie de polietilenă (sau structuri din polietilenă – natura exactă a structurilor nu rezultă cu claritate din ordonanța de trimitere). În anul 2009, aceasta a vândut trei astfel de terenuri, fiecare având o suprafață de aproximativ șase hectare, inclusiv serele ridicate pe acestea și toate îmbunătățirile și culturile perene. Două terenuri au fost vândute unuia dintre asociații societății, iar al treilea teren a fost vândut administratorului acesteia. Prețul plătit a fost de 25 000 BGN în fiecare caz, iar pe facturi nu a fost indicat TVA-ul.

17. Terenurile, structurile serelor, îmbunătățirile și culturile au fost evaluate de un evaluator, care a stabilit valoarea totală de piață a structurilor serelor de pe cele trei terenuri la 392 700 BGN.

18. În acest temei, autoritatea fiscală a considerat că operațiunile cuprindeau atât livrări scutite (terenuri), cât și livrări impozabile (accesorii, îmbunătățiri și culturi). Pentru acestea din urmă, întrucât părțile erau legate între ele în sensul articolului 1 punctul 3 din dispozițiile de completare a DOPK, baza de impozitare a fost valoarea de piață stabilită de evaluator. Prin urmare, autoritatea fiscală a evaluat TVA-ul datorat la 78 540 BGN.

19. Contestația împotriva evaluării în cauză formulată de Provadinvest se află în prezent pe rolul instanței de trimitere, care adresează următoarele întrebări:

„1) Articolul 80 alineatul (1) literele (a) și (b) din [Directiva 2006/112] trebuie interpretat în sensul că, în cazul unor livrări de bunuri sau prestații de servicii între părți legate între ele, în măsura în care contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, baza de impozitare este considerată valoarea de piață a operațiunii numai atunci când furnizorul sau beneficiarul nu au drept complet de deducere a TVA-ului achitat în amonte aferent achiziționării și, respectiv, fabricării bunurilor care fac obiectul livrării?

2) Articolul 80 alineatul (1) literele (a) și (b) din [Directiva 2006/112] trebuie interpretat în sensul că, dacă furnizorul și-a exercitat dreptul complet de deducere a TVA-ului achitat în amonte aferent bunurilor și serviciilor care fac obiectul unor livrări de bunuri sau prestații de servicii ulterioare între părți legate între ele, la o valoare mai mică decât valoarea de piață, și acest drept de deducere a taxei aferente intrărilor nu a fost regularizat conform articolelor 173-177 din directivă[(15)], iar livrarea de bunuri sau prestarea de servicii nu intră în sfera scutirii de taxă în sensul articolelor 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, al articolului 378 alineatul (2), al articolului 379 alineatul (2), precum și al articolelor 380-390 din directivă, statul membru nu poate să prevadă măsuri potrivit cărora baza de impozitare o constituie exclusiv valoarea de piață?

3) Articolul 80 alineatul (1) literele (a) și (b) din [Directiva 2006/112] trebuie interpretat în sensul

c?, în cazul în care cumpărătorul și-a exercitat dreptul complet de deducere a TVA-ului achitat în amonte aferent bunurilor și serviciilor care fac obiectul unor livrări de bunuri sau prestări de servicii între părți legate între ele, la o valoare mai mică decât valoarea de piață, și acest drept de deducere nu a fost regularizat conform articolelor 173-177 din directivă, statul membru nu poate să prevadă măsuri potrivit cărora baza de impozitare o constituie exclusiv valoarea de piață?

4) În articolul 80 alineatul (1) din [Directiva 2006/112] sunt enumerate în mod exhaustiv cazurile care reprezintă condițiile în care statul membru poate să adopte măsuri conform cărora baza de impozitare aferentă livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii o constituie valoarea de piață a tranzacției?

5) Este admisibilă o reglementare de drept național, precum articolul 27 alineatul 3 punctul 1 din [ZDDS], în alte cazuri decât cele enumerate la articolul 80 alineatul (1) literele (a)-(c) din [Directiva 2006/112]?

6) Într-o situație precum cea în speță, dispoziția de la articolul 80 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva 2006/112 are efect direct și trebuie aplicată în mod direct de instanța națională?”

20. Guvernul bulgar a prezentat Curții observații scrise în cauza C-621/10, iar Comisia în ambele cauze. Nici Balkan and Sea, nici Proviadinvest nu au prezentat observații. Nu s-a solicitat și nici nu s-a desfășurat o ședință de audiere a pledoariilor.

Aprecieri

Considerații introductive

21. Nu a fost pus în discuție admisibilitatea cererilor de pronunțare a unor hotărâri preliminare, dar trebuie să se constate că ordonanțele de trimitere nu prezintă împrejurările din acțiunile principale în mod suficient de detaliat. În special, ar fi fost preferabil ca instanța de trimitere să fi prezentat în fiecare caz, într-un mod mai explicit, în ce măsură fiecare parte la operațiunile în litigiu a beneficiat și/sau a exercitat un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor.

22. Cu toate acestea, din ordonanțele de trimitere rezultă că dispoziția relevantă din legislația națională, articolul 27 alineatul 3 punctul 1 din ZDDS, nu prevede nicio condiție privind măsura în care părțile legate între ele trebuie să beneficieze de un drept de deducere pentru ca aceasta să fie aplicabilă. În plus, chiar din formularea întrebărilor reiese că, potrivit instanței de trimitere, împrejurările din acțiunile principale, deși intră sub incidența articolului 27 alineatul 3 punctul 1 din ZDDS, nu intră sub incidența articolului 80 alineatul (1) literele (a)-(c) din Directiva 2006/112, cel puțin în cazul unei interpretări stricte și literale a termenilor acestora – altfel spus, că părțile implicate în operațiuni au beneficiat în ambele cazuri de un drept deplin de deducere.

23. Prin intermediul primei întrebări adresate în ambele cauze se urmărește, în esență, să se stabilească dacă opțiunea prevăzută la articolul 80 alineatul (1) din Directiva 2006/112 este limitată la cazurile în care furnizorul sau clientul, după caz, nu beneficiază de un drept complet de deducere. Prin intermediul celei de a doua întrebări din cauza C-621/10, precum și prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări din cauza C-129/11 se urmărește să se stabilească dacă, în cazurile în care un astfel de furnizor sau de client, după caz, și-a exercitat un drept complet de deducere, se interzice statelor membre să considere valoarea de piață drept bază de impozitare. Prin intermediul celei de a treia întrebări din cauza C-621/10 și prin intermediul celei de a patra întrebări din cauza C-129/11 se urmărește să se stabilească dacă la articolul 80 alineatul (1) sunt prevăzute în mod exhaustiv cazurile în care un stat membru poate să considere valoarea de piață drept bază de impozitare. Prin intermediul celei de a patra întrebări

din cauza C-621/10 și prin intermediul celei de a cincea întrebări din cauza C-129/11 se urmărește să se stabilească dacă o dispoziție națională potrivit căreia valoarea de piață este considerată bază de impozitare în toate operațiunile dintre părți legate între ele este admisibilă în alte cazuri decât cele enumerate la articolul 80 alineatul (1).

24. Prin intermediul tuturor acestor întrebări se urmărește să se stabilească domeniul de aplicare al opțiunii prevăzute la articolul 80 alineatul (1) și, prin urmare, acestea vor fi analizate împreună.

25. Prin intermediul ultimei întrebări adresate în fiecare cauză se urmărește să se stabilească dacă dispozițiile articolului 80 alineatul (1) au efect direct și dacă acestea pot fi aplicate în mod direct de instanțele naționale. Este vorba despre aspecte diferite, care vor fi analizate separat.

26. În sfârșit, vom examina două aspecte care, deși nu au fost invocate în ordonanțele de trimitere, pot fi utile instanței de trimitere în vederea adoptării unei decizii finale: în cauza C-621/10, stabilirea valorii de piață și, în cauza C-129/11, măsura în care operațiunile trebuie considerate în mod corect scutite sau impozabile.

Domeniul de aplicare al opțiunii prevăzute la articolul 80 alineatul (1)

27. Considerăm că este evident – și atât guvernul bulgar, cât și Comisia împărtășesc această opinie – că opțiunea prevăzută la articolul 80 alineatul (1) din Directiva 2006/112 este limitată la cazurile prevăzute în mod neechivoc la acest articol. În consecință, un stat membru nu poate adopta o legislație potrivit căreia baza de impozitare este considerată valoarea de piață în toate operațiunile dintre părți legate între ele, indiferent dacă respectivele cazuri sunt sau nu sunt prezente.

28. În primul rând, articolul 73 din Directiva 2006/112 prevede o regulă generală clară, potrivit căreia baza de impozitare este considerată contrapartida efectivă a operațiunii. Contrapartida respectivă constituie valoarea subiectivă: valoarea primită în mod real, iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective(16). Orice dispoziție care derogă de la o regulă generală – astfel cum este cazul articolului 80 din Directiva 2006/112 – este de strictă interpretare(17).

29. În al doilea rând, articolul 80 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede că scopul posibilă de a deroga este acela de „a preveni evaziunea fiscală sau fraudă”. Acest obiectiv este detaliat în considerentul (3) al Directivei 2006/69 – „pentru a se asigura că recurgerea la părți conexe în scopul obținerii de avantaje fiscale nu generează pierderi fiscale” – și în considerentul (26) al Directivei 2006/112 – „a preveni pierderea de venituri fiscale prin operațiuni realizate de părțile legate între ele în scopul obținerii de avantaje fiscale”.

30. Atunci când fie se livrează bunuri, fie se prestează servicii la un preț redus sau majorat în mod artificial între două părți care beneficiază deopotrivă de un drept complet de deducere în legătură cu operațiunea – mai precis atunci când atât furnizorul, cât și clientul realizează numai operațiuni impozabile –, nu există evaziune fiscală sau fraudă în această etapă. În ceea ce privește operațiunea în cauză, taxa este complet neutră față de ambele părți și va rămâne astfel indiferent de prețul stabilit. Nu există nici „pierdere” fiscală în această etapă. Numai la încheierea lanțului de distribuție, la nivelul consumatorului final – sau atunci când acesta se încheie parțial cu o persoană impozabilă „mixtă” care beneficiază de un drept proporțional de deducere – un preț redus sau majorat în mod artificial poate determina o pierdere fiscală. Numai în această etapă cuantumul total al TVA-ului datorat pentru întregul lanț de distribuție se „cristalizează” definitiv – și acest cuantum este proporțional numai față de prețul final, indiferent de prețurile practicate anterior în acest lanț(18).

31. În al treilea rând, considerentul (3) al Directivei 2006/69 și considerentul (26) al Directivei 2006/112 prevăd că statele membre trebuie să poată interveni „în anumite situații limitate”. Această limitare a fost detaliată la articolul 11 secțiunea A alineatul (6) din Așeza directivă, care prevedea că posibilitatea se putea aplica „numai în următoarele situații”. Deși cuvântul „numai” nu mai apare la articolul 80 alineatul (1) din Directiva 2006/112, rezultat din considerentul (3) al acesteia că nu s-a efectuat nicio modificare de fond prin reformarea textului.

32. În sfârșit, articolul 80 alineatul (2) din Directiva 2006/112 autorizează în mod explicit statele membre care își exercită opțiunea să *restricționeze* categoriile de furnizori/prestatori sau beneficiari cărora li se aplică măsurile. Rezultat în mod necesar că nu există nicio autorizare de a *extinde* aceste categorii, de exemplu, la persoanele impozabile care au drept complet de deducere.

33. În consecință, la articolul 80 alineatul (1) literele (a)-(c) sunt enumerate în mod exhaustiv cazurile în care un stat membru poate percepe TVA pentru o operațiune pe baza valorii de piață a acesteia, iar nu pe baza contrapartidei plătite efectiv. Aceste dispoziții nu autorizează un stat membru să adopte o astfel de abordare atunci când furnizorul sau clientul, după caz, are un drept complet de deducere.

34. Rezultat că o dispoziție națională care impune ca TVA-ul să fie stabilit pe baza valorii de piață în toate cazurile în care părțile sunt legate între ele nu este autorizat de opțiunea prevăzută la articolul 80 alineatul (1), cel puțin în măsura în care aceasta vizează cazurile în care partea implicată în operațiune are un drept complet de deducere.

35. Observăm în această privință că, în anul 2010, guvernul bulgar a primit o scrisoare de punere în întârziere din partea Comisiei prin care se susținea că articolul 27 alineatul 3 din ZDDS era incompatibil cu articolele 73 și 80 din Directiva 2006/112. Guvernul bulgar a acceptat obiecția Comisiei și s-a angajat să modifice această prevedere cu începere de la 1 ianuarie 2012.

Consecințele incompatibilității legislației naționale

36. Prin intermediul ultimei întrebări adresate în fiecare cauză, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 80 alineatul (1) din Directiva 2006/112 are efect direct și dacă instanțele naționale îl pot aplica în mod direct. Guvernul bulgar și Comisia au interpretat această întrebare în sensul că, în realitate, aceasta se referă la măsura în care Balkan and Sea și/sau Probadinvest se pot prevala de articolul 80 alineatul (1) pentru a contesta deciziile autorităților fiscale. Totuși, considerăm că acesta nu este cel mai potrivit punct de plecare.

37. Din analiza noastră cu privire la întrebările precedente, am concluzionat că o dispoziție națională care impune ca TVA-ul să fie stabilit pe baza valorii de piață în toate cazurile în care părțile sunt legate între ele nu este autorizat de opțiunea prevăzută la articolul 80 alineatul (1), cel puțin în măsura în care aceasta vizează cazurile în care partea implicată în operațiune are un drept complet de deducere(19).

38. Potrivit unei jurisprudențe consacrate, în măsura în care dispune de o marjă de apreciere în dreptul intern, instanța națională este obligată să interpreteze și să aplice o dispoziție de drept intern în conformitate cu cerințele dreptului Uniunii(20). Această obligație subzistă chiar și în lipsa altor condiții care să permită unui particular să invoce efectul direct al unei directive(21). În cazul în care o astfel de interpretare nu este posibilă, instanța națională are obligația să înlăture aplicarea oricărei dispoziții de drept intern care ar fi contrară acestor cerințe(22).

39. Prin urmare, în primul rând revine instanței naționale sarcina să interpreteze articolul 27

alineatul 3 din ZDDS astfel încât să fie conform cu o exercitare corectă a opțiunii prevăzute la articolul 80 din Directiva 2006/112. Dacă această interpretare este posibilă, nu va exista o problemă ulterioară de compatibilitate cu directiva sau o problemă de atribuire a unui efect direct oricăreia dintre dispozițiile sale. Dacă această interpretare nu este posibilă, aplicarea dispoziției de drept intern trebuie înțelesă.

40. În acest ultim caz, trebuie distinse două posibilități. Fie părțile implicate în operațiunile din cazurile din acțiunile principale beneficiau de un drept complet de deducere, astfel încât aceste cazuri nu se încadrau în niciunul dintre cazurile prevăzute la articolul 80 alineatul (1), fie părțile în cauză nu beneficiau de un drept complet de deducere și cazurile din acțiunile principale corespundeau celor prevăzute la articolul menționat.

41. Dacă părțile implicate beneficiau de un drept complet de deducere, nu se pune problema efectului direct al articolului 80 alineatul (1) sau a aplicării directe a acestuia la cazuri în care, potrivit chiar termenilor articolului menționat, acesta nu se aplică. În schimb, articolul 73 din Directiva 2006/112, care are efect direct⁽²³⁾, poate fi relevant. Articolul 80 alineatul (1) permite statelor membre să deroge de la regula generală privind stabilirea bazei de impozitare. În lipsa unei astfel de norme derogatorii, trebuie să se aplice regula generală prevăzută la articolul 73 din Directiva 2006/112⁽²⁴⁾. Prin urmare, acest articol poate fi invocat de persoanele impozabile și poate fi aplicat direct de instanțele naționale pentru a se asigura că, exceptând cazurile pentru care directiva prevede o derogare, baza de impozitare este contrapartida efectiv obținută.

42. Pe de altă parte, dacă părțile implicate nu beneficiau de un drept complet de deducere, se pune în continuare problema cine poate invoca efectul direct al articolului 80 alineatul (1), statul sau un particular.

43. În primul caz, trebuie amintit că un stat membru nu poate invoca în mod valabil, împotriva unui particular, dispozițiile unei directive sau propria omisiune de a exercita o opțiune prevăzută de o directivă⁽²⁵⁾.

44. Cu toate acestea, în cazul în care un particular invocă efectul direct al unei dispoziții a unei directive împotriva unui stat membru care nu a transpus în mod corect dispoziția în cauză, potrivit unei jurisprudențe constante, o astfel de invocare este, în principiu, posibilă atunci când dispozițiile directivei sunt suficient de clare, de precise și de necondiționate⁽²⁶⁾.

45. În această privință, se poate pune întrebarea dacă termenii unei simple dispoziții opționale care a fost transpusă în mod incorect de un stat membru pot fi descriși în acest scop drept „suficient de clari, de preciși și de necondiționali”.

46. Cu toate acestea, nu considerăm că este necesar sau util să analizăm această problemă în contextul prezentelor cauze.

47. Este adevărat că, teoretic, clientul implicat într-o operațiune care se încadrează în unul dintre cazurile prevăzute la articolul 80 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, chiar dacă a acceptat să plătească un preț majorat în mod artificial, ar putea intenționa totuși să invoce dispozițiile acestui alineat împotriva autorității fiscale, în vederea aplicării TVA-ului pe baza valorii de piață. Dacă un astfel de client nu a beneficiat el însuși de un drept complet de deducere, ar fi în avantajul său să plătească mai puțin TVA pentru operațiune.

48. Cu toate acestea, situația este diferită în ambele litigii care au determinat formularea cererilor de pronunțare a unor hotărâri preliminare. Potrivit unei jurisprudențe constante, justificarea trimiterii preliminare nu este formularea unor opinii consultative cu privire la probleme generale sau ipotetice, ci nevoia inerentă de soluționare efectivă a unui contencios⁽²⁷⁾. În speță,

problema nu este doar ipotetic? în ceea ce privește acțiunile principale, ci și improbabil să apară într-un context normal, întrucât aceasta ar însemna ca una dintre cele două părți legate între ele care au acceptat un preț stabilit în mod artificial în vederea obținerii unui avantaj comun să fi revenit asupra înțelegerii.

49. În aceste condiții, propunem să nu se examineze această ipoteză și să se treacă la ultimele două aspecte care, deși nu au fost invocate de instanța de trimitere, pot fi relevante pentru acțiunile principale.

Stabilirea valorii de piață

50. În fiecare dintre cazurile prevăzute la articolul 80 alineatul (1) din Directiva 2006/112 statele membre pot adopta măsuri pentru a se asigura că baza de impozitare este valoarea de piață. Una dintre condițiile necesare în acest sens este ca contrapartida reală să fie mai mică sau mai mare decât valoarea de piață – adică „suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii este necesar să o plătească în condiții de concurență loială, unui furnizor sau prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei”.

51. Având în vedere această definiție și faptul că, în cauza C-621/10, *Balkan and Sea* a achiziționat proprietatea vizată la un preț care depășea evaluarea efectuată de evaluatorii autorizați cu mai puțin de 0,5 %, în timp ce legislația bulgară prevede cinci metode de stabilire a valorii de piață, ar putea fi în continuare necesar ca instanța națională să verifice dacă, potrivit unei interpretări corecte a dispozițiilor naționale, prețul în cauză poate fi într-adevăr considerat mai mare decât valoarea de piață.

Caracterul impozabil sau scutit al operațiunilor

52. Comisia își exprimă îndoiala că, la evaluarea operațiunilor din cauza C-129/11, autoritățile fiscale ar fi considerat că acestea includ atât livrări de bunuri scutite, cât și livrări de bunuri impozabile. Suntem de acord că instanța de trimitere ar trebui să examineze această evaluare în lumina dispozițiilor relevante ale Directivei 2006/112 și, dacă este cazul, să înlăture aplicarea oricărei dispoziții de drept intern care conduce la un rezultat incompatibil cu directiva. Dispozițiile relevante ale directivei sunt redată în continuare.

53. Articolul 12 prevede:

„(1) Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, [...] în special [...] una dintre următoarele operațiuni:

(a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înainte primei ocupări;

(b) livrarea de terenuri construibile.

(2) În sensul alineatului (1) litera (a), «clădire» înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ.

Statele membre pot stabili norme detaliate de aplicare a criteriului prevăzut la alineatul (1) litera (a) în cazul transformărilor de clădiri și pot stabili definiția noțiunii de «teren pe care se află o clădire».

Statele membre pot aplica alte criterii decât cel al primei ocupări, precum perioada scursă între data terminării construcției și data primei livrări sau perioada scursă între data primei ocupări și

data următoarei livrări, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească cinci ani și, respectiv, doi ani.

(3) În sensul alineatului (1) litera (b), «teren construibil» înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre.”

54. Articolul 135 alineatul (1) din Directiva 2006/112 impune statelor membre să scutească de TVA anumite operațiuni, printre care se numără în special:

„[...]”

(j) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a);

(k) livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construite prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b);

(l) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.”(28)

55. Prima întrebare este dacă serele erau clădiri în sensul articolului 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112, respectiv dacă acestea corespundeau definiției „orice structură fixată pe pământ sau în pământ” din primul paragraf al articolului 12 alineatul (2). Desigur, aceasta este o problemă de competență instanței naționale și poate depinde de natura concretă a construcției. Totuși, nu este exclus ca serele să fi corespuns acestei definiții, cel puțin în cazul în care aveau o structură din oțel.

56. Dacă serele erau clădiri, fiecare operațiune trebuie considerată o livrare de bunuri unică? Întrucât, în scopuri de TVA, clădirile sau părțile clădirilor și terenurile pe care sunt amplasate nu se pot disocia(29).

57. În această situație, următoarea întrebare este dacă livrarea terenului și a clădirilor a avut loc „înaintea primei ocupări” sau dacă a îndeplinit alte criterii de acest fel care puteau fi prevăzute de dreptul național, în termenul de doi ani sau, respectiv, de cinci ani stabilit la articolul 12 alineatul (2) al treilea paragraf. În această privință, este relevant faptul că Probadinvest a susținut în fața instanței naționale că serele fuseseră utilizate timp de peste 30 de ani.

58. Dacă livrarea a avut loc „înaintea primei ocupări” sau dacă a îndeplinit alte criterii aplicabile în mod valabil, aceasta poate fi considerată impozabilă în temeiul articolului 12 alineatul (1) litera (a). În caz contrar, aceasta trebuie să fie scutită în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (j), în funcție de exercitarea oricărui posibil drept de a opta pentru impozitare.

59. Dacă serele nu erau clădiri în sensul articolului 12 alineatul (1) litera (a), este totuși necesar să se examineze dacă operațiunile trebuie considerate operațiuni distincte, al căror tratament în materie de TVA trebuie evaluat separat, sau ca o operațiune complexă unică alcătuită din mai multe elemente.

60. Potrivit unei jurisprudențe constante, atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente, trebuie luate în considerare toate împrejurările cu scopul de a determina dacă ne găsim în prezența a două sau mai multe prestații distincte sau a unei prestații unice. Deși fiecare operațiune trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă, operațiunea constituită dintr-o singură prestație pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial, pentru a nu altera funcționalitatea sistemului de TVA. Trebuie să se considere că există o prestație unică în special atunci când două sau mai multe elemente ori acte furnizate sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură

presta?ie economic? indivizibil?, a c?rei descompunere ar avea un caracter artificial, sau atunci c?nd unul sau mai multe elemente constituie presta?ia principal?, ?n timp ce alte elemente sunt accesorii. Va reveni instan?ei na?ionale sarcina s? stabileasc? dac? aceasta este situa?ia din ac?iunile principale(30).

61. Prin urmare, ?n cazul ?n care instan?a na?ional? hot?r??te, ?n aceast? lumin?, c? livr?rile de terenuri ?i livr?rile celorlalte elemente au fost separate, abordarea autorit??ii fiscale ar p?rea corect?.

62. Cu toate acestea, dac? instan?a na?ional? hot?r??te c? fiecare opera?iune a fost o livrare complex? unic? alc?tuit? dintr-un element principal ?i din elemente accesorii, este probabil ca elementul principal s? fi fost livrarea terenului, iar tratamentul ?n materie de TVA ar trebui se ?ntemeieze pe aceast? livrare.

63. ?n oricare dintre aceste situa?ii, ar putea fi necesar s? se stabileasc? dac? terenul era considerat teren constructibil, definit astfel de statul membru ?n conformitate cu articolul 12 alineatul (3) din Directiva 2006/112. ?n acest caz, livrarea poate fi impozitat? ?n temeiul articolului 12 alineatul (1) litera (b). ?n caz contrar, aceasta trebuie scutit? ?n temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (k), de asemenea ?n func?ie de exercitarea oric?rui posibil drept de a opta pentru impozitare.

Concluzie

64. ?n consecin??, la ?ntreb?rile adresate de Administrativen Sad Varna, Curtea ar trebui s? r?spond? dup? cum urmeaz?:

„La articolul 80 alineatul (1) literele (a)?(c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? sunt enumerate ?n mod exhaustiv cazurile ?n care un stat membru poate s? supun? TVA?ului o opera?iune pe baza valorii de pia?? a acesteia, iar nu pe baza contrapartidei pl?tite efectiv.

Aceste dispozi?ii nu autorizeaz? un stat membru s? adopte o astfel de abordare atunci c?nd furnizorul sau clientul, dup? caz, are un drept complet de deducere.

O dispozi?ie na?ional? care impune ca TVA?ul s? fie stabilit pe baza valorii de pia?? ?n toate cazurile ?n care p?r?ile sunt legate ?ntre ele este incompatibil? cu articolul 80 alineatul (1) din Directiva 2006/112, cel pu?in ?n m?sura ?n care aceasta vizeaz? cazurile ?n care partea implicat? ?n opera?iune are un drept complet de deducere.

?n m?sura ?n care dispune de o marj? de apreciere ?n dreptul intern, instan?a na?ional? este obligat? s? interpreteze ?i s? aplice o astfel de dispozi?ie de drept intern ?n conformitate cu articolul 80 alineatul (1) din Directiva 2006/112. ?n cazul ?n care o astfel de interpretare nu este posibil?, instan?a na?ional? are obliga?ia s? ?nl?ture aplicarea dispozi?iei de drept intern care este contrar? acestui alineat.

Articolul 73 din Directiva 2006/112 are efect direct, poate fi invocat de persoanele impozabile ?i poate fi aplicat direct de instan?ele na?ionale pentru a se asigura c?, except?nd cazurile pentru care directiva prevede o derogare, baza de impozitare este contrapartida ob?inut? efectiv.

Dac? un stat membru nu a exercitat ?n mod valabil op?iunea prev?zut? la articolul 80 alineatul (1) din Directiva 2006/112, acesta nu poate invoca dispozi?iile alineatului men?ionat ?mpotriva unei persoane impozabile, pentru a impozita o opera?iune pe baza valorii de pia?? a acesteia.”

ANEXA I

A se vedea punctul 38 și următoarele din prezentele concluzii.

ANEXA II

A se vedea punctul 55 și următoarele din prezentele concluzii.

1 — Limba original?: engleza.

2 — 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).

3 — Ex articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din 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 L 145, p. 1, cu modificările ulterioare, denumită în continuare „A șasea directivă”).

4 — Aceste articole prevăd reguli speciale pentru stabilirea bazei de impozitare în cazul dispunerii sau deținerii de active ale unei activități economice, al utilizării în scopuri personale a activelor unei activități economice sau a serviciilor, al transferului în alt stat membru și, respectiv, al prestării de către o persoană impozabilă a unui serviciu în scopul desfășurării activității sale economice.

5 — Articolele 167-169 privesc dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii utilizate pentru realizarea operațiunilor impozabile; articolele 170 și 171 privesc rambursările de TVA pentru anumite operațiuni transfrontaliere; articolele 173-175 instituie un sistem de deducere *pro rata* în cazul în care bunurile și serviciile pentru care TVA-ul s-a achitat în amonte sunt utilizate pentru realizarea atât a unor operațiuni impozabile, cât și a unor operațiuni scutite, iar articolele 176 și 177 prevăd posibilitatea ca anumite categorii de TVA aferente intrărilor să nu fie deductibile.

6 — Articolele 132, 135 și 136 prevăd că anumite categorii de livrări de bunuri sau de prestări de servicii sunt scutite de TVA (fără deducerea taxei aferente intrărilor) în toate statele membre (a se vedea și punctul 54 de mai jos); celelalte articole citate permit anumitor state membre să continue aplicarea altor scutiri de același fel, prin derogare.

7 — În anul 2006, prin articolul 11 secțiunea A alineatul (6) din A șasea directivă; a se vedea articolul 1 alineatul (3) din Directiva 2006/69/CE a Consiliului din 24 iulie 2006 de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește anumite măsuri vizând simplificarea procedurilor de percepere a taxei pe valoarea adăugată pentru a contribui la combaterea evaziunii și a fraudei fiscale și de abrogare a anumitor decizii care acordă derogări (JO L 221, p. 9, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 247). Considerentele (1) și (3) ale Directivei 2006/69 stabilesc obiectivul acesteia de a înlocui anumite derogări acordate diferitelor state membre cu o prevedere cu caracter general; statele membre ar trebui să poată interveni în privința valorii livrărilor și a achizițiilor în anumite situații limitate, pentru a se asigura că recurgerea la pârți conexe în scopul obținerii de avantaje fiscale nu generează pierderi fiscale. A se vedea de asemenea expunerea de motive care însoțește propunerea de directivă [COM(2005) 89 final], în special p. 5 și 6.

8 — În temeiul articolelor 167 și 168 din Directiva 2006/112, în special, persoanele impozabile au dreptul de a deduce, în momentul în care devine exigibil, orice TVA datorat sau achitat pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii care le sunt furnizate, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale acestora. Prin urmare, TVA-ul este neutru din punct de vedere fiscal pentru operatorii în cauză [a se vedea de asemenea Hotărârea

din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 39 și următoarele și jurisprudența citată)].

9 — Întrucât, în temeiul articolelor 167 și 168 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere este limitat la cazurile în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul unor operațiuni taxabile, bunurile și serviciile utilizate în scopul unor operațiuni scutite nu dau dreptul la deducere. În cazul în care utilizarea unor bunuri sau servicii în amonte nu poate fi asociat anumitor bunuri sau servicii în aval furnizate de o persoană impozabilă care efectuează în același timp operațiuni taxabile și operațiuni scutite, articolul 173 și următoarele din Directiva 2006/112 prevăd deducerea proporțională a TVA-ului în funcție de *pro rata* stabilită pe baza raportului dintre livrările de bunuri și prestările de servicii taxabile și cele scutite.

10 — Se poate observa că operațiunile imobiliare (vânzarea, arenda sau închirierea) pot fi atât impozabile, cât și scutite în temeiul articolului 135 alineatul (1) literele (j) și (l) sau al articolului 137 alineatul (1) literele (b) și (d) – a se vedea punctul 54 de mai jos.

11 — Valoarea levei bulgărești era, la momentul respectiv, aproximativ jumătate față de cea a euro.

12 — De unde se poate deduce că operațiunea nu era scutită în temeiul articolului 135 alineatul (1) literele (j) sau (k) sau chiar că a fost exercitată o opțiune de taxare în temeiul articolului 137 alineatul (1) literele (b) sau (c).

13 — Cota de TVA aplicabilă era de 20 %.

14 — Probabil că referirea la o „regularizare” care ar rezulta din articolele menționate nu constituie cea mai potrivită formulare, în măsura în care articolele citate vizează deducerea proporțională și restricțiile privind dreptul de deducere – a se vedea nota de subsol 5 de mai sus.

15 — A se vedea nota de subsol 14 de mai sus.

16 — A se vedea Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Rec., p. I-743, punctul 21 și jurisprudența citată), Hotărârea din 9 iunie 2011, Campsa Estaciones de Servicio (C-285/10, Rep., p. I-5059, punctul 28).

17 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 3 martie 2011, Comisia/Regările de Jos (C-41/09, Rep., p. I-831, punctul 58 și jurisprudența citată).

18 — A se vedea articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112.

19 — Pentru un scurt rezumat al raționamentului care urmează, a se vedea anexa I la prezentele concluzii, redată sub formă de tabel.

20 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 10 iunie 2010, Bruno și alții (C-395/08 și C-396/08, Rep., p. I-5119, punctul 74).

21 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 10 aprilie 1984, von Colson and Kamann (14/83, Rec., p. 1891, punctele 26 și 27).

22 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea Bruno și alții, citată la nota de subsol 20, punctul 74.

23 — A se vedea Hotărârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Rec., p. I-6325, punctul 47).

24 — A se vedea Hotărârea Campsa Estaciones de Servicio, citată la nota de subsol 16, punctul 40.

25 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 21 octombrie 2010, Accardo și alții (C-227/09, Rep., p. I-10273, punctele 44-47 și jurisprudența citată). Pentru a beneficia de o astfel de posibilitate, statele membre sunt obligate să facă uz de această posibilitate [a se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2011, Saby și alții (C-180/10 și C-181/10, Rep., p. I-8461, punctul 33)].

26 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 18 ianuarie 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Rec., p. I-493, punctele 30 și 31 și jurisprudența citată).

27 — A se vedea, de exemplu, Ordonanța din 10 iunie 2011, Mohammad Imran (C-155/11 PPU, Rep., p. I-5095, punctul 21 și jurisprudența citată).

28 — Dispoziția de scutire nu este una absolută în aceste situații întrucât, în temeiul articolului 137 alineatul (1) literele (b)-(d), statele membre pot acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitare în fiecare dintre aceste situații. Pentru un scurt rezumat al raționamentului care urmează, a se vedea anexa II la prezentele concluzii, redată sub formă de tabel.

29 — Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec., p. I-4321, punctul 50).

30 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții (C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, Rep., p. I-1457, punctul 51 și următoarele și jurisprudența citată).