

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MELCHIOR WATHELET

prezentate la 28 februarie 2013(1)

Cauza C-62/12

Galin Kostov

împotriva

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

[cerere de decizie preliminar? formulat? de Administrativen sad – Varna (Bulgaria)]

„Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? – No?iunea de persoan? impozabil? – Supunere la plata TVA-ului a unei persoane fizice pentru servicii prestate în mod ocazional f?r? leg?tur? cu profesia sa liberal? de executor judec?toresc”

I – Introducere

1. Prezenta procedur? de trimitere preliminar? se refer? la no?iunea de persoan? impozabil? în scopuri de tax? pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”) sub regimul Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „Directiva TVA”)(2). Aceasta intervine în condi?iile în care un executor judec?toresc privat a încheiat un contract de mandat în conformitate cu care a dobândit pentru mandantul s?u propriet??i imobiliare în Bulgaria, activitate care, potrivit instan?ei de trimitere, nu prezint? nicio leg?tur? cu exercitarea profesiei sale.

2. Întrebarea care se pune este aceea dac? executorul judec?toresc în cauz? trebuie considerat drept o „persoan? impozabil?” în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA ?i, ca urmare a acestui fapt, trebuie s? pl?teasc? TVA-ul aferent tranzac?iilor legate de contractul de mandat.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

3. Potrivit articolului 2 din Directiva TVA:

„(1) Urm?toarele opera?iuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]"

4. Articolul 9 din Directiva TVA prevede următoarele:

„(1) «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.

(2) Pe lângă persoanele prevăzute la alineatul (1), orice persoană care, în mod ocazional, livrează un mijloc de transport nou, expedit sau transportat clientului de către vânzător sau client sau în numele vânzătorului sau al clientului la o destinație situată în afara teritoriului unui stat membru, dar pe teritoriul Comunității, este considerată o persoană impozabilă.”

5. Directiva TVA prevede la articolul 12 alineatul (1):

„(1) Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și, 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, înaintea primei ocupări;

(b) livrarea de terenuri construibile.”

6. Articolul 14 din aceeași directivă prevede:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

(2) Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri:

[...]

(c) transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau [la] vânzare.

[...]"

B – *Dreptul bulgar*

7. Administrativen sad – Varna (Tribunalul administrativ din Varna, Bulgaria) se întemeiază pe

următoarele dispoziții din Legea privind TVA-ul (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) (denumit în continuare „ZDDS”).

8. Potrivit articolului 2 din ZDDS:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. orice livrare de bunuri și orice furnizare de servicii efectuată cu titlu oneros;

[...]”

9. Potrivit articolului 3 din ZDDS:

„(1) Persoană impozabilă în sensul prezentei legi este orice persoană care exercită o activitate economică independentă, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestei activități.

„(2) Activitățile economice independente cuprind activitățile desfășurate de producători, de comercianți sau de persoanele care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole, precum și activitățile prestate în cadrul exercitării profesiilor liberale, inclusiv cele de executor judecătoresc privat și de notar. Este de asemenea o activitate economică independentă orice activitate prestată în mod sistematic sau în cadrul activităților profesionale, cu titlu oneros, inclusiv exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. [...]”

10. Articolul 6 alineatul (2) punctul 4 din ZDDS califică drept livrare de bunuri „punerea efectivă a unui bun la dispoziția unei persoane care acționează în nume propriu și în folosul altei persoane”.

11. Potrivit articolului 8 din ZDDS, în sensul acestei legi, un serviciu este tot ceea ce are o valoare, dar este distinct de bunuri, de moneda curentă și de valutele străine, utilizate ca mijloace de plată.

III – Litigiul principal și întrebările preliminare

12. Domnul Kostov exercită în Bulgaria, cu titlu de activitate independentă, profesia de executor judecătoresc privat. El este înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA în temeiul articolului 96 alineatul (1) din ZDDS.

13. La 13 noiembrie 2008, domnul Kostov a încheiat un contract de mandat cu societatea Bon Marin AD (denumit în continuare „contractul în discuție în litigiul principal”). Potrivit acestui contract, domnul Kostov s-a angajat în calitate de mandatar al societății Bon Marin AD să prezinte oferte în cadrul a trei proceduri de licitație pentru vânzarea a trei imobile construite în parte, aflate în proprietatea privată a statului, gestionate de Ministerul Apărării și având o suprafață⁽³⁾ de aproximativ 40 000 m². El s-a angajat de asemenea ca, în cazul în care urma să fie adjudecatarul imobilelor, să cedeze Bon Marin AD titlul de proprietate asupra imobilelor menționate.

14. Mandantul, Bon Marin AD, s-a angajat să furnizeze mijloacele financiare necesare cumpărării bunurilor prevăzute în contract, să achiziționeze titlurile de proprietate asupra bunurilor pe care domnul Kostov le va fi obligat în executarea mandatului său și să îi plătească acestuia remunerația convenită de 50 000 BGN (aproximativ 25 500 de euro).

15. Remunera?ia men?ionat? a fost pl?tit? chiar în ziua semn?rii contractului în discu?ie în litigiul principal, care prevedea, pe de alt? parte, c? aceast? remunera?ie urma s? îi r?mân? domnului Kostov în ipoteza în care ofertele nu ar fi fost încununate de succes.
16. În luna mai 2009, domnul Kostov a ob?inut din partea statului titlurile de proprietate asupra imobilelor prev?zute în contractul de mandat.
17. La 30 iunie 2009, cu acordul mandatarului, Bon Marin AD a cedat în favoarea Bleyk Siy Kepital EOOD totalitatea drepturilor ?i obliga?iilor sale care decurgeau din contractul în discu?ie în litigiul principal.
18. Litigiul în materie de TVA î?i are originea într-o decizie de impunere rectificativ? emis? de inspectoratul fiscal competent pentru ora?ul Varna. Potrivit acestei decizii, domnul Kostov primise remunera?ia de 50 000 BGN în schimbul unei prest?ri de servicii impozabile în sensul articolului 12 din ZDDS, pe care o efectuase ca persoan? impozabil? în scopuri de TVA ?i trebuia, a?adar, s? achite impozitul aferent acestei sume.
19. În urma unui recurs administrativ, decizia de impunere rectificativ? a fost confirmat? de Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direc?iei „Contesta?ii ?i urm?rirea execut?rii” pentru ora?ul Varna din cadrul administra?iei centrale a Agen?iei Na?ionale a Veniturilor Publice (denumit? în continuare „pârâta din procedura principal?”).
20. Domnul Kostov a formulat o ac?iune împotriva deciziei men?ionate, sus?inând c? prestarea de servicii era efectuat? pe cale incidental? ?i f?r? nicio leg?tur? cu activitatea sa economic? independent? de executor judec?toresc privat, singura activitate pentru care era înregistrat ca persoan? impozabil? în scopuri de TVA.
21. În aceste condi?ii, Administrativen sad – Varna a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:
- „O persoan? fizic? înregistrat? ca pl?titoare de TVA pentru activitatea sa de executor judec?toresc privat trebuie considerat? persoan? impozabil? în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva [TVA] ?i este obligat? la plata TVA-ului în conformitate cu articolul 193 din Directiva [TVA] în ceea ce prive?te un serviciu prestat în mod ocazional care nu are nicio leg?tur? cu activitatea sa de executor judec?toresc privat?”

IV – Procedura în fa?a Cur?ii

22. Cererea de decizie preliminar? a fost înregistrat? la grefa Cur?ii la 7 februarie 2012. Au depus observa?ii scrise pârâta din procedura principal?, guvernele bulgar ?i român, precum ?i Comisia European?.

V – Analiz?

A – Observa?ii introductive

23. În timp ce atât instanța de trimitere, cât și părțile din procedura principală și guvernele bulgar și român pornesc de la premisa unui contract de mandat și a unei prestați de servicii de către mandatar, Comisia consideră că în speță este vorba despre un contract de comision în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, întrucât, deși domnul Kostov acționează în folosul Bon Marin AD, el nu ar fi acționat în numele acestei societăți, ci în nume propriu. Prezenta cauză ar avea astfel ca obiect o livrare de bunuri.

24. Prin urmare, în opinia Comisiei, ar exista două operațiuni, una de comision-cumpărare (dobândirea de imobile de către domnul Kostov) și cealaltă de comision-vânzare (livrarea de imobile de către soții Kostov(4) societății Bleyk Siy Kepital EOOD), supunerea acestor operațiuni la plata TVA-ului depinzând în această situație de aplicarea sau neaplicarea scutirilor la operațiunile de livrări de clădiri sau de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, prevăzute la articolul 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din Directiva TVA.

25. În această privință, trebuie amintit că nu este de competența Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea și la aplicabilitatea dispozițiilor naționale sau să stabilească faptele pertinente pentru soluționarea litigiului principal. Astfel, Curtea trebuie să ia în considerare, în cadrul repartizării competențelor între instanțele Uniunii Europene și cele naționale, contextul normativ și factual în care se încadrează întrebarea preliminară, astfel cum este definit în decizia de trimitere(5).

26. Așadar, este de competența instanței de trimitere, care se referă în mod clar la mandat în cuprinsul deciziei de trimitere, să califice contractul în discuție în litigiul principal. Dacă, în temeiul dreptului bulgar și în conformitate cu contractul menționat, domnul Kostov a participat la licitație în nume propriu și în folosul societății Bon Marin AD și dacă, prin urmare, ar fi necesar să se constate existența unui contract de comision, regimul de TVA aplicabil ar fi atunci acela al livrării de bunuri, în special în lumina articolului 14 alineatul (2) litera (c) și a articolului 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din Directiva TVA. În ceea ce ne privește, în prezentele concluzii vom porni de la premisa instanței de trimitere, respectiv de la existența unui contract de mandat și, așadar, a unei prestați de servicii.

B – *Cu privire la fond*

1. *Cu titlu principal*

27. Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere urmărește să afle dacă o persoană impozabilă în scopuri de TVA în calitatea sa de titular al unei profesii liberale este impozabilă numai pentru operațiunile care fac obiectul activităților sale economice obișnuite sau, de asemenea, pentru orice altă operațiune economică pentru care primește o contraprestație, chiar și în cazul în care această din urmă activitate nu este desfășurată decât în mod pur ocazional.

a) Prestațiile furnizate de domnul Kostov sunt legate de desfășurarea unei „activități economice” în sensul articolului 2 și al articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA sau numai de sfera sa privată?

28. Potrivit jurisprudenței Curții, supunerea la plata TVA-ului presupune o activitate desfășurată în cadrul unui obiectiv de întreprindere sau cu un scop comercial, caracterizat în special prin preocuparea de a rentabiliza capitalurile investite(6).

29. În conformitate cu această jurisprudență, „activitatea economică trebuie, așadar, să se înțeleagă ca o activitate care poate fi desfășurată de o întreprindere privată pe o piață,

organizat? într-un cadru profesional ?i în general animat? de preocuparea de a genera profituri(7)".

30. Din decizia de trimitere rezult? c?, în cauza principal?, domnul Kostov a furnizat servicii Bon Marin AD ?i succesoarei acesteia, Bleyk Siy Kepital EOOD, în schimbul unei contrapresta?ii în onorarii în cuantum de 50 000 BGN. Nimic din cuprinsul dosarului nu arat? c? domnul Kostov s-ar fi angajat în această activitate pentru alt motiv decât acela de a genera un profit ?i nici c? remunera?ia ar fi o simpl? rambursare a cheltuielilor efectuate de mandatar.

b) Domnul Kostov a desf??urat această activitate în calitate de „persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare” (articolul 2 din Directiva TVA) cu toate c? aceasta nu face parte dintre activit??ile obi?nuite ale profesiei sale de executor judec?toresc?

31. Din decizia de trimitere reiese c?, în conformitate cu articolul 2 din Legea privind executorii judec?tore?ti priva?i (Zakon za chastnite sadebni izpalniteli), acestora li se confer? de c?tre stat executarea silit? a crean?elor private constatate printr-un titlu executoriu. Prin urmare, atunci când a încheiat ?i a executat contractul în discu?ie în litigiul principal, domnul Kostov nu a ac?ionat în calitate de executor judec?toresc privat ?i nici nu a exercitat prerogative care îi sunt conferite de lege în calitate de executor judec?toresc privat.

32. Dup? cum a ar?tat Comisia în observa?iile sale scrise, modul de redactare a articolului 9 din Directiva TVA nu permite o interpretare restrictiv?, care s? exclud? activit??ile desf??urate de o persoan? impozabil? numai pentru motivul c? acestea nu corespund activit??ii sale obi?nuite.

33. O persoan? impozabil? în scopuri de TVA nu este, a?adar, impozabil? numai pentru activit??ile pe care le declar? ca fiind activit??i obi?nuite, ci pentru orice activitate remunerat? care ar fi, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, „[o] activitate a produc?torilor, comercian?ilor sau persoanelor care presteaz? servicii”, inclusiv activit??ile care nu corespund activit??ii sale obi?nuite.

34. De altfel, dup? cum observ? pârâta din procedura principal?, o alt? interpretare ar conduce la consecin?a inacceptabil? ca persoanele care desf??oar? o activitate economic? în mod independent s? î?i poat? schimba în mod arbitrar statutul în vederea aplic?rii Directivei TVA, mai exact s? fie când impozabile, când neimpozabile, în func?ie de leg?tura mai mult sau mai pu?in strâns? cu activitatea principal?.

c) Care este efectul în materie de TVA al faptului c? serviciile în cauz? nu au fost prestate decât în mod ocazional?

35. F?r? a da o defini?ie, mai multe elemente din legisla?ie sau din jurispruden?a Cur?ii ofer? indica?ii în sensul unui regim TVA special pentru opera?iunile „efectuate în mod ocazional”.

36. În ceea ce prive?te chiar textul Directivei TVA, articolele 9 ?i 12 re?in aten?ia în această privin??.

37. La articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, dup? ce se define?te activitatea economic? drept „[o]rice activitate a produc?torilor, comercian?ilor sau persoanelor care presteaz? servicii, inclusiv activit??ile miniere ?i agricole ?i activit??ile prestate în cadrul profesiunilor liberale”, se d? un exemplu potrivit c?ruia „[e]xploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul ob?inerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerat? activitate economic?”.

38. No?iunea „continuitate” utilizat? la acela?i articol 9 nu ar putea fi în?s? în?eleas? în sensul

c? exclude de la supunerea la plata TVA-ului activit?ile desf?urate în mod ocazional.

39. Aceast? no?iune de continuitate nu este de altfel utilizat? în Directiva TVA decât cu privire la un exemplu specific de activitate economic?, ?i anume exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, ?i nu se aplic? activit?ii ca atare, ci veniturilor ob?inute din aceast? activitate particular?.

40. În ceea ce prive?te articolul 12 din Directiva TVA(8), acesta permite (?i, a?adar, nu impune) statelor membre s? considere drept persoan? impozabil? „orice persoan? care efectueaz?, în mod ocazional, o opera?iune legat? de activit?ile prev?zute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf”, citând cu titlu pur exemplificativ („în special”) livrarea unei cl?diri sau a unor p?r?i ale unei cl?diri ?i a terenului pe care se afl? cl?direa, înainte primei ocup?ri.

41. În m?sura în care Republica Bulgaria nu a utilizat aceast? posibilitate oferit? la articolul 12 din Directiva TVA, dispozi?ia în cauz? poate fi interpretat? în dou? moduri, ?i anume:

– în cazul în care statele membre nu au utilizat posibilitatea oferit? la articolul 12, opera?iunile legate de activit?ile prev?zute la articolul 9 din Directiva TVA ?i care sunt efectuate în mod ocazional nu sunt supuse la plata TVA-ului. Sub rezerva definirii caracterului ocazional al unei activit?i economice, acest lucru ar putea fi valabil pentru prest?rile de servicii efectuate de domnul Kostov;

– dat fiind c?, potrivit respectivului articol 12, statele membre pot „considera ca persoan? impozabil?” orice persoan? care efectueaz?, în mod ocazional, o opera?iune legat? de activit?ile prev?zute la articolul 9 din Directiva TVA, aceasta nu se poate referi, prin defini?ie, decât la persoane care nu sunt înc? impozabile în scopuri de TVA. Aceast? posibilitate exista deja în A?asea directiv? 77/388/CEE(9), care prevedea la articolul 4 alineatul (3) c? statele membre ar putea „considera, *de asemenea*, ca persoan? impozabil?”(10) [traducere neoficial?] orice persoan? care efectueaz?, în mod ocazional, o opera?iune legat? de activit?ile produc?orilor, ale comercian?ilor sau ale persoanelor care presteaz? servicii, inclusiv activit?ile miniere ?i agricole ?i activit?ile prestate în cadrul profesiunilor liberale. Aceste prevederi nu pot viza situa?ia domnului Kostov. Întrucât el are calitatea de persoan? impozabil?, nu este deloc nevoie s? se recurg? la articolul 12 pentru a fi „considerat” ca atare. Aceast? interpretare pe care o privilegiam ?i care este sus?inut? de Comisie în observa?iile sale scrise(11), ceilal?i participan?i nef?când trimitere la articolul 12 men?ionat, este compatibil? cu domeniul de aplicare foarte larg pe care legiuitorul Uniunii a dorit s? îl atribuie TVA-ului ?i cu o alt? luare de pozi?ie a Comisiei, potrivit c?reia exist? o prezum?ie în sensul c? o persoan? impozabil? în scopuri de TVA este impozabil? pentru toate activit?ile sale economice, cu excep?ia cazului în care se înscriu în sfera activit?ilor sale private, aspect pe care ar trebui s? îl dovedeasc?.

42. Jurispruden?a Cur?ii necesit? de asemenea aten?ia noastr?. Vom men?iona Hot?rârile Enkler, S?aby ?i al?ii ?i R?dlihs(12).

43. În cauza în care s-a pronun?at hot?rârea Enkler, citat? anterior, doamna Enkler solicitase supunerea la plata TVA-ului pentru a deduce aceast? tax? aferent? cump?r?rii unui camping-car pe care îl utilizase îns? aproape exclusiv în scopuri private, închirierea c?tre ter?i reprezentând numai 18 zile în cursul a trei exerci?ii financiare ?i mai pu?in de 15 % din kilometrii parcur?i.

44. La prima vedere, interpretarea punctului 20 din Hot?rârea Enkler, citat? anterior (pronun?at? în temeiul celei de A?asea directive, îns? pe baza unor dispozi?ii care nu au fost practic modificate, în orice caz nu pe fond, de Directiva TVA(13)), pare s? ne ofere un r?spuns clar, întrucât precizeaz? c? „[t]rebuie subliniat de la început c? rezult? din compararea articolului 4 alineatul (2) [devenit articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA] cu articolul 4 alineatul (3) [devenit

articolul 12 din Directiva TVA] din A ?asea directiv? c? no?iunea de activitate economic? ce figureaz? at?t în cuprinsul primei, cât ?i al celei de a doua teze a articolului 4 alineatul (2) nu cuprinde activit??ile desf??urate în mod ocazional”.

45. Cu toate acestea, în continuarea aceleia?i hot?râri, Curtea nu a mai utilizat no?iunea de activit??i desf??urate în mod ocazional pentru a r?spunde la întrebarea instan?ei de trimitere, litigiul privind de altfel mai curând diferen?a dintre o activitate desf??urat? în calitate de întreprinz?tor ?i o activitate de natur? pur privat? (punctele 16, 17 ?i 18 din hot?rârea men?ionat?).

46. În acest context, este important de subliniat c? Curtea nu s-a pronun?at ea îns??i cu privire la caracterul de „activitate economic?” în sensul Directivei TVA al opera?iunilor efectuate de doamna Enkler, ar?tând, în vederea solu?ion?rii acestei chestiuni, c? trebuia s? se ?in? seama de diverse elemente ?i, printre altele, de natura bunului în cauz?, de leg?tura cu activit??ile economice obi?nuite, de durata acestor activit??i, de importan?a clien?ei sau de cuantumul veniturilor (punctele 24-29 din hot?rârea men?ionat?).

47. În Hot?rârea S?aby ?i al?ii, citat? anterior, era în discu?ie eventuala supunere la plata TVA-ului aferent vânz?rii, dup? recalificarea în teren constructibil, ca urmare a unei modific?ri urbanistice, a unui teren agricol achizi?ionat cu scutire de TVA de c?tre un agricultor.

48. Examinând ipoteza în care statul membru respectiv (în spe?? Republica Polon?) nu ar fi utilizat posibilitatea oferit? prin articolul 12 din Directiva TVA pentru a supune la plata TVA-ului persoanele care efectueaz? o opera?iune în mod ocazional, Curtea a examinat din nou „totalitatea împrejur?rilor”(14) cauzei pentru a califica vânzarea terenului în cauz? fie ca o simpl? exercitare a dreptului de proprietate de c?tre titularul s?u, care ac?ioneaz?, prin urmare, cu titlu privat, fie ca o activitate economic? desf??urat? de o persoan? impozabil?, ?i aceasta f?r? s? mai utilizeze sintagma „activitate desf??urat? în mod ocazional”.

49. Mai exact, Curtea (punctele 37 ?i 38 din hot?rârea men?ionat?) arat? c? num?rul ?i volumul tranzac?iilor nu sunt determinante în sine. În aceast? privin??, observ?m c? în cauza în care s-a pronun?at Hot?rârea S?aby ?i al?ii, citat? anterior, era în discu?ie vânzarea unui singur teren, îns?, în func?ie de împrejur?ri, calificarea acestuia din punctul de vedere al TVA-ului va putea diferi.

50. Astfel, la punctul 50 din hot?rârea men?ionat?, Curtea precizeaz? c? „[o] persoan? fizic? ce a exercitat o activitate agricol? pe un teren recalificat drept teren destinat construc?iei, în urma unei modific?ri a planurilor de amenajare a teritoriului, intervenit? din motive independente de voin?a acestei persoane, nu trebuie considerat? persoan? impozabil? în scopuri de TVA, în sensul articolului 9 alineatul (1) ?i al articolului 12 alineatul (1) din Directiva TVA, dac? vinde terenul respectiv, în ipoteza în care aceste vânz?ri se înscriu în cadrul administr?rii patrimoniului privat al acestei persoane”(15).

51. Dimpotriv?, potrivit Cur?ii(16), tranzac?iile în cauz? devin impozabile în ceea ce prive?te TVA-ul dac? se constata c? persoana respectiv? ia, în vederea realiz?rii acestora, „m?suri active de comercializare” prin utilizarea unor „mijloace similare celor adoptate de un produc?or, de un comerciant sau de un prestator de servicii în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA”.

52. În Hot?rârea R?dlihs, citat? anterior, în cadrul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, Curtea a f?cut o deosebire între cazul în care un particular utilizeaz? un bun astfel încât s? fie necesar ca activitatea sa s? fie calificat? drept „activitate economic?”, cu alte cuvinte, în general, atunci când bunul respectiv este adecvat pentru o exploatare exclusiv

economic?, și cazul în care un bun poate fi, prin natura sa, utilizat atât în scopuri economice, cât și în scopuri private(17). Fără a face un amalgam între această deosebire și sintagma „activitate desfășurată în mod ocazional”, Curtea a declarat că atunci când, în al doilea caz, persoana respectivă ia măsură active de comercializare prin utilizarea unor mijloace similare celor adoptate de un producător, de un comerciant sau de un prestator de servicii, activitatea în cauză trebuie să fie calificată drept „activitate economică” în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA(18).

53. Din cele ce preced reiese că, după cum arată Comisia, Directiva TVA nu prevede, în domeniul supunerii la plata TVA-ului, nicio excepție pentru activitățile desfășurate în mod ocazional de persoanele impozabile în măsură în care aceste activități nu se înscriu în sfera activităților lor private sau nu sunt desfășurate în cadrul gestionării patrimoniului lor privat.

54. O excludere a principiului supunerii la plata TVA-ului a activităților desfășurate în mod ocazional de o persoană impozabilă ar putea de altfel să pună în pericol principiile neutralității și egalității de tratament pentru operațiunile economice, potrivit cărora toate persoanele impozabile trebuie să fie supuse la plata TVA-ului în același mod pentru aceleași activități(19). Pe de altă parte, după cum am subliniat la punctul 41 din prezentele concluzii, potrivit unei jurisprudențe constante, Directiva TVA atribuie TVA-ului un domeniu de aplicare foarte larg, incluzând toate activitățile economice ale producătorilor, ale comercianților sau ale persoanelor care prestează servicii(20).

55. Prin urmare, tranzacții precum cele efectuate de domnul Kostov trebuie supuse TVA-ului.

2. Cu titlu subsidiar

56. Cu titlu subsidiar, în cazul în care Curtea s-ar pronunța în sensul că, în principiu, operațiunile desfășurate în mod ocazional atât de persoane neimpozabile, cât și de persoane impozabile în scopuri de TVA, cu excepția cazului în care s-ar aplica articolul 12, ar fi necesar să se identifice criteriile pe care ar trebui să le rețină instanța de trimitere pentru a califica în acest mod operațiunile respective.

57. Pe baza criteriilor reținute în Hotărârile Enkler, Saby și alții și Rădlihs, citate anterior, considerăm că în prezenta cauză ar trebui să se rețină, în special, următoarele elemente:

- chiar dacă instanța de trimitere apreciază că operațiunile în discuție în litigiul principal „sunt prestate fără nicio legătură” cu activitățile de executor judecătoresc privat ale domnului Kostov, trebuie totuși precizat, după cum au subliniat părțile din procedura principală și guvernul bulgar, că activitățile menționate nu sunt complet străine de formarea și de calificările profesionale ale persoanei interesate și de relațiile de încredere care trebuie să existe între un operator economic și un mandatar însărcinat să realizeze achiziții imobiliare;
- precum în cauza Saby și alții, citată anterior, faptul că este în discuție un singur contract nu este determinant;
- trebuie subliniat că cocontractanții domnului Kostov sunt societăți, că clienții cumpărăte au probabil o destinație industrială sau comercială și nu sunt lipsite de importanță economică, ceea ce se poate afirma și în legătură cu remunerația domnului Kostov, care ar trebui comparată cu restul veniturilor profesionale ale acestuia (în această privință, Comisia afirmă în cadrul observațiilor sale că onorariul în cuantum de 50 000 BGN plătit domnului Kostov corespunde salariului mediu aferent mai multor ani în Bulgaria(21)) și

– contractul în discuție în litigiul principal îi permitea domnului Kostov să își părăsească remunerația indiferent de rezultatul licitației.

58. Va reveni instanței naționale competența de a preciza toate elementele relevante din dosarul în discuție în litigiul principal și de a proceda la o apreciere de ansamblu, în scopul de a stabili dacă activitățile în cauză aveau sau nu aveau un caracter ocazional.

VI – Concluzie

59. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Administrativen sad – Varna după cum urmează:

„Cu titlu principal:

O persoană fizică înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată pentru activitatea sa de executor judecătoresc privat trebuie considerată ca fiind o persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și este, prin urmare, obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă unei prestații de servicii efectuate în mod ocazional, fără nicio legătură cu activitatea sa de executor judecătoresc privat.

Cu titlu subsidiar:

Pentru a hotărî dacă o persoană fizică înregistrată ca persoană supusă la plata taxei pe valoarea adăugată pentru activitatea sa de executor judecătoresc privat se poate sustrage de la obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată aferentă unei prestații de servicii, întrucât aceasta ar avea un caracter ocazional și nu ar avea legătură cu activitățile sale obișnuite, instanța de trimitere trebuie să evalueze toate informațiile din speță și, printre altele, fără ca vreunul dintre elemente să aibă, ca atare, un caracter determinant:

- natura și destinația bunurilor care fac obiectul tranzacțiilor;
- legătura dintre operațiuni și profesia persoanei în cauză, iar în cazul în care operațiunile nu corespund activităților specifice ale acesteia, eventuala lor legătură cu formarea și cu calificările profesionale ale persoanei interesate, care pot fi determinante pentru instituirea relațiilor de încredere necesare pentru realizarea operațiunilor în cauză;
- importanța și tipul de clientelă;
- volumul tranzacțiilor și
- condițiile la care sunt supuse remunerațiile, precum și quantumul acestora.”

1 – Limba originală: franceză.

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

3 – Primul teren are o suprafață de 12 387 m² și cuprinde șapte clădiri cu o suprafață totală de 2 314 m². Al doilea teren are o suprafață de 12 471 m² și cuprinde șase clădiri (cinci depozite și un atelier de reparații) cu o suprafață totală de 3 843 m². Al treilea teren are o suprafață de 15 186 m² și cuprinde patru depozite cu o suprafață totală de 6 147 m².

- 4 – Întrucât, astfel cum arată instanța de trimitere, imobilele ar fi intrat în comunitatea de bunuri pe care o formau soții Kostov în conformitate cu articolul 19 alineatul 1 din Codul familiei.
- 5 – A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 noiembrie 2003, Neri (C-153/02, Rec., p. I-13555, punctele 34 și 35), precum și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Orfanopoulos și Oliveri (C-482/01 și C-493/01, Rec., p. I-5257, punctul 42).
- 6 – Hotărârea din 14 noiembrie 2000, Floridienne și Berginvest (C-142/99, Rec., p. I-9567, punctul 28).
- 7 – A se vedea în acest sens punctul 10 din Concluziile avocatului general Maduro prezentate în cauza BBL (Hotărârea din 21 octombrie 2004, C-8/03, Rec., p. I-10157). A se vedea de asemenea punctul 19 din Concluziile avocatului general Lenz prezentate în cauza Wellcome Trust (Hotărârea din 20 iunie 1996, C-155/94, Rec., p. I-3013).
- 8 – Spre deosebire de articolul 9 alineatul (2) din Directiva TVA, care *impune* să se considere drept persoană impozabilă „orice persoană care, în mod ocazional, livrează un mijloc de transport nou, expedit sau transportat clientului de către vânzător sau client sau în numele vânzătorului sau al clientului la o destinație situată în afara teritoriului unui stat membru, dar pe teritoriul Comunității”.
- 9 – Directiva Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre în ceea ce privește impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).
- 10 – Sublinierea noastră.
- 11 – A se vedea Terra, B. și Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT* (IBFD 2011), vol. 1, p. 373.
- 12 – Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler (C-230/94, Rec., p. I-4517), Hotărârea din 15 septembrie 2011, Săaby și alții (C-180/10 și C-181/10, Rep., p. I-8461), precum și Hotărârea din 19 iulie 2012, Rădlihs (C-263/11).
- 13 – Hotărârea Rădlihs, citată anterior (punctul 23).
- 14 – Hotărârea Săaby și alții, citată anterior (punctul 38).
- 15 – *Ibidem* (punctul 50).
- 16 – *Ibidem* (punctul 51).
- 17 – A se vedea Hotărârea Rădlihs, citată anterior (punctele 34 și 35).
- 18 – *Ibidem* (punctul 36).
- 19 – Sub rezerva cunoașterii activităților economice ale societăților mandante, însă cu privire la care se constată că au dobândit imobile cu destinație în esență industrială sau comercială, activităților acestora nu ar trebui să li se aplice un tratament diferit, din punctul de vedere al Directivei TVA, după cum sunt desfășurate în legătură cu profesioniști sau cu neprofesioniști din sector.
- 20 – Hotărârea din 28 ianuarie 2010, Eulitz (C-473/08, Rep., p. I-907, punctul 24).

21 – Potrivit Institutului Național de Statistică din Bulgaria, salariul mediu lunar în Bulgaria pentru trimestrul al treilea din 2012 se situa la nivelul de 754 BGN (aproximativ 385 de euro).