



## Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
MELCHIOR WATHELET  
prezentate la 28 februarie 2013<sup>1</sup>

**Cauza C-62/12**

**Galin Kostov  
împotriva**

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

[cerere de decizie preliminară formulată de Administrativen sad – Varna (Bulgaria)]

„Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Noțiunea de persoană impozabilă — Supunere la plata TVA-ului a unei persoane fizice pentru servicii prestate în mod ocazional fără legătură cu profesia sa liberală de executor judecătoresc”

### **I – Introducere**

1. Prezenta procedură de trimitere preliminară se referă la noțiunea de persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) sub regimul Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”)<sup>2</sup>. Aceasta intervine în condițiile în care un executor judecătoresc privat a încheiat un contract de mandat în conformitate cu care a dobândit pentru mandantul său proprietăți imobiliare în Bulgaria, activitate care, potrivit instanței de trimitere, nu prezintă nicio legătură cu exercitarea profesiei sale.

2. Întrebarea care se pune este aceea dacă executorul judecătoresc în cauză trebuie considerat drept o „persoană impozabilă” în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA și, ca urmare a acestui fapt, trebuie să plătească TVA-ul aferent tranzacțiilor legate de contractul de mandat.

### **II – Cadrul juridic**

#### *A – Dreptul Uniunii*

3. Potrivit articolului 2 din Directiva TVA:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

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

<sup>1</sup> — Limba originală: franceza.

<sup>2</sup> — JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

[...]

- (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) (denumită 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<sup>3</sup> de aproximativ 40 000 m<sup>2</sup>. 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 obținut în executarea mandatului său și să îi plătească acestuia remunerația convenită de 50 000 BGN (aproximativ 25 500 de euro).

15. Remunerația menționată a fost plătită chiar în ziua semnării contractului în discuție în litigiul principal, care prevedea, pe de altă parte, că această remunerație urma să îi rămână domnului Kostov în ipoteza în care ofertele nu ar fi fost încununate de succes.

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

16. În luna mai 2009, domnul Kostov a obținut din partea statului titlurile de proprietate asupra imobilelor prevăzute 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 și obligațiilor sale care decurgeau din contractul în discuție în litigiul principal.

18. Litigiul în materie de TVA își are originea într-o decizie de impunere rectificativă emisă de inspectoratul fiscal competent pentru orașul Varna. Potrivit acestei decizii, domnul Kostov primise remunerația de 50 000 BGN în schimbul unei prestări de servicii impozabile în sensul articolului 12 din ZDDS, pe care o efectuase ca persoană impozabilă în scopuri de TVA și trebuia, așadar, să achite impozitul aferent acestei sume.

19. În urma unui recurs administrativ, decizia de impunere rectificativă a fost confirmată de Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și urmărirea executării” pentru orașul Varna din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Publice (denumită în continuare „pârâta din procedura principală”).

20. Domnul Kostov a formulat o acțiune împotriva deciziei menționate, susținând că prestarea de servicii era efectuată pe cale incidentală și fără nicio legătură cu activitatea sa economică independentă de executor judecătoresc privat, singura activitate pentru care era înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

21. În aceste condiții, Administrativen sad – Varna a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„O persoană fizică înregistrată ca plătitoare de TVA pentru activitatea sa de executor judecătoresc privat trebuie considerată persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva [TVA] și este obligată la plata TVA-ului în conformitate cu articolul 193 din Directiva [TVA] în ceea ce privește un serviciu prestat în mod ocazional care nu are nicio legătură cu activitatea sa de executor judecătoresc privat?”

#### **IV – Procedura în fața Curții**

22. Cererea de decizie preliminară a fost înregistrată la grefa Curții la 7 februarie 2012. Au depus observații scrise pârâta din procedura principală, guvernele bulgar și român, precum și Comisia Europeană.

#### **V – Analiză**

##### *A – Observații introductive*

23. În timp ce atât instanța de trimitere, cât și pârâta din procedura principală și guvernele bulgar și român pornesc de la premisa unui contract de mandat și a unei prestări 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 acționa 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<sup>4</sup> 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<sup>5</sup>.

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 prestări 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 calitate 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<sup>6</sup>.

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, organizată într-un cadru profesional și în general animată de preocuparea de a genera profituri<sup>7</sup>”.

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).

30. Din decizia de trimitere rezultă că, în cauza principală, domnul Kostov a furnizat servicii Bon Marin AD și succesoarei acesteia, Bleyk Siy Kepital EOOD, în schimbul unei contraprestații în onorarii în cuantum de 50 000 BGN. Nimic din cuprinsul dosarului nu arată că domnul Kostov s-ar fi angajat în această activitate pentru alt motiv decât acela de a genera un profit și nici că remunerația ar fi o simplă rambursare a cheltuielilor efectuate de mandatar.

b) Domnul Kostov a desfășurat această activitate în calitate de „persoană impozabilă care acționează ca atare” (articolul 2 din Directiva TVA) cu toate că aceasta nu face parte dintre activitățile obișnuite ale profesiei sale de executor judecătoresc?

31. Din decizia de trimitere reiese că, în conformitate cu articolul 2 din Legea privind executorii judecătorești privați (Zakon za chastnite sadebni izpalniteli), acestora li se conferă de către stat executarea silită a creanțelor private constatate printr-un titlu executoriu. Prin urmare, atunci când a încheiat și a executat contractul în discuție în litigiul principal, domnul Kostov nu a acționat în calitate de executor judecătoresc privat și nici nu a exercitat prerogative care îi sunt conferite de lege în calitate de executor judecătoresc privat.

32. După cum a arătat Comisia în observațiile sale scrise, modul de redactare a articolului 9 din Directiva TVA nu permite o interpretare restrictivă, care să excludă activitățile desfășurate de o persoană impozabilă numai pentru motivul că acestea nu corespund activității sale obișnuite.

33. O persoană impozabilă în scopuri de TVA nu este, așadar, impozabilă numai pentru activitățile pe care le declară ca fiind activități obișnuite, ci pentru orice activitate remunerată care ar fi, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, „[o] activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii”, inclusiv activitățile care nu corespund activității sale obișnuite.

34. De altfel, după cum observă pârâta din procedura principală, o altă interpretare ar conduce la consecința inacceptabilă ca persoanele care desfășoară o activitate economică în mod independent să își poată schimba în mod arbitrar statutul în vederea aplicării Directivei TVA, mai exact să fie când impozabile, când neimpozabile, în funcție de legătura mai mult sau mai puțin strânsă cu activitatea principală.

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

35. Fără a da o definiție, mai multe elemente din legislație sau din jurisprudența Curții oferă indicații în sensul unui regim TVA special pentru operațiunile „efectuate în mod ocazional”.

36. În ceea ce privește chiar textul Directivei TVA, articolele 9 și 12 rețin atenția în această privință.

37. La articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, după ce se definește activitatea economică drept „[o]rice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale”, se dă un exemplu potrivit căruia „[e]xploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică”.

38. Noțiunea „continuitate” utilizată la același articol 9 nu ar putea fi însă înțeleasă în sensul că exclude de la supunerea la plata TVA-ului activitățile desfășurate în mod ocazional.

39. Această noțiune de continuitate nu este de altfel utilizată în Directiva TVA decât cu privire la un exemplu specific de activitate economică, și anume exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, și nu se aplică activității ca atare, ci veniturilor obținute din această activitate particulară.



40. În ceea ce privește articolul 12 din Directiva TVA<sup>8</sup>, acesta permite (și, așadar, nu impune) statelor membre să considere drept persoană impozabilă „orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf”, citând cu titlu pur exemplificativ („în special”) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări.

41. În măsura în care Republica Bulgaria nu a utilizat această posibilitate oferită la articolul 12 din Directiva TVA, dispoziția în cauză poate fi interpretată în două moduri, și anume:

- în cazul în care statele membre nu au utilizat posibilitatea oferită la articolul 12, operațiunile legate de activitățile prevăzute la articolul 9 din Directiva TVA și care sunt efectuate în mod ocazional nu sunt supuse la plata TVA-ului. Sub rezerva definirii caracterului ocazional al unei activități economice, acest lucru ar putea fi valabil pentru prestările de servicii efectuate de domnul Kostov;
- dat fiind că, potrivit respectivului articol 12, statele membre pot „considera ca persoană impozabilă” orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 din Directiva TVA, aceasta nu se poate referi, prin definiție, decât la persoane care nu sunt încă impozabile în scopuri de TVA. Această posibilitate exista deja în A șasea directivă 77/388/CEE<sup>9</sup>, care prevedea la articolul 4 alineatul (3) că statele membre ar putea „considera, *de asemenea*, ca persoană impozabilă”<sup>10</sup> [traducere neoficială] orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile producătorilor, ale comercianților sau ale persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale. Aceste prevederi nu pot viza situația domnului Kostov. Întrucât el are calitatea de persoană impozabilă, nu este deloc nevoie să se recurgă la articolul 12 pentru a fi „considerat” ca atare. Această interpretare pe care o privilegiam și care este susținută de Comisie în observațiile sale scrise<sup>11</sup>, ceilalți participanți nefăcând trimitere la articolul 12 menționat, este compatibilă cu domeniul de aplicare foarte larg pe care legiuitorul Uniunii a dorit să îl atribuie TVA-ului și cu o altă luare de poziție a Comisiei, potrivit căreia există o prezumție în sensul că o persoană impozabilă în scopuri de TVA este impozabilă pentru toate activitățile sale economice, cu excepția cazului în care se înscriu în sfera activităților sale private, aspect pe care ar trebui să îl dovedească.

42. Jurisprudența Curții necesită de asemenea atenția noastră. Vom menționa Hotărârile Enkler, Słaby și alții și Rēdlihs<sup>12</sup>.

43. În cauza în care s-a pronunțat hotărârea Enkler, citată anterior, doamna Enkler solicitase supunerea la plata TVA-ului pentru a deduce această taxă aferentă cumpărării unui camping-car pe care îl utilizase însă aproape exclusiv în scopuri private, închirierea către terți reprezentând numai 18 zile în cursul a trei exerciții financiare și mai puțin de 15 % din kilometrii parcurși.

44. La prima vedere, interpretarea punctului 20 din Hotărârea Enkler, citată anterior (pronunțată în temeiul celei de A șasea directive, însă pe baza unor dispoziții care nu au fost practic modificate, în orice caz nu pe fond, de Directiva TVA<sup>13</sup>), pare să ne ofere un răspuns clar, întrucât precizează că „[t]rebuie subliniat de la început că rezultă din compararea articolului 4 alineatul (2) [devenit

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, expediat 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, Słaby și alții (C-180/10 și C-181/10, Rep., p. I-8461), precum și Hotărârea din 19 iulie 2012, Rēdlihs (C-263/11).

13 — Hotărârea Rēdlihs, citată anterior (punctul 23).

articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA] cu articolul 4 alineatul (3) [devenit articolul 12 din Directiva TVA] din A șasea directivă că noțiunea de activitate economică ce figurează atât în cuprinsul primei, cât și al celei de a doua teze a articolului 4 alineatul (2) nu cuprinde activitățile desfășurate în mod ocazional”.

45. Cu toate acestea, în continuarea aceleiași hotărâri, Curtea nu a mai utilizat noțiunea de activități desfășurate în mod ocazional pentru a răspunde la întrebarea instanței de trimitere, litigiul privind de altfel mai curând diferența dintre o activitate desfășurată în calitate de întreprinzător și o activitate de natură pur privată (punctele 16, 17 și 18 din hotărârea menționată).

46. În acest context, este important de subliniat că Curtea nu s-a pronunțat ea însăși cu privire la caracterul de „activitate economică” în sensul Directivei TVA al operațiunilor efectuate de doamna Enkler, arătând, în vederea soluționării acestei chestiuni, că trebuia să se țină seama de diverse elemente și, printre altele, de natura bunului în cauză, de legătura cu activitățile economice obișnuite, de durata acestor activități, de importanța clienței sau de cuantumul veniturilor (punctele 24-29 din hotărârea menționată).

47. În Hotărârea *Słaby și alții*, citată anterior, era în discuție eventuala supunere la plata TVA-ului aferent vânzării, după recalificarea în teren constructibil, ca urmare a unei modificări urbanistice, a unui teren agricol achiziționat cu scutire de TVA de către un agricultor.

48. Examinând ipoteza în care statul membru respectiv (în speță Republica Polonă) nu ar fi utilizat posibilitatea oferită prin articolul 12 din Directiva TVA pentru a supune la plata TVA-ului persoanele care efectuează o operațiune în mod ocazional, Curtea a examinat din nou „totalitatea împrejurărilor”<sup>14</sup> cauzei pentru a califica vânzarea terenului în cauză fie ca o simplă exercitare a dreptului de proprietate de către titularul său, care acționează, prin urmare, cu titlu privat, fie ca o activitate economică desfășurată de o persoană impozabilă, și aceasta fără să mai utilizeze sintagma „activitate desfășurată în mod ocazional”.

49. Mai exact, Curtea (punctele 37 și 38 din hotărârea menționată) arată că numărul și volumul tranzacțiilor nu sunt determinante în sine. În această privință, observăm că în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea *Słaby și alții*, citată anterior, era în discuție vânzarea unui singur teren, însă, în funcție de împrejurări, calificarea acestuia din punctul de vedere al TVA-ului va putea diferi.

50. Astfel, la punctul 50 din hotărârea menționată, Curtea precizează că „[o] persoană fizică ce a exercitat o activitate agricolă pe un teren recalificat drept teren destinat construcției, în urma unei modificări a planurilor de amenajare a teritoriului, intervenită din motive independente de voința acestei persoane, nu trebuie considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA, în sensul articolului 9 alineatul (1) și al articolului 12 alineatul (1) din Directiva TVA, dacă vinde terenul respectiv, în ipoteza în care aceste vânzări se înscriu în cadrul administrării patrimoniului privat al acestei persoane”<sup>15</sup>.

51. Dimpotrivă, potrivit Curții<sup>16</sup>, tranzacțiile în cauză devin impozabile în ceea ce privește TVA-ul dacă se constată că persoana respectivă ia, în vederea realizării acestora, „măsuri active de comercializare” prin utilizarea unor „mijloace similare celor adoptate de un producător, de un comerciant sau de un prestator de servicii în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA”.

52. În Hotărârea *Rėdlihs*, citată anterior, în cadrul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, Curtea a făcut o deosebire între cazul în care un particular utilizează un bun astfel încât să fie necesar ca activitatea sa să fie calificată drept „activitate economică”, cu alte cuvinte, în general, atunci când bunul respectiv este adecvat pentru o exploatare exclusiv economică, și cazul în

14 — Hotărârea *Słaby și alții*, citată anterior (punctul 38).

15 — *Ibidem* (punctul 50).

16 — *Ibidem* (punctul 51).



care un bun poate fi, prin natura sa, utilizat atât în scopuri economice, cât și în scopuri private<sup>17</sup>. 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 măsuri 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<sup>18</sup>.

53. Din cele ce precedă 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 măsura 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<sup>19</sup>. 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<sup>20</sup>.

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, Słaby și alții și Rēdlihs, 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 pârâta 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 Słaby și alții, citată anterior, faptul că este în discuție un singur contract nu este determinant;
- trebuie subliniat că cocontractanții domnului Kostov sunt societăți, că clădirile cumpărate 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

17 — A se vedea Hotărârea Rēdlihs, 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).

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<sup>21</sup>) și

— contractul în discuție în litigiul principal îi permitea domnului Kostov să își păstreze 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 prestări 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 prestări 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 cuantumul acestora.”

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).