



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

13 iunie 2013*

„Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE — Articolul 9 alineatul (1) —
Noțiunea «persoană impozabilă» — Persoană fizică — Prestarea unui serviciu impozabil —
Prestație ocazională — Inexistența unei legături cu o activitate profesională înregistrată și supusă
TVA-ului — Executor judecătoresc independent”

În cauza C-62/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de
Administrativen sad – Varna (Bulgaria), prin decizia din 1 februarie 2012, primită de Curte la
7 februarie 2012, în procedura

Galin Kostov

împotriva

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

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, doamna M. Berger și domnii A. Borg Barthet
(raportor), E. Levits și J.-J. Kasel, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno
upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de S. Zlateva;
- pentru guvernul bulgar, de E. Petranova și de T. Ivanov, în calitate de agenți;
- pentru guvernul român, de R.-H. Radu, în calitate de agent, asistat de R.-I. Munteanu și de I. Bara,
consiliere;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de V. Savov, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 28 februarie 2013,

* Limba de procedură: bulgara.

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea noțiunii 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 (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Kostov, pe de o parte, și Direktor na Direksia „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, denumit în continuare „Direktor”), pe de altă parte, având ca obiect o decizie de impunere privind unele operațiuni în legătură cu un contract de mandat.

Cadrul juridic

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;

[...]

- (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 are următorul cuprins:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de 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 Articolul 12 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„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 această 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.

[...]”

Dreptul bulgar

7 Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria) se întemeiază pe dispoziții din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) (denumită în continuare „ZDDS”), după cum urmează.

8 Potrivit articolului 2 din ZDDS:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

- (1) Orice livrare de bunuri sau prestare de servicii impozabilă, efectuată cu titlu oneros;

[...]”

9 În temeiul 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.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 12 Domnul Kostov exercită în Bulgaria, cu titlu de activitate independentă, profesia de executor judecătoresc privat. El este înregistrat ca persoană supusă la plata TVA-ului în temeiul articolului 96 alineatul (1) din ZDDS.
- 13 La 13 noiembrie 2008, domnul Kostov a încheiat cu Bon Marin AD (denumită în continuare „Bon Marin”) un contract de mandat (denumit în continuare „contractul”). Potrivit acestui contract, domnul Kostov s-a angajat în calitate de mandatar al Bon Marin 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 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 titlul de proprietate asupra imobilelor menționate.
- 14 Mandantul, Bon Marin, 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 și să îi plătească remunerația convenită de 50 000 de leva bulgare (BGN) (aproximativ 25 500 de euro).
- 15 Această remunerație a fost plătită chiar în ziua semnării contractului, care prevedea, pe de altă parte, că remunerația urma să îi rămână domnului Kostov în ipoteza în care ofertele nu ar fi fost încununate de succes.
- 16 În luna mai 2009, domnul Kostov a obținut din partea statului titlurile de proprietate asupra imobilelor prevăzute în contract.
- 17 La 30 iunie 2009, cu acordul mandatarului, Bon Marin a cedat în favoarea Bleyk Siy Kepital EOOD totalitatea drepturilor și obligațiilor sale care decurgeau din contract.
- 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.
- 20 Domnul Kostov a formulat acțiune împotriva deciziei emise de Direktor, susținând că prestarea de servicii era efectuată incidental 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?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 22 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă în scopuri de TVA pentru activitățile sale de executor judecătoresc independent trebuie considerată „persoană impozabilă” pentru orice altă activitate economică exercitată în mod ocazional.

Observație introductivă

- 23 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie arătat de la bun început că, deși, atât instanța de trimitere, cât și Direktor și guvernele bulgar și român își întemeiază raționamentul pe baza unui contract de mandat și a unei prestări de servicii efectuate de mandatar, Comisia Europeană consideră că, în cauza principală, este vorba despre un contract de comision în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA și, în consecință, prezenta cauză privește o livrare de bunuri.
- 24 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.
- 25 Astfel, Curtea trebuie să ia în considerare, în cadrul repartizării competențelor între instanțele comunitare și cele naționale, contextul normativ și factual în care se încadrează întrebarea preliminară, cum este definit în decizia de trimitere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 noiembrie 2003, Neri, C-153/02, Rec., p. I-13555, punctele 34 și 35, și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Orfanopoulos și Oliveri, C-482/01 și C-493/01, Rec., p. I-5257, punctul 42).
- 26 În aceste condiții, trebuie să se constate că, în decizia de trimitere, instanța de trimitere a calificat contractul ca fiind „contract de mandat”. În consecință, considerațiile care urmează presupun existența unui contract de mandat și, așadar, a unei prestări de servicii.

Cu privire la fond

- 27 Mai întâi, trebuie amintit că, în temeiul articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA, „«[p]ersoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective”. Pe de altă parte, potrivit celui de al doilea paragraf al acestei dispoziții, este considerată activitate economică, în esență, „orice” activitate a producătorilor, a comercianților sau a persoanelor care prestează servicii.
- 28 În continuare, deși este adevărat că, din interpretarea *a contrario* a articolului 12 alineatul (1) din Directiva TVA poate rezulta că o persoană care efectuează doar în mod ocazional o operațiune efectuată în general de producători, de comercianți sau de prestatori de servicii nu trebuie, în principiu, considerată „persoană impozabilă” în sensul acestei directive, din dispoziția respectivă nu rezultă însă în mod obligatoriu că o persoană impozabilă, care își desfășoară activitatea într-un anumit domeniu de activitate și care efectuează în mod ocazional o operațiune care intră într-un alt domeniu de activitate, nu este obligată la plata TVA-ului aplicat acestei operațiuni.
- 29 Dimpotrivă, trebuie amintit, astfel cum rezultă din considerentul (5) al Directivei TVA, că „[u]n sistem privind TVA atinge cel mai înalt grad de simplitate și de neutralitate atunci când taxa este percepută într-un mod cât mai general posibil”. În plus, considerentul (13) al directivei subliniază că „termenul «persoană impozabilă» se definește astfel încât statele membre să îl poată utiliza pentru a include persoanele care efectuează în mod ocazional anumite operațiuni”.

- 30 În aceste condiții, articolul 12 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că vizează numai persoanele care nu sunt deja impozabile în scopuri de TVA pentru activitățile lor economice principale. În schimb, în privința unei persoane impozabile în scopuri de TVA, precum domnul Kostov, interpretarea articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA în sensul că noțiunea „activitate economică” cuprinsă în această dispoziție nu include o activitate care, fiind exercitată doar în mod ocazional, se încadrează în definiția generală a acestei noțiuni incluse în prima teză a dispoziției menționate și este exercitată de o persoană impozabilă care desfășoară în mod continuu și o altă activitate economică în înțelesul Directivei TVA, nu ar fi conformă în special în raport cu obiectivul unei percepți simple și cât mai general posibilă a TVA-ului.
- 31 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o persoană fizică, deja persoană impozabilă în scopuri de TVA pentru activitățile sale de executor judecătoresc independent, trebuie considerată „persoană impozabilă” pentru orice altă activitate economică exercitată în mod ocazional, cu condiția ca această activitate să constituie o activitate în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 32 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că o persoană fizică, deja persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată pentru activitățile sale de executor judecătoresc independent, trebuie considerată „persoană impozabilă” pentru orice altă activitate economică exercitată în mod ocazional, cu condiția ca această activitate să constituie o activitate în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112.

Semnături