

**Υπόθεση C-213/24 [Grzera] <sup>i</sup>**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

19 Μαρτίου 2024

**Αιτούν δικαστήριο:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Πολωνία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

28 Δεκεμβρίου 2023

**Προσφεύγουσα:**

E. T.

**Καθού:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Προσφυγή κατά της αποφάσεως του Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Διευθυντή του Επιμελητηρίου Φορολογικής Διοίκησης στο Wrocław) (στο εξής: DIAS) της 19ης Δεκεμβρίου 2022 σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, ιδίως του άρθρου 2, παράγραφος 1, και του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία 2006/112).

<sup>i</sup> Η ονομασία που έχει δοθεί στην παρούσα υπόθεση είναι πλασματική. Δεν αντιστοιχεί στο πραγματικό όνομα κανενός διαδίκου.

## Προδικαστικά ερωτήματα

1. Έχουν οι διατάξεις της οδηγίας [2006/112] και, ιδίως, το άρθρο 2, παράγραφος 1, και το άρθρο 9, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας την έννοια ότι πρόσωπο που πωλεί ακίνητο το οποίο δεν είχε προηγουμένως χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας και που αναθέτει την προετοιμασία της πώλησης σε επαγγελματία, ο οποίος στη συνέχεια, ως αντιπρόσωπος του εν λόγω προσώπου, προβαίνει σε σειρά οργανωμένων ενεργειών με σκοπό την κατάκτηση και την πώλησή του έναντι υψηλότερου τιμήματος, ασκεί το ίδιο οικονομική δραστηριότητα;
2. Έχουν οι διατάξεις της οδηγίας [2006/112] και, ιδίως, το άρθρο 9, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας την έννοια ότι έκαστος των συνεργαζόμενων συζύγων πρέπει να θεωρείται αυτοτελώς ως ασκών οικονομική δραστηριότητα;

## Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, άρθρο 2, παράγραφος 1, άρθρο 4, παράγραφοι 1, 2 και 3 στοιχείο β'.

## Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (νόμος της 11ης Μαρτίου 2004 περί φόρου αγαθών και υπηρεσιών) (Dz. U του 2017, θέση 1221· στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), όπως ίσχυε από την 1η Ιανουαρίου 2017 έως τις 31 Ιουλίου 2021:

Άρθρο 15, παράγραφος 1: «Ως υποκείμενοι στον φόρο νοούνται τα νομικά πρόσωπα, οι οργανωτικές μονάδες χωρίς νομική προσωπικότητα και τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ασκούν, κατά τρόπο ανεξάρτητο, μια εκ των οικονομικών δραστηριοτήτων της παραγράφου 2, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής».

Άρθρο 15, παράγραφος 2: «Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα».

Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (νόμος της 25ης Φεβρουαρίου 1964 περί του κώδικα οικογενειακού δικαίου) (ενοποιημένο

κείμενο Dz. U. του 2017, θέση 682, στο εξής: κώδικας οικογενειακού δικαίου) όπως ίσχυε από την 1η Ιανουαρίου 2017 έως τις 31 Ιουλίου 2021:

Άρθρο 31, παράγραφος 1: «Με τη σύναψη του γάμου, δημιουργείται εκ του νόμου μεταξύ των συζύγων κοινοκτημοσύνη (εκ του νόμου κοινοκτημοσύνη), η οποία καταλαμβάνει τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται κατά τη διάρκεια του γάμου από αμφοτέρους τους συζύγους ή από τον έναν από αυτούς (κοινή περιουσία). Τα περιουσιακά στοιχεία που δεν καταλαμβάνονται από την κοινοκτημοσύνη ανήκουν στην προσωπική περιουσία εκάστου συζύγου».

Άρθρο 35: «Όσο διαρκεί η εκ του νόμου κοινοκτημοσύνη, ουδείς εκ των συζύγων δύναται να ζητήσει τη διανομή της κοινής περιουσίας. Ούτε μπορεί να διαθέσει ή να αναλάβει την υποχρέωση να διαθέσει το μερίδιο το οποίο, σε περίπτωση λύσεως της κοινοκτημοσύνης, θα του αναλογεί στην κοινή περιουσία, ή σε επιμέρους στοιχεία που ανήκουν στην εν λόγω περιουσία».

### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας**

- 1 Η Ε.Τ. (στο εξής: προσφεύγουσα) και ο σύζυγός της, ο W.T., απέκτησαν τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης γεωτεμάχια στις 21 Απριλίου 1989, δυνάμει συμβάσεως παραχωρήσεως γεωργικής εκμεταλλεύσεως σε διάδοχο («umowa przekazania gospodarstwa rolnego na następcę»). Η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της πώλησαν 19 αδόμητα γεωτεμάχια που βρίσκονται στο χωριό Ł. Από τις οικείες πράξεις καμία δεν υπέκειτο σε ΦΠΑ.
- 2 Στις 11 Ιανουαρίου 2011, η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της (εντολείς) συνήψαν σύμβαση εντολής με την εταιρία B. A. Z. (εντολοδόχος) με αντικείμενο τη συνεργασία για την ανάπτυξη και πώληση εκτάσεως ευρισκομένης στο Ł στον δήμο Z., η οποία προοριζόταν για ανέγερση κατοικιών και εμπορικών εγκαταστάσεων. Το αντικείμενο της σύμβασης αφορούσε συγκεκριμένα γεωτεμάχια. Η πώληση επρόκειτο να ολοκληρωθεί έως το τέλος του 2017. Κατά την κατάρτιση της σύμβασης, η εντολοδόχος εταιρία έλαβε εντολή να προβεί σε κάθε απαραίτητη ενέργεια. Για την υλοποίηση του εν λόγω στόχου, ο εντολέας ανέθεσε στην εντολοδόχο εταιρία μια σειρά ενεργειών, οι οποίες περιελάμβαναν:
  - την εκπόνηση μελέτης για την κατάτμηση της προμνημονευθείσας έκτασης σε μικρότερα γεωτεμάχια και την εκτέλεση των αναγκαίων ενεργειών για την πραγματοποίηση των νόμιμων εγγραφών στο υποθηκοφυλακείο και στα κτηματολογικά βιβλία,
  - τη σύνδεση του ακινήτου με δίκτυα κοινής ωφέλειας, τον καθαρισμό του εδάφους, την κοπή δέντρων και θάμνων,

- τη λήψη των οικείων αδειών και αποφάσεων των αρμοδίων αρχών και φορέων για την εκτέλεση των ως άνω εργασιών,
  - την κατάλληλη διαφήμιση προς τους δυνητικούς αγοραστές των γεωτεμαχίων,
  - τη σύνταξη των απαραίτητων εγγράφων σχετικά με τα ακίνητα, προκειμένου ο εντολέας να συνάψει συμβολαιογραφικές πράξεις με πρόσωπα που ενδιαφέρονται να αποκτήσουν τα εν λόγω γεωτεμάχια.
- 3 Η σύμβαση όριζε επίσης ότι τα έξοδα που συνδέονται με την εκτέλεση της εντολής θα βαρύνουν την εντολοδόχο. Επιπλέον, έπρεπε να καταρτιστεί συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο για την παράσταση της εντολοδόχου ενώπιον των αρμοδίων φορέων και διοικητικών αρχών όσον αφορά το αντικείμενο της σύμβασης. Η αμοιβή της εντολοδόχου καθορίστηκε με βάση το υπερβάλλον ποσό του τιμήματος της πώλησης που οριζόταν στη σύμβαση –αποτελώντας είτε το σύνολο του εν λόγω ποσού είτε ορισμένο ποσοστό του κατά τους συμφωνηθέντες για κάθε επιμέρους γεωτεμάχιο όρους– έπρεπε δε να καταβληθεί βάσει τιμολογίου ΦΠΑ εκδιδόμενου από την εντολοδόχο για το μεικτό ποσό.
- 4 Με το παράρτημα αριθ. 1 της εν λόγω σύμβασης, η οποία συνήφθη στις 25 Μαΐου 2015, η προθεσμία για την πώληση των γεωτεμαχίων παρατάθηκε μέχρι το τέλος του 2021.
- 5 Κατά τις φορολογικές αρχές, η πώληση των ακινήτων που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα αποτελούσε οικονομική δραστηριότητα και όχι διαχείριση προσωπικών περιουσιακών στοιχείων και, ως εκ τούτου, υπέκειτο σε ΦΠΑ. Τούτου δοθέντος, η πρωτοβάθμια αρχή προσδιόρισε την υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ της προσφεύγουσας για την πώληση των γεωτεμαχίων στο ποσό του μεριδίου της προσφεύγουσας για ορισμένους μήνες του χρονικού διαστήματος από τον Δεκέμβριο του 2017 έως και τον Ιούλιο του 2021. Ανάλογη απόφαση ελήφθη και όσον αφορά τον σύζυγο της προσφεύγουσας. Ο DIAS, ως δευτεροβάθμια φορολογική αρχή, επικύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας αρχής με απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2022.

### **Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης**

- 6 Με την προσφυγή της ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η προσφεύγουσα επικαλείται εσφαλμένη ερμηνεία και παράβαση ιδίως του άρθρου 15, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου περί ΦΠΑ, του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112. Υποστηρίζει ότι από το σύνολο των περιστάσεων της διαφοράς δεν προκύπτει ότι άσκησε οικονομική δραστηριότητα η οποία υπόκειται σε ΦΠΑ. Στην προκειμένη περίπτωση, επρόκειτο για πώληση ιδιωτικής περιουσίας. Το εν λόγω ακίνητο αποκτήθηκε για ίδια χρήση και όχι στο πλαίσιο εμπορικής δραστηριότητας και, ως εκ τούτου, η πώλησή του δεν μπορεί να θεωρηθεί ως εμπορική δραστηριότητα και να καθιστά, κατ' επέκταση, το οικείο πρόσωπο υποκείμενο στον ΦΠΑ. Κατά

τη γνώμη της προσφεύγουσας, δεν μπορεί να θεωρηθεί υποκείμενη στον φόρο, διότι οι ενέργειές της αφορούσαν συνήθη άσκηση του δικαιώματος ιδιοκτησίας και δεν είχε καμία πρόθεση να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα ή να αξιοποιήσει τα ακίνητα στο πλαίσιο τέτοιας δραστηριότητας, τα δε κεφάλαια που απέκτησε προορίζονταν για την ικανοποίηση ιδίων αναγκών. Εξάλλου, είχε αποκτήσει την κυριότητα των εν λόγω ακινήτων όχι με σκοπό τη μεταπώλησή τους, αλλά συνεπεία παραχωρήσεως γεωργικής εκμεταλλεύσεως.

7 Με το υπόμνημά του αντικρούσεως, ο DIAS ζήτησε την απόρριψη της προσφυγής, εμμένοντας σε όσα είχε ήδη προβάλει στο σύνολό τους. Κατά τις φορολογικές αρχές, οι πωλήσεις πραγματοποιήθηκαν εντός του χρονικού διαστήματος τουλάχιστον από το 2017 έως το 2021, γεγονός που καταδεικνύει τον κυκλικό και επαναλαμβανόμενο χαρακτήρα των δραστηριοτήτων, η δε προσφεύγουσα προέβη σε σειρά ενεργειών με σκοπό τη μεγιστοποίηση του κέρδους από την πώληση του ακινήτου. Μεταξύ της απόκτησης των γεωτεμαχίων (με πράξη εκ χαριστικής αιτίας) και της πώλησής τους, η χρήση των γεωτεμαχίων μετατράπηκε από αγροτεμάχια που ήταν αρχικά σε οικοδομήσιμα οικόπεδα (τροποποιήσεις του τοπικού πολεοδομικού σχεδίου), όπως ζήτησε η εντολοδόχος για λογαριασμό της προσφεύγουσας και του συζύγου της. Επίσης, αγοράστηκε ένα επιπλέον οικόπεδο προκειμένου να γίνει χάραξη εσωτερικών οδών καθώς και οδών για τη διασφάλιση της πρόσβασης στα επιμέρους οικόπεδα. Οι φορολογικές αρχές θεώρησαν, ιδίως, ως περιστάσεις που αποδεικνύουν τον επαγγελματικό, διαρκή, προγραμματισμένο και οργανωμένο χαρακτήρα της πώλησης του επίμαχου ακινήτου, στο πλαίσιο της συνήθους άσκησης οικονομικής δραστηριότητας:

- τη σύναψη συμβάσεως εντολής με εργολήπτρια κατασκευαστική εταιρία, βάσει της οποίας η εντολοδόχος ανέλαβε την υποχρέωση να προβεί σε σειρά ενεργειών που αποσκοπούσαν στο να καταστήσουν τα εν λόγω οικόπεδα πιο ελκυστικά και να τα προετοιμάσει προς πώληση, για τις οποίες θα λάμβανε αμοιβή κατά τα οριζόμενα στη σύμβαση,
- την καταβολή αμοιβής στην εντολοδόχο για την εκτέλεση των ενεργειών που της ανατέθηκαν δυνάμει της προμνημονευθείσας σύμβασης βάσει τιμολογίων ΦΠΑ που εξέδωσε η ίδια προς τον W.T.,
- την παροχή εντολής στην εντολοδόχο για την εκτέλεση των προαναφερθεισών δραστηριοτήτων και την εκπροσώπηση ενώπιον των αρμόδιων φορέων και αρχών σε θέματα που αφορούν τα επίμαχα γεωτεμάχια.

### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της διατάξεως περί παραπομπής**

8 Η οδηγία 2006/112 ορίζει, στο άρθρο 2, σχετικά με τις φορολογητέες πράξεις, ένα πολύ ευρύ καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, καθώς περιλαμβάνει σε αυτό, εκτός από τις εισαγωγές αγαθών, τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή [βλ. απόφαση

της 10ης Ιουνίου 2010 (C-86/09, Future Health Technologies, EU:C:2010:334, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία)].

- 9 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι οικείες παραδόσεις πραγματοποιήθηκαν στο όνομα και για λογαριασμό της προσφεύγουσας.
- 10 Όσον αφορά την έννοια της οικονομικής δραστηριότητας, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, κατά πάγια νομολογία, αυτή έχει αντικειμενικό χαρακτήρα, πράγμα που σημαίνει ότι η εν λόγω δραστηριότητα λαμβάνεται αυτούσια, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων της [βλ. συναφώς απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, σκέψεις 47 και 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία)].
- 11 Ως οικονομικές δραστηριότητες θεωρούνται ιδίως οι ακόλουθες: η χρήση ενσώματων περιουσιακών στοιχείων με σκοπό την απόκτηση σταθερού εισοδήματος από αυτά.
- 12 Η προσφεύγουσα προβάλλει ότι πωλεί προσωπική της περιουσία. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το αν η χρήση, στο πλαίσιο της εν λόγω συναλλαγής, της συνδρομής προσώπου που συγκεντρώνει τα κατάλληλα προσόντα για την προετοιμασία του ακινήτου προς πώληση με σκοπό τη μεγιστοποίηση του τιμήματος που θα επιτευχθεί, μπορεί να θεωρηθεί ότι ισοδυναμεί με την οργάνωση μόνιμης εγκατάστασης, και αν ασκεί εν προκειμένω επιρροή το γεγονός ότι η εντολοδόχος ενεργεί στο πλαίσιο της επιχείρησής της, η δε αμοιβή της συνίσταται στην πραγματικότητα στο υπερβάλλον ποσό του τιμήματος που πέτυχε η ίδια σε σχέση με το αναμενόμενο από τον πωλητή τίμημα.
- 13 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, όταν υποκείμενος στον φόρο πωλεί περιουσιακά στοιχεία, μέρος των οποίων επιλέγει να κρατήσει για ίδια χρήση, δεν ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας όσον αφορά την πώληση του εν λόγω μέρους (βλ. απόφαση στην υπόθεση C-291/92, Armbrrecht, EU:C:1995:304).
- 14 Η οδηγία 2006/112 προβλέπει ότι υποκείμενος στον φόρο μπορεί να θεωρηθεί και οποιοσδήποτε πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξη αναγόμενη στις δραστηριότητες που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, και ιδίως πράξη παράδοσης γηπέδου προς ανοικοδόμηση [άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο β’].
- 15 Ο πολωνικός νόμος δεν περιέχει ειδική ρύθμιση για τη φορολόγηση της παραδόσεως γηπέδου προς ανοικοδόμηση. Το άρθρο 43, παράγραφος 1, σημείο 9, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει εξαίρεση από την απαλλαγή από τον φόρο μόνον της παραδόσεως γηπέδων προς οικοδόμηση και γηπέδων που προορίζονται για ανάπτυξη. Κατά κανόνα, αυτό σημαίνει ότι βάσει του πολωνικού νόμου κάθε παράδοση γηπέδου προς ανοικοδόμηση υπόκειται στον φόρο. Ωστόσο, πρέπει να πραγματοποιείται από πρόσωπο υποκείμενο στον ΦΠΑ, ήτοι στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας εμπορικού χαρακτήρα.

- 16 Ωστόσο, προκύπτουν αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 επιτρέπει τη φορολόγηση της παραδόσεως οικοπέδων που προορίζονται για οικοδόμηση τα οποία δεν έχουν προηγουμένως χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας.
- 17 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η απλή πρόθεση ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας, η οποία επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία, προδικάζει την ανάγκη να θεωρηθεί συγκεκριμένη οντότητα ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά τον ΦΠΑ, ακόμη και όταν η φορολογική αρχή γνωρίζει ότι η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα, που έπρεπε να έχει ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, δεν θα ασκηθεί [απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304)]. Αντιθέτως, η έλλειψη της εν λόγω πρόθεσης, αποκλείει τη δυνατότητα να θεωρηθεί η εν λόγω οντότητα ως υποκείμενος στον ΦΠΑ.
- 18 Εξάλλου, το γεγονός ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης απέκτησε το επίμαχο ενσώματο αγαθό για την ικανοποίηση προσωπικών του αναγκών δεν εμποδίζει την εκ των υστέρων χρησιμοποίηση του αγαθού αυτού για την άσκηση μιας «οικονομικής δραστηριότητας». Το ζήτημα κατά πόσον, σε μία συγκεκριμένη περίπτωση, ο ιδιώτης απέκτησε το αγαθό για τις ανάγκες των οικονομικών δραστηριοτήτων του ή για προσωπικές του ανάγκες τίθεται όταν ο ιδιώτης ζητεί το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου επί των εισροών που αποδόθηκε στο πλαίσιο της κτήσεως του αγαθού αυτού [απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012 (C-263/11, ECLI:EU:C:2012:497, σκέψη [3]9)].
- 19 Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν αγόρασε την επίδικη έκταση με σκοπό την άσκηση γεωργικής δραστηριότητας, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είχε πρόθεση να ασκήσει εμπορική δραστηριότητα. Η έκταση, που αποκτήθηκε ως γεωργική χωρίς ΦΠΑ, δεν χρησιμοποιήθηκε από την προσφεύγουσα με οποιονδήποτε τρόπο. Ωστόσο, παραμένει αναπάντητο το ερώτημα κατά πόσον η πρόθεση που κατέστη εμφανής όταν η ίδια προέβη σε επαναλαμβανόμενες πωλήσεις γεωτεμαχίων «από την ιδιοκτησία της», μετά την αλλαγή της χρήσης τους σε οικιστική και τη θέση τους εκτός γεωργικής παραγωγής, δικαιολογεί τον χαρακτηρισμό των εν λόγω δραστηριοτήτων ως οικονομικών (εμπορικών) δραστηριοτήτων. Αν, εν προκειμένω, ασκεί επιρροή το γεγονός ότι η αλλαγή χρήσης των γεωτεμαχίων πραγματοποιήθηκε με πρωτοβουλία της προσφεύγουσας, εκπροσωπούμενης από επαγγελματία εργολάβο.
- 20 Εάν μια τέτοια πώληση θεωρηθεί ότι έχει εμπορικό χαρακτήρα, τίθεται το ζήτημα του αριθμού των συναλλαγών που θα καθορίσει τον εν λόγω χαρακτήρα, δεδομένου ότι μια συγκεκριμένη έκταση μπορεί –αναλόγως του τιμήματος και της ζήτησης– να μεταβιβαστεί στο σύνολό της με μία μόνον συναλλαγή ή να μεταβιβαστεί με περισσότερες ή και δεκάδες τέτοιες συναλλαγές, ανάλογα με τον αριθμό των γεωτεμαχίων στα οποία θα καταταμηθεί η εν λόγω έκταση.
- 21 Το ζήτημα του χαρακτηρισμού της πώλησης ακινήτων ως οικονομικής δραστηριότητας έχει αποτελέσει αντικείμενο πλειόνων αποφάσεων των εθνικών

δικαστηρίων. Με την απόφασή του της 31ης Ιανουαρίου 2013 το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο διατύπωσε την άποψη ότι τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν αρχικά για προσωπικούς σκοπούς και χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς αυτούς μπορούν επίσης να αποτελέσουν αντικείμενο επαγγελματικής συναλλαγής. Στο πλαίσιο αυτό ασκεί επιρροή το γεγονός ότι, κατά τον χρόνο της πώλησεως του οικοπέδου, ο υποκείμενος στον φόρο έχει πράγματι αναλάβει ενεργή και προγραμματισμένη δραστηριότητα εμπορίας ακινήτων, με μέσα παρόμοια με εκείνα που χρησιμοποιούν οι έμποροι (βλ. απόφαση του Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου της 15ης Ιανουαρίου 2019). Επίσης, το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο δέχθηκε ότι η πρόθεση που αρχικά συνόδευε την απόκτηση του ακινήτου δεν αποκλείει τη μεταγενέστερη διαφορετική μεταχείρισή του. Ομοίως, δεν έχει σημασία αν, κατά τον χρόνο της αποκτήσεως του ακινήτου, η πρόθεση του ιδιοκτήτη ήταν να το διαθέσει προς πώληση με κέρδος, αλλά ότι ο υποκείμενος στον φόρο προέβη σε ενέργειες διαρκούς και οργανωμένου χαρακτήρα με σκοπό την επίτευξη κέρδους από την πώληση του ακινήτου.

22. Επισημαίνεται επίσης ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 9 της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι, για να διαπιστωθεί αν ένα πρόσωπο ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο, πρέπει να εξεταστεί αν υφίσταται σχέση εξαρτήσεως κατά την άσκηση της εν λόγω δραστηριότητας [απόφαση της 13ης Ιουνίου 2019, IO (C-420/18, EU:C:2019:490, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)]. Προκειμένου να εκτιμηθεί η ύπαρξη σχέσεως εξαρτήσεως, πρέπει να εξεταστεί αν το οικείο πρόσωπο ασκεί τις δραστηριότητές του ιδίω ονόματι, για ίδιο λογαριασμό και με δική του ευθύνη, καθώς και αν φέρει τον οικονομικό κίνδυνο που συνδέεται με την άσκηση των δραστηριοτήτων αυτών. Ως εκ τούτου, για να διαπιστώσει την άσκηση δραστηριότητας κατά τρόπο ανεξάρτητο, το Δικαστήριο έχει λάβει υπόψη την έλλειψη κάθε σχέσεως ιεραρχικής εξαρτήσεως, καθώς και το γεγονός ότι το οικείο πρόσωπο ενεργεί για ίδιο λογαριασμό και με δική του ευθύνη, ότι καθορίζει ελεύθερα τον τρόπο παροχής της εργασίας του και εισπράττει το ίδιο τις αμοιβές που συνιστούν το εισόδημά του. Κατά το Δικαστήριο, ο οικονομικός κίνδυνος αφορά πάντοτε τον οικονομικό κίνδυνο που διατρέχει άμεσα το πρόσωπο, ο ανεξάρτητος χαρακτήρας της οικονομικής δραστηριότητας του οποίου πρέπει να αξιολογηθεί [απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2023 (C-288/22, Administration de l'Enregistrement, des Domaines [et] de la TVA, EU:C:2023:1024)]. Εν προκειμένω, ο οικονομικός κίνδυνος που διέτρεχε η προσφεύγουσα ελαχιστοποιήθηκε με τη σύμβαση εντολής, ενώ τον πλήρη κίνδυνο της μη επιτεύξεως τιμήματος υψηλότερου από το ελάχιστο τίμημα που αναγραφόταν στη σύμβαση έφερε ο εντολοδόχος.
23. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, ανακύπτει το ερώτημα: ποιος ασκεί την εν λόγω δραστηριότητα σε περίπτωση που η πώληση αφορά περιουσιακά στοιχεία τα οποία καταλαμβάνονται από κοινοκτημοσύνη;
24. Μέχρι σήμερα, οι εθνικές φορολογικές αρχές έχουν υιοθετήσει την πρακτική να θεωρούν ως υποκείμενο στον φόρο κάθε σύζυγο χωριστά, αποδίδοντας σε αυτόν το ήμισυ της αξίας της πώλησεως. Η εν λόγω πρακτική έχει γίνει δεκτή από τα εθνικά δικαστήρια. Ωστόσο, το δικαστήριο στην προκειμένη περίπτωση κατέληξε



στο συμπέρασμα ότι η ως άνω πρακτική παραβιάζει τις προπαρατεθείσες διατάξεις του πολωνικού κώδικα οικογενειακού δικαίου. Πράγματι, από τις εν λόγω διατάξεις προκύπτει αναμφισβήτητα ότι, κατά τη διάρκεια του γάμου, η κοινοκτημοσύνη των συζύγων μπορεί να λυθεί μόνον με συμφωνία μεταξύ τους. Εφόσον η κοινοκτημοσύνη δεν μπορεί να λυθεί αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο, κατά μείζονα λόγο δεν μπορεί να τεθεί εν αμφιβόλω από τις φορολογικές αρχές. Υπό το πρίσμα αυτό, πρέπει να αναγνωριστεί ότι, όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία που καταλαμβάνονται από την κοινοκτημοσύνη, οι σύζυγοι ενεργούν πάντοτε από κοινού στις συναλλαγές.

- 25 Δεδομένου ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 αναφέρει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι «οποιοσδήποτε», τίθεται το ερώτημα αν, όσον αφορά τα φυσικά πρόσωπα, κάθε ένα από τα πρόσωπα που μετέχουν στη συναλλαγή φορολογείται πάντοτε χωριστά. Ή αν, υπό το πρίσμα των εθνικών ρυθμίσεων σχετικά με τις περιουσιακές σχέσεις των συζύγων, ο όρος «οποιοσδήποτε» μπορεί επίσης να νοηθεί ως «ομάδα συνεργαζόμενων φυσικών προσώπων».
- 26 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι «το άρθρο 9, παράγραφος 1, και το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι ένα φυσικό πρόσωπο που έχει συνάψει με άλλο φυσικό πρόσωπο σύμβαση κοινοπραξίας για τη σύσταση αστικής εταιρίας χωρίς νομική προσωπικότητα, η οποία χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι το πρώτο πρόσωπο έχει εξουσιοδοτηθεί να ενεργεί στο όνομα όλων των εταίρων, αλλά ενεργεί μόνο και ιδίω ονόματι στις σχέσεις με τους τρίτους όταν προβαίνει στις πράξεις που συνιστούν την ασκούμενη στο πλαίσιο της εν λόγω αστικής εταιρίας οικονομική δραστηριότητα, πρέπει να θεωρείται ως “υποκείμενος στον φόρο”, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 και ως μόνος υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ που οφείλεται σύμφωνα με το άρθρο 193 της οδηγίας αυτής, καθόσον ενεργεί για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ως εντολοδόχος, κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ', και του άρθρου 28 της εν λόγω οδηγίας» [απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2020 (C-312/19, Valstybinė mokesčių inspekcija EU:C:2020:711)]. Αντιθέτως, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι, αν δύο πρόσωπα ασκούν από κοινού επιχείρηση και ενεργούν από κοινού έναντι των αντισυμβαλλομένων τους, υπόχρεα για την καταβολή του ΦΠΑ είναι και τα δύο. Δεδομένου ότι δεν είναι δυνατόν να διαχωριστούν τα μερίδιά τους στο αντικείμενο της πώλησης, το μερίδιό τους στην υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ πρέπει επίσης να είναι κοινό.
- 27 Οι ανωτέρω αμφιβολίες δικαιολογούν την υποβολή των προδικαστικών ερωτημάτων στο Δικαστήριο.