

Affaire C-697/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

21 décembre 2020

Juridiction de renvoi :

Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne)

Date de la décision de renvoi :

22 juillet 2020

Partie requérante :

W.G.

Partie défenderesse :

Dyrektor Izby Skarbowej w L.

[OMISSIS]

ORDONNANCE

Le 22 juillet 2020

Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne)

[OMISSIS]

[composition de la juridiction]

après avoir examiné, les **3 et 22 juillet 2020**,

en audience, en **chambre fiscale**,

le pourvoi en cassation de **W. G.**

contre le jugement du **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi** (tribunal administratif de voïvodie de Łódź, Pologne),

du **17 août 2017** [OMISSIS]

dans l'affaire ayant pour objet le recours formé par **W. G.**

contre la décision du **Dyrektor Izby Skarbowej w L. (directeur de la chambre fiscale de L.)**

du **28 février 2017**

n° [...]

concernant **la taxe sur les biens et les services afférente à certains mois de l'année 2011, décide :**

en application de l'article 267 TFUE, la Cour de justice de l'Union européenne est saisie des questions préjudicielles suivantes :

« 1. Les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, telle que modifiée), et notamment ses articles 9, 295 et 296, doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à la pratique nationale développée sur le fondement de l'article 15, paragraphes 4 et 5, de l'ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et les services ; Dz. U. de 2011, n° 177, position 1054, telle que modifiée), qui exclut que des conjoints qui exercent une activité agricole, dans le cadre d'une exploitation agricole, en utilisant des biens faisant partie de la communauté conjugale, puissent être considérés comme des assujettis distincts à la TVA ? **[Or. 2]**

2. Est-il pertinent, aux fins de la réponse à la première question, que, en vertu de la pratique nationale, le choix de l'un des conjoints de placer son activité sous le régime général de la TVA entraîne pour l'autre conjoint la perte de son statut d'agriculteur forfaitaire ?

3. Importe-t-il, aux fins de la réponse à la première question, qu'il soit possible de dissocier clairement les biens que chacun des conjoints utilise, de façon autonome et indépendante, pour les besoins de son activité économique ?

[Or. 3]

MOTIFS

I. Cadre juridique

Droit de l'Union

1. Dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, telle que modifiée ; ci-après la « directive 2006/112 ») :

Article 9

1. Est considéré comme « assujetti » quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme « activité économique » toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.

2. Outre les personnes visées au paragraphe 1, est considérée comme un assujetti toute personne qui effectue à titre occasionnel la livraison d'un moyen de transport neuf expédié ou transporté à destination de l'acquéreur par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, en dehors du territoire d'un État membre mais dans le territoire de [l'Union].

Article 295

1. Aux fins du présent chapitre, sont considérés comme :

1) « producteur agricole », l'assujetti qui exerce son activité dans le cadre d'une exploitation agricole, sylvicole ou de pêche ;

2) « exploitation agricole, sylvicole ou de pêche », les exploitations qui sont considérées comme telles par chaque État membre dans le cadre des activités de production figurant à l'annexe VII ;

3) « agriculteur forfaitaire », le producteur agricole auquel s'applique le régime forfaitaire prévu au présent chapitre ;

4) « produit agricole », les biens résultant des activités figurant à l'annexe VII qui sont produits par les exploitations agricoles, sylvicoles ou de pêche de chaque État membre ; **[Or. 4]**

5) « prestations de services agricoles », les prestations de services, notamment celles figurant à l'annexe VIII, qui sont accomplies par un producteur agricole en utilisant ses moyens en main-d'œuvre ou l'équipement normal de son exploitation agricole, sylvicole ou de pêche et qui contribuent normalement à la réalisation de la production agricole ;

6) « charge de TVA en amont », la charge globale de TVA ayant grevé les biens et les services achetés par l'ensemble des exploitations agricoles, sylvicoles et de pêche de chaque État membre soumises au régime forfaitaire, dans la mesure où cette taxe serait déductible, conformément aux articles 167, 168 et 169 et aux articles 173 à 177, chez un producteur agricole soumis au régime normal d'application de la TVA ;

7) « pourcentages forfaitaires de compensation », les pourcentages que les États membres fixent, conformément aux articles 297, 298 et 299, et qu'ils appliquent dans les cas visés à l'article 300, afin de permettre aux agriculteurs forfaitaires de bénéficier de la compensation forfaitaire de la charge de TVA en amont ;

8) « compensation forfaitaire », le montant résultant de l'application du pourcentage forfaitaire de compensation au chiffre d'affaires de l'agriculteur forfaitaire dans les cas visés à l'article 300.

2. Sont assimilées aux activités de production agricole figurant à l'annexe VII les activités de transformation qu'effectue un producteur agricole sur les produits émanant essentiellement de sa production agricole avec les moyens normalement utilisés dans les exploitations agricoles, sylvicoles ou de pêche.

Article 296

1. Les États membres peuvent appliquer aux producteurs agricoles pour lesquels l'assujettissement au régime normal de la TVA ou, le cas échéant, au régime particulier prévu au chapitre 1 se heurterait à des difficultés, un régime forfaitaire visant à compenser la charge de la TVA payée sur les achats de biens et services des agriculteurs forfaitaires, conformément au présent chapitre.

2. Chaque État membre peut exclure du régime forfaitaire certaines catégories de producteurs agricoles, ainsi que les producteurs agricoles pour lesquels l'application du régime normal de la TVA ou, le cas échéant, des modalités simplifiées prévues à l'article 281 ne présente pas de difficultés administratives.

3. Tout agriculteur forfaitaire a le droit d'opter pour l'application du régime normal de la TVA ou, [Or. 5] le cas échéant, des modalités simplifiées prévues à l'article 281, suivant les modalités et conditions établies par chaque État membre.

Réglementation nationale

1. Dispositions de l'ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et les services ; Dz. U. de 2011, n° 177, position 1054, telle que modifiée ; ci-après la « loi relative à la TVA ») :

Article 2

Aux fins des dispositions ci-après, on entend par :

15) « activité agricole », la production végétale et animale, y compris la production de semences, de plants de pépinières, de matériel de sélection et de reproduction, la production de légumes, la production en pleine terre, sous serre en verre ou sous tunnel, la production de plantes ornementales, de champignons cultivés et arboricole, l'élevage et la production de matériel de reproduction d'animaux, d'oiseaux et d'entomoculture, la production animale [intensive] ou de

ferme et l'élevage de poissons et d'autres organismes aquatiques, ainsi que la culture sous serre et sous tunnel chauffé, la culture de champignons et de leur mycélium, la culture de plantes in vitro, l'élevage de ferme de volailles de chair et de ponte, les couvoirs de volailles, l'élevage d'animaux à fourrure et d'animaux de laboratoire, l'élevage de lombrics, d'entomophages et de vers à soie, l'exploitation de ruchers et l'élevage d'autres animaux en dehors de l'exploitation agricole et la vente de produits de la sylviculture et de la chasse, à l'exception des bois ronds tropicaux (CN 4403 41 00 et 4403 49) et du bambou (CN 1401 10 00), ainsi que la prestation de services agricoles ;

16) « exploitation agricole » l'exploitation agricole au sens des dispositions sur la redevance agricole ;

21) « services agricoles » :

a) les services liés à l'agriculture et à l'élevage d'animaux, à l'exclusion des services vétérinaires (PKWiU [classification polonaise des produits et des services] ex 01.6), à l'exclusion des services de ferrage de chevaux et d'exploitation de refuges pour animaux de ferme (PKWiU ex 01.62.10.0),

b) les services de sylviculture (PKWiU ex 02.40.10), à l'exclusion des patrouilles forestières effectuées sur commande par des organisations non forestières (PKWiU ex 02.40.10.3),

Article 15

[Or. 6]

1. Sont considérées comme assujetties les personnes morales, les entités organisationnelles n'ayant pas la personnalité juridique et les personnes physiques qui exercent, d'une façon indépendante, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

4. Dans le cas de personnes physiques exerçant exclusivement une activité d'exploitation agricole, sylvicole ou de pêche, sont considérées comme assujetties les personnes ayant rempli une déclaration d'enregistrement telle que mentionnée à l'article 96, paragraphe 1.

5. La disposition du paragraphe 4 s'applique mutatis mutandis aux personnes physiques exerçant exclusivement une activité agricole dans des circonstances autres que celles mentionnées audit paragraphe.

Article 43

1. Sont exonérées :

3) la livraison par un agriculteur forfaitaire de produits agricoles issus de son activité agricole et la prestation de services agricoles par un agriculteur forfaitaire.

Article 96

1. Les entités visées à l'article 15 sont tenues de déposer une déclaration d'enregistrement auprès du directeur du centre des impôts avant la date d'exercice de la première activité visée à l'article 5, sous réserve du paragraphe 3.

2. Dans le cas des personnes physiques visées à l'article 15, paragraphes 4 et 5, la déclaration d'enregistrement ne peut être remplie que par l'une des personnes au nom desquelles les factures d'achat de biens et de services seront émises et qui émettront des factures de vente de produits agricoles.

II. Faits

En 2011, l'assujettie (ci-après également la « requérante » ou la « partie requérante ») exploitait des « unités spéciales de production agricole » dans le cadre de l'élevage de poulets de chair en utilisant deux des six poulaillers qui avaient été achetés en commun avec son conjoint, lequel exploite, dans les quatre autres poulaillers, des unités spéciales de production agricole dans ce même cadre. Le 31 décembre 2010, la requérante a déposé une demande d'enregistrement à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA »), renonçant à l'exonération fiscale à compter du 1^{er} janvier 2011, et a opté pour une imposition sur une base mensuelle, tandis que son conjoint a continué à bénéficier de l'exonération en tant qu'agriculteur forfaitaire.

La partie requérante a déposé des régularisations de la déclaration de TVA (VAT-7) pour les mois de janvier à décembre 2011, jugées correctes par l'autorité de première instance, dans la mesure où elles [Or. 7] prenaient en compte les recettes (chiffres d'affaires) et les coûts (taxe en amont) de l'ensemble de l'exploitation agricole.

Le 29 août 2016, le représentant de la requérante a déposé de nouvelles régularisations de la déclaration de TVA pour les mois de janvier à décembre 2011, demandant qu'il soit constaté un excédent de TVA versé pour les périodes imposables suivantes : février, avril, juin, août, octobre et novembre 2011.

Par décision du 26 octobre 2016, le directeur du centre des impôts (l'organe fiscal de première instance), en se référant notamment à l'article 3, paragraphe 1, l'article 2, paragraphes 15 à 21, l'article 15, paragraphes 4 et 5, l'article 96, paragraphe 2, l'article 9, paragraphe 12, et l'article 109, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA, a calculé la TVA pour les mois de janvier à décembre 2011 et a considéré que les régularisations des déclarations de TVA que la partie requérante avait précédemment déposées pour ces périodes étaient correctes. En outre, par cette décision, l'organe de première instance a refusé de constater, comme le demandait la partie requérante, l'existence d'un excédent de TVA pour certains mois de l'année 2011.

Après examen de l'appel, le directeur de la chambre fiscale (l'organe d'appel) a considéré que les obligations relatives aux périodes imposables de janvier à novembre 2011 étaient prescrites, mais a considéré pour le reste que cette prescription ne concernait pas la faculté de l'organe de vérifier l'éventuel excédent. C'est pourquoi, par décision du 28 février 2017, l'organe d'appel a annulé la décision de l'organe de première instance du 26 octobre 2016, en ce qui concerne la détermination du montant de l'excédent de taxe en amont par rapport à la taxe due, à déduire au titre des périodes imposables suivantes (janvier, mars, mai, juillet, septembre et décembre 2011) et du montant de la dette de TVA (février, avril, juin, août, octobre et novembre 2011) et a mis fin à la procédure sur ce point, maintenant pour le reste – en ce qui concerne le refus de constater un excédent pour certains mois de l'année 2011 – la décision du directeur du centre des impôts de T. [...]. L'organe d'appel a estimé que la demande tendant à la constatation d'un excédent était dépourvue de motif légitime, car les nouvelles régularisations déposées ne pourraient produire les effets escomptés par la partie requérante.

Selon l'organe d'appel, il est constant que le terrain faisant partie du patrimoine relevant du régime légal de la communauté de biens des conjoints comprend six bâtiments (poulaillers) dans lesquels les deux conjoints exploitaient des unités spéciales de production agricole dans le cadre de l'élevage de poulets de chair (deux bâtiments devaient servir à l'exercice individuel de cette activité par la requérante, et les quatre autres à l'activité de son conjoint). **[Or. 8]**

L'organe d'appel a indiqué que la requérante avait déposé une déclaration d'enregistrement, qu'elle était assujettie active à la TVA au titre de son activité agricole et qu'elle était soumise au régime général de la TVA. Partant, c'est elle qui possède le statut d'assujettie à la TVA au titre de l'exercice de son activité agricole dans le cadre de l'exploitation agricole faisant partie de la propriété commune du couple. Par conséquent, l'organe d'appel a considéré que le dépôt, par la requérante, de la déclaration d'enregistrement visée à l'article 96, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA produisait également des effets à l'égard de son conjoint, lequel avait, de ce fait, perdu le statut d'agriculteur forfaitaire.

Après avoir été saisie du recours formé par la requérante, la juridiction de première instance a débouté celle-ci. Se référant à l'article 2, point 21, et à l'article 15, paragraphes 4 et 5, de la loi relative à la TVA, elle a considéré que lorsqu'une exploitation agricole constitue la propriété commune de plusieurs personnes, une seule personne peut être assujettie active à la TVA. Il en va de même lorsque, dans le cadre d'une exploitation agricole commune, les conjoints ayant adopté le régime légal de la communauté de biens exercent uniquement une activité agricole de même type, ce qui est le cas en l'espèce, puisque les six poulaillers servant à l'élevage de poulets de chair par l'assujettie et son conjoint font partie de leur patrimoine commun. La juridiction a relevé que, puisque la requérante a déposé sa déclaration d'enregistrement pour la période à partir du 1^{er} janvier 2011, elle était assujettie active à la TVA au titre de son activité agricole et qu'elle était soumise au régime général de la TVA. Partant, c'est elle

qui a la qualité d'assujettie à la TVA au titre de l'exercice de son activité agricole dans le cadre de l'exploitation agricole propriété commune du couple.

Refusant la position de la juridiction de première instance, la requérante a introduit un pourvoi en cassation, et a notamment soulevé les moyens tirés de la violation :

1. de l'article 15, paragraphes 4 et 5, lu en combinaison avec l'article 15, paragraphes 1 et 2, de la loi relative à la TVA et avec l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, du fait de leur interprétation erronée consistant à considérer qu'un membre de la famille d'un assujetti gérant une exploitation agricole, qui est enregistré en tant qu'assujetti à la TVA, ne pourra pas obtenir lui-même le statut d'assujetti, même si l'activité agricole qu'il exerce est autonome, indépendante de celle du membre de la famille déjà enregistré ;

2. de l'article 15, paragraphes 4 et 5, de la loi relative à la TVA, lu en combinaison avec l'article 2, point 16, de cette même loi, du fait de leur interprétation erronée consistant à déduire du caractère commun de la propriété du terrain le caractère commun de l'exploitation agricole ; **[Or. 9]**

3. de l'article 96, paragraphes 1 et 2, de la loi relative à la TVA, en ce que l'enregistrement de la requérante en tant qu'assujettie active de la TVA a été considéré comme un enregistrement d'une entité visée à l'article 15, paragraphes 4 et 5, de la loi relative à la TVA.

III. Les raisons du renvoi préjudiciel

- 1 Le présent litige porte en substance sur le point de savoir si, dans le cadre d'une exploitation agricole commune d'un couple marié, l'un des conjoints peut être imposé selon le régime général et l'autre bénéficiaire du régime forfaitaire (avoir le statut d'agriculteur forfaitaire).

Il est essentiel de répondre à la question de savoir si, en matière de TVA, lorsque chaque conjoint déclare (indique), pour une exploitation agricole faisant partie du régime légal de la communauté de biens, qu'il exerce une activité distincte (indépendante) dans des unités spéciales de production agricole (élevage de poulets de chair), le fait que seul l'un des deux conjoints dépose une déclaration d'enregistrement aux fins de la TVA en tant qu'assujetti actif produit des effets sur l'autre conjoint, qui s'est déclaré comme assujetti forfaitaire.

La requérante estime qu'elle était la seule concernée par l'enregistrement et que celui-ci ne saurait être qualifié d'enregistrement par un assujetti visé à l'article 15, paragraphe 4, de la loi relative à la TVA. Par conséquent, le fait que la partie requérante se soit enregistrée en tant qu'assujettie à la TVA ne pouvait entraîner, pour son conjoint, la perte du statut d'agriculteur forfaitaire et, dans la mesure où il exerce une activité économique à titre individuel, il bénéficie de l'exonération fiscale prévue à l'article 43, paragraphe 1, point 3, de la loi relative à la TVA.

- 2 Au regard de l'article 15, paragraphes 1 et 2, de la loi relative à la TVA et de l'article 9 de la directive 2006/112, pour qualifier une entité d'assujettie à la TVA, il doit être constaté que cette entité exerce une activité économique d'une façon indépendante. Le contenu de ces dispositions, examiné en faisant totalement abstraction de l'article 15, paragraphes 4 et 5, de la loi relative à la TVA, ne s'oppose pas à l'activité de deux assujettis distincts au sein d'une même exploitation agricole, pour autant qu'ils exercent leur activité d'une façon indépendante.

Toutefois, il ressort de la jurisprudence nationale que, dans le cas des personnes physiques visées à l'article 15, paragraphes 4 et 5, de la loi relative à la TVA, la déclaration d'enregistrement ne peut être remplie que par l'une des personnes au nom desquelles seront émises les factures d'achat de biens et de services et qui émettront les factures [Or. 10] de vente de produits agricoles ou de prestations de services. Ces règles sont considérées comme visant en substance à instaurer un régime particulier relatif au statut formel d'assujetti dans le cas des exploitations agricoles familiales ou, plus précisément, à plusieurs personnes (et des personnes exerçant conjointement des activités agricoles dans les cas autres que l'activité au sein d'une exploitation agricole). Afin de simplifier les règles des déclarations fiscales appliquées par cette catégorie de personnes, le législateur a introduit la règle selon laquelle l'assujettie est uniquement la personne physique qui a déposé la déclaration d'enregistrement requise [voir arrêt du Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) du 13 mai 2015, I FSK 210/14].

Par conséquent, l'article 15, paragraphes 4 et 5, de la loi relative à la TVA conduit en pratique à réserver un traitement particulier aux exploitations agricoles, comme une masse patrimoniale attachée à un seul assujetti à la TVA.

- 3 La deuxième question est liée à la pratique nationale du Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative), qui, dans sa jurisprudence, a défini une approche uniforme, selon laquelle on ne saurait cumuler deux statuts au sein d'une même exploitation agricole, c'est-à-dire avoir le statut d'assujetti à la TVA exonéré, en tant qu'agriculteur forfaitaire (non tenu aux obligations de déclaration, de tenue des registres de TVA ou d'émission des factures) et, en même temps, celui d'assujetti actif à la TVA, en ce qui concerne le reste de l'activité agricole, à savoir la prestation de services agricoles. La renonciation à l'exonération prévue à l'article 43, paragraphe 1, point 3, de la loi relative à la TVA ne peut s'appliquer que de façon intégrale, puisque l'activité agricole de l'agriculteur forfaitaire est soit exonérée de la taxe dans son ensemble soit ne l'est pas du tout. L'agriculteur forfaitaire peut être un assujetti actif à la TVA pour le reste de son activité, mais uniquement s'il s'agit d'une activité autre que la livraison de produits agricoles issus de sa propre activité agricole et la prestation de services agricoles [arrêt du Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) du 21 février 2020, FSK 2342/19, et jurisprudence citée].
- 4 La troisième question, quant à elle, découle du fait que, au cours de la procédure, la requérante a invoqué les critères d'indépendance et d'autonomie. La requérante

a notamment fait valoir qu'elle et son conjoint avaient des comptes bancaires distincts aux fins des élevages qu'ils exploitaient. Ils géraient séparément les ressources destinées à l'élevage, et les ressources attribuées à un élevage étaient utilisées pour les besoins de cet élevage. Les élevages (dans les faits, les conjoints) sont redevables distinctement de l'impôt sur le revenu, en fonction des unités spéciales de production agricole. De ce fait, il est évident que chacun des [Or. 11] élevages est financièrement indépendant. Les élevages sont distincts également d'un point de vue économique. Chacun d'eux dispose de ses propres ressources économiques : financières, d'infrastructure (locaux séparés), matérielles (chacun dispose de ses propres animaux et autres éléments nécessaires à l'élevage des volailles) et commerciales (réseaux propres). Chaque élevage fonctionne comme une entreprise indépendante et ses actifs, s'ils étaient cédés à une autre entité économique, par exemple une société, pourraient former une telle entreprise indépendante. Les élevages sont également indépendants sur le plan organisationnel. Ils disposent de leurs propres processus de livraisons aux contractants et se déroulent dans des locaux séparés. Il convient de souligner que chaque élevage doit répondre individuellement à des normes strictes, telles que définies dans la législation vétérinaire, par exemple en ce qui concerne l'humidité, l'éclairage, l'hygiène, etc., ce qui nécessite notamment un niveau d'organisation approprié (par exemple, une fréquence adéquate d'alimentation et d'abreuvement des animaux).

- 5 De l'avis de la juridiction de céans, la question se pose de savoir si, dans le cas de conjoints qui exercent des activités agricoles distinctes dans le cadre d'une exploitation agricole commune, la renonciation au régime forfaitaire [par l'un] produit des effets pour l'autre.

La juridiction de céans estime qu'aucune disposition de la directive 2006/112 ne permet expressément d'introduire un régime comme celui prévu à l'article 15, paragraphes 4 et 5, de la loi sur la TVA, qui conduit à réserver un traitement particulier aux exploitations agricoles.

L'article 9 de la directive 2006/112 ne constitue pas une base autonome permettant à un État membre d'adopter des règles excluant l'octroi du statut d'assujetti à la TVA à différents membres d'une exploitation agricole au titre de l'exercice de leur activité agricole.

Selon le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative), l'article 15, paragraphes 4 et 5, de la loi relative à la TVA ne saurait être considéré comme une disposition transposant l'article 11 de la directive 2006/112. Cet article permet aux États membres de considérer comme un seul assujetti des personnes indépendantes du point de vue formel mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. Néanmoins, l'adoption de telles règles est subordonnée à la condition d'une consultation préalable du comité de la TVA. Or, la Pologne n'a jamais procédé à de telles consultations.

Il semble que les règles découlant de la directive 2006/112 ne permettent pas de rejeter d'emblée le caractère indépendant de l'activité économique d'une personne au seul **[Or. 12]** motif qu'elle présente le caractère d'une activité agricole. Bien entendu, si le membre d'une exploitation agricole est considéré comme n'exerçant pas une activité économique d'une façon indépendante, mais qu'il est simplement un « associé » de la personne qui exerce cette activité, la vente faussement déclarée par lui doit être attribuée à l'assujetti « réel ». Néanmoins, cette question implique une question de preuve et ne doit pas être réglementée par des dispositions de droit matériel ; elle doit en outre être appréciée au regard des circonstances du cas d'espèce.

- 6 Toutefois, d'un autre côté, des considérations pratiques viennent étayer la conclusion selon laquelle, dans le cas des exploitations familiales ou, plus précisément, des exploitations de plusieurs personnes, l'assujetti est uniquement la personne physique qui a déposé la déclaration d'enregistrement prévue. La conséquence qui en découle pour leur imposition vise à corriger une anomalie antérieure existante et à rétablir la situation telle qu'elle aurait dû exister en l'absence de la pratique abusive.

La pratique abusive peut être liée, entre autres, à la division d'une exploitation agricole en plusieurs entités en vue de bénéficier du régime fiscal particulier, à savoir le régime d'imposition forfaitaire des agriculteurs par l'un des conjoints, avec droit à déduction de la taxe payée en amont par l'autre conjoint.

- 7 Il semble que le régime prévu dans la loi relative à la TVA prévient justement ces abus. Conformément à cette loi, un agriculteur assujetti à la TVA est une entité qui exerce un type particulier d'activité économique, à savoir une activité agricole dans le cadre d'une exploitation agricole (y compris sylvicole ou piscicole) et qui, à cet égard, est à la fois producteur (il produit des produits agricoles en vue de leur distribution) et prestataire de services (il fournit des services agricoles) à l'égard de tiers. Il entend donc exercer une telle activité économique avec l'intention de produire, de vendre des produits agricoles ou de fournir des services agricoles à des tiers. Partant, l'activité d'agriculteur est différente de l'activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services visée à l'article 15, paragraphe 2, de la loi relative à la TVA, ainsi que de l'exploitation continue de biens ou d'actifs incorporels à des fins lucratives. Sa différence tient au caractère agricole des livraisons de biens ou des prestations de services qu'il effectue.

L'assujetti exerçant une activité agricole (article 2, point 15, de la loi relative à la TVA) ou fournissant des services agricoles (article 2, point 21, de la loi relative à la TVA) ne peut pas cumuler les deux **[Or. 13]** statuts, à savoir celui d'assujetti exonéré de la TVA, en tant qu'agriculteur forfaitaire, sur la vente de produits agricoles provenant de sa propre activité et d'assujetti actif à la TVA. L'agriculteur forfaitaire a droit à un remboursement forfaitaire de la TVA sur l'acquisition de certains moyens de production pour l'activité agricole soumis à cette taxe selon le régime défini aux articles 115 et suivants de la loi relative à la TVA. Dans le cadre de ce régime, l'agriculteur forfaitaire, qui est exonéré de la

taxe en vertu de l'article 43, paragraphe 1, point 3, de la loi relative à la TVA, n'a pas le droit de déduire du montant de la taxe due le montant de la taxe en amont selon le régime général prévu à l'article 86, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA. Ce principe est énoncé à l'article 302 de la directive 2006/112, aux termes duquel, lorsqu'un agriculteur forfaitaire bénéficie d'une compensation forfaitaire, il n'a pas de droit à déduction pour des activités soumises à ce régime forfaitaire. Il convient d'ajouter que, en cas de renonciation à l'exonération fiscale et en cas de passage au régime général, l'agriculteur forfaitaire peut « récupérer » la taxe en amont au titre de l'acquisition de moyens de production pour l'activité agricole (par exemple un tracteur) en déposant une régularisation conformément à l'article 91, paragraphes 7 et 7a, lu en combinaison avec l'article 91, paragraphe 2, de la loi relative à la TVA.

Il convient de noter que cette interdiction de cumuler, dans le cadre d'une exploitation agricole, les statuts d'agriculteur forfaitaire et d'assujetti selon le régime général a une portée limitée. La livraison de produits agricoles issus de l'activité agricole propre d'un agriculteur forfaitaire et la prestation de services agricoles par un agriculteur forfaitaire sont exonérées de la taxe et donc soumises au régime fiscal forfaitaire, tandis que la prestation d'autres services est soumise au régime général de la TVA. Le fait qu'une personne soit un agriculteur forfaitaire ne permet pas, en soi, de lui appliquer exclusivement le régime de la fiscalité agricole forfaitaire, quel que soit le type d'activité qu'elle exerce. En effet, ce régime ne comprend que les activités consistant à « effectuer des livraisons de produits agricoles provenant de sa propre activité agricole ou à fournir des services agricoles ». Il s'agit des prestations que l'agriculteur forfaitaire est en mesure d'accomplir avec la main-d'œuvre et les équipements qu'il utilise habituellement pour l'exploitation de sa propre exploitation agricole.

- 8 Il semble que le régime fiscal national concernant les activités et services agricoles exposé ci-dessus soit cohérent et que non seulement il prévienne les abus de la législation fiscale, mais mette également en œuvre les objectifs d'instauration du régime forfaitaire applicable aux agriculteurs tel que prévu [Or. 14] dans la directive 2006/112. Parmi les deux objectifs assignés à ce régime, figure celui de la simplification des procédures administratives pour les agriculteurs, objectif à concilier avec celui de la compensation de la charge de TVA supportée en amont par ces agriculteurs lors de l'acquisition de biens utilisés aux fins de l'exercice de leur activité (en ce sens, arrêts du 8 mars 2012, Commission/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, point 50 ; et du 12 octobre 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, point 38).

Dans sa jurisprudence, la Cour a souligné à plusieurs reprises que le régime forfaitaire est un régime dérogatoire qui constitue une exception au régime général de la directive 2006/112 et qui, dès lors, ne doit être appliqué que dans la mesure nécessaire pour atteindre son objectif (arrêts du 15 juillet 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, point 27 ; du 8 mars 2012, Commission/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, point 49 ; et du 12 octobre 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, point 37).

- 9 De l'avis de la juridiction de céans, il semble envisageable de considérer que la mise en place d'une pratique nationale qui ne permet pas de considérer comme des assujettis distincts à la TVA chacun des conjoints exerçant une activité agricole dans le cadre d'une exploitation agricole, en utilisant les biens faisant partie de la communauté conjugale, vise à prévenir les abus concernant la TVA. Dans ce contexte, les dispositions nationales en question constituent un moyen de prévenir les abus éventuels concernant la TVA, en instituant un statut fiscal uniforme pour une exploitation agricole donnée, indépendamment du nombre d'entités – assujetties à la TVA – qui exercent une activité agricole dans le cadre de cette entreprise.

IV. Compte tenu de ses doutes au regard des dispositions susmentionnées de la directive 2006/112 quant à la taxation des conjoints exerçant une activité agricole dans le cadre d'une exploitation agricole dans les conditions de l'affaire au principal, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) s'estime tenu, en vertu de l'article [267], alinéa 3, TFUE, de déférer à la Cour la présente demande de décision préjudicielle.

V. Suspension de la procédure

[Or. 15]

[OMISSIS]

[Or. 16]

DOCUMENT DE TRAVAIL