

**Cauza C-697/20****Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

21 decembrie 2020

**Instanța de trimitere:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

**Data deciziei de trimitere:**

22 iulie 2020

**Reclamantă:**

W.G.

**Pârât:**

Dyrektor Izby Skarbowej w L.

**Obiectul procedurii principale**

Excluderea posibilității considerării ca persoane impozabile distincte în scopuri de TVA a soților care desfășoară o activitate agricolă în cadrul unei întreprinderi agricole, cu folosirea patrimoniului care constituie comunitatea lor de bunuri; statutul de producător agricol forfetar și statutul de producător agricol supus impozitării conform regimului normal.

**Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare**

Interpretarea dreptului Uniunii; articolul 267 TFUE.

**Întrebările preliminare**

1. Dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, cu modificările ulterioare), în special articolele 9, 295 și 296, trebuie interpretate în sensul că se opun practicii naționale stabilite în temeiul

articolului 15 alineatele 4 și 5 din Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe valoarea adăugată (Dz. U. din 2011, nr. 177, poziția 1054, cu modificările ulterioare), care exclude posibilitatea considerării ca persoane impozabile distincte în scopuri de TVA a soților care desfășoară o activitate agricolă în cadrul unei întreprinderi agricole, cu folosirea patrimoniului care constituie comunitatea lor de bunuri?

2. În vederea răspunsului la prima întrebare este relevant faptul că, potrivit practicii naționale, alegerea de către unul dintre soți a impozitării activității sale conform regimului normal de TVA determină pierderea de către celălalt soț a statutului de producător agricol forfetar?

3. În vederea răspunsului la prima întrebare este relevant faptul că este posibilă o distincție clară între bunurile pe care fiecare soț le folosește în mod independent și autonom pentru activitatea economică desfășurată?

### **Dispozițiile de drept al Uniunii invocate**

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Directiva 2006/112”: articolele 9, 295 și 296.

### **Dispozițiile naționale invocate**

Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și servicii (Dz. U. din 2011, nr. 177, poziția 1054, cu modificările ulterioare, denumită în continuare „Legea privind TVA”):

Articolul 2

În sensul următoarelor dispoziții:

[...]

15) activitate agricolă – înseamnă producție vegetală și animală, inclusiv [...] producție animală de tip industrial sau fermă [...], creșterea animalelor în ferme și creșterea păsărilor de curte pentru îngrășat și pentru ouat, clocitoare, [...], precum și prestarea de servicii agricole;

16) întreprindere agricolă – înseamnă întreprinderea agricolă în sensul dispozițiilor privind impozitarea în sectorul agricol;

[...]

21) servicii agricole – înseamnă:

a) servicii legate de agricultură și de creșterea animalelor [...],

## Articolul 15

1. Persoane impozabile înseamnă persoanele juridice, entitățile organizaționale fără personalitate juridică și persoanele fizice care exercită în mod independent una dintre activitățile economice menționate la alineatul 2, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective.

[...]

4. Persoanele fizice care exercită exclusiv o activitate de exploatare agricolă, forestieră sau de pescuit sunt considerate persoane impozabile în cazul în care au depus declarația de înregistrare prevăzută la articolul 96 alineatul 1.

5. Prevederile alineatului 4 se aplică *mutatis mutandis* în cazul persoanelor fizice care exercită exclusiv o activitate agricolă în împrejurări diferite de cele prevăzute la alineatul menționat.

## Articolul 43

1. Sunt scutite de la plata taxei:

[...]

3) livrarea de către un producător agricol forfetar a produselor agricole provenite din activitatea sa agricolă și prestarea de servicii agricole de către un producător agricol forfetar;

## Articolul 96

1. Entitățile menționate la articolul 15 sunt obligate ca, înainte de a efectua prima dintre acțiunile specificate la articolul 5, să depună o declarație de înregistrare la directorul administrației fiscale, sub rezerva dispozițiilor alineatului 3.

2. În cazul persoanelor fizice menționate la articolul 15 alineatele 4 și 5, declarația de înregistrare poate fi depusă doar de una dintre persoanele cărora le vor fi emise facturi la achiziția de bunuri și servicii și care vor emite facturi la vânzarea de produse agricole.

### **Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale**

1. În anul 2011, reclamanta gestiona unități speciale de producție agricolă constând în creșterea de pui pentru îngrășare, exploatând două adăposturi pentru păsări dintre cele șase cumpărate în comun cu soțul, care, în celelalte patru adăposturi, gestiona unități speciale de producție agricolă de același tip. La 31 decembrie 2010, reclamanta a depus o declarație de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), renunțând la scutirea de la plata TVA începând cu 1 ianuarie 2011, și a optat pentru o perioadă fiscală lunară,

în timp ce soțul său a beneficiat în continuare de scutire în calitate de producător agricol forfetar.

- 2 Reclamanta a depus rectificări ale declarațiilor TVA-7 pentru lunile ianuarie-decembrie 2011, care au fost considerate corecte de autoritatea fiscală de prim grad, întrucât au inclus veniturile și costurile pentru întreaga întreprindere agricolă.
- 3 La 29 august 2016, reclamanta a depus noi rectificări ale declarațiilor de TVA pentru lunile ianuarie-decembrie 2011 și o cerere de constatare a unui excedent de TVA plătit pentru perioadele fiscale: februarie, aprilie, iunie, august, octombrie și noiembrie 2011.
- 4 Prin decizia din 26 octombrie 2016, autoritatea fiscală de prim grad a considerat că rectificările declarațiilor de TVA pentru lunile ianuarie-decembrie 2011 depuse anterior de reclamantă erau corecte, în schimb a respins cererea acesteia de constatare a unor excedente de TVA plătit pentru lunile menționate din 2011.
- 5 După examinarea contestației introduse, autoritatea administrativă de soluționare a contestațiilor a considerat că obligațiile aferente perioadelor fiscale ianuarie-noiembrie 2011 s-au prescris, dar, cu privire la celălalt capăt de cerere, a apreciat că nu s-a prescris dreptul autorității de a verifica excedentul de TVA plătit. În consecință, prin decizia din 28 februarie 2017, autoritatea administrativă de soluționare a contestațiilor a anulat decizia autorității fiscale de prim grad din 26 octombrie 2016 în ceea ce privește stabilirea cuantumului excedentului taxei impuse anterior de dedus în următoarele perioade fiscale (ianuarie, martie, mai, iulie, septembrie și decembrie 2011) și a cuantumului TVA-ului datorat (februarie, aprilie, iunie, august octombrie și noiembrie 2011) și, în această privință, a încheiat procedura în cauză, iar cu privire la celălalt capăt de cerere – referitor la refuzul de a constata un excedent de TVA plătit pentru lunile menționate din anul 2011 – a menținut decizia autorității de prim grad.
- 6 Potrivit autorității administrative de soluționare a contestațiilor, este cert că pe terenul deținut de soți potrivit regimului comunității legale de bunuri se află șase clădiri (adăposturi pentru păsări), în care cei doi soți gestionau unități speciale de producție agricolă constând în creșterea de pui pentru îngrășare (în două clădiri, această activitate era desfășurată separat de reclamantă, iar în celelalte patru de soțul acesteia).
- 7 Autoritatea administrativă de soluționare a contestațiilor a indicat că reclamanta a depus o declarație de înregistrare și este persoană impozabilă în scopuri de TVA activă pentru activitatea sa agricolă, fiind supusă regimului normal de impozitare. Astfel, aceasta are statutul de persoană impozabilă în scopuri de TVA pentru activitatea agricolă desfășurată în întreprinderea agricolă aflată în coproprietatea soților. În consecință, autoritatea a considerat că depunerea de către reclamantă a declarației de înregistrare menționate la articolul 96 alineatul 1 din Legea privind

TVA produce efecte și față de soțul acesteia, care și-a pierdut astfel statutul de producător agricol forfetar.

- 8 După ce reclamanta a introdus o acțiune la instanța de prim grad, aceasta a respins acțiunea apreciind că, în cazul în care o întreprindere agricolă este proprietatea comună a mai multor persoane, persoană impozabilă în scopuri de TVA activă poate fi doar o persoană. Aceasta este situația și atunci când, în cadrul unei întreprinderi agricole comune, soții aflați sub regimul comunității legale de bunuri desfășoară exclusiv o activitate agricolă de același tip, precum în speță, întrucât cele 6 adăposturi pentru păsări sunt elemente ale patrimoniului lor comun. Instanța a considerat că, având în vedere că reclamanta a depus o declarație de înregistrare de la 1 ianuarie 2011, aceasta este persoana impozabilă în scopuri de TVA activă în considerarea activității agricole exercitate, fiind supusă conform regimului normal de impozitare.
- 9 Reclamanta nu a fost de acord cu această poziție a instanței și a formulat recurs.

#### **Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare**

- 10 Problema fundamentală este formularea unui răspuns la întrebarea dacă, în materie de TVA, în situația în care, într-o întreprindere agricolă care face parte din comunitatea legală de bunuri, fiecare dintre soți declară că desfășoară o activitate separată în unități speciale de producție agricolă (creștere de pui pentru îngrășare), depunerea doar de către unul dintre soți a unei declarații de înregistrare ca persoană impozabilă în scopuri de TVA activă produce efecte față de celălalt soț, care a declarat că este producător agricol forfetar.
- 11 Reclamanta susține că înregistrarea s-a referit exclusiv la persoana sa și că nu poate fi considerată ca înregistrare a unei persoane impozabile menționate la articolul 15 alineatul 4 din Legea privind TVA. În consecință, soțul acesteia nu își putea pierde statutul de producător agricol forfetar și, întrucât gestionează în mod independent propria exploatare agricolă, beneficiază de scutirea de taxă prevăzută la articolul 43 alineatul 1 punctul 3 din Legea privind TVA.
- 12 În temeiul articolului 15 alineatele 1 și 2 din Legea privind TVA și al articolului 9 din Directiva 2006/112, pentru ca o entitate să fie considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA este necesar să se constate că respectiva entitate desfășoară o activitate economică în mod independent. Conținutul acestor dispoziții, analizate complet independent de articolul 15 alineatele 4 și 5 din Legea privind TVA, nu se opune funcționării a două persoane impozabile distincte în cadrul aceleiași întreprinderi agricole – în măsura în care, chiar dacă operează în cadrul aceleiași exploatare, își desfășoară activitatea în mod independent.
- 13 În jurisprudența națională este prezentată și teza potrivit căreia, în cazul persoanelor fizice menționate la articolul 15 alineatele 4 și 5 din Legea privind TVA, declarația de înregistrare poate fi depusă doar de una dintre persoanele cărora le vor fi emise facturi la achiziția de bunuri și servicii și care vor emite

facturi la vânzarea de produse agricole sau la prestarea de servicii. Se consideră că această reglementare stabilește o regulă specială referitoare la statutul formal de persoană impozabilă în cazul întreprinderilor agricole familiale sau, mai exact, al celor exploatate de mai multe persoane. Pentru a simplifica regulile aplicabile declarațiilor fiscale ale acestei grupe de persoane, legiuitorul a introdus principiul potrivit căruia persoană impozabilă este doar persoana fizică ce a depus declarația de înregistrare necesară.

- 14 Prin urmare, prevederile articolului 15 alineatele 4 și 5 din Legea privind TVA conduc, în practică, la un tratament special al întreprinderii agricole – ca masă patrimonială, care poate fi atribuită unei singure persoane impozabile în scopuri de TVA.
- 15 Cea de a doua întrebare se referă la practica națională a instanței de trimitere, potrivit căreia în cadrul aceleiași întreprinderi agricole nu pot coexista două statuti, cel de persoană impozabilă scutită în calitate de producător agricol forfetar (care nu are obligația de a depune declarații, de a ține registre de evidență a TVA sau de a emite facturi) și, în același timp, cel de persoană impozabilă în scopuri de TVA activă – pentru restul activității agricole, și anume prestarea de servicii agricole. Renunțarea la scutirea acordată în temeiul articolului 43 alineatul 1 punctul 3 din Legea privind TVA se poate aplica doar cu privire la activitatea agricolă în totalitatea sa, deoarece fie este scutită de TVA întreaga activitate agricolă a producătorului agricol forfetar, fie nu este scutită nicio parte din aceasta. Producătorul agricol forfetar poate fi o persoană impozabilă în scopuri de TVA activă pentru partea restantă a activității sale, dar numai atunci când această parte restantă este diferită de livrarea de produse agricole provenite din propria activitate agricolă și de prestarea de servicii agricole.
- 16 Cea de a treia întrebare se referă, în schimb, la faptul că, în cursul procedurii, reclamanta a invocat criteriul independenței și autonomiei. Aceasta a susținut, printre altele, că ea și soțul ei dețin conturi bancare diferite pentru activitățile de creștere a păsărilor pe care le desfășoară. Fondurile destinate desfășurării activităților de creștere a păsărilor sunt gestionate separat. Soții sunt supuși separat impozitului pe venit – conform regimului aplicabil unităților speciale de producție agricolă. În aceste împrejurări, este evident că fiecare dintre activitățile de creștere a păsărilor este independentă din punct de vedere financiar, economic și organizatoric.
- 17 Potrivit instanței de trimitere, aspectul dacă, în cazul soților care desfășoară activități agricole separate în cadrul unei întreprinderi agricole comune, renunțarea la regimul forfetar produce efecte față de celălalt soț suscită îndoieli.
- 18 Instanța de trimitere consideră că în Directiva 2006/112 nu există o dispoziție care să permită introducerea directă a unei reglementări precum cea de la articolul 15 alineatele 4 și 5 din Legea națională privind TVA, care conduce la un tratament special în cazul întreprinderii agricole.

- 19 Articolul 9 din Directiva 2006/112 nu constituie un temei în sine pentru instituirea de către statele membre a unor dispoziții care să excludă acordarea statutului de persoană impozabilă în scopuri de TVA diverșilor membri ai unei întreprinderi agricole pentru activitatea agricolă desfășurată.
- 20 În opinia instanței de trimitere, articolul 15 alineatele 4 și 5 din Legea privind TVA nu poate fi considerat un element de transpunere a articolului 11 din Directiva 2006/112. Această dispoziție prevede posibilitatea ca un stat membru să considere persoane independente din punct de vedere formal, dar strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale, ca o persoană impozabilă unică. O asemenea reglementare poate fi însă instituită cu condiția consultării prealabile a comitetului TVA. Cu toate acestea, Polonia nu a consultat niciodată comitetul TVA în acest sens.
- 21 Se pare că reglementările cuprinse în Directiva 2006/112 nu permit înlăturarea *a priori* a caracterului independent al activității economice a unei persoane pentru simplul motiv că aceasta are caracterul de activitate agricolă. Desigur, în cazul în care se constată că un membru al unei întreprinderi agricole nu exercită activitatea economică în mod independent, ci este doar un „colaborator” al unei persoane care desfășoară această activitate, vânzarea declarată în mod fals de acesta trebuie atribuită persoanei impozabile „reale”. Aceasta este însă o chestiune care ține de probatoriu și nu poate face obiectul unei reglementări de drept material și, de altfel, trebuie evaluată cu luarea în considerare a împrejurărilor cauzei concrete.
- 22 Pe de altă parte însă, aprecierea potrivit căreia, în cazul întreprinderilor agricole familiale sau, mai exact, al celor exploatate de mai multe persoane, persoană impozabilă este doar persoana fizică ce a depus declarația de înregistrare necesară are o justificare practică. Consecințele referitoare la impozitarea acestora care decurg de aici au drept scop corectarea unei nereguli preexistente și restabilirea situației care ar fi existat în lipsa unui abuz.
- 23 Abuzurile pot fi legate, printre altele, de împărțirea întreprinderii agricole în mai multe unități cu intenția utilizării unui regim de impozitare special, și anume regimul forfetar de impozitare a producătorilor agricoli, de către unul dintre soți, cu dreptul concomitent la deducerea, de către celălalt soț, a TVA-ului impus anterior.
- 24 Se pare că reglementarea cuprinsă în Legea privind TVA combate tocmai asemenea abuzuri. Potrivit acestei legi, producător agricol persoană impozabilă în scopuri de TVA este o entitate care desfășoară un tip special de activitate economică, și anume o activitate agricolă într-o întreprindere agricolă și care, în cadrul acesteia, este producător și prestator de servicii către terți. Astfel, el are intenția de a desfășura o asemenea activitate economică prin voința de a produce ori de a vinde produse agricole sau de a presta servicii agricole pentru alte entități. Activitatea de producător agricol este, astfel, o activitate diferită de activitatea de producător, comerciant sau prestator de servicii la care se referă articolul 15 alineatul 2 din Legea privind TVA, precum și de cea de exploatare a bunurilor

- corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.
- 25 Persoana impozabilă care exercită activitatea economică (articolul 2 punctul 15 din Legea privind TVA) sau care furnizează servicii agricole (articolul 2 punctul 21 din Legea privind TVA) nu poate cumula două statuti – cel de persoană impozabilă în scopuri de TVA scutită în calitate de producător agricol forfetar pentru vânzarea produselor agricole provenite din propria activitate și, în același timp, cel de persoană impozabilă în scopuri de TVA activă. Producătorul agricol forfetar are dreptul la rambursarea forfetară a taxei pentru achiziția anumitor mijloace de producție pentru agricultură, supuse TVA-ului conform regulilor prevăzute la articolul 115 și următoarele din Legea privind TVA. Potrivit acestei reguli, producătorul agricol forfetar, scutit de TVA în temeiul articolului 43 alineatul 1 punctul 3 din Legea privind TVA, nu are dreptul de a deduce din taxa datorată impusă anterior conform regimului normal, prevăzut la articolul 86 alineatul 1 din Legea privind TVA. Regula de mai sus este reflectată la articolul 302 din Directiva 2006/112. Trebuie adăugat că, în cazul în care renunță la scutirea de TVA și trece la regimul normal, producătorul agricol forfetar poate „recupera” taxa impusă anterior achitată la cumpărarea de mijloace de producție pentru agricultură prin depunerea unei rectificări în temeiul articolului 91 alineatul 7 și alineatul 7 coroborat cu alineatul 2 din Legea privind TVA.
- 26 Interdicția de mai sus de reunire, în cadrul unei întreprinderi agricole, a statutului de producător agricol forfetar și a celui de agricultor impozitat conform regimului normal are un domeniu de aplicare limitat. Sunt scutite de TVA și impozitate conform regimului de impozitare forfetară livrarea de produse agricole provenite din activitatea agricolă proprie, exercitată de un producător agricol forfetar, și prestarea de servicii agricole de către un producător agricol forfetar, în timp ce prestarea altor servicii este supusă regimului normal al TVA. Faptul în sine că o anumită persoană este producător agricol forfetar nu permite ca acesteia să i se aplice exclusiv regimul de impozitare forfetară pentru agricultură indiferent de tipul de activitate desfășurată. Astfel, acest regim se aplică exclusiv activităților care constau în „livrarea de produse agricole provenite din activitatea agricolă proprie sau prestarea de servicii agricole”. Este vorba despre serviciile pe care producătorul agricol forfetar le poate presta utilizând forța de muncă și echipamentele pe care le folosește de obicei pentru exploatarea întreprinderii sale agricole.
- 27 Se pare că regimul de impozitare prezentat mai sus este coerent și nu doar că previne abuzurile fiscale, dar asigură și realizarea obiectivelor privind instituirea, prevăzută de Directiva 2006/112, a regimului forfetar pentru producătorii agricoli, și anume obiectivul de simplificare a procedurilor administrative pentru aceștia, care trebuie conciliat cu cel de compensare a TVA-ului impus anterior, suportat de acești producători agricoli la achiziționarea de bunuri utilizate în scopul desfășurării activităților lor (a se vedea în acest sens Hotărârea Curții din 8 martie 2012, Comisia/Portugalia, C-524/10, EU:C:2012:129, punctul 50, și Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții, C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 38).



- 28 În jurisprudența Curții, s-a subliniat deja, în mai multe rânduri, că regimul forfetar agricol este un regim derogatoriu, care constituie o excepție de la regimul general al Directivei 2006/112, și care nu trebuie, prin urmare, să fie aplicat decât în măsura necesară pentru a-și atinge obiectivul (Hotărârea din 15 iulie 2004, Finanzamt Rendsburg, C-321/02, EU:C:2004:447, punctul 27, Hotărârea din 8 martie 2012, Comisia/Portugalia, C-524/10, EU:C:2012:129, punctul 49, precum și Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții, C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 37).
- 29 În opinia instanței de trimitere, pare posibilă aprecierea că instituirea unei practici naționale care nu permite considerarea ca persoane impozabile distincte în scopuri de TVA a soților care desfășoară o activitate agricolă în cadrul unei întreprinderi agricole, cu folosirea patrimoniului care reprezintă comunitatea lor de bunuri, are drept scop prevenirea abuzurilor în materie de TVA. În acest context, dispozițiile naționale în discuție constituie o măsură de combatere a eventualelor abuzuri în materie de TVA prin introducerea unui statut fiscal uniform cu privire la o anumită exploatare agricolă, indiferent de numărul de entități – persoane impozabile în scopuri de TVA – care desfășoară o activitate agricolă în cadrul respectivei întreprinderi.

DOCUMENT DELIBERAT