

Cauza C-213/24 [Grzera]ⁱ**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

19 martie 2024

Instanța de trimitere:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polonia)

Data deciziei de trimitere:

28 decembrie 2023

Reclamant:

E. T.

Pârât:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Obiectul procedurii principale

Acțiune formulată împotriva deciziei directorului Camerei fiscale din Wrocław (denumită în continuare „DIAS”) din 19 decembrie 2022 privind taxa pe bunuri și servicii (TVA).

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii în temeiul articolului 267 TFUE, în special al articolului 2 alineatul (2), 1 și articolului 9 alineatul 1 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva 2006/112”).

ⁱ Numele prezentei cauze este un nume fictiv. El nu corespunde numelui real al niciuneia dintre părțile la procedură.

Întrebările preliminare

1. Dispozițiile Directivei [2006/112], în special articolul 2 alineatul (1), articolul 9 alineatul (1) din această directivă trebuie interpretate în sensul că o persoană care vinde un bun imobil care nu a fost utilizat anterior pentru o activitate economică, punându-l la dispoziție pentru vânzare unui comerciant profesionist care, în calitate de mandatar al acestei persoane, efectuează apoi o serie de operațiuni organizate în vederea subdivizării și a vânzării la un preț mai mare?

2. Dispozițiile Directivei [2006/112], în special articolul 9 alineatul (1) din această directivă, trebuie interpretate în sensul că trebuie să se considere că fiecare soț care cooperează desfășoară o activitate economică în mod independent?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul general al taxei pe valoarea adăugată – baza unitară de evaluare - articolul 2 alineatul (1), articolul 4 alineatele (1) și (2) și alineatul (3) litera (b).

Dispoziții de drept național invocate

Legea privind taxa pe valoarea adăugată din 11 martie 2004 (Dz. U. 2017, poziția 1221; denumită în continuare "Legea privind TVA"), în vigoare de la 1 ianuarie 2017 până la 31 iulie 2021:

„Articolul 15 alineatul (1) "Persoanele impozabile sunt persoanele juridice, organismele fără personalitate juridică și persoanele fizice care desfășoară în mod independent o activitate economică, astfel cum se menționează la alineatul (2), indiferent de scopul sau de rezultatul acestei activități."

„Articolul 15 alineatul (2) "Activitatea economică include orice activitate a producătorilor, a comercianților sau a prestatorilor de servicii, inclusiv a celor care extrag resurse naturale și a agricultorilor, precum și activitățile profesiilor liberale. Activitatea economică include, în special, activitățile care implică utilizarea de bunuri sau de active necorporale în mod continuu în scopuri lucrative."

Legea din 25 februarie 1964 privind Codul familiei (Dz. U. din 2017, poziția 682, denumit în continuare „k.r.i o.”), în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2017 până la 31 iulie 2021:

„Articolul 31 alineatul 1 „Căsătoria ia naștere între soți în temeiul legii, o comunitate patrimonială (comunitate legală) care acoperă bunurile patrimoniale dobândite în cursul acesteia de cei doi soți sau de unul dintre aceștia (patrimoniu

conjugat). Bunurile care nu sunt acoperite de comunitatea legală fac parte din patrimoniul personal al fiecăruia dintre soți.”

„Articolul 35 Pe durata comunității legale, niciunul dintre soți nu poate solicita partajarea patrimoniului comun. Acesta nu poate nici să dispună, nici să se angajeze să dispună de o participație care, în cazul dispariției comunității, îi revine într-un patrimoniu comun sau în bunuri individuale aparținând acestui patrimoniu.”

Scurtă prezentare a stării de fapt și a procedurii

- 1 E.T (denumită în continuare „reclamanta”) împreună cu soțul său La 21 aprilie 1989, în temeiul unui contract de cesiune a exploatării agricole, domnul T. a dobândit parcelele în cauză în acțiunea principală. În perioada examinată, reclamanta și soțul său au vândut 19 terenuri neamenajate situate în satul L. Niciuna dintre tranzacții nu a fost supusă TVA.
- 2 Reclamanta și soțul său (comitenții) au încheiat, la 11 ianuarie 2011, un contract de comision cu societatea B. A. Z. (comisionarul) în vederea cooperării la amenajarea și la vânzarea unui teren, situat în interiorul comunei Z., destinat construirii unei locuințe și a unui imobil cu servicii. Domeniul de aplicare al contractului cuprindea anumite parcele de teren. Realizarea vânzării a fost stabilită până la sfârșitul anului 2017. În executarea contractului, comisionarului i-a fost acordat un mandat pentru a lua toate măsurile necesare. Pentru a-și realiza proiectul de intenție, comitentul a încredințat întreprinderii care comite o serie de activități, printre care:
 - realizarea unui proiect de divizare a terenului menționat mai sus în parcele mai mici și executarea acțiunilor necesare în acest scop în cadrul înscrierilor formale în cartea funciară și în registrul funciar;
 - amenajarea bunurilor imobile în mass-media, amenajarea terenului, tăierea arborilor și a arbuștilor;
 - obținerea de autorizații și decizii corespunzătoare din partea autorităților și a instituțiilor pentru executarea lucrărilor menționate anterior;
 - realizarea unei publicități adecvate adresate potențialilor cumpărători ai parcelelor;
 - pregătirea documentelor necesare referitoare la bunurile imobile pentru încheierea de către beneficiar a unor contracte notariale cu persoanele interesate de achiziționarea terenurilor în cauză.
- 3 Din acest contract reieșea de asemenea că cheltuielile legate de executarea ordinului ar fi în sarcina contractantului. În plus, un mandat notarial de acțiune în fața instituțiilor și administrațiilor în ceea ce privește obiectul contractului

trebuia să fie stabilit pentru contractant. Remunerația comisionarului a fost stabilită ca sumă reprezentând excedentul prețurilor de vânzare stabilite prin contract, în totalitate sau în proporții determinate potrivit modalităților stabilite pentru fiecare parcelă, și trebuia plătită pe baza unei facturi cu TVA emise de contractant pentru o sumă brută.

- 4 Prin actul adițional nr. 1 la contractul în cauză încheiat la 25 mai 2015, termenul de vânzare a parcelelor a fost prelungit până la sfârșitul anului 2021.
- 5 Potrivit administrației fiscale, vânzarea bunurilor imobile de către reclamantă constituia o activitate economică, iar nu o activitate de gestionare a patrimoniului personal și, ca urmare a acestui fapt, era supusă TVA-ului. Având în vedere acest lucru, autoritatea de primă instanță a stabilit obligația de plată a TVA-ului în sarcina reclamantei pentru vânzarea terenurilor în cuantumul cotei reclamantei pentru anumite luni din perioada decembrie 2017-iulie 2021. O decizie analogă a fost luată în ceea ce privește soțul reclamantei. În calitate de autoritate fiscală de gradul al doilea, DIAS, prin decizia din 19 decembrie 2022, a confirmat decizia autorității de prim grad.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 6 În acțiunea sa în fața instanței de trimitere, reclamanta invocă o interpretare eronată și o încălcare în special a articolului 15 alineatele (1) și (2) din Legea privind TVA-ul, articolul 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă și a articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Aceasta susține că nu reiese din ansamblul împrejurărilor că exercita o activitate economică supusă TVA-ului. În speță, a avut loc o vânzare a unui patrimoniu privat. Un astfel de bun a fost achiziționat pentru uzul propriu al persoanei și nu în scopul unei activități comerciale și, prin urmare, vânzarea acestuia nu poate fi considerată o activitate comercială cu efectul recunoașterii persoanei respective ca persoană impozabilă în scopuri de TVA. Potrivit reclamantei, ea nu poate fi calificată drept persoană impozabilă, din moment ce activitățile sale implică exercitarea normală a unui drept de proprietate și nu a avut intenția de a desfășura o activitate economică sau de a utiliza bunurile imobile pe care le deține în scopul desfășurării unei astfel de activități, iar fondurile obținute urmăresc să își asigure nevoile private. În plus, aceasta a dobândit proprietatea asupra bunurilor în cauză nu în vederea revânzării, ci a rezultatului preluării exploatației agricole.
- 7 În memoriul în apărare, DIAS a solicitat respingerea acestuia, menținându-și totodată integral poziția. Potrivit administrației fiscale, vânzarea a avut loc cel puțin din anul 2017 până în anul 2021, ceea ce dovedește un ciclu și o repetare a operațiunilor, iar reclamanta a pus în aplicare o serie de măsuri prin care se urmărea maximizarea veniturilor obținute din vânzarea bunurilor imobile. De la achiziționarea parcelelor (prin donații), parcelele au fost transformate din terenuri agricole în terenuri construibile (modificări ale planului de amenajare locală), astfel cum a solicitat contractantul în numele reclamantei și al soțului său, spre

vânzare. O parcelă de teren suplimentară a fost, de asemenea, cumpărată pentru a crea drumuri interne și acces la parcelele delimitate. Administrația fiscală a considerat, în special ca elemente care atestă caracterul profesional, continuu, planificat și organizat al vânzării bunurilor imobile în cauză, exercitarea corespunzătoare a activității economice în cauză:

- încheierea unui contract de concesiune cu un întreprinzător de construcții, în temeiul căruia contractantul se angaja să realizeze o serie de operațiuni care urmăreau să facă parcelele respective mai atractive și să le pregătească pentru vânzare, în schimbul cărora urma să primească remunerația prevăzută în contract;

- plata către adjudecatar a contrapartidei executării operațiunilor comandate în cadrul contractului menționat, pe baza facturilor cu TVA pe care le-a adresat domnului T.

- abilitarea acesteia să efectueze aceste activități și să reprezinte instituțiile și organele în fața instituțiilor și organelor în cauzele privind parcelele în cauză.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 8 Directiva 2006/112 atribuie TVA-ului un domeniu de aplicare foarte larg, vizând, la articolul 2, care privește operațiunile impozabile, pe lângă importurile de bunuri, livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare (a se vedea Hotărârea din 10 iunie 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punctul 25 și jurisprudența citată).
- 9 În acțiunea principală, livrările în cauză au fost efectuate în numele și pe seama reclamantei din acțiunea principală.
- 10 În ceea ce privește noțiunea de activitate economică în sensul articolul 9 alineatul (1). 1 Directiva 2006/112 are, potrivit unei jurisprudențe constante, un caracter obiectiv, în sensul că activitatea este considerată ca atare, independent de scopurile sau de rezultatele sale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2006, University of Huddersfield, C-223/03, EU:C:2006:124, punctele 47 și 48, precum și jurisprudența citată).
- 11 Exploatarea unui bun corporal în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată „activitate economică”.
- 12 Reclamanta arată că vinde bunurile sale personale. Prin urmare, instanța de trimitere ridică problema dacă se poate considera că utilizarea, în acest tip de tranzacții, a asistenței unei persoane care dispune de calificările necesare, în vederea unei astfel de pregătiri spre vânzare pentru a maximiza prețul obținut, nu implică organizarea unui sediu permanent, precum și faptul că respectivul comisionar acționează în cadrul întreprinderii sale și că remunerația sa constituie, în esență, excedentul prețului pe care l-a obținut din prețul preconizat de vânzător.

- 13 În conformitate cu jurisprudența CJUE, atunci când o persoană impozabilă vinde un bun din care a decis să rezerve o parte pentru nevoile sale personale, aceasta nu intervine pentru vânzarea acestui înscris în calitate de persoană impozabilă în sensul articolului 2 alineatul (1) din A șasea directivă (a se vedea Hotărârea Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304).
- 14 Directiva 2006/112 prevede posibilitatea de a considera ca persoană impozabilă și o persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din aceasta, în special operațiunile de livrare a unui teren construibil [articolul 12 alineatul (1) litera (b)].
- 15 Legea poloneză nu prevede o reglementare specifică privind impozitarea livrării unui teren construibil. La articolul 43 alineatul (1) punctul 9 din Legea privind TVA-ul exclude de la scutire doar livrarea de terenuri pentru construcții și terenuri pentru construcții. Aceasta înseamnă, în principiu, că, în conformitate cu legislația poloneză, orice activitate de livrare a unui teren destinat construcției este supusă impozitării. Aceasta trebuie să fie însă efectuată de o persoană impozabilă în scopuri de TVA, cu alte cuvinte, în cadrul unor activități economice de natură comercială.
- 16 Cu toate acestea, se pune întrebarea dacă articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf al Directivei 2006/112 permite taxarea operațiunilor de livrare a unui teren construibil care nu a fost utilizat anterior în scopul desfășurării unei activități economice.
- 17 Reiese din jurisprudența CJUE că simpla intenție de a desfășura o activitate economică, confirmată de elemente obiective, determină necesitatea de a trata o persoană ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, chiar dacă administrația fiscală știe că activitatea economică avută în vedere, care trebuia să conducă la operațiuni taxabile, nu va fi realizată (Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304). În schimb, dacă nu există această intenție, este exclus ca entitatea în cauză să fie considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA.
- 18 De asemenea, împrejurarea că reclamantul din litigiul principal a achiziționat bunul corporal în cauză pentru uz propriu nu se opune ca acest bun să fie utilizat ulterior în scopul desfășurării unei „activități economice”. Problema dacă un particular a dobândit eventual un bun în scopul desfășurării activității sale economice sau pentru nevoile proprii se pune în momentul în care acest particular revendică dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru achiziționarea acestui bun (Hotărârea din 19 iulie 2012, C-263/11, EU:C:2012:497, punctul 39).
- 19 Din moment ce reclamanta nu a achiziționat terenurile în vederea exercitării unei activități agricole, nu se poate considera că aceasta avea intenția de a desfășura o activitate comercială. Aceste terenuri, achiziționate ca terenuri agricole, fără TVA, nu ar fi făcut obiectul niciunei utilizări de către reclamantă. Cu toate acestea, rămâne deschisă problema dacă intenția dezvăluită în momentul în care reiterează vânzarea parcelelor „din patrimoniul său”, după modificarea afectării lor pentru

construcții și a excluderii lor din producția agricolă, permite calificarea acestor operațiuni drept activitate economică (comercială). Faptul că schimbarea utilizării terenurilor a avut loc la inițiativa reclamantei, reprezentată de un mandatar profesionist, este relevant în speță.

- 20 În ipoteza în care o astfel de vânzare ar fi considerată comercială, se pune problema de a ști care ar fi numărul de tranzacții care ar determina această natură, un anumit teren putând, în funcție de preț și de cerere, să fie cedat integral în cadrul unei singure tranzacții sau să fie vândut în cadrul mai multor decenii de astfel de tranzacții, în funcție de numărul de parcele de teren pentru care va fi împărțit un astfel de teren.
- 21 Problema calificării drept activitate economică a vânzării imobiliare a făcut obiectul mai multor decizii ale instanțelor naționale. În hotărârea sa din 31 ianuarie 2013, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a considerat că pot face de asemenea obiectul comerțului profesional bunurile dobândite inițial în scopuri personale și utilizate în astfel de scopuri. Este important ca, la momentul vânzării terenurilor, contribuabilul să ia de fapt măsuri active și planificate în materie de tranzacții imobiliare, mobilizând mijloace similare celor utilizate de comercianți (a se vedea Hotărârea NSA din 15 ianuarie 2019). De asemenea, poziția NSA a fost adoptată considerând că intenția care însoțea achiziția inițială de active nu excludea o diferență de tratament ulterioară din aceasta. De asemenea, nu prezintă importanță faptul că, la momentul achiziționării bunului imobil, proprietarul a avut intenția să îl afecteze vânzării în scopul vânzării profitabile, dar că persoana impozabilă a întreprins demersuri cu caracter continuu, organizat și orientate către profitul obținut din vânzarea imobilului.
- 22 Trebuie arătat de asemenea că reiese din jurisprudența Curții referitoare la articolul 9 din Directiva 2006/112 că, pentru a stabili dacă o persoană desfășoară o activitate economică în mod independent, trebuie să se verifice dacă există un raport de subordonare în desfășurarea acestei activități (Hotărârea din 13 iunie 2019, IO, C-420/18, EU:C:2019:490, punctul 38 și jurisprudența citată). Pentru a aprecia existența acestei relații angajator-angajat, trebuie să se verifice dacă persoana în cauză își desfășoară activitățile în numele său, pe cont propriu și pe propria răspundere, precum și dacă ea suportă riscul economic legat de desfășurarea acestor activități. Pentru a concluziona în sensul independenței activității în cauză, Curtea a ținut seama de lipsa oricărei legături de subordonare ierarhică, precum și de faptul că persoana în cauză acționează în nume propriu și pe proprie răspundere, că își organizează în mod liber modalitățile de desfășurare a muncii și că primește ea însăși prestațiile care constituie veniturile sale. Potrivit Curții, riscul economic se raportează întotdeauna la riscul economic suportat direct de persoana a cărei activitate economică este supusă aprecierii caracterului său autonom (Hotărârea din 21 decembrie 2023, C-288/22, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA, EU:C:2023:1024). În speță, riscul economic suportat de reclamantă a fost redus la minimum prin contractul de

comision, iar riscul total de a nu atinge un preț superior prețului minim indicat în contract era suportat de contractant.

- 23 În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, se ridică următoarea întrebare: care este entitatea care desfășoară o astfel de activitate în situația în care vânzarea se referă la bunuri care fac obiectul proprietății comune.
- 24 Până în prezent, autoritățile fiscale naționale au considerat persoană impozabilă separat fiecare dintre soți, atribuindu-i jumătate din valoarea vânzărilor. Această practică era acceptată de instanțele naționale. Cu toate acestea, în prezenta cauză, Tribunalul a concluzionat că această practică încalcă dispozițiile sus-menționate ale Codului familiei polonez. Astfel, reiese fără îndoială din aceste dispoziții că, pe durata căsătoriei, comunitatea patrimonială a soților nu poate fi desființată decât în temeiul unui contract încheiat de aceștia. Din moment ce această comunitate nu poate fi eliminată în mod obligatoriu de o instanță, ea nu poate fi repusă în discuție nici de administrația fiscală. Prin urmare, trebuie să se considere că, în ceea ce privește bunurile comune, soții acționează întotdeauna împreună în ceea ce privește comerțul.
- 25 Întrucât articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede că o persoană impozabilă este o „persoană”, se ridică problema dacă, în ceea ce privește persoanele fizice, fiecare persoană care participă la o operațiune este întotdeauna impozitată separat. Sau, având în vedere reglementarea națională privind regimul matrimonial, termenul „persoană” poate fi înțeles și ca un „grup de persoane fizice care acționează împreună”.
- 26 Reiese din jurisprudența Curții că „articolul 9 alineatul (1) și articolul 193 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că o persoană fizică ce a încheiat cu o altă persoană fizică un contract privind activitatea comună care constituie un parteneriat, lipsit de personalitate juridică, caracterizat prin faptul că prima persoană este abilitată să acționeze în numele tuturor partenerilor, însă intervine singură și în nume propriu în raporturile cu terții atunci când îndeplinește actele constitutive ale activității economice urmărite de acest parteneriat, trebuie considerată ca fiind „persoană impozabilă” în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și care are obligația să achite singură taxa pe valoarea adăugată datorată în conformitate cu articolul 193 din această directivă, în măsura în care acționează pe seama sa ori în contul altei persoane în calitate de comisionar, în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (c) și al articolului 28 din directiva menționată” (Hotărârea din 16 septembrie 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija, EU:C:2020:711). *A contrario*, dacă două persoane realizează un proiect în comun și acționează împreună față de cocontractanții lor, ele ar trebui considerate responsabile pentru plata TVA-ului. Or, din moment ce nu este posibil să se izoleze participarea lor la vânzare, partea obligației de TVA ar trebui de asemenea să fie cumulată.
- 27 Dubiile de mai sus justifică adresarea către Curte a întrebărilor preliminare formulate la început.