

Ediție provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOAMNA JULIANE KOKOTT

prezentate la 23 aprilie 2020(1)

Cauza C-312/19

XT

Celelalte părți din procedură:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[cerere de decizie preliminară formulată de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei)]

„Cerere de decizie preliminară – Drept fiscal – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 9 alineatul (1) – Noțiunea de persoană impozabilă – Capacitatea de a fi persoană impozabilă – Capacitate juridică – Atribuirea operațiunii unei persoane impozabile – Acțiune comună a mai multor persoane – Acțiune a unei societăți interne”

I. Introducere

1. În speță, un proiect imobiliar care cuprinde mai multe clădiri a fost proiectat și realizat de două persoane, dintre care însă doar una – reclamantul din litigiul principal – era activ în exterior. În schimb, partenerul acestuia a participat din punct de vedere financiar numai în proporție de 70 % la cheltuielile de achiziție, dar a fost implicat în deciziile legate de proiect, iar după finalizarea proiectului comun și vânzarea de către reclamant a clădirilor construite, a primit o parte corespunzătoare.

2. Cine este, în acest caz, persoana impozabilă prestatoare care este obligată la plata TVA-ului datorat, atunci când două persoane acționează împreună, dar numai o persoană acționează în nume propriu în exterior? Răspunsul prezintă importanță nu numai asupra datoriei fiscale a prestatorului, ci și asupra deducerii taxei în amonte de către beneficiarul prestației. Astfel, acesta din urmă are nevoie, în acest scop, de o factură, în care se menționează numele și adresa persoanei impozabile care are calitatea de vânzător.

3. Deciziile anterioare ale Curții nu au privit situația în care o persoană participa din umbră

(cu alte cuvinte, în mod tacit) la o activitate care era executată în nume propriu de altă persoană. Curtea a abordat deja doar problema deducerii (proporționale) a TVA-ului achitat în amonte de un proprietar al unei fracțiuni dintr-o coproprietate, pe baza unei facturi adresate ambilor coproprietari(2). În această privință, prezenta cauză oferă ocazia de a dezvolta în continuare tematica foarte importantă a determinării persoanei impozabile, în ipoteza în care la activitățile acesteia participă terți.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Cadrul juridic al Uniunii îl constituie articolul 9 alineatul (1), articolul 193 și articolul 287 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(3) (denumit în continuare „Directiva TVA”).

5. Articolul 9 alineatul (1) prima teză din Directiva TVA prevede:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective. [...]”

6. Articolul 193 din Directiva TVA, referitor la persoana obligată la plata taxei, prevede, în versiunea aplicabilă exercițiilor fiscale în litigiu:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă [...]”

7. Articolul 287 punctul 11 din Directiva TVA conține așa-numita scutire a „întreprinderilor mici” și prevede:

„Statele membre care au aderat după 1 ianuarie 1978 pot scuti persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în monedă națională a următoarelor sume, la cursul de schimb din ziua aderării lor: [...]”

11. Lituania: 29 000 EUR; [...]”

B. Dreptul lituanian

8. Articolul 2 alineatul 15 din Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Legea privind taxa pe valoarea adăugată a Republicii Lituania, denumit în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede:

„«Persoană impozabilă din Republica Lituania» înseamnă o persoană fizică sau juridică din Republica Lituania care desfășoară activități economice de orice tip, precum și un organism de plasament colectiv stabilit în Republica Lituania, care nu are statutul de persoană juridică și funcționează ca un fond de investiții;”

9. Articolul 71 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul prevede:

„Persoanele impozabile care furnizează bunuri sau servicii pe teritoriul țării sunt supuse înregistrării în scopuri de TVA, la calcularea taxei pe valoarea adăugată și la plata taxei pe valoarea adăugată cître stat [...] O persoană impozabilă în scopuri de TVA trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA.”

10. Prin derogare de la dispoziția menționată, articolul 71 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul prevede:

„Prin derogare de la alineatul 1 [al articolului 71 din Legea privind TVA-ul], o persoană impozabilă din Republica Lituania nu este obligată să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, să calculeze TVA-ul și să îl plătească statului în cazul în care valoarea totală anuală a taxelor aferente bunurilor și/sau serviciilor furnizate în cadrul unei activități economice pe teritoriul țării nu depășește 155 000 [litas (LTL)] în ultimele douăsprezece luni. TVA-ul trebuie calculat începând din luna în care această limită a fost depășită. Nu se calculează TVA-ul pentru bunurile livrate și pentru serviciile furnizate pentru care remunerațiile nu depășesc suma de 155 000 LTL. [...]”

III. Litigiul principal

11. Reclamantul din litigiul principal (denumit în continuare „reclamantul”) și o altă persoană fizică (denumită în continuare „partenerul de afaceri”) au încheiat la 19 februarie 2010 un acord privind o activitate comună în scopul colaborării în vederea construirii unui imobil rezidențial situat în orașul Vilnius (Lituania) sau în apropierea acestuia.

12. La 25 aprilie 2010, reclamantul și partenerul său de afaceri au decis, împreună, să achiziționeze o parcelă de teren agricol de 0,5 ha în districtul Vilnius. La 27 aprilie 2010, reclamantul și proprietarii acestei parcele de teren au semnat un contract de vânzare-cumpărare cu privire la parcela de teren în cauză. Partenerul de afaceri a contribuit cu 70 %, iar reclamantul cu 30 % din prețul de achiziție. Ei au luat decizia de a înregistra dreptul de proprietate asupra parcelei de teren pe numele reclamantului.

13. La 5 mai 2010, reclamantul și partenerul său de afaceri au decis să construiască un complex de cinci clădiri, stabilind că reclamantul va fi obligat să se ocupe de toate documentele necesare pentru construcție și să numească în calitate de diriginte de șantier societatea cu răspundere limitată Konsela (denumită în continuare „Konsela UAB”), al cărei administrator era reclamantul.

14. La 2 noiembrie 2010, reclamantul a primit o autorizație de construcție, emisă pe numele său de administrația districtului Vilnius, pentru construirea a cinci clădiri pe parcela de teren. La 22 aprilie 2010, a fost încheiat contractul privind lucrările de construcție și a fost semnat de reclamant, în calitate de client și de reprezentant al societății Konsela UAB. Antreprenorul de construcții a emis o factură de TVA la 15 februarie 2011, cu privire la construirea primelor patru clădiri, și una la 11 februarie 2013, cu privire la construirea celei de a cincea clădiri.

15. La 2 decembrie 2010, reclamantul și partenerul său de afaceri au decis să vândă prima clădire cu o parte din parcela de teren și să utilizeze suma primită pentru lucrările de construcție. Acest bun imobil a fost vândut prin contractul de vânzare-cumpărare încheiat între reclamant și cumpărători (persoane fizice) la 14 decembrie 2010.

16. La 10 ianuarie 2011, reclamantul și partenerul său de afaceri au încheiat un acord privind încetarea contractului lor privind activitatea comună din 19 februarie 2010 și împărțirea bunurilor și a datoriilor. Prin acordul respectiv, s-a decis încetarea contractului privind activitatea comună și acordarea dreptului asupra activelor produse (a patra și a cincea clădire) partenerului de afaceri, iar reclamantul s-a angajat să îi ramburseze acestuia din urmă, până în anul 2017, o sumă de 300 000 LTL (86 886 EUR), reprezentând diferența dintre participația sa la capital și cota din bunurile comune primite.

17. În temeiul acestui acord, a doua și a treia clădire reveneau reclamantului și au fost

vândute, împreună cu părțile de teren aferente acestora, la 30 mai 2011 și, respectiv, la 13 noiembrie 2012.

18. La 1 februarie 2013, reclamantul și partenerul său de afaceri au încheiat un act privind transferul dreptului de proprietate (transfer de proprietate) care stipulează că, având în vedere contractul din 10 ianuarie 2011, reclamantul a transferat partenerului său de afaceri a patra și a cincea clădire împreună cu părțile din parcela de teren aferente acestora.

19. Prin decizia din 6 februarie 2013, reclamantul și partenerul său de afaceri au decis, în temeiul acordului din 19 februarie 2010 privind activitatea comună, ca reclamantul să vândă a cincea clădire și partea din parcela de teren aferentă acesteia, înregistrate pe numele său, și să transfere imediat suma primită partenerului său de afaceri. Prin contractul de vânzare-cumpărare din 13 februarie 2013, acest bun imobil a fost vândut unei persoane juridice cu sediul în Lituania.

20. Reclamantul și partenerul său de afaceri nu au considerat aceste vânzări imobiliare realizate la 14 decembrie 2010, la 30 mai 2011, la 13 noiembrie 2012 și la 13 februarie 2013 ca fiind o activitate (economică) supusă TVA-ului, acesta fiind motivul pentru care nu au calculat și nu au declarat TVA-ul care trebuia plătit de cumpărători, nu au declarat și nu au plătit TVA-ul și nu au dedus TVA-ul achitat în amonte.

21. După ce reclamantul a fost supus unui control fiscal având ca obiect impozitul pe venitul persoanelor fizice și TVA-ul pentru perioada 2010-2013, autoritatea fiscală locală a calificat livrările în litigiu ca fiind o activitate unică supusă TVA-ului și a stabilit că reclamantul este persoană impozabilă răspunzătoare pentru plata TVA-ului datorat în legătură cu toate aceste livrări.

22. În cadrul calculării TVA-ului datorat, autoritatea fiscală locală a recunoscut din oficiu dreptul reclamantului la deducerea TVA-ului aferent facturilor TVA emise de Konsela UAB și a calculat sumele datorate cu titlu de TVA contestate după deducerea TVA-ului aferent achiziției (construcției) clădirilor menționate.

23. Reclamantului i s-a solicitat să plătească TVA-ul calculat în cuantum de 39 586,71 EUR, majorat cu dobânzi de întârziere în cuantum de 11 695 EUR. Prin decizia pronunțată la 3 noiembrie 2015 de Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspectoratul fiscal de stat din Vilnius, Lituania), decizia de impunere a fost confirmată. Contestația formulată împotriva acestei decizii a fost respinsă de Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspectoratul fiscal de stat din cadrul Ministerului de Finanțe al Republicii Lituania) prin decizia din 3 martie 2016.

24. Celelalte căi de atac formulate de reclamant au fost de asemenea respinse prin decizia din 18 iulie 2016 a Mokestinų ginčų komisija (Comisia pentru litigii fiscale) și prin hotărârea pronunțată de Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania). Împotriva hotărârii de respingere, reclamantul a formulat recurs la Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei).

IV. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții de Justiție

25. Prin decizia din 10 aprilie 2019, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Curtea Administrativă Supremă) a adresat Curții următoarele întrebări preliminare în temeiul articolului 267 TFUE:

„1) Articolul 9 alineatul (1) și articolul 193 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în

sensul c?, în împrejur?ri cum sunt cele din spe??, nu se poate considera c? o persoan? fizic? precum reclamantul a realizat «în mod independent» activitatea (economic?) în cauz? ?i c? este necesar s? pl?teasc? integral taxa pe valoarea ad?ugat? aferent? livr?rilor în litigiu sau, altfel spus, în sensul articolului 9 alineatul (1) ?i al articolului 193 din Directiva 2006/112, trebuie s? se considere c? persoana impozabil? c?reia îi revin obliga?iile în discu?ie este activitatea comun?/parteneriatul (participan?ii la activitatea comun? în mod colectiv; în situa?ia de fa??, reclamantul ?i partenerul s?u de afaceri împreun?) – care potrivit dreptului na?ional nu constituie o persoan? impozabil? ?i nu are personalitate juridic? –, iar nu doar o persoan? fizic? precum reclamantul?

2) În cazul unui r?spuns afirmativ la prima întrebare, articolul 193 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c?, în împrejur?ri cum sunt cele din spe??, TVA?ul se pl?te?te individual de fiecare dintre participan?ii la activitatea comun?/parteneriat (în situa?ia de fa??, de reclamant ?i de partenerul s?u de afaceri) –, în condi?iile în care activitatea comun?/parteneriatul nu constituie, în conformitate cu dreptul na?ional, o persoan? impozabil? ?i nu are personalitate juridic? – pentru partea din fiecare plat? cu titlu de contrapresta?ie care este primit? de ace?tia (sau care urmeaz? s? fie primit? ori care le este datorat?) în cazul livr?rilor taxabile de bunuri imobile? Articolul 287 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c?, în împrejur?ri de tipul celor din prezenta cauz?, cifra de afaceri anual? men?ionat? în aceast? dispozi?ie se stabile?te ?inând seama de venitul total rezultat din activitatea comun? (ob?inut în mod colectiv de participan?ii la activitatea comun? respectiv?)”

26. În procedura în fa?a Cur?ii au prezentat observa?ii scrise doar Republica Lituania ?i Comisia European?.

V. Aprecieri juridic?

A. Cu privire la prima întrebare ?i la prima parte a celei de a doua întreb?ri: care este cu adev?rat persoana impozabil? în spe???

27. Prin intermediul primei întreb?ri ?i al primei p?r?i a celei de a doua întreb?ri – care pot fi examinate împreun? –, instan?a de trimitere solicit? în definitiv s? se stabileasc? care este, în situa?ia din spe??, în conformitate cu articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, persoana impozabil? obligat? la plata TVA?ului aferent livr?rilor de bunuri imobile.

28. Pot fi avu?i în vedere doar reclamantul (astfel cum sus?ine administra?ia fiscal? lituanian?), societatea constituit? de reclamant ?i de partenerul s?u de afaceri (astfel cum sus?ine, în parte, Comisia), reclamantul ?i partenerul s?u de afaceri împreun? (în aceast? direc?ie argumenteaz? instan?a de trimitere) sau – cel pu?in par?ial – doar partenerul de afaceri (astfel cum sus?ine, în parte, tot Comisia).

29. R?spunsul la aceast? întrebare presupune ca cel pu?in una dintre cele patru variante (reclamantul, partenerul de afaceri, societatea constituit? de reclamant ?i de partenerul s?u de afaceri, reclamantul ?i partenerul s?u de afaceri împreun?) s? i se poat? recunoa?te capacitatea de a fi o persoan? impozabil? în sensul Directivei TVA (a se vedea în aceast? privin?? punctul 1). Aceasta include problema de a stabili care sunt, în spe??, criteriile care permit s? se determine care dintre persoanele impozabile care pot fi avute în vedere este cea obligat? la plata TVA?ului aferent vânz?rii bunurilor imobile. Este, în definitiv, o chestiune de atribuire a opera?iunilor concrete uneia dintre persoanele impozabile relevante (a se vedea în aceast? privin?? punctul 2).

1. Capacitatea de a fi persoan? impozabil?

30. Potrivit articolului 9 alineatul (1) prima teză din Directiva TVA, „persoan? impozabil?”

înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective(4).

31. Potrivit jurisprudenței Curții, noțiunile utilizate la articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, în special noțiunea de „orice persoană”, oferă o definiție largă noțiunii de „persoană impozabilă”(5). Astfel, accentul este pus pe independența exercitării unei activități economice, în sensul că sunt considerate persoane impozabile în scopuri de TVA toate persoanele fizice sau juridice, atât publice, cât și private, precum și entitățile lipsite de personalitate juridică care îndeplinesc în mod obiectiv criteriile prevăzute de această dispoziție(6).

32. Prin urmare – susține Curtea –, pentru a constata independența exercitării unei activități economice, este necesar să se verifice dacă persoana în cauză își desfășoară activitățile în numele și pe seama sa, precum și pe proprie răspundere, precum și dacă suportă riscul economic legat de desfășurarea acestor activități(7).

33. Deși aceasta din urmă privește mai mult problema atribuirii operațiunii unei persoane concrete și mai puțin calitatea persoanei impozabile, ea constituie totuși, potrivit jurisprudenței Curții, principala premisă a unei activități economice, potrivit articolului 9 din Directiva TVA. În schimb, forma juridică în care sunt efectuate aceste activități (persoană fizică, persoană juridică sau societate de persoane) și aspectul dacă acestei forme juridice îi este recunoscut de dreptul național o personalitate juridică proprie nu sunt determinante(8).

34. Cu toate acestea, activitatea economică presupune ca ordinea juridică națională să confere capacitatea de a încheia acte juridice (pe plan economic)(9). Or, pot încheia acte juridice numai entitățile care pot fi titulare de drepturi și de obligații, adică cele care au capacitate juridică.

35. Persoanele fizice și juridice au, prin definiție, capacitate juridică. Alte entități (cu alte cuvinte, alte forme de activitate) pot avea de asemenea capacitate juridică, în funcție de ordinea juridică națională, fără a fi necesar – astfel cum subliniază Curtea în mod întemeiat – ca acestea să aibă personalitate juridică proprie. Cu toate acestea, o persoană care nu are capacitate juridică proprie nu poate fi persoană impozabilă în scopuri de TVA, în sensul Directivei TVA.

36. Această observație este confirmată, pe de o parte, de jurisprudența Curții referitoare la existența unei prestații impozabile. În această jurisprudență, Curtea subliniază că existența unei operațiuni impozabile a unei persoane impozabile necesită existența unui raport juridic între părți în cadrul căruia sunt schimbate serviciile și remunerația(10). Or, numai o persoană care are capacitate juridică poate crea un raport juridic.

37. Pe de altă parte, această observație este confirmată de jurisprudența Curții referitoare la funcția unei persoane impozabile în sistemul TVA-ului(11). În acest caz, Curtea a decis că persoanei impozabile îi revine funcția de colectare a taxei în contul statului(12). Or, numai o entitate care are capacitate juridică poate indica impozitele pe o factură, le poate colecta prin intermediul prețului sau chiar le poate recupera.

38. În schimb, în măsura în care Comisia afirmă că Curtea a recunoscut deja ca persoană impozabilă un parteneriat înregistrat/o comunitate matrimonială (fără personalitate juridică)(13), această observație trebuie combătută.

39. Astfel, decizia Curții citată de Comisie(14) nu privea problema de a stabili într-o situație specifică persoana impozabilă obligată la plata TVA-ului. Aceasta privea, mai degrabă, o coproprietate de drept german, în care mai multe persoane dețineau fracțiuni ale unui bun. Această comunitate în indiviziune nu era decât o participare reală la un bun, care nu putea

acționa ca atare în raporturile juridice(15). Cu toate acestea, unul dintre coproprietari era deja o persoană impozabilă și dorea să deducă TVA-ul achitat în amonte pentru costurile de producție ale unei părți din proprietate, utilizate în scopuri profesionale.

40. În cauza HE, Curtea a statuat, în ceea ce privește identitatea beneficiarului operațiunilor, că comunitatea în diviziune a doi soți nu era nici o societate cu personalitate juridică, nici o entitate care, deși este lipsită de personalitate juridică, are competența de a acționa în mod independent și că, prin urmare, nu desfășura o activitate economică(16). Coproprietarii ar trebui, mai degrabă, să fie considerați beneficiarii operațiunilor(17). Astfel, Curtea a negat – în mod întemeiat – capacitatea unei forme de cooperare care nu are capacitate juridică (cu alte cuvinte, o comunitate fără capacitate de exercițiu) de a fi persoană impozabilă.

41. În această privință, rezultă că existența unei anumite capacități juridice este o condiție necesară pentru a fi o persoană impozabilă în sensul Directivei TVA. În speță, această capacitate revine, fără a ridica vreo problemă, atât numai reclamantului, numai partenerului de afaceri, cât și reclamantului împreună cu partenerul său de afaceri, în calitate de persoane fizice care au, așadar, capacitate juridică.

42. În prezenta cauză, această capacitate nu este clară în ceea ce privește forma de cooperare dintre reclamant și partenerul de afaceri. Problema dacă această formă de cooperare poate în mod efectiv să încheie acte juridice sau dacă mai degrabă este doar o simplă societate internă, care nu poate acționa în exterior, trebuie soluționată de instanța de trimitere pe baza criteriilor stabilite de ordinea juridică națională. Astfel, în discuție ar putea fi o așa-numită societate tacită, în care partenerul de afaceri participă în raporturile interne doar financiar la activitățile reclamantului, în timp ce acesta din urmă (iar nu societatea) acționează în raporturile externe.

43. În cazul în care ordinea juridică națională conferă formei de cooperare prezente în speță dintre reclamant și partenerul său de afaceri capacitatea de a fi parte, ca atare, la raporturi juridice, atunci aceasta poate fi de asemenea persoană impozabilă. Dacă însă ordinea juridică națională nu a acordat această posibilitate unei asemenea forme de cooperare [un exemplu ar fi, în Germania, societatea tacită în sensul articolului 230 din HGB (Handelsgesetzbuch, Codul comercial)], atunci aceasta nu poate fi considerat persoană impozabilă.

2. Atribuirea operațiunilor concrete uneia dintre persoanele impozabile

44. O problemă distinctă este aceea de a ști căreia dintre cele trei sau patru persoane impozabile posibile trebuie să îi fie atribuite, în situația din speță, operațiunile impozabile, astfel încât persoana respectivă să fie obligată la plata TVA-ului.

45. Se poate lua drept punct de plecare jurisprudența deja menționată (a se vedea în această privință punctele 31 și 32 din prezentele concluzii). Potrivit acesteia, pentru a constata independența exercitării unei activități economice, este necesar să se examineze dacă persoana în cauză își desfășoară activitățile în numele și pe seama sa, precum și pe proprie răspundere, precum și dacă suportă riscul economic legat de desfășurarea acestor activități(18). Astfel, în cazul în care pot fi avute în vedere mai multe persoane impozabile, în cele din urmă doar o singură persoană impozabilă poate îndeplini aceste criterii. Din câte cunoaștem, nu este posibil să se acționeze simultan integral în nume propriu și în numele altei persoane.

46. În plus, aceste criterii dezvoltate de Curte garantează posibilitatea cumpărătorului de a-și exercita în condiții sigure eventualul drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Astfel, el are nevoie în acest scop, în temeiul articolului 226 punctul (5) din Directiva TVA, de o factură cu numele și cu adresa complete ale persoanei impozabile. Totuși, el poate verifica aceste informații menționate în factură numai dacă știe cu cine a încheiat actul juridic (și anume, cu cine din

exterior).

47. În această privință, în speță, este necesar să se examineze cine a livrat, în conformitate cu aceste criterii, clădirile construite cumpărătorilor respectivi.

48. Potrivit instanței de trimitere, doar reclamantul a cumpărat, în nume propriu, parcelele de teren, a fost înscris în cartea funciară în calitate de proprietar unic, a solicitat și a obținut în mod individual autorizația de construcție; tot în mod individual a vândut, în nume propriu, clădirile construite și a emis facturi în acest sens. Chiar dacă, în temeiul dreptului național, cooperarea dintre reclamant și partenerul de afaceri a avut capacitate juridică, aceasta nu a încheiat acte juridice în nume propriu. În plus, întrucât cooperarea dintre reclamant și partenerul de afaceri a încetat la 10 ianuarie 2011, este de asemenea dificil de conceput că tranzacțiile efectuate în luna mai a anului 2011, în luna noiembrie a anului 2012 și în luna februarie a anului 2013 au fost efectuate încă de aceasta. De asemenea, reclamantul și partenerul său de afaceri nu au acționat împreună – nici înainte, nici după încetarea cooperării lor. Prin urmare, din aceste împrejurări rezultă deja că, în speță, numai reclamantul, în mod individual, a acționat în calitate de persoană impozabilă.

49. Participarea internă la profit și la pierderi a partenerului de afaceri nu modifică această concluzie. Contrar opiniei instanței de trimitere și opiniei Comisiei, existența unei participări financiare interne a unui terț nu înseamnă că persoana care acționează în exterior (în speță, reclamantul) nu a mai acționat în mod independent. Dimpotrivă, acesta a acționat, cel puțin inițial, în mod individual, pe seama sa și pe propriul risc, pentru acest motiv fiind persoana impozabilă obligată la plata TVA-ului rezultat din actul respectiv.

50. Reclamantul nu are decât ulterior posibilitatea de a transfera o parte din risc unei alte persoane sau obligația de a împărtăși profitul cu o altă persoană. În măsura în care instanța de trimitere manifestă un disconfort în raport cu ideea că reclamantul este obligat la plata integrală a TVA-ului, aceasta nu ia în considerare faptul că, în funcție de configurația înțelegerii interne, partenerul de afaceri participă deopotrivă la costurile suplimentare ale proiectului. Dacă repartizarea acestor costuri ar fi fost uitată în înțelegerea internă, aceasta este numai o problemă de interpretare a acestei înțelegeri. În orice caz, această situație nu are incidență asupra stabilirii persoanei impozabile concrete care acționează în scopuri de TVA.

51. De asemenea, faptul, menționat de instanța de trimitere, că, în vederea stabilirii impozitului pe venit, administrația fiscală a atribuit anumite venituri partenerului de afaceri este de asemenea lipsită de relevanță în această privință. Legislația națională privind impozitul pe venit și legislația Uniunii în materie de TVA urmăresc obiective diferite. Astfel, de regulă, legislația privind impozitul pe venit prevede de asemenea impozitarea veniturilor obținute de persoanele care nu acționează în mod independent, precum lucrătorii salariați, pe care Directiva TVA (articolul 10 din aceasta) îi exclude în mod explicit din categoria persoanelor impozabile în scopuri de TVA.

52. În plus, simpla posibilitate ulterioară (internă) de a transfera riscul către un terț nu schimbă cu nimic acțiunile întreprinse inițial pe seama sa. Acest lucru poate fi ilustrat de exemplul unei asigurări. Chiar dacă o întreprindere de asigurare acoperă toate riscurile economice ale unei operațiuni desfășurate de o întreprindere, acest lucru nu schimbă faptul că întreprinderea care acționează este persoana impozabilă. Întreprinderea de asigurare nu devine persoană impozabilă în legătură cu operațiunea respectivă doar pentru că întreprinderea este în măsură să transfere, în caz de daună, riscul pierderii înregistrate. Situația ar fi aceeași în ceea ce privește o participare la profitul intern a întreprinderii de asigurare.

53. De asemenea, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA arată că formele de cooperare internă trebuie să efectueze ele însele operațiuni pentru a fi considerate persoane

impozabile. Or, această situație nu se regăsește în speță. Din situația de fapt comunicată reiese că numai reclamantul a realizat operațiunile din aval, și anume vânzarea clădirilor construite, iar nu cooperarea dintre reclamant și partenerul de afaceri.

54. Nici participarea partenerului de afaceri, în raporturile interne, la adoptarea unor decizii comerciale, subliniat de instanța națională, nu este de natură să modifice această concluzie. Aceasta nu produce efecte în exterior și, prin urmare, nu poate avea nicio influență asupra calității de persoană impozabilă a persoanei care acționează în exterior. Pe de o parte, nu este deloc posibil să se determine, în condiții de securitate juridică, influența relevantă a unui terț, necesară în acest scop. Pe de altă parte, beneficiarul prestației nu este în măsură să identifice această influență internă, astfel încât, în lipsa unei facturi legale, deducerea sa ar fi întotdeauna supusă riscului. Această situație s-ar opune ideii unui sistem simplu și eficient privind TVA-ul(19).

55. În plus, astfel cum a statuat deja Curtea, „existența unei anumite cooperări” nu poate fi suficientă pentru a repune în discuție autonomia persoanei care acționează(20). De asemenea, rolul determinant al unei persoane în producție „nu este de natură” să repună în discuție constatarea potrivit căreia aceste persoane își exercită activitățile în mod independent, acționând în numele și pe seama sa, precum și pe proprie răspundere(21). În acest context, Curtea a considerat că fiind operatori independenți supuși TVA-ului persoanele care au acționat ca atare în mod independent în raporturile cu furnizorii lor, cu autoritățile publice și, într-o anumită măsură, cu clienții lor, deși acționau în mare parte sub o marcă comună, prin intermediul unei societăți de capital pe care o dețineau(22). Această concluzie este valabilă cu atât mai mult în prezenta cauză, în care reclamantul a acționat în mod independent în raport cu vânzătorul terenului, mai târziu – în raport cu inspectoratul de stat în construcții, iar ulterior – în raport cu cumpărătorii săi.

56. În plus, relevanța acțiunii pe plan extern este clarificată de normele din Directiva TVA [articolul 14 alineatul (2) litera (c) și articolul 28] privind comisionul la cumpărare sau vânzare. În special, articolul 28 din Directiva TVA(23) arată în mod clar că elementul determinant îl constituie faptul că acționează în nume propriu și mai puțin faptul că acționează pe seama sa. Astfel, chiar dacă se acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, persoana care acționează efectuează o livrare sau o prestare de servicii și rămâne astfel o persoană impozabilă independentă.

57. Această observație ar putea fi relevantă în special în ceea ce privește „acordul de reziliere” din 10 ianuarie 2011 și actul de transfer de proprietate din 1 februarie 2013 privind a patra și a cincea clădire. În ceea ce privește vânzarea subsecventă a celei de a cincea clădiri, efectuată de reclamant în beneficiul unor terți, ar putea fi considerată de asemenea o operațiune pe baza unui contract de comision, conform articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA.

58. În orice caz, chiar presupunând că în speță ar fi existat o operațiune pe baza unui contract de comision, aceasta nu ar modifica în niciun fel calitatea reclamantului de persoană impozabilă care acționează în mod independent. La vânzarea clădirilor, acesta a acționat fie în numele și pe seama sa (așa-numita „operațiune pe seama sa”), fie în nume propriu și în contul altei persoane (așa-numita „operațiune pe baza unui contract de comision”).

3. Concluzie intermediară

59. Rezultă că, în speță, reclamantul poate fi considerat persoana impozabilă specifică care datorează TVA-ul. Numai acesta a acționat în numele și pe seama sa (eventual și în contul altei persoane) și, prin urmare, a acționat pe propriul risc față de clienții săi (cu alte cuvinte, în exterior).

B. Cu privire la a doua parte a celei de a doua întrebări: calculul cifrei de afaceri anuale

În scopul aplicării scutirii pentru întreprinderile mici

60. Întrucât, potrivit opiniei susținute în prezentele concluzii, numai reclamantul poate fi considerat persoană impozabilă, nu mai este necesar să se răspundă la a doua parte a celei de a doua întrebări.

61. Doar în ipoteza în care Curtea ar aprecia că pot fi considerate persoane impozabile fie societatea (tacit) constituită de reclamant și de partenerul de afaceri, fie fiecare dintre cele două persoane este necesar să se răspundă, cu titlu subsidiar, la această întrebare. Ea vizează calculul cifrei de afaceri anuale pentru aplicarea scutirii în cazul întreprinderilor mici, atunci când mai multe persoane sunt implicate în efectuarea operațiunilor.

62. Astfel cum arată în mod întemeiat Comisia, așa-numita „scutire pentru întreprinderile mici” se referă la fiecare persoană impozabilă și la operațiunile acesteia. Această observație rezultă din modul de redactare și din obiectul și finalitatea scutirii prevăzute la articolul 287 din Directiva TVA.

63. Întrucât scutirea fiscală nu este legată în mod obiectiv de natura activității, ci doar de faptul că persoana impozabilă, în mod individual, nu atinge personal o limită a cifrei de afaceri, articolul 287 din Directiva TVA prevede o scutire fiscală subiectivă. Astfel cum Curtea a statuat deja⁽²⁴⁾ și cum am arătat cu altă ocazie⁽²⁵⁾, finalitatea acestei scutiri fiscale subiective constă în principal în realizarea unei simplificări administrative.

64. În lipsa unei asemenea limite, administrația fiscală ar trebui să trateze ca persoană impozabilă, începând cu primul euro, orice persoană care exercită o activitate economică în sensul articolului 9 din Directiva TVA, oricât de nesemnificativă ar fi ea. Aceasta ar genera costuri administrative nu numai pentru persoana impozabilă, ci și pentru administrația fiscală, care nu ar fi compensate de un venit fiscal corespunzător⁽²⁶⁾. Or, tocmai acest lucru se urmărește a fi evitat prin intermediul pragului *de minimis* scutit, prevăzut la articolul 287 din Directiva TVA⁽²⁷⁾.

65. Această finalitate este valabilă și atunci când două persoane impozabile acționează împreună, dar fiecare pe seama sa, fără a trebui considerate împreună o persoană impozabilă independentă. Situația este aceeași atunci când acțiunea comună a dat naștere unei noi persoane impozabile, care, ca urmare a propriei capacități juridice, trebuie considerată ca fiind distinctă de „fondatorii” săi și care nu depășește pragul *de minimis* scutit.

66. În consecință, dacă societatea constituită de reclamant și de partenerul de afaceri ar fi persoana impozabilă care acționează, atunci operațiunile societății ar fi relevante pentru stabilirea cifrei de afaceri anuale în sensul articolului 287 din Directiva TVA. Dacă reclamantul și partenerul de afaceri sunt persoane impozabile, fiecare în mod proporțional cu participarea sa la tranzacțiile comune, atunci cifra de afaceri anuală trebuie de asemenea luată în considerare în mod separat. În măsura în care construcția reținută nu constituie o configurație abuzivă⁽²⁸⁾, iar în speță nu există elemente care să indice acest lucru, această concluzie rămâne valabilă.

67. Cu titlu subsidiar, ar trebui, așadar, să se răspundă la a doua parte a celei de a doua întrebări după cum urmează: articolul 287 din Directiva TVA reprezintă o scutire fiscală subiectivă. În consecință, cifra de afaceri anuală se referă, în fiecare caz, la persoana impozabilă care acționează.

VI. Concluzie

68. În concluzie, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei) după cum

urmeaz?:

„1) Articolul 9 alineatul (1) și articolul 193 din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretate în sensul că persoana impozabilă menționată în cuprinsul acestor dispoziții trebuie să fie în măsură să stabilească raporturi juridice, să înscrie TVA-ul pe o factură și să îl colecteze pe baza prețului convenit. Aceasta presupune ca, în funcție de ordinea juridică națională, să poată, ca atare, să încheie acte juridice, așadar să aibă capacitate juridică.

2) Articolul 9 alineatul (1) și articolul 193 din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretate în sensul că o persoană care are capacitatea de a fi persoană impozabilă exercită activitatea economică în cauză «în mod independent» atunci când – precum în speță reclamantul – acționează în numele și pe seama sa (ori de asemenea în contul unei alte persoane, în cadrul unei operațiuni pe baza unui contract de comision).”

1 Limba originală: germană.

2 Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

3 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

4 A se vedea în special Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 26), Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punctul 27), și Hotărârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 35).

5 Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 27), și Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punctul 28).

6 Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 27), și Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punctul 34).

7 Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 28), și Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punctul 34). A se vedea de asemenea, în acest sens, Hotărârea din 18 octombrie 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, punctul 23).

8 A se vedea, în mod expres, în această privință Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 27), Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punctul 28), și Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punctul 54).

9 Curtea se referă la o entitate care, chiar dacă nu are personalitate juridică, are capacitate proprie de exercițiu – a se vedea Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punctul 54).

10 Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 29), Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punctul 27), și Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 14). Hotărârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 43), menționează chiar un acord între părți cu privire la preț. Un astfel de acord poate fi însă încheiat numai de o persoană care are capacitate juridică.

11 A se vedea Hotărârea din 8 mai 2019, A*PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 22), Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 23), Hotărârea

din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 21), și Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25), precum și Concluziile noastre prezentate în cauza Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2019:976, punctul 41).

12 A se vedea Hotărârea din 8 mai 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 22), Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 23), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 21), și Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25).

A se vedea de asemenea, în acest sens, Concluziile noastre prezentate în cauza Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punctul 21).

13 Comisia citează, în susținerea acestei afirmații, Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punctul 58). În hotărârea respectivă se menționează în mod expres: „Prin urmare, trebuie să se răspundă la a doua întrebare preliminară că, în cazul comenzii unui bun de capital de către o comunitate matrimonială, care nu are personalitate juridică și care nu exercită ea însăși o activitate economică în sensul celei de a șasea directive, coproprietarii care constituie această comunitate trebuie considerați beneficiari ai operațiunii în vederea aplicării acestei directive”. Nu observăm modalitatea în care comunitatea matrimonială ar fi trebuit să fie recunoscută de Curte ca fiind persoană impozabilă.

14 Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

15 A se vedea de asemenea în această privință constatările corecte efectuate de Curte în Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punctul 32). Situația ar fi diferită dacă coproprietarii în indiviziune ar crea o societate de persoane, care are capacitate juridică în exterior și care poate efectua propriile operațiuni. În acest caz, ca urmare a acestei capacități juridice, societatea de persoane ar fi persoana impozabilă care acționează.

16 Hotărârea din 21 aprilie 2005 (C-25/03, EU:C:2005:241, punctul 54).

17 Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punctul 58).

18 Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 28), și Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punctul 34). A se vedea de asemenea, în acest sens, Hotărârea din 18 octombrie 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, punctul 23).

19 A se vedea în această privință în special considerentul (5) al Directivei TVA.

20 Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 31); a se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Szpunar prezentate în cauza Nigl (C-340/15, EU:C:2016:505, punctul 21), potrivit căreia „[s]implul fapt al unei colaborări, fie chiar și strâns” nu indică că o persoană nu mai este persoană impozabilă independentă.

21 Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 33).

22 Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 34).

23 Articolul 28 din Directiva TVA are următorul cuprins: „Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective”.

24 Hotărârea din 2 mai 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punctul 37 *in fine*), și

Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punctul 63).

25 Concluziile prezentate în cauza Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cara-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (C-716/18, EU:C:2020:82, punctul 22 și următoarele) și în cauza Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, punctul 33 *in fine*).

26 Acest aspect este menționat în mod expres în Hotărârea din 2 mai 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punctul 38).

27 A se vedea justificarea referitoare la articolul 25 (Întreprinderi mici) de la pagina 27 din Propunerea Comisiei din 20 iunie 1973, COM (73) 950 final.

28 A se vedea în această privință în special Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 31 și următoarele).