



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 10 noiembrie 2022¹

Cauza C-616/21

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
împotriva
Gmina L.

[cerere de decizie preliminară formulată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia)]

„Cerere de decizie preliminară – Legislație fiscală – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolele 2, 9 și 13 – Prestare de servicii efectuată cu plată – Noțiunea de persoană impozabilă – Activitate economică – Abordare tipologică – Organism de drept public ce organizează pentru locuitori, cu titlu gratuit, eliminarea azbestului pe teritoriul comunei, dar primește în acest scop o subvenție de la un fond – Inexistența unor denaturări semnificative ale concurenței”

I. Introducere

1. Eliminarea de către o comună a deșeurilor periculoase, astfel cum sunt produsele care conțin azbest, are ca scop nu numai protecția sănătății locuitorilor, ci poate ridica, de asemenea, probleme interesante referitoare la legislația privind TVA-ul. În cazul în care locuitorii în cauză ar fi mandatați ei înșiși o firmă pentru a efectua eliminarea, evaluarea în scopuri de TVA ar fi fost clară. Întreprinderea efectuează pentru aceștia o prestație impozabilă și pentru care este datorat TVA-ul. Statul primește TVA-ul corespunzător. O subvenție de stat către locuitori în cuantum de 100 % din costuri nu ar avea nicio relevanță din punctul de vedere al reglementării privind TVA-ul.

2. Care este însă situația atunci când o comună organizează în mod gratuit, pentru locuitorii în cauză, eliminarea acestor deșeurii de către o întreprindere mandatată de ea, iar ulterior costurile suportate de ea inițial îi sunt rambursate, în tot sau în parte, de un terț (în speță, de un fond de stat)? Și în această privință, statul își primește TVA-ul cel puțin o dată, de la întreprindere. Cu toate acestea, în cazul în care comuna primește o subvenție din fonduri de stat, în cuantum cuprins între 40 % și 100 %, acest lucru va determina o nouă prestație, impozabilă și pentru care este datorat TVA-ul, a comunei către locuitori și, prin urmare, la exigibilitatea unui nou TVA?

¹ Limba originală: germana.

3. Consecința lanțului de prestații astfel rezultat (prestare de servicii de către întreprindere către locuitor, prin intermediul comunei) ar fi obligația comunei de a plăti acest TVA, putând însă, în principiu, să exercite un drept de deducere a taxei achitate pentru prestația din amonte. În cazul în care subvenția este egală cu costurile din amonte, situația reprezintă un joc cu sumă nulă și un efort administrativ considerabil. În cazul în care subvenția este mai mică (sau nu intră în baza de impozitare), rămâne un excedent de taxă în amonte, ce ar reduce veniturile fiscale. În cazul în care subvenția este mai mare, sunt generate venituri fiscale suplimentare dintr-un program de sprijin din partea statului. Toate aceste trei consecințe creează dificultăți, mai ales dacă se ia în considerare și obiectivul urmărit de comună prin implicarea sa (protecția mediului, protecția sănătății, prevenirea pericolelor), care este de interes general, iar nu numai în interesul locuitorilor.

4. Evaluarea în scopuri de TVA a operațiunilor comunale de eliminare a azbestului, subvenționate din fonduri de stat, ridică anumite întrebări fundamentale din punctul de vedere al reglementării privind TVA-ul, la care Curtea trebuie să răspundă în cadrul acestei proceduri preliminare. Printre altele, trebuie să se clarifice modul în care trebuie să se determine persoana căreia îi este furnizat serviciul și prestatorul serviciului. În aceeași măsură este fundamentală întrebarea dacă, într-un astfel de caz, o comună – presupunând că ar fi prestator al unui serviciu – exercită de asemenea o activitate economică.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

5. Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată² (denumită în continuare „Directiva TVA”) prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.”

6. Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

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

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

² Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 (JO 2006, L 347, p. 1), modificată ultima dată prin Directiva 2022/890/UE a Consiliului din 3 iunie 2022 (JO 2022, L 155, p. 1).

7. Pe de altă parte, articolul 13 din Directiva TVA prevede:

„(1) Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

În orice caz, organismele de drept public sunt considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile prevăzute în anexa I, cu condiția ca activitățile respective să nu fie efectuate la o scară neglijabilă.

(2) Statele membre pot considera activitățile, scutite în temeiul articolelor 132, 135, 136 și 371, al articolelor 374-377, al articolului 378 alineatul (2), al articolului 379 alineatul (2) sau al articolelor 380-390c, desfășurate de organisme de drept public, drept activități desfășurate de organismele în cauză în calitate de autorități publice.”

8. Articolul 28 din Directiva TVA se referă la comisionarul de prestări de servicii și prevede:

„Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

9. Articolul 73 din Directiva TVA reglementează baza de impozitare:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

B. Dreptul polonez

10. Republica Polonă a transpus Directiva TVA prin ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Legea din 11 martie 2004 privind impozitul pe bunuri și servicii, Dz. U. 2018, poziția 2174, cu modificările ulterioare, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”).

11. Articolul 29a alineatul 1 din Legea privind TVA-ul privește baza de impozitare și prevede:

„Sub rezerva alineatelor 2, 3 și 5, a articolelor 30a-30c, a articolului 32, a articolului 119 și a articolului 120 alineatele 1, 4 și 5, baza de impozitare include toate elementele ce reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor sau prestator în schimbul vânzării de la client sau de la un terț, inclusiv subvențiile și alte plăți suplimentare de aceeași natură primite de furnizor sau prestator, care au un impact direct asupra prețului bunurilor livrate sau al serviciilor furnizate de persoana impozabilă.”

12. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Legea din 8 martie 1990 privind autonomia locală, Dz. U. 2020, poziția 713, astfel cum a fost modificată, denumită în continuare „Legea privind autonomia locală”) prevede la articolul 7 alineatul 1:

„Satisfacerea nevoilor colective ale comunității este o atribuție proprie a comunei. Atribuțiile proprii includ în special chestiuni ce țin de:

- 1) planificarea regională, sectorul imobiliar, protecția mediului și a naturii, precum și gospodărirea apelor; [...]
- 5) protecția sănătății; [...]

13. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Legea din 27 aprilie 2001, Legea privind protecția mediului, Dz. U. 2020, poziția 1219, cu modificările ulterioare, denumită în continuare „Legea privind protecția mediului”) prevede la articolul 400 alineatul 2:

„Fondurile Voievodale pentru Protecția Mediului și Gospodărirea Apelor, denumite în continuare «Fondurile voievodale», sunt persoane juridice ale administrației locale în sensul articolului 9 alineatul 14 din legea menționată la alineatul 1 de mai sus [și anume, din ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Legea din 27 august 2009 privind finanțele publice, Dz. U. 2019, poziția 869, cu modificările ulterioare)].”

14. Articolul 400b din Legea privind protecția mediului prevede la alineatele 2 și 2a:

„2. Obiectivul activității Fondurilor voievodale este finanțarea protecției mediului și a gospodării apelor în măsura specificată la articolul 400a alineatul 1 punctele 2, 2a, 5-9a, 11-22 și 24-42.

2a. Obiectivul activității Fondului național și a Fondurilor voievodale este, de asemenea, de a crea condiții pentru punerea în aplicare a finanțării protecției mediului și a gospodării apelor, în special prin sprijinirea și promovarea activităților care vizează o astfel de punere în aplicare, precum și prin cooperarea cu alte entități, inclusiv cu colectivități teritoriale, întreprinderi și entități stabilite în afara Republicii Polone.”

15. Dispozițiile privind eliminarea azbestului provin dintr-o lege a parlamentului³. În acest sens, există o decizie a Consiliului de Miniștri din 14 iulie 2009 de stabilire a unui program multianual numit „Programul de curățare a țării de azbest pentru anii 2009-2032”⁴. Decizia definește misiunile impuse de Uniunea Europeană într-o perspectivă multianuală și stabilește obiectivele și cadrul juridic, financiar și organizatoric al programului. Prin această decizie, colectivitățile teritoriale sunt obligate să elaboreze programe de eliminare a produselor care conțin azbest.

16. Prin decizia 227/VI/2019 din 26 aprilie 2019, Consiliul orașului L., bazându-se pe Legea privind protecția mediului, a adoptat „Actualizarea Programului de eliminare a azbestului din orașul L. pentru perioada 2018-2032”. Punerea în aplicare a acestei decizii a fost încredințată primarului orașului L. Regulamentul 62/9/2019 al primarului orașului L. din 23 septembrie 2019

³ Ustawa z 19 czerwca 1997 r. o zakazie stosowania wyrobów zawierających azbest (Legea din 19 iunie 1997 privind interzicerea utilizării produselor care conțin azbest, Dz. U. 2020, poziția 1680).

⁴ Uchwała Rady Ministrów z 14 lipca 2009 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą „Program Oczyszczania Kraju z Azbestu na lata 2009-2032”, adoptată în temeiul stawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Legea din 6 decembrie 2006 privind principiile politicii de dezvoltare, Dz. U. 2009, nr. 84, poziția 712).

a stabilit normele de implementare a proiectului. Conform anexei la decizia Consiliului orășenesc al L., activitățile în domeniul eliminării azbestului constau, printre altele, în îndepărtarea produselor care conțin azbest și eliminarea deșeurilor care conțin azbest de pe teritoriul L.

III. Situația de fapt și procedura preliminară

17. Gmina L. (Comuna L., Polonia, denumită în continuare „comuna”) este o colectivitate teritorială. Ea își îndeplinește atribuțiile proprii, care sunt enumerate la articolul 7 din Legea privind autonomia locală. La acestea se adaugă o serie de atribuții care i-au fost delegate din domeniul administrației publice. Ea este înregistrată ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

18. Implementarea programului de eliminare a produselor care conțin azbest reprezintă punerea în aplicare a atribuțiilor legale menționate ale comunei, precum și punerea în aplicare a „Programului de curățare a țării de azbest pentru anii 2009-2032” al guvernului. Ea are loc în temeiul regulamentului primarului orașului L. din 23 septembrie 2019.

19. În conformitate cu acest regulament, comuna elimină (colectează), pe teritoriul său, produsele care conțin azbest din clădirile rezidențiale și agricole, precum și deșeurile care conțin azbest. Aceste măsuri nu se referă la imobile utilizate pentru desfășurarea unei activități economice. Comuna intenționează să suporte toate costurile de eliminare a azbestului din clădirile incluse în program.

20. Ea organizează acest proiect prin acceptarea de cereri din partea rezidenților interesați să elimine azbestul din imobilele lor. Ulterior, selectează contractantul care va elimina azbestul în conformitate cu Legea privind achizițiile publice. Comuna încheie apoi cu acesta un contract privind furnizarea de servicii în imobilele locuitorilor care au depus în prealabil o cerere la administrația comunală.

21. După ce serviciile au fost furnizate, contractantul astfel selectat emite o factură către comună cu privire la suma convenită, împreună cu TVA-ul aferent. Comuna suportă, din fondurile sale, întreaga remunerație, inclusiv TVA-ul. Ulterior, comuna solicită rambursarea în tot sau în parte a cheltuielilor efectuate în acest scop, sub forma unei subvenții din Fondul voievodal pentru protecția mediului și gospodărirea apelor al L. Această subvenție poate acoperi între 40 % și 100 % din costuri, în funcție de îndeplinirea condițiilor stabilite de fond. Ca urmare a acestui fapt, locuitorii nu suportă niciun cost, iar comuna nu încheie cu ei niciun contract privind eliminarea azbestului din imobilele lor.

22. La 7 ianuarie 2020, comuna a solicitat Administrației fiscale emiterea unei decizii preliminare cu privire la următoarele aspecte:

- atunci când implementează acest program, ea acționează în calitate de organism în sensul articolului 15 alineatul 6 din Legea privind TVA-ul?
- primirea unei subvenții din Fondul voievodal pentru protecția mediului și gospodărirea apelor din L. generează o obligație fiscală a comunei în temeiul articolului 19a alineatul 5 punctul 2 coroborat cu alineatul 6 din Legea privind TVA-ul?
- Comuna are dreptul de a deduce taxa achitată în amonte pe baza facturilor emise de contractantul selectat în conformitate cu Legea privind achizițiile publice și care atestă

eliminarea produselor care conțin azbest din clădirile persoanelor fizice și ale asociațiilor de proprietari de locuințe, incluse în programul de eliminare a azbestului din L.?

23. În acest context, comuna a considerat că acționează în calitate de organism de drept public. În calitate de colectivitate teritorială, ea ar îndeplini atribuții proprii, care decurg din articolul 7 alineatul 1 punctul 1 din Legea privind autonomia locală și din programele guvernamentale menționate mai sus. Ea ar finanța eliminarea cu titlu gratuit a azbestului pentru locuitorii care sunt membri ai comunității locale și cărora nu li se cere, pentru aceasta, nicio taxă, redevență, contribuție sau plată. În plus, în situația descrisă, nu ar exista niciun risc de denaturare a concurenței în sensul articolului 13 din Directiva TVA. Astfel, comuna nu ar realiza proiectul cu forțe și resurse proprii, prin intermediul angajaților săi. În schimb, ea trebuie să selecteze contractantul pe baza prevederilor Legii privind achizițiile publice, ceea ce ar constitui o măsură de consolidare a concurenței.

24. În decizia preliminară din 13 martie 2020, Administrația fiscală a constatat că proiectul prezentat de comună ar trebui calificat drept activitate supusă TVA-ului. Astfel, aceasta ar consta în revânzarea către locuitorii comunei a serviciilor de eliminare a azbestului achiziționate de la contractantul selectat. Comuna ar achiziționa aceste servicii de la un contractant selectat în conformitate cu Legea privind achizițiile publice, în nume propriu, dar în contul unor terți. În conformitate cu articolul 8 alineatul 2a din Legea privind TVA-ul, ea acționează astfel în calitate de prestator de servicii, chiar dacă nu încheie contracte cu locuitorii. Destinatari ai prestărilor de servicii nu ar fi toți locuitorii comunei, ci numai cei care au depus cereri în acest sens pentru eliminarea azbestului din imobilele lor. Împrejurarea că toți locuitorii beneficiază în mod indirect de efectele proiectului nu este relevantă.

25. Administrația fiscală a subliniat că contractantul este selectat de comună (iar nu de locuitori), că comuna încheie un contract cu contractantul, că facturile îi sunt adresate și că ea plătește remunerația, din fonduri proprii. Prin urmare, comuna ar participa în mod activ la realizarea prestării de servicii. Ar exista servicii concrete furnizate de comună în favoarea anumitor proprietari de terenuri, individualizați, care au depus o cerere, iar subvenția acordată în L. din Fondul Voievodal pentru Protecția Mediului și Gospodărirea Apelor ar fi legată de acoperirea costurilor acestor prestații concrete.

26. Având în vedere considerațiile de mai sus, Administrația fiscală a acordat comunei statutul de persoană impozabilă în scopuri de TVA și a constatat că desfășurarea activităților menționate anterior este supusă TVA-ului și dă naștere unei obligații fiscale care include de asemenea subvenția acordată în L. de Fondul Voievodal pentru Protecția Mediului și Gospodărirea Apelor. În același timp, există dreptul de deducere a taxei achitate în amonte din facturile emise de contractant.

27. Prin hotărârea din 21 iulie 2020, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Lublin, Polonia) a anulat decizia preliminară din 13 martie 2020 pentru motivul că o comună care primește o subvenție pentru eliminarea azbestului din imobilele locuitorilor ei și care nu percepe o taxă de la locuitori în acest scop nu acționează, în cadrul implementării acestui proiect, ca persoană impozabilă în scopuri de TVA. Eliminarea azbestului de pe teritoriul comunei, inclusiv din imobilele deținute de locuitorii ei, nu ar constitui un proiect economic în domeniul dreptului privat. Ea nu s-ar adresa, în calitate de întreprinzătoare care își desfășoară activitatea în condițiile pieței libere, unui număr nedeterminat de clienți potențiali, cu o ofertă de prestări de servicii în legătură cu eliminarea azbestului (produse și deșeuri care conțin azbest).

28. Potrivit acestei instanțe, în împrejurările date, comuna își îndeplinește obligația de drept public de a elimina azbestul, ca substanță periculoasă pentru sănătatea și viața oamenilor și pentru mediu, de pe teritoriul comunei. Toate activitățile comunei trebuie să fie considerate exclusiv ca intrând sub incidența îndeplinirii de către un organism de drept public a misiunilor de putere publică care decurg din articolul 7 alineatul 1 punctele 1) și 5) din Legea privind autonomia locală, care vizează în mod direct protecția sănătății și a vieții locuitorilor, precum și a mediului natural pe teritoriul administrat de comună.

29. Împotriva acestei decizii a fost introdusă o cale de atac la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia). Aceasta a suspendat procedura și a adresat Curții următoarea întrebare preliminară în temeiul articolului 267 TFUE:

„Prevederile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (cu modificările și completările ulterioare) și în special articolul 2 alineatul (1), articolul 9 alineatul (1) și articolul 13 alineatul (1) din această directivă trebuie interpretate în sensul că o comună (o autoritate publică) trebuie să fie considerată impozabilă în scopuri de TVA în ceea ce privește implementarea programului de îndepărtare a azbestului din imobilele situate pe raza comunei respective și aflate în proprietatea rezidenților care nu suportă nicio cheltuială în acest sens? Sau o astfel de activitate constituie o activitate a comunei în calitate de autoritate publică, întreprinsă în scopul îndeplinirii atribuțiilor sale care vizează protecția sănătății și a vieții locuitorilor, precum și protecția mediului, în legătură cu care comuna nu este considerată impozabilă în scopuri de TVA?”

30. În procedura în fața Curții, au prezentat observații scrise comuna, Republica Polonă, administrația fiscală poloneză și Comisia Europeană. Curtea a decis, în temeiul articolului 76 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, să nu organizeze o ședință de audiere a pledoariilor.

IV. Aprecieră juridică

A. *Cu privire la întrebarea preliminară*

31. Dacă luăm în considerare în mod literal întrebarea preliminară, atunci, la prima vedere, instanța de trimitere pare să fie preocupată de calificarea unei situații de fapt concrete în temeiul Directivei TVA. Cu toate acestea, instanța de trimitere este singura competentă pentru aprecierea situației de fapt⁵. Instanța se întreabă însă în esență cum trebuie să fie interpretate articolele 2, 9 și 13 din această directivă pentru a putea decide apoi dacă, în speță, comuna prestează în favoarea locuitorilor un serviciu impozabil și pentru care este datorat TVA-ul, așa cum consideră administrația fiscală.

32. Pentru a intra sub incidența Directivei TVA, activitățile comunei în cadrul eliminării azbestului trebuie să reprezinte o prestare de servicii *efectuată cu titlu oneros* către locuitorii ei [articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, secțiunea B de mai jos]. Această prestare de servicii trebuie să fi fost efectuată în cadrul unei *activități economice* [articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, secțiunea C de mai jos] astfel încât comuna să fi acționat, de asemenea, în calitate de persoană impozabilă. Totuși, în anumite împrejurări, comunele nu sunt considerate persoane

⁵ A se vedea printre multe altele Hotărârea din 13 ianuarie 2022, *Termas Sulfurosas de Alcafache* (C-513/20, EU:C:2022:18, punctul 36), Hotărârea din 8 octombrie 2020, *Universitatea „Lucian Blaga” Sibiu și alții* (C-644/19, EU:C:2020:810, punctul 47), și Hotărârea din 25 iulie 2018, *Vernaza Ayovi* (C-96/17, EU:C:2018:603, punctul 35).

impozabile atunci când efectuează o activitate economică *în calitate de autorități publice* (articolul 13 din Directiva TVA). Prin urmare, trebuie să se examineze în continuare și această excepție (secțiunea D de mai jos).

B. Cu privire la determinarea prestatorului și a destinatarului prestației

33. TVA-ul, ca impozit general pe consum, are ca scop să greveze capacitatea financiară a consumatorului, evidențiată prin cheltuirea de active de către acesta pentru a obține un beneficiu consumabil⁶. Prin urmare, destinatarul trebuie să fi primit un beneficiu consumabil. Acest lucru este valabil atât în ceea ce privește o livrare, cât și în ceea ce privește o prestare de servicii în sensul articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA. Avantajul consumabil avut în vedere în speță îl reprezintă eliminarea azbestului. Eliminarea azbestului nu este o livrare în sensul articolului 14 și, prin urmare, este o prestare de servicii în sensul articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA.

34. Este însă necesar să se clarifice cine și către cine a furnizat acest serviciu. Poate fi avut în vedere un serviciu prestat de întreprinderea de eliminare către comună (întrucât aceasta a plasat și a plătit comanda) sau către locuitor (întrucât proprietatea acestuia a fost curățată de azbest). Poate fi însă avut în vedere, de asemenea, un serviciu prestat de comună către locuitor, întrucât acesta a depus în acest sens o cerere la comună, iar aceasta din urmă (prin intermediul unui subcontractant angajat) a eliminat azbestul de pe proprietatea sa (a se vedea punctul 2 de mai jos). În plus, Administrația fiscală poloneză pare să fi pornit de la premisa existenței unei operațiuni pe bază de comision în sensul articolului 28 din Directiva TVA (a se vedea punctul 1 de mai jos), în care comuna a acționat în calitate de comisionar pentru locuitor.

1. Cu privire la existența unei operațiuni pe bază de comision

35. Articolul 28 din Directiva TVA precizează că, „[a]tunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective”. Astfel, în cazul în care comuna, în calitate de comisionar, a comandat întreprinderii serviciile de eliminare a azbestului în nume propriu, dar în contul locuitorilor, aceasta ar fi tratată ca și cum ar fi efectuat ea însăși serviciile de eliminare a azbestului către locuitori.

36. Acest tratament în scopuri de TVA al operațiunii pe bază de comision este o ficțiune juridică, după cum a subliniat Curtea în jurisprudența sa constantă⁷. În realitate, activitatea unui comisionar reprezintă o prestare de servicii în temeiul unui contract de gestiune de afaceri, pentru care el primește un comision. Cu toate acestea, pentru motive ce țin de reglementarea privind TVA-ul, această prestare de servicii este recalificată, astfel încât să fie tratată ca prestație principală. Acest lucru este decisiv mai ales în ceea ce privește scutirile de impozit⁸; acestea sunt

⁶ A se vedea de exemplu Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punctul 23), Hotărârea din 11 octombrie 2007, KÖGÁZ și alții (C-283/06 și C-312/06, EU:C:2007:598, punctul 37 – „stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de către persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează”), și Hotărârea din 18 decembrie 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punctele 20 și 23 – „Decisivă este numai natura obligației asumate: pentru ca o astfel de obligație să intre în sfera de aplicare a sistemului comun al TVA-ului, aceasta trebuie să implice un consum”).

⁷ Hotărârea din 21 ianuarie 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, punctul 43), Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punctele 49 și 50), Hotărârea din 19 decembrie 2019, Amărăști Land Investment (C-707/18, EU:C:2019:1136, punctele 37 și 38), Hotărârea din 16 septembrie 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contract privind activitatea comună) (C-312/19, EU:C:2020:711, punctul 49), Hotărârea din 4 mai 2017, Comisia/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punctele 85, 86 și 88), și Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling și alții (C-464/10, EU:C:2011:489, punctul 35).

⁸ A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling și alții (C-464/10, EU:C:2011:489, punctul 36).

astfel extinse la prestarea de servicii a comisionarului în temeiul unui contract de gestiune de afaceri. Rezultatul este un tratament egal al operațiunilor directe și al operațiunilor pe bază de comision.

37. De aici decurge însă, potrivit Curții⁹, că trebuie să fie îndeplinite două condiții pentru ca această dispoziție să își poată găsi aplicarea. Pe de o parte, trebuie să existe un mandat în temeiul căruia comisionarul intervine în contul comitentului în prestarea de servicii, iar pe de altă parte, trebuie să existe o identitate între prestările de servicii achiziționate de comisionar și prestările de servicii vândute comitentului.

38. În ceea ce privește prima condiție, Curtea arată¹⁰ că articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA utilizează în mod expres noțiunea de „contract” și precizează la articolul 28 că persoana impozabilă trebuie să acționeze „în contul unei alte persoane”. Rezultă că, între comisionar și comitent, trebuie să existe un acord ce are ca obiect atribuirea mandatului respectiv. Prin urmare, în unele sisteme juridice, comitentul este de asemenea denumit „mandant”.

39. Dacă însă un astfel de mandat și competența comitentului (mandantului) de a da instrucțiuni comisionarului, rezultată din acest mandat, reprezintă o caracteristică esențială a operațiunii pe bază de comision, atunci – așa cum subliniază în mod întemeiat Comisia – un astfel de mandat nu există în speță. Locuitorul vizat nu mandatează comuna cu eliminarea azbestului pe cheltuiala sa, ci solicită să fie inclus în programul de eliminare finanțat de stat. Dacă acesta reușește sau nu, decide comuna, iar nu el. Cu excepția depunerii cererii, locuitorul nu pare să aibă nicio influență în ceea ce privește efectuarea prestării serviciului. În consecință, ipoteza unei operațiuni pe bază de comision este exclusă.

2. Prestator și destinatar al prestării serviciului de „eliminarea azbestului”

40. Se ridică, așadar, problema fundamentală de a stabili cine a furnizat serviciul de eliminare a azbestului și către cine. Aceasta ridică problema modului în care trebuie să se determine prestatorul și destinatarul prestației atunci când mai multe persoane sunt implicate în furnizarea de „servicii [...] cu titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

a) Indicii pentru determinarea prestatorului și a destinatarului prestației

41. Întrucât TVA-ul urmărește să impoziteze cheltuiala destinatarului prestației pentru un beneficiu consumabil, pentru *determinarea destinatarului prestației* poate fi avut în vedere, în principiu, cel care a plătit serviciul. Astfel, acesta din urmă a suportat cheltuielile corespunzătoare. Totuși, acesta este doar un indiciu. În fapt, pentru a se putea considera că o prestare de servicii este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul Directivei TVA, nu este necesar, după cum rezultă și din articolul 73 din această directivă, ca respectiva contrapartidă a prestării respective să fie obținută direct de la destinatarul acesteia, ci poate fi obținută și de la un terț¹¹. Prin urmare, faptul că nu locuitorul, ci un fond sau comuna a plătit pentru aceasta nu exclude ipoteza unei prestări de servicii către locuitor.

⁹ Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 51).

¹⁰ Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 52).

¹¹ Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 40), Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 34), și Hotărârea din 7 octombrie 2010, Loyalty Management UK (C-53/09 și C-55/09, EU:C:2010:590, punctul 56).

42. Dat fiind că, în dreptul privind TVA-ul, întreprinzătorul prestator are calitatea de collector de taxe în contul statului¹², *determinarea prestatorului* trebuie să se bazeze, în principiu, pe persoana care primește contrapartida. Pentru că numai această persoană poate plăti statului TVA-ul inclus în contrapartidă. În acest sens, comuna se califică drept prestator. Într-adevăr, ei îi este rambursată o anumită sumă de la un fond pentru eliminarea azbestului din imobilul locuitorului. Din această perspectivă, nu contează că comuna nu a eliminat azbestul cu propriul personal, ci a însărcinat o entitate privată să facă acest lucru. Angajarea unui subcontractant este foarte frecventă în activitatea economică și are ca rezultat o prestație a subcontractantului către contractor, care, ulterior, furnizează această prestație ca prestație proprie către clientul său. Curtea a clarificat deja acest aspect¹³.

43. Faptul că, prin eliminarea azbestului, comuna își asumă o sarcină publică (prevenție în materie de sănătate și de securitate) nu exclude posibilitatea unei prestații a comunei către locuitori. Astfel, potrivit jurisprudenței, serviciile cu titlu oneros pot consta, de asemenea, în exercitarea unor funcții conferite și reglementate de lege, într-un scop de interes general¹⁴.

b) Raportul juridic dintre prestator și destinatarul prestației

44. În schimb, Curtea a declarat în mod explicit că, pentru a determina destinatarul prestației impozabile, este necesar să se stabilească cine este legat printr-un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce¹⁵. Curtea consideră însă că un astfel de raport juridic există deja atunci când, între prestație și plată, există o legătură suficient de directă¹⁶. În acest context, prevederile contractuale relevante reprezintă un element care trebuie luat în considerare, în măsura în care situația contractuală reflectă în mod normal realitatea economică și comercială a operațiunilor¹⁷. În ultimă instanță, revine instanței de trimitere sarcina de a evalua aceste raporturi juridice și dispoziții contractuale.

45. Dacă, la solicitarea locuitorului, comuna nu a făcut decât să intermedieze un contract între acesta și întreprinderea de eliminare, plătind, în acest context, contravaloarea doar în calitate de „terț” în sensul articolului 73 din Directiva TVA și fiindu-i rambursată de către fond o parte din aceasta, ar exista o relație de prestare directă între întreprindere și locuitor. Un indiciu în acest sens ar fi să se stabilească cine este răspunzător față de locuitor în cazul unor eventuale daune suferite în cadrul prestării acestui serviciu.

¹² Curtea s-a pronunțat în acest sens într-o jurisprudență constantă: Hotărârea din 11 noiembrie 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, punctul 31), Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare) (C-335/19, EU:C:2020:829, punctul 31), 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 13 martie 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 25), și Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punctul 39).

¹³ Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punctul 34 și următoarele). Comerciantul de cartele telefonice furnizează un serviciu de telecomunicații, care i-a fost furnizat în prealabil (în calitate de subcontractant) de întreprinderea de telefonie.

¹⁴ Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 39), și Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 42).

¹⁵ Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punctul 33); în acest sens se statuează și în Hotărârea din 16 septembrie 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contract privind activitatea comună) (C-312/19, EU:C:2020:711, punctul 40 și următoarele).

¹⁶ Hotărârea din 20 ianuarie 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, punctul 27), Hotărârea din 16 septembrie 2021, Balgarska natsionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743, punctul 31), Hotărârea din 20 ianuarie 2021, Finanzamt Saarbrücken (C-288/19, EU:C:2021:32, punctul 29), Hotărârea din 22 noiembrie 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punctul 39).

¹⁷ Hotărârea din 18 iunie 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punctul 66), în mod similar în Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 43).

46. Dacă, însă, comuna a încheiat contractul cu întreprinderea de eliminare în nume propriu și pe cont propriu și a acționat față de locuitorul respectiv (solicitantul) în nume propriu și pe cont propriu – eventual pe baza dreptului public – atunci fondul poate, de asemenea, să fi plătit în calitate de „terț” pentru un serviciu prestat de comună locuitorului.

47. Dacă am înțeles corect instanța de trimitere, întreprinderea de eliminare s-a angajat față de comună să elimine azbestul aflat pe proprietățile desemnate de comună. Comuna s-a angajat să plătească pentru aceasta. Prin urmare, există un serviciu cu titlu oneros prestat de întreprindere către comună.

48. În schimb, proprietarul nu pare să aibă nicio relație contractuală cu întreprinderea. Dimpotrivă, el a solicitat numai comunei eliminarea azbestului aflat pe proprietatea sa. Acest lucru arată că eliminarea azbestului de către comună este importantă, constituind, așadar, pentru el un avantaj consumabil. Pentru această eliminare la locuitor, comuna primește ulterior de la un fond o rambursare în tot sau în parte a costurilor. În această privință, consider că există o legătură directă între eliminarea azbestului în beneficiul unui locuitor individual (la solicitarea formulată de acesta către comună) și „plata”, cel puțin în parte, a acestui serviciu către comună de către un terț (fond).

49. Cu toate acestea, ar fi posibil și ca refinanțarea de către fond să aibă loc indiferent cine este cel al cărui azbest a fost eliminat (un locuitor sau comuna însăși). În acest caz, plata fondului (terț în sensul articolului 73 din Directiva TVA) s-ar raporta la prestația întreprinderii de eliminare față de comună și ar constitui o simplă refinanțare a comunei din fonduri publice. Or, acest lucru nu rezultă din cererea de decizie preliminară.

50. În măsura în care, în unele observații scrise, este subliniată lipsa unui contract între comună și locuitor, acest lucru nu este relevant. Este adevărat, în mod cert, că nu există un contract clasic de drept civil. Cu toate acestea, după cum s-a menționat deja (punctul 44), este suficient să existe o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită¹⁸.

51. O astfel de legătură directă există atunci când două prestații se condiționează reciproc, și anume atunci când una este efectuată doar cu condiția ca și cealaltă să fie efectuată, și reciproc¹⁹. Aceasta este situația în speță în cazul în care, între refinanțarea de către fond în favoarea comunei și eliminarea azbestului de la un anumit locuitor, care a depus anterior o cerere în acest sens, există o astfel de legătură²⁰, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

52. Prin urmare, în speță, există două prestări de servicii. Întreprinderea prestează un serviciu (eliminarea azbestului) către comună, care este de asemenea, în mod cert, prestat în schimbul unei remunerații. La rândul său, comuna prestează către fiecare locuitor care a solicitat acest lucru un serviciu (eliminarea azbestului), care, la rândul său, este furnizat în schimbul unei remunerații din partea unui terț (plata fondului).

¹⁸ A se vedea trimerile de la notele de subsol 15 și 16.

¹⁹ Hotărârea din 11 martie 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, punctul 26); a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iunie 1994, Empire Stores (C-33/93, EU:C:1994:225, punctul 16), Hotărârea din 23 noiembrie 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, punctul 14).

²⁰ A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 20 ianuarie 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, punctul 27 și următoarele).

c) Cuantumul contrapartidei

53. Singurul aspect care rămâne a fi stabilit este dacă remunerația primită de comună constituie *contravaloarea efectivă* a serviciului prestat locuitorului. Acest lucru pare îndoielnic, deoarece contraprestația plătită de un terț (în speță fondul) acoperă uneori numai o parte din costuri. Potrivit cererii de decizie preliminară, această parte reprezenta, în funcție de premisele existente, între 40 % și 100 % din costurile suportate.

54. Directiva TVA nu impune însă o remunerație echitabilă. Acest lucru reiese încă din articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, care prezumă o prestare de servicii cu titlu oneros chiar și în cazul gratuității. Prin urmare, o prestație efectuată în schimbul unui cost nesemnificativ trebuie, cu atât mai mult, să poată fi considerată o prestație cu titlu oneros. Același lucru rezultă din articolul 80 din Directiva TVA. În consecință, statele membre pot să prevadă că, în cazul serviciilor prestate între persoane afiliate, o contrapartidă prea mică este majorată la valoarea normală. În toate celelalte cazuri, o contrapartidă convenită sub valoarea normală este suficientă și decisivă.

55. Pentru acest motiv, Curtea a statuat deja în mai multe rânduri că faptul că o operațiune economică este realizată la un preț mai mare sau mai mic decât prețul de cost și, prin urmare, la un preț mai mare sau mai mic decât prețul normal al pieței este fără relevanță în ceea ce privește calificarea drept operațiune cu titlu oneros, iar o asemenea împrejurare nu este de natură să afecteze legătura directă care există între prestările de servicii efectuate sau care urmează a fi efectuate și contraprestația obținută sau care urmează a fi obținută, al cărei quantum este determinat în avans și potrivit unor criterii bine stabilite²¹.

56. În consecință, quantumul remunerației nu este relevant pentru calificarea ca prestare de servicii cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA. Elementul decisiv este, mai degrabă, dacă plata (în speță a fondului) se raportează la un serviciu concret (în speță eliminarea azbestului) efectuat de beneficiarul plății (în speță comuna). Dacă aceasta este situația, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere, atunci există și o prestare de servicii efectuată de comună „cu titlu oneros”.

3. Concluzie intermediară

57. Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, pentru a stabili între care părți există o prestare de servicii cu titlu oneros, este necesară o apreciere globală a raporturilor juridice existente. Dacă rezultă din această apreciere o legătură directă între plată (în speță a fondului) și prestarea de servicii (în speță eliminarea azbestului de la un locuitor de către comună), există o prestare de servicii „cu titlu oneros”.

²¹ Hotărârea din 15 aprilie 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 43); a se vedea în acest sens de asemenea Hotărârea din 2 iunie 2016, *Lajvér* (C-263/15, EU:C:2016:392, punctele 45 și 46, precum și jurisprudența citată).

C. Noțiunea de activitate economică în sensul articolului 9 din Directiva TVA

58. Pentru ca comuna să fi acționat în această privință ca persoană impozabilă, ea trebuie să fi desfășurat o activitate economică de eliminare a azbestului în cazul concret. Potrivit articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, noțiunea de „activitate economică” include orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale.

59. Din jurisprudența Curții reiese că această definiție evidențiază întinderea domeniului de aplicare al noțiunii de „activitate economică”, precum și caracterul obiectiv al acestei noțiuni, în sensul că activitatea este considerată ca atare, independent de scopurile sau de rezultatele sale²².

60. În măsura în care este vizată „exploatarea bunurilor”, articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf a doua teză din Directiva TVA precizează că obținerea de venituri cu caracter de continuitate *este considerată* activitate economică. În consecință, simpla administrare a activelor – în cazul în care este efectuată cu caracter de continuitate – poate fi, de asemenea, relevantă în scopuri de TVA. Cu toate acestea, în speță, nu este în discuție „exploatarea bunurilor”²³, astfel încât criteriul continuității nu este relevant în acest caz. Pe de altă parte, o eliminare a azbestului de la un număr mare de persoane, în mod planificat și pentru o anumită perioadă, este, de asemenea, susceptibilă să îndeplinească acest criteriu cu ușurință. Programul de eliminare a azbestului pentru orașul L. prevedea, în orice caz, o perioadă cuprinsă între anii 2018 și 2032.

61. Din jurisprudența Curții rezultă că, pentru a se determina dacă o prestare de servicii este efectuată în schimbul unei remunerații astfel încât această activitate trebuie calificată drept activitate economică, este necesar să se analizeze *ansamblul condițiilor* în care aceasta este realizată²⁴.

62. Această concluzie este confirmată de modul de redactare a articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA. Acesta descrie activitatea economică care determină considerarea unei persoane ca persoană impozabilă prin diferite profesii concrete și „[profesii asimilate]” acestora, ale căror activități sunt considerate activitate economică.

63. Având în vedere dificultatea de a elabora o definiție exactă a activității economice, descrierea activității economice necesare cu ajutorul unor profiluri profesionale tipice („producători, comercianți, persoane care prestează servicii” sau „[persoane care prestează] activități miniere și agricole și activități prestate în cadrul profesiunilor liberale [și profesii asimilate acestora]”) delimitează noțiunea de persoană impozabilă și activitatea economică necesară în acest scop.

²² Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 47), în mod similar Hotărârea din 25 februarie 2021, Gmina Wrocław (Conversiunea unui drept de uzufruct) (C-604/19, EU:C:2021:132, punctul 69); în acest sens, de asemenea Hotărârea din 16 septembrie 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contract privind activitatea comună) (C-312/19, EU:C:2020:711, punctul 39).

²³ În speță, această noțiune este lipsită de obiect și, prin urmare, nu este susceptibilă de comparabilitate cu hotărârile în care Curtea a trebuit să distingă gestiunea ocazională de o activitate economică – a se vedea de exemplu Hotărârea din 20 ianuarie 2021, AJFP Sibiu și DGRFP Brașov (C-655/19, EU:C:2021:40, punctul 24 și următoarele).

²⁴ Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 48), și Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele (C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 29); a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 iulie 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punctul 34), și Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punctul 27).

64. Spre deosebire de o noțiune abstractă, o astfel de descriere tipologică este mai deschisă²⁵. Apartenența la o categorie nu trebuie să se stabilească pe baza unei calificări de natură logico-abstractă, ci în funcție de gradul de similitudine cu arhetipul (modelul). Această clasificare impune o analiză de ansamblu în fiecare caz în parte, care să țină seama de percepția publicului.

65. În acest sens, potrivit jurisprudenței de până acum a Curții, poate fi un factor relevant aspectul dacă nivelul compensației este determinat potrivit unor criterii care garantează că acesta este suficient pentru a acoperi costurile de funcționare ale prestatorului²⁶. Același lucru este valabil în ceea ce privește cuantumul veniturilor, precum și alte elemente, precum importanța clienței²⁷. Or, simpla împrejurare că nu fiecare prestare de servicii, considerată individual, este remunerată la un nivel corespunzător costurilor pe care le-a ocazionat nu poate fi suficientă pentru a se demonstra că activitatea în ansamblul său nu este remunerată potrivit unor criterii care garantează acoperirea costurilor de funcționare ale prestatorului²⁸. Cu toate acestea, Curtea a concluzionat în sensul inexistenței unei activități economice pentru motivul că, printre altele, contribuțiile plătite de beneficiarii prestațiilor în cauză nu urmăreau să acopere decât o mică porție din totalitatea costurilor de funcționare suportate de prestatori²⁹.

66. O astfel de abordare tipologică stă, de exemplu, la baza Hotărârii Curții cu privire la activitatea economică a unui membru al consiliului de supraveghere care a primit o remunerație pentru activitățile sale în calitate de membru al consiliului de supraveghere al unei societăți pe acțiuni. În cele din urmă, Curtea a comparat această activitate cu cea a unei persoane impozabile tipice și a exclus existența unei activități economice ca urmare a particularităților cauzei (remunerație independentă de participarea la ședințe sau de volumul de muncă, lipsa riscului economic, sumă forfetară redusă și fixă)³⁰. Această abordare tipologică fusese deja practică în Hotărârea Gemeente Borsele³¹ și, înainte de aceasta, într-o formă embrionară, în Hotărârea Enkler³².

67. Dacă se examinează activitatea comunei în contextul din speță, se remarcă câteva diferențe față de o persoană impozabilă tipică cu o profesie comparabilă (în speță, „profesia de eliminator de azbest”). Pe de o parte, comuna nu desfășoară o activitate proprie pentru a furniza aceste servicii. Ea nici nu utilizează personal propriu, nici nu caută în mod activ clienți. Dimpotrivă, numai locuitorii ei pot solicita să fie incluși într-un program de eliminare a azbestului stabilit în temeiul dreptului public. Numai ulterior comuna angajează o întreprindere care să efectueze în numele său operațiunile de eliminare a azbestului. Respectiva întreprindere este selectată în cadrul unei proceduri de achiziții publice. Acest lucru nu corespunde selecției tipice a unui subcontractant de către o întreprindere de eliminare a azbestului.

²⁵ A se vedea în acest sens, pentru mai multe detalii, Concluziile noastre prezentate în cauza Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, punctul 25).

²⁶ Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 49); a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 februarie 2018, Ntp. Nagyszénás (C-182/17, EU:C:2018:91, punctul 38 și jurisprudența citată).

²⁷ Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 49); a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele (C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 31), Hotărârea din 19 iulie 2012, Rėdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punctul 38), și Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punctul 29).

²⁸ Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 51).

²⁹ Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele (C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 33), și Hotărârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 50). Acest aspect este subliniat și de Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 52).

³⁰ Hotărârea din 13 iunie 2019, IO (TVA – Activitate de membru al unui consiliu de supraveghere, C-420/18, EU:C:2019:490, punctul 44).

³¹ Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele (C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 29 și următoarele). Această concluzie se datora lipsei unei participări tipice a comunei pe piață – a se vedea Concluziile noastre prezentate în această cauză (C-520/14, EU:C:2015:855, punctul 62 și următoarele).

³² Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punctul 28 – „compararea condițiilor”); pe baza acestei poziții, a se vedea de asemenea Hotărârea din 19 iulie 2012, Rėdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punctele 35 și 36).

68. Activitatea comunei constă exclusiv în organizarea efectuării cu succes a operațiunilor de eliminare a azbestului de către o entitate privată. Or, aceste servicii de organizare nu sunt remunerate, fondul rambursând cel mult costurile „subcontractantului” angajat. În schimb, un întreprinzător tipic ar adăuga la prețul prestației sale aceste costuri de organizare, precum și o marjă de profit. În orice caz, prin furnizarea unor prestații de servicii de organizare intermediare de ea, comuna nu intră în concurență cu alți furnizori privați.

69. De asemenea, comuna este cea care alege cui i se furnizează serviciul corespunzător în cadrul programului respectiv. Prin urmare, nu există o comandă clasică din partea unui locuitor. În mod obișnuit, măsurile de eliminare a azbestului nu sunt gratuite pentru beneficiar (în speță pentru locuitorul respectiv), mai ales dacă aceste servicii au fost achiziționate anterior exclusiv de la un terț. Chiar dacă se iau în considerare plățile efectuate de fond, care preia între 40 % și 100 % din costuri, rămâne incertitudinea – atipică pentru o persoană impozabilă „normală” – a unei remunerații care acoperă cel mult costurile.

70. Chestiunea dacă și în ce măsură terțul rambursează costurile aferente serviciului rămâne deschisă până la decizia ulterioară a terțului (în speță a fondului). În această privință, comuna nici nu desfășoară o inițiativă antreprenorială, nici nu are șanse de a obține profit³³. Prin urmare, ea își asumă doar riscurile de pierdere, în funcție de stabilirea modalităților de rambursare ale unui terț. Nicio persoană impozabilă tipică nu și-ar organiza afacerea astfel încât să organizeze ceva pentru un client, suportând însă, în această privință, numai riscuri de pierdere și fără a avea nici măcar o șansă de profit, nici chiar pe termen foarte lung.

71. De asemenea, motivul care stă la baza desfășurării activității de către comună nu este unul economic. Nu se urmărește generarea de venituri suplimentare sau maximizarea profiturilor existente ori obținerea de excedente. Dimpotrivă, ceea ce prevalează sunt motive de interes general (protecția mediului, prevenirea pericolelor, protecția sănătății etc.), în beneficiul tuturor sau al fiecăruia. Persoana impozabilă tipică acționează în mod diferit.

72. Prin urmare, condițiile în care este prestat serviciul în discuție în litigiul principal sunt diferite de cele în care se desfășoară în mod obișnuit activitatea de eliminare a azbestului. Nici în acest caz, comuna nu oferă servicii pe piața generală de eliminare a azbestului, ci pare să fie mai degrabă utilizator final al serviciilor de eliminare. Ea achiziționează aceste servicii de la întreprinderi de eliminare a azbestului cu care are relații contractuale și le pune la dispoziția locuitorilor din raza sa teritorială în cadrul prevenției în materie de sănătate și de securitate (respectiv, al serviciilor de interes general și de protecție a mediului)³⁴.

73. Prin urmare, articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că impune, în cadrul unei aprecieri de ansamblu, o comparație a activității concrete cu cea a unei persoane impozabile tipice din categoria profesională în discuție. Împrejurările descrise mai sus suscită îndoieli în ceea ce privește existența unei activități economice desfășurate de comună. Decizia concretă aparține însă instanței de trimitere.

³³ Cu privire la suportarea unui risc economic, a se vedea de asemenea Hotărârea din 16 septembrie 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contract privind activitatea comună) (C-312/19, EU:C:2020:711, punctul 41).

³⁴ A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele (C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 35).

D. Cu titlu subsidiar: cu privire la operațiunile în care un organism de drept public „se angajează ca autoritate publică”

74. În cazul în care se consideră totuși că există o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, ar trebui să se clarifice dacă articolul 13 din Directiva TVA este aplicabil. Acesta stipulează că, în anumite împrejurări, organismele de drept public nu sunt persoane impozabile, chiar dacă desfășoară activități economice în sensul articolului 9 din Directiva TVA.

1. Natura și finalitatea articolului 13 din Directiva TVA

75. Articolul 13 din Directiva TVA nu reprezintă o scutire fiscală³⁵, deoarece atât obligația fiscală, cât și scutirea fiscală presupun o activitate economică a unei persoane impozabile (a se vedea printre altele regimul scutirilor prevăzut la articolul 131 și următoarele din directivă). Operațiunile prevăzute la articolul 13 din Directiva TVA nu sunt astfel de activități și, prin urmare, sunt neimpozabile. Ele nu intră în domeniul de aplicare al Directivei TVA.

76. În acest sens, este necesar în prealabil ca organismele de drept public (în speță comuna) „să se angajeze în operațiuni” ca autorități publice [alineatul (1) primul paragraf], cu excepția cazului în care acest lucru ar determina denaturări semnificative ale concurenței [alineatul (1) al doilea paragraf].

77. Această dispoziție derogatorie aplicabilă organismelor de drept public se bazează în opinia noastră pe premisa că, pentru a păstra neutralitatea concurențială, activitățile desfășurate de stat, în calitate de creditor fiscal, în cadrul exercitării autorității publice, nu trebuie să fie impozitate din nou de acesta³⁶. De obicei, în cadrul luării în considerare a tipului [de activitate], astfel cum se impune, asemenea „funcții” nu constituie activități economice în sensul articolului 9 din Directiva TVA. Dacă ele constituie totuși astfel de activități, articolul 13 din directivă împiedică – în sensul unui *regim de simplificare* – nașterea unor obligații fiscale (obligații de înregistrare, de declarare și de plată) pentru stat. Totuși, acest lucru este dificil de reconciliat cu ideea de taxă pe consum din Directiva TVA, prezentată mai sus (punctul 33)³⁷, întrucât impozitarea corectă a consumatorului final nu poate să depindă de aspectul dacă serviciile de utilitate publică către consumator sunt furnizate de prestator în calitate de autoritate publică.

78. Directiva TVA prevede însă un tratament special al organismelor de drept public în ceea ce privește operațiunile efectuate de ele în calitate de autorități publice. Acest lucru se poate baza pe ideea că, de obicei, în exercitarea autorității publice în schimbul unei plăți (de exemplu, eliberarea unui pașaport în schimbul unei taxe – presupunând că aceasta ar fi o activitate economică în sensul articolului 9 din Directiva TVA), nu există o concurență care trebuie protejată și, în acest caz, o autoimpozitare a statului nu pare să aibă sens. Cu toate acestea, în cazul în care s-ar crea

³⁵ Contrar a ceea ce decurge din unele hotărâri ale Curții – de exemplu: Hotărârea din 10 aprilie 2019, PSM „K” (C-214/18, EU:C:2019:301, punctul 38), Hotărârea din 29 octombrie 2015, Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punctele 71 și 75), și Hotărârea din 13 decembrie 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punctul 41), sau din unele Concluzii – de exemplu: Concluziile avocatului general Poiares Maduro prezentate în cauza Isle of Wight Council și alții (C-288/07, EU:C:2008:345, punctele 10, 12, 16, 18 și 30).

³⁶ A se vedea, cu privire la problema „autoimpozitării statului”, Concluziile noastre prezentate în cauza Gemeente Borsele (C-520/14, EU:C:2015:855, punctul 23 și următoarele).

³⁷ Pentru încadrarea juridică a articolului 13 din Directiva TVA, a se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Gemeente Borsele (C-520/14, EU:C:2015:855, punctul 24 și următoarele).

denaturări semnificative ale concurenței, deoarece entități private ar putea furniza același serviciu, excepția de la această excepție, prevăzută la al doilea paragraf, previne perturbarea neutralității concurențiale dintre furnizorii de prestații comparabile.

2. *Operațiuni îndeplinite în calitate de autorități publice*

79. Potrivit jurisprudenței Curții, activitățile în care se angajează ca autorități publice în sensul acestei dispoziții sunt cele îndeplinite de organisme de drept public în cadrul regimului juridic care le este propriu. Dintre aceste activități nu fac parte cele pe care ele le desfășoară în aceleași condiții juridice ca și operatorii economici privați³⁸. În consecință, singurul criteriu care permite o distincție certă între aceste două tipuri de activități este regimul juridic aplicabil în temeiul dreptului național³⁹. În această privință, ținând seama de natura analizei care trebuie efectuată, revine instanței naționale competența de a califica activitatea în discuție în acțiunea principală în considerarea criteriului stabilit mai sus⁴⁰.

80. Jurisprudența Curții pare să se concentreze, în această privință, în primul rând asupra naturii de drept public sau de drept privat a temeiului juridic. O luare în considerare pur formală a temeiului juridic este însă îndoielnică în toate cazurile în care dreptul statului membru permite organismelor de drept public să încheie relații contractuale și în temeiul dreptului public. Domeniul de aplicare al Directivei TVA nu ar trebui să depindă de alegerea condițiilor de formă (contract de drept public sau de drept civil), ci mai degrabă de criteriile de fond. Cu toate acestea, în măsura în care activitatea economică a unui organism de drept public este evaluată printr-o comparație tipologică (a se vedea punctul C de mai sus), majoritatea problemelor ar trebui totuși să poată fi rezolvate la nivelul articolului 9 din Directiva TVA.

81. În speță, sub rezerva unei aprecieri din partea instanței de trimitere, comuna pare să fi acționat în cadrul unui regim special de drept public în sensul jurisprudenței. Cererea locuitorului (a destinatarului prestației) este formulată în cadrul unui program de drept public de eliminare a produselor care conțin azbest, adoptat de Consiliul orașului L. Pe baza unui regulament (de drept public) emis de primar, comuna colectează produsele care conțin azbest. Prin urmare, este posibil ca cererea de includere în programul de eliminare și acceptarea acestei cereri să fi fost formulate în temeiul dreptului public. Chiar și refinanțarea de către Fondul pentru Protecția Mediului și Gospodărirea Apelor este posibil să se bazeze pe un temei de drept public. Prin urmare, este vorba despre o activitate în care acesta s-a angajat ca autoritate publică în sensul jurisprudenței. În consecință, în conformitate cu articolul 13 alineatul (1) din Directiva TVA, comuna nu este considerată, în acest caz, persoană impozabilă.

3. *Inexistența unor denaturări semnificative ale concurenței*

82. Potrivit articolului 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, un organism de drept public este, totuși, considerat din nou persoană impozabilă, chiar și atunci când se angajează în operațiuni ca autoritate publică în măsura în care tratarea sa ca persoană neimpozabilă ar determina denaturări semnificative ale concurenței. Potrivit celui de al treilea paragraf,

³⁸ Hotărârea din 16 septembrie 2008, *Isle of Wight Council și alții* (C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 21), și Hotărârea din 14 decembrie 2000, *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, punctul 17 și jurisprudența citată).

³⁹ Hotărârea din 15 mai 1990, *Comune di Carpaneto Piacentino și alții* (C-4/89, EU:C:1990:204, punctul 10), și Hotărârea din 17 octombrie 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino și alții* (231/87 și 129/88, EU:C:1989:381, punctul 15).

⁴⁰ Jurisprudența constantă a Curții – a se vedea Hotărârea din 16 septembrie 2008, *Isle of Wight Council și alții* (C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 22 și jurisprudența citată).

organismele de drept public sunt, în orice caz, considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile prevăzute în anexa I, cu condiția ca activitățile respective să nu fie efectuate la o scară neglijabilă. În anexa I sunt menționate serviciile de utilitate publică tipice furnizate locuitorilor unui stat membru. Acestea includ furnizarea de apă, gaz etc., dar nu și eliminarea deșeurilor.

83. La originea acestei excepții de la excepție se află împrejurarea că un organism de drept public poate fi însărcinat, în virtutea dreptului național, să exercite anumite activități de natură esențial economică în cadrul regimului juridic care îi este propriu, aceleași activități putând fi exercitate în paralel și de operatori privați, astfel încât calitatea de persoană neimpozabilă a organismului menționat în ceea ce privește TVA-ul putând genera anumite denaturări ale concurenței⁴¹. În plus, o parte a consumatorilor ar suporta TVA-ul, iar o altă parte a consumatorilor nu ar suporta TVA-ul, deși ambelor categorii li se furnizează aceeași prestație (aceiași beneficiu consumabil). Forma juridică a prestatorului (instituție de drept privat sau de drept public) nu poate justifica această diferență în ceea ce privește sarcina TVA-ului suportat de destinatarii prestațiilor.

84. Legiuitorul a intenționat să evite acest rezultat indezirabil atunci când a prevăzut, la articolul 13 alineatul (1) al treilea paragraf din Directiva TVA, că activitățile enumerate în mod expres în anexa I la aceasta sunt, „în orice caz”, supuse TVA-ului – cu condiția ca activitățile respective să nu fie efectuate la o scară neglijabilă – chiar dacă sunt exercitate de organisme de drept public ce se angajează în aceste activități ca autorități publice⁴². Astfel, al doilea și al treilea paragraf de la alineatul (1) al articolului 13 din Directiva TVA sunt strâns legate, deoarece urmăresc același scop, și anume impunerea TVA-ului în sarcina consumatorului, chiar dacă furnizorul său acționează în cadrul autorității publice.

85. Aceste paragrafe urmează, așadar, aceeași logică, conform căreia orice activitate economică ce conferă un avantaj consumabil unui consumator este, în principiu, supusă TVA-ului⁴³. Din această cauză, al doilea și al treilea paragraf de la alineatul (1) al articolului 13 din Directiva TVA trebuie să fie interpretate împreună⁴⁴. În cadrul acestei interpretări de ansamblu, problema dacă tratarea ca persoane neimpozabile a organismelor de drept public care se angajează în calitate de autorități publice ar determina denaturări semnificative ale concurenței trebuie să fie evaluată în raport cu activitatea în cauză, ca atare, fără ca această evaluare să vizeze o anumită piață locală⁴⁵.

86. În pofida acestei clarificări aduse de Curte, acest criteriu nedeterminat (inexistența unor denaturări semnificative ale concurenței) continuă să ridice probleme în practică. Interpretăm concluzia Curții în sensul că, în definitiv, este necesar să se examineze dacă și în ce măsură, prin activitățile organismului de drept public, operatorii economici privați sunt excluși de la furnizarea de utilități consumatorilor, chiar dacă acest organism acționează numai în cadrul regimului său special de drept public. Cu toate acestea, în speță, date fiind circumstanțele specifice ale modalităților programului de eliminare a azbestului, ni se pare că sunt excluse denaturări semnificative ale concurenței.

⁴¹ Hotărârea din 16 septembrie 2008, *Isle of Wight Council și alții* (C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 33).

⁴² Hotărârea din 16 septembrie 2008, *Isle of Wight Council și alții* (C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 34); a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 19 ianuarie 2017, *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, punctul 39).

⁴³ Hotărârea din 16 septembrie 2008, *Isle of Wight Council și alții* (C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 38).

⁴⁴ Hotărârea din 16 septembrie 2008, *Isle of Wight Council și alții* (C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 39).

⁴⁵ Hotărârea din 19 ianuarie 2017, *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, punctul 41), și Hotărârea din 16 septembrie 2008, *Isle of Wight Council și alții* (C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 53).

87. Un aspect esențial în acest caz este faptul că – astfel cum s-a explicat la punctul C de mai sus – comuna nu este prezentă pe piață și nu oferă prestări de servicii ca o întreprindere obișnuită, ci acționează mai degrabă numai ca destinatar al serviciilor prestate. Acest lucru este confirmat și de faptul că, pentru executarea prestației, este selectată și angajată, în cadrul dreptului privind achizițiile publice, o entitate privată. Astfel, în speță, comuna nu înlătură un concurent privat de pe piața de eliminare a azbestului, ci – din motive de drept public de interes general (protecția mediului, prevenirea riscurilor, protecția sănătății, servicii de interes general) – doar se interpune între întreprinderea de eliminare a azbestului și utilizatorul final (în speță locuitorul respectiv) și se refinanțează parțial din fonduri de stat de la un alt organism de drept public.

88. Într-o astfel de situație, considerăm că denaturările concurenței, cel puțin cele de natură semnificativă, pot fi excluse. Împrejurarea că, în această privință, se obțin aceleași venituri din TVA ca și în cazul în care proprietarul ar fi apelat, pe cheltuiala proprie (în locul comunei), la o firmă de eliminare a azbestului pledează, la rândul său, în favoarea aplicării articolului 13 din Directiva TVA la activitățile comunei în cadrul programului specific de eliminare a azbestului.

4. Concluzie intermediară

89. Articolul 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că denaturările semnificative ale concurenței pot fi excluse atunci când, prin modalitățile activităților de drept public, se garantează că operatorii economici privați nu sunt excluși de la furnizarea de servicii de utilitate publică consumatorilor, ci sunt implicați în aceasta, precum în speță.

V. Concluzie

90. În consecință, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) după cum urmează:

- 1) Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, pentru a stabili persoanele între care există o livrare sau o prestare cu titlu oneros, este necesară, în primul rând, o apreciere globală a raporturilor juridice existente. Dacă din această apreciere rezultă o legătură directă între plata efectuată de un terț și livrare sau prestare, există o prestație „cu titlu oneros”.
- 2) Articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că impune o comparație între activitatea concretă și activitatea unei persoane impozabile obișnuite a categoriei profesionale în discuție.
- 3) Articolul 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că denaturările semnificative ale concurenței sunt excluse în cazul în care modalitățile de exercitare a autorității publice garantează că operatorii economici privați nu sunt excluși de la furnizarea de servicii de utilitate publică consumatorilor, ci sunt implicați în aceasta.