



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL MACIEJ SZPUNAR
prezentate la 25 mai 2023¹

Cauza C-249/22

BM

împotriva

Gebühren Info Service GmbH (GIS),

cu participarea:

Bundesministerium für Finanzen,

Österreichischer Rundfunk

[cerere de decizie preliminară formulată de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria)]

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) – Prestări de servicii cu titlu oneros – Noțiune – Activități ale unui organism public de radio și televiziune finanțate printr-o taxă obligatorie percepută de la persoanele care dețin un aparat de recepție radio și de televiziune situate în zona de radiodifuziune terestră – Articolul 378 alineatul (1) și punctul 2 din partea A din anexa X – Actul privind condițiile de aderare a Austriei – Articolul 151 alineatul (1) și punctul 2 litera (h) din partea IX din anexa XV – Derogare – Domeniu de aplicare”

Introducere

1. În Hotărârea din 22 iunie 2016, *Český rozhlas* (C-11/15, denumită în continuare „Hotărârea *Český rozhlas*”, EU:C:2016:470), Curtea a statuat că activitățile organismelor publice de radiodifuziune finanțate prin taxe legale obligatorii impuse persoanelor care dețin aparate de recepție radio nu constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros și nu intră sub incidența sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).
2. În urma hotărârii menționate, în anumite state membre, în care astfel de taxe erau supuse TVA-ului, persoanele obligate la plata acestora au solicitat rambursarea taxelor respective ca taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii. Aceasta a condus, în Austria, la o acțiune colectivă din care face parte litigiul principal din prezenta cauză. O procedură similară este de asemenea în curs de desfășurare în Danemarca².

¹ Limba originală: polona.

² În cadrul acestei proceduri, Curtea a fost sesizată cu o cerere de decizie preliminară analogă celei din prezenta cauză (cauza C-573/22, *Foreningen C* și alții, pendinte).

3. În acest context, părțile interesate, precum Comisia Europeană, subliniază că dispozițiile dreptului Uniunii referitoare la TVA prevăd o derogare pentru anumite state membre care le permite să impoziteze activitățile organismelor publice de radio și televiziune. Se ridică, prin urmare, problema dacă derogarea respectivă afectează concluziile desprinse din Hotărârea Český rozhlas.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

4. În temeiul articolului 151 din Actul privind condițiile de aderare a Regatului Norvegiei, a Republicii Austria, a Republicii Finlanda și a Regatului Suediei și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană din 26 iulie 1994 (denumit în continuare „Actul de aderare din 1994”)³ coroborat cu punctul 2 litera (h) din partea IX din anexa XV la acest act⁴, Austria poate, prin derogare de la dispozițiile dreptului Uniunii în materia TVA-ului, să impoziteze printre altele activitățile organismelor publice de radio și televiziune⁵. Această impozitare nu poate afecta resursele proprii ale Uniunii a căror bază de impozitare ar trebui reconstituită în conformitate cu Regulamentul (CEE, Euratom) nr. 1553/89⁶.

5. Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată⁷:

„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 132 alineatul (1) litera (q) din această directivă prevede:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

(q) alte activități decât cele de natură comercială efectuate de organismele publice de radio și televiziune.

³ JO 1994, C 241, p. 21.

⁴ Această din urmă dispoziție figurează în JO 1994, C 241, p. 336.

⁵ Această dispoziție a inclus Republica Austria în domeniul de aplicare al derogării prevăzute inițial la articolul 28 alineatul (3) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1) pentru o perioadă de tranziție care urma să se încheie printr-o decizie a Consiliului; o astfel de decizie nu a fost însă adoptată niciodată.

⁶ Regulamentul (CEE, Euratom) al Consiliului din 29 mai 1989 privind regimul unitar definitiv de colectare a resurselor proprii provenite din taxa pe valoarea adăugată (JO 1989, L 155, p. 9, Ediție specială, 01/vol. 1, p. 80).

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

7. Potrivit articolului 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

„Austria poate continua să impoziteze operațiunile enumerate în anexa X partea A punctul 2”

8. Anexa X la această directivă menționează, la punctul 2 din partea A, „activitățile organismelor publice de radio și televiziune, altele decât cele de natură comercială”.

Dreptul austriac

9. Articolul 2 alineatul 1 din Bundesgesetz betreffend die Einhebung von Rundfunkgebühren (Legea federală privind colectarea taxelor de radio și televiziune)⁸ (denumită în continuare „RGG”) impune oricărei persoane care utilizează în interiorul clădirilor un aparat de recepție de radiodifuziune și de televiziune să plătească o „taxă de radio și televiziune”. Deținerea unui astfel de aparat de recepție este asimilată cu utilizarea sa. În conformitate cu articolul 4 alineatul 1 din RGG, societatea GIS Gebühren Info Service GmbH (denumită în continuare „GIS”) este abilitată să colecteze taxa menționată și toate taxele aferente acesteia.

10. La rândul său, Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk (Legea federală privind Österreichischer Rundfunk)⁹ (denumită în continuare „ORFG”) prevede la articolul 1 alineatul 1 înființarea unui organism public de radio și televiziune sub forma unei fundații de drept public sub denumirea de Österreichischer Rundfunk (denumit în continuare „ORF”).

11. Articolul 31 din ORFG prevede o „taxă de program” al cărei quantum este stabilit de consiliul de administrație al fundației menționate. Este obligat la plata taxei de program orice deținător al unui aparat de recepție radio sau de televiziune situat în zona de radiodifuziune terestră (în tehnologie analogică sau digitală) a programelor ORF. Colectarea taxei de program se efectuează concomitent cu încasarea taxei de radio și televiziune și potrivit aceluiași modalități.

12. În sfârșit, articolul 10 din Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Legea federală privind impozitul pe cifra de afaceri)¹⁰ supune unei cote reduse de impozitare printre altele serviciile organismelor de radio și televiziune care fac obiectul obligației de plată a unei taxe de radio și televiziune.

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

13. BM, recurenta din procedura principală, este abonată la programe de radio și televiziune supuse plății unei taxe de program. În perioada cuprinsă între 1 octombrie 2013 și 31 octombrie 2018, aceasta a achitat printre altele suma de 100,57 euro cu titlu de TVA aferent taxelor de program datorate. La 23 octombrie 2018, a solicitat societății GIS rambursarea acestei sume întrucât ar fi fost plătită cu încălcarea dreptului Uniunii. Astfel, în opinia sa, având în vedere în special Hotărârea Český rozhlas, activitățile organismelor publice de radio și televiziune finanțate printr-o taxă precum taxa de program austriacă nu sunt supuse TVA-ului.

⁸ BGBl. I 159/1999, cu modificările ulterioare.

⁹ BGBl. 379/1984, cu modificările ulterioare.

¹⁰ BGBl. 663/1994, cu modificările ulterioare.

14. GIS a refuzat să ramburseze taxa respectivă, decizie atacată de BM în fața Bundesverwaltungsgericht (Tribunalul Administrativ Federal, Austria). Acesta din urmă a respins însă acțiunea sa, considerând că interpretarea care rezultă din hotărârea menționată nu este aplicabilă taxei de program austriece. BM a formulat recurs împotriva hotărârii acestei instanțe la instanța de trimitere.

15. În aceste condiții, Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Ținând seama de dispoziția de drept primar a articolului 151 alineatul (1) coroborat cu partea IX punctul 2 litera (h) prima teză a doua liniuță din anexa XV la [Actul de aderare din 1994], o remunerație precum taxa de program a ORF austriacă, care este stabilită de însuși organismul public de radiodifuziune pentru a-și finanța activitatea, trebuie să fie considerată remunerație, în sensul articolului 2 coroborat cu articolul 378 alineatul (1) din [Directiva 2006/112]?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, taxa de program a ORF menționată în întrebare trebuie să fie de asemenea considerată o remunerație în sensul [Directivei 2006/112], în măsura în care sunt obligate să o achite persoane care, deși utilizează un aparat de recepție radio într-o clădire în care ORF furnizează pe cale terestră programele sale, nu pot recepționa aceste programe ale ORF, întrucât nu dispun de modulul de recepție necesar?”

16. Cererea de decizie preliminară a fost primită la Curte la 11 aprilie 2022. Părțile din litigiul principal, ORF, guvernele austriac și danez, precum și Comisia au depus observații scrise. Aceleași părți, precum și guvernul francez au fost reprezentate în ședința care a avut loc la 15 februarie 2023.

Dezbateri

17. Recurenta din litigiul principal solicită rambursarea TVA-ului care a fost aplicat la plata taxei de program. Astfel, în opinia sa, în lumina Hotărârii Český rozhlas, această taxă a fost percepută cu încălcarea dreptului Uniunii. Prin intermediul întrebărilor preliminare adresate în prezenta cauză, pe care propunem să le examinăm împreună, instanța de trimitere solicită, așadar, în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 378 alineatul (1) din această directivă, precum și articolul 151 alineatul (1) din Actul de aderare din 1994 și punctul 2 litera (h) din partea IX din anexa XV la acest act trebuie interpretate în sensul că Republica Austria are dreptul să perceapă TVA-ul aferent taxei de program în sensul articolului 31 din ORFG.

18. Răspunsul la această întrebare necesită, într-o primă etapă, o analiză privind natura taxei de program în lumina articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, apoi examinarea eventualului impact asupra acestei probleme de drept al articolului 378 alineatul (1) din directiva menționată și al articolului 151 alineatul (1) din Actul de aderare din 1994 – pe care se întemeiază – și al punctului corespunzător din anexa XV la acest act.

Cu privire la natura taxei de program

19. Atât instanța de trimitere, în decizia sa, cât și GIS, ORF și guvernul austriac, în observațiile lor, arată că taxa de program austriacă diferă în mod substanțial de cea în discuție în cauza în care a fost pronunțată Hotărârea Český rozhlas și că, prin urmare, aceasta poate fi considerată drept o contraprestație pentru utilizarea serviciilor ORF, astfel încât serviciile menționate trebuie considerate ca fiind efectuate cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112.

20. Aceste diferențe ar rezulta, în primul rând, din faptul că obligația de plată a taxei de program este legată nu de deținerea însăși a aparatului de recepție, ci de posibilitatea efectivă de a recepționa programele difuzate de ORF. Posibilitatea menționată decurge din deținerea unui aparat de recepție pregătit pentru recepționarea unor asemenea emisiuni (pe cale terestră, prin satelit sau prin cablu) și situat în zona lor de difuzare¹¹. Achiziționarea unui astfel de aparat de recepție și adaptarea sa pentru recepționarea emisiunilor ORF ar fi expresia voinței destinatarului de a utiliza serviciile acestui organism. În al doilea rând, spre deosebire de taxa în discuție în cauza în care a fost pronunțată Hotărârea Český rozhlas, cuantumul taxei de program nu este stabilit de legiuitor, ci de ORF. În sfârșit, în al treilea rând, cu ocazia punerii în aplicare a taxei de program în 1966, legiuitorul austriac ar fi instituit o ficțiune juridică sub forma unui raport de drept civil între ORF și destinatarii (potențiali) ai programelor acestui organism. Potrivit instanței de trimitere, în pofida modificării legislative intervenite ulterior, existența acestei ficțiuni juridice continuă să fie recunoscută în jurisprudența instanțelor austriece.

21. În opinia noastră, aceste diferențe între taxa de program austriacă și cea în discuție în cauza în care a fost pronunțată Hotărârea Český rozhlas nu justifică însă o apreciere diferită a acestei prime taxe în raport cu Directiva 2006/112.

22. Astfel, precum în cauza în care a fost pronunțată această hotărâre, în prezenta cauză este vorba despre două prestații care sunt independente una de cealaltă din punct de vedere juridic – pe de o parte, OFR, în exercitarea unei misiuni care i-a fost încredințată de legiuitor, difuzează programe de radio și televiziune care pot fi recepționate gratuit, iar, pe de altă parte, potențialii destinatari ai acestor programe echipați cu aparate de recepție adecvate sunt obligați, în temeiul legii, să plătească taxa de program. În aceste condiții, este evident că aparatele de recepție respective pot fi utilizate și pentru recepționarea emisiunilor altor organisme, precum și în scopuri complet străine de utilizarea emisiunilor organismelor de radio și televiziune, astfel încât achiziționarea și adaptarea lor pentru recepționarea de emisiuni nu pot fi în niciun mod considerate drept o expresie a voinței de a utiliza serviciile ORF.

23. La fel ca în cauza în care a fost pronunțată Hotărârea Český rozhlas, în prezenta cauză nu există, între ORF și persoanele obligate la plata taxei de program, un raport juridic în cadrul căruia să se efectueze un schimb de prestații reciproce¹². Simplul fapt că obligația de a plăti taxa de program nu se întemeiază pe o condiție formală privind deținerea unui aparat de recepție, ci pe posibilitatea efectivă de a recepționa emisiuni nu modifică fundamental această situație.

24. Situația din prezenta cauză este, prin urmare, diferită de cea examinată de Curte în cauza în care a fost pronunțată Hotărârea Kennemer Golf¹³, pe care o menționează instanța de trimitere în decizia sa. Astfel, în această din urmă cauză, destinatarul serviciului încheiate în mod voluntar

¹¹ Potrivit informațiilor furnizate de BM cu ocazia ședinței, 95 % din gospodăriile din Austria se află într-o astfel de situație.

¹² A se vedea Hotărârea Český rozhlas, punctele 20-28.

¹³ Hotărârea din 21 martie 2002 (C-174/00, EU:C:2002:200).

cu prestatorul un contract în temeiul căruia, în schimbul unei cotizații forfetare, avea dreptul să utilizeze, pentru o perioadă determinată, facilitățile unui club sportiv. Deși problema dacă a utilizat efectiv facilitățile respective era, așadar, lipsită de incidență asupra obligației de a plăti cotizația, nu este mai puțin adevărat că însăși posibilitatea de a le utiliza era strict condiționată de plata acestei cotizații și că raportul juridic dintre părți fusese încheiat exclusiv pe baza voinței lor.

25. Situația este aceeași în ceea ce privește Hotărârea Air France-KLM și Hop!-Brit Air¹⁴, invocată de ORF. În cauzele în care a fost pronunțată această hotărâre, era vorba despre bilete de avion neutilizate în final de cumpărători. Faptul că acești cumpărători nu au recurs în cele din urmă la serviciul de transport nu schimbă cu nimic faptul că a fost plătită remunerația pentru un serviciu care a fost furnizat de prestatorul de servicii (zborul a fost efectuat). Prin urmare, era vorba despre o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, care își are temeiul într-un raport juridic convenit în mod liber între părți.

26. În continuare, aprecierea situației din speță nu este afectată de faptul că ORF, iar nu în mod direct legiuitorul, este cel care stabilește cuantumul taxei de program. Astfel, ORF stabilește cuantumul acestei taxe pe baza unei abilitări prevăzute de lege. Taxa menționată păstrează, prin urmare, natura unei taxe publice stabilite prin lege, legiuitorul încredințând numai stabilirea cuantumului său organismului care este finanțat prin încasările provenite din această taxă.

27. Împărtășim de asemenea opinia Comisiei potrivit căreia, având în vedere că noțiunea de „prestare de servicii efectuată cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, este o noțiune autonomă de drept al Uniunii, în vederea calificării taxei de program în raport cu această dispoziție, este lipsit de relevanță faptul că dreptul austriac recunoaște existența unei ficțiuni juridice potrivit căreia există un raport juridic de tip contractual între ORF și persoanele obligate la plata acestei taxe. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, supunerea la plata TVA-ului a unei operațiuni determinate sau scutirea sa nu depind de calificarea acestei operațiuni în dreptul național¹⁵. Calificarea taxei de program ar trebui, așadar, să fie efectuată numai în temeiul dispozițiilor dreptului Uniunii și al jurisprudenței Curții, în speță în special al Hotărârii Český rozhlas.

28. În consecință, considerăm că taxa de program, la fel ca taxa în discuție în cauza în care a fost pronunțată Hotărârea Český rozhlas, nu constituie o contraprestație pentru serviciile de difuzare a programelor furnizate de ORF. Trebuie să se examineze de asemenea dacă această concluzie nu este afectată de articolul 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și de articolul 151 alineatul (1) din Actul de aderare din 1994 coroborat cu punctul 2 litera (h) din partea IX din anexa XV la acest act.

Cu privire la domeniul de aplicare al articolului 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și al articolului 151 din Actul de aderare din 1994

29. Articolul 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112 pune în aplicare, la nivelul dreptului derivat, articolul 151 din Actul de aderare din 1994 coroborat cu punctul 2 litera (h) din partea IX din anexa XV la acest act, care permite Republicii Austria să supună la plata TVA-ului serviciile organismelor publice de radio și televiziune, cu alte cuvinte, în practică, ale ORF. Modul de

¹⁴ Hotărârea din 23 decembrie 2015 (C-250/14 și C-289/14, EU:C:2015:841).

¹⁵ A se vedea recent Hotărârea din 16 octombrie 2019, Winterhoff și Eisenbeis (C-4/18 și C-5/18, EU:C:2019:860, punctul 44 și jurisprudența citată).

redactare literal al acestor dispoziții pare să se abată însă de la obiectivul urmărit de dispozițiile menționate potrivit intenției atât a legiuitorului Uniunii, cât și a statelor membre cu ocazia negocierilor privind Actul de aderare din 1994.

Modul de redactare a articolului 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și a punctului 2 litera (h) din partea IX din anexa XV la Actul de aderare din 1994

30. Articolul 151 alineatul (1) din Actul de aderare din 1994 este o dispoziție-cadru în temeiul căreia actele enumerate în anexa XV la actul menționat se aplică noilor state membre (inclusiv Republicii Austria) în condițiile prevăzute în anexa respectivă. Conținutul normativ efectiv al dispozițiilor care ne interesează figurează, prin urmare, în această anexă.

31. Potrivit punctului 2 litera (h) din partea IX din anexa XV la Actul de aderare din 1994, „în vederea aplicării” articolului 28 alineatul (3) litera (a) din Directiva 77/388, Republica Austria poate impozita operațiunile enumerate la punctul 7 din anexa E la directiva menționată. Articolul 28 din Directiva 77/388 figura în titlul XVI din aceasta, intitulat „Dispoziții tranzitorii”. În temeiul alineatului (3) litera (a) al articolului respectiv, statele membre puteau, prin derogare de la scutirea prevăzută la articolele 13 și 15 din directiva amintită, să impoziteze în continuare operațiunile enumerate în anexa E la aceasta. Punctul 7 din această anexă menționa activitățile organismelor publice de radio și televiziune, scutite, în principiu, în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (q) din Directiva 77/388. Cu alte cuvinte, punctul 2 litera (h) din partea IX din anexa XV la Actul de aderare din 1994 extindea la Republica Austria derogarea prevăzută la articolul 28 alineatul (3) litera (a) din Directiva 77/388 coroborat cu punctul 7 din anexa E la această directivă, potrivit căruia statele membre în care activitățile organismelor publice de radio și televiziune erau supuse până atunci TVA-ului puteau să le impoziteze în continuare, în pofida scutirii acestor activități în temeiul dispozițiilor generale ale directivei menționate.

32. În conformitate cu articolul 28 alineatele (3) și (4) din Directiva 77/388, derogările prevăzute la primul dintre aceste alineate urmau să se aplice pentru o perioadă de tranziție. Această perioadă trebuia să se încheie cu eliminarea respectivelor derogări printr-o decizie a Consiliului. În realitate însă, perioada de tranziție nu s-a încheiat încă, iar derogările încă în vigoare au fost preluate în Directiva 2006/112 ca „derogări aplicate până la adoptarea regimurilor definitive”¹⁶. Derogarea acordată Republicii Austria în temeiul articolului 151 alineatul (1) din Actul de aderare din 1994 coroborat cu punctul 2 litera (h) din partea IX din anexa XV la acest act a fost preluată la articolul 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112 coroborat cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă, formulat în mod analog punctului 7 din anexa E la Directiva 77/388.

33. Nici articolul 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112, nici partea A din anexa X la această directivă nu precizează în mod expres că derogările stabilite în temeiul acestora se referă la scutirile prevăzute la articolul 132 din directiva menționată. Acest lucru ni se pare însă evident. În primul rând, reiese astfel din geneza legislativă a articolului 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și din formularea predecesorului său, și anume articolul 28 alineatul (3) litera (a) din Directiva 77/388¹⁷. În al doilea rând, formularea punctului 2 din partea A din anexa X la Directiva 2006/112 corespunde literal celei a scutirii care figurează la articolul 132 alineatul (1) litera (q) din aceasta.

¹⁶ A se vedea titlul capitolului 1 din titlul XIII din Directiva 2006/112.

¹⁷ Trebuie amintit că Directiva 2006/112 este o reformare a Directivei 77/388 și, prin urmare, nu introduce, în principiu, modificări în conținutul normativ al dispozițiilor acesteia [a se vedea considerentul (3) al Directivei 2006/112].

34. Având în vedere cele de mai sus, este necesar să se considere că articolul 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112 coroborat cu punctul 2 din partea A din anexa X la directiva menționată prevede, în favoarea Republicii Austria, o derogare de la scutirea care figurează la articolul 132 alineatul (1) litera (q) din aceasta. Scutirile prevăzute la acest din urmă articol nu pot privi însă în mod logic decât operațiuni care ar putea fi eventual impozitate, în caz contrar scutirea lor nefiind necesară. Curtea a confirmat acest lucru în mod expres în Hotărârea Český rozhlas¹⁸.

35. Prin urmare, nu suntem de acord cu punctul de vedere al GIS, al guvernelor austriac, danez și francez, precum și al Comisiei potrivit căruia articolul 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112 coroborat cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă permite supunerea la plata impozitului în afara domeniului de aplicare al directivei menționate, astfel cum reiese acesta în special din articolul 2 alineatul (2) litera (c) din directiva menționată¹⁹. O derogare de la o dispoziție care intră în domeniul de aplicare al unei directive [în speță, articolul 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112] nu poate, în mod logic, să depășească acest domeniu de aplicare.

36. Fără a aduce atingere domeniului de aplicare al articolului 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112, examinat mai sus, conținutul său, interpretat în mod literal, nu poate servi drept temelie pentru perceperea de către Republica Austria a unui TVA aferent taxei de program.

37. Astfel, această dispoziție permite Republicii Austria să supună la plata TVA-ului activitățile organismelor publice de radio și televiziune. Totuși, după cum a constatat Curtea în Hotărârea Český rozhlas, care, în conformitate cu considerațiile de la punctele 20-29 din prezentele concluzii, este aplicabilă în prezenta cauză, activitățile unor asemenea organisme, în măsura în care sunt finanțate printr-o taxă precum taxa de program austriacă, nu constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros și nu pot fi supuse, ca atare, acestei taxe.

38. Prin urmare, TVA-ul este o taxă pe consum a cărei bază de impozitare este constituită, conform articolului 73 din Directiva 2006/112, din prețul bunului sau al serviciului, cu alte cuvinte cuantumul pe care persoana impozabilă îl primește cu titlu de contraprestație pentru bunuri sau servicii. În cazul unei prestări de servicii efectuate cu titlu gratuit, nu există, așadar, o bază de impozitare la care s-ar putea calcula TVA și, în consecință, nu este posibilă aplicarea acestuia.

39. Având în vedere cele de mai sus, considerăm că nici formularea literală a articolului 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și a punctului 2 din partea A din anexa X la aceasta și, în consecință, nici formularea literală a articolului 151 din Actul de aderare din 1994 coroborat cu punctul 2 litera (h) din partea IX din anexa XV la acest act nu afectează concluziile care rezultă din cuprinsul punctelor 20-29 din prezentele concluzii.

Finalitatea normei prevăzute la articolul 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112

40. O interpretare literală a dispozițiilor Directivei 2006/112 ar conduce, așadar, la concluzia că tratarea ca impozabile a activităților unui organism public de radiodifuziune finanțate din încasările din taxa de program este incompatibilă cu aceste dispoziții. Or, se pare, așa cum au arătat atât instanța de trimitere în ordonanța sa, cât și în special guvernul danez în observațiile sale, că nu aceasta era intenția statelor membre la negocierea punctului 2 litera (h) din partea IX din anexa XV la Actul de aderare din 1994, nici cea a legiuitorului Uniunii în ceea ce privește

¹⁸ Punctul 32.

¹⁹ A se vedea în acest sens Hotărârea Český rozhlas, citată anterior, punctul 32 *in fine*.

articolul 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112 coroborat cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă și anterior în ceea ce privește articolul 28 alineatul (3) din Directiva 77/388 și punctul 7 din anexa E la aceasta.

41. Guvernul danez precizează că modul de redactare a dispozițiilor menționate este rezultatul unui compromis între statele membre, care, în cursul lucrărilor legislative referitoare la Directiva 77/388, nu au fost în măsură să ajungă la un acord cu privire la impozitarea serviciilor organismelor publice de radio și televiziune finanțate din încasările dintr-o taxă precum taxa de program austriacă. Compromisul respectiv a constat în faptul că aceste servicii erau, în principiu, scutite, în timp ce statelor membre în cauză li se acorda posibilitatea de a deroga de la această scutire. Derogarea menționată a fost ulterior extinsă la anumite noi state membre, printre care Republica Austria, în temeiul punctului 2 litera (h) din partea IX din anexa XV la Actul de aderare din 1994, implementat în prezent în dreptul derivat prin articolul 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112 coroborat cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă.

42. O asemenea soluție putea fi justificată la adoptarea Directivei 77/388 în anul 1977. Astfel, la acea dată exista, în majoritatea statelor membre, un monopol sau un cvasimonopol al organismelor publice, în special de televiziune, și singura modalitate practică de utilizare a aparatelor de radio și de televiziune de către gospodării era recepționarea unor emisiuni difuzate pe cale terestră. Prin urmare, era posibil, în principiu, să se considere că achiziționarea unui astfel de aparat de recepție echivala cu utilizarea serviciului public de radiodifuziune, astfel încât taxa obligatorie pentru deținerea sa constituia o remunerație *sui generis* a serviciilor menționate. De asemenea, trebuie să se țină seama de faptul că această soluție a fost introdusă cu titlu provizoriu, inițial pentru o perioadă de cinci ani.

43. Soluția menționată era deja mult mai puțin justificată la momentul negocierii Actului de aderare din 1994, ca urmare a liberalizării pieței radiodifuziunii în Europa, întemeiată pe dispozițiile Directivei 89/552/CEE²⁰, și a dezvoltării televiziunii prin cablu și prin satelit. În schimb, aceasta este total nejustificată la ora actuală având în vedere că, pe de o parte, deținerea unui aparat de recepție radio sau de televiziune, chiar adaptat pentru recepționarea de emisiuni, nu echivalează nicidecum cu utilizarea serviciilor organismelor publice (sau în general cu utilizarea serviciilor organismelor de radio și televiziune) și, pe de altă parte, recepționarea acestor emisiuni este de asemenea posibilă fără ajutorul unui astfel de aparat de recepție, inclusiv în afara granițelor statului membru al organismului respectiv, în special pe internet. Taxa pentru deținerea unui aparat de recepție constituie, prin urmare, un fel de impozit public care, deși servește la finanțarea activităților acestor organismelor publice, este complet dissociat de utilizarea efectivă a serviciilor lor. De aici soluția adoptată de Curte în Hotărârea Český rozhlas.

44. În această privință, este necesar să se arate că interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost reținută de Curte în această hotărâre, are o geneză profundă și nu trebuie să constituie o surpriză. În Hotărârile Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats²¹ și Hong Kong Trade Development Council²², pronunțate încă în cadrul Directivei 67/228/CEE²³, dar la scurt timp după intrarea în vigoare a Directivei 77/388, Curtea a statuat deja că o prestare de servicii poate fi impozitată atunci când este efectuată cu titlu

²⁰ Directiva Consiliului din 3 octombrie 1989 privind coordonarea anumitor acte cu putere de lege și acte administrative ale statelor membre cu privire la desfășurarea activităților de difuzare a programelor de televiziune (JO 1989, L 298, p. 23, Ediție specială, 06/vol. 1, p. 215).

²¹ Hotărârea din 5 februarie 1981 (154/80, EU:C:1981:38, punctele 12 și 14).

²² Hotărârea din 1 aprilie 1982 (89/81, EU:C:1982:121, punctul 10).

²³ A doua directivă a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Structura și procedurile de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO 1967, p. 1303).

oneros, cu alte cuvinte atunci când există o legătură directă între prestarea sa și contraprestația primită în mod real pentru aceasta. Astfel, în caz contrar, nu există o bază de impozitare, iar relația dintre părți nu are natura unui contract supus armonizării fiscale. Această jurisprudență a fost ulterior consolidată și dezvoltată în mod sistematic²⁴, iar soluția reținută în Hotărârea Český rozhlas este consecința sa logică.

45. Apreciem însă că obiectivul urmărit de articolul 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112, și anume punerea în aplicare a dispoziției de la punctul 2 litera (h) din partea IX din anexa XV la Actul de aderare din 1994, trebuie luat în considerare pentru interpretarea articolului menționat. În caz contrar, articolul 378 alineatul (1) din această directivă ar rămâne fără obiect în măsura în care nu ar exista niciun serviciu furnizat de un organism public de radio și televiziune în Austria care să poată fi impozitat în temeiul său. Astfel, dispoziția respectivă are natura unei clauze de standstill și singura activitate care ar putea fi vizată de această clauză este activitatea ORF finanțată din taxa de program, care era considerată ca fiind impozabilă înainte de aderarea acestei țări la Uniune. Prin urmare, ar exista o contradicție internă între articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 și articolul 378 alineatul (1) din aceasta. Or, existența unei asemenea contradicții repune în discuție, în opinia noastră, concluziile deduse dintr-o interpretare literală și justifică, în speță, recurgerea la o interpretare sistematică și teleologică a dispozițiilor directivei menționate.

46. Convenind asupra derogării prevăzute la punctul 2 litera (h) din partea IX din anexa XV la Actul de aderare din 1994, statele membre au intenționat să permită Republicii Austria să își mențină legislația națională în temeiul căreia activitățile organismului public de radio și televiziune finanțate din încasările provenite din taxa de program erau considerate ca fiind supuse plății TVA-ului, astfel încât taxa aferentă se adăuga la valoarea taxei de program, iar organismul public beneficia de un drept de deducere a TVA-ului achitat pentru bunurile și serviciile pe care le utiliza în scopul activităților respective.

47. Așa cum reiese atât din decizia de trimitere, cât și din observațiile ORF, tocmai menținerea acestui drept de deducere a fost principalul motiv pentru care Republica Austria menține, după aderare, sistemul de impozitare a activităților acestui organism public și obiectivul real al acordului prevăzut la punctul 2 litera (h) din partea IX din anexa XV la Actul de aderare din 1994.

48. Având în vedere cele de mai sus, articolul 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat, în opinia noastră, în sensul că permite Republicii Austria să considere activitățile organismului public de radio și televiziune drept activități impozabile, astfel încât acesta are dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte, pierderea de venituri fiscale rezultată fiind compensată cu o taxă suplimentară adăugată la taxa de program, ale cărei încasări nu alimentează însă bugetul ORF, ci bugetul de stat.

49. Această taxă suplimentară nu constituie TVA în sensul Directivei 2006/112, întrucât nu se întemeiază pe remunerația pentru o prestație efectuată cu titlu oneros. Este vorba mai degrabă despre o taxă publică cu caracter direct, complet străină de sistemul comun al TVA-ului. Prin urmare, nu se poate considera că aceasta a fost percepută cu încălcarea Directivei 2006/112²⁵ și nici, în sens larg, a dreptului Uniunii. Desigur, faptul că o astfel de taxă suplimentară este denumită „TVA” și este prezentată ca atare persoanelor impozabile poate fi considerat o

²⁴ Hotărârea Český rozhlas, punctele 20-22 și jurisprudența citată.

²⁵ Nu este necesar nici să se invoce articolul 401 din Directiva 2006/112, având în vedere că acesta privește impozitarea unor operațiuni care intră în domeniul de aplicare al acestei directive, chiar și atunci când este vorba despre operațiuni scutite.

stângăcie. Totuși, în măsura în care acest lucru nu pune în pericol eficacitatea sistemului comun al TVA-ului, nu apreciem că ar constitui o problemă care să justifice ca această taxă suplimentară să fie considerată nelegală, în orice caz, din punctul de vedere al dreptului Uniunii.

50. O astfel de interpretare nu ar cauza un prejudiciu nejustificat persoanelor supuse plății taxei de program, având în vedere că, în temeiul abilitării legale a ORF, acesta stabilește cuantumul taxei menționate în integralitatea sa, împreună cu taxa suplimentară. Aceasta din urmă nu reprezintă, așadar, o sarcină suplimentară pentru debitori, ci doar alocarea sumei percepute cu acest titlu este diferită.

51. În lumina unei astfel de interpretări, este de asemenea lipsită de relevanță problema domeniului de aplicare *ratione personae* al obligației de plată a taxei de program ridicată prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, având în vedere că această taxă se situează în afara domeniului de aplicare al dreptului Uniunii.

52. În plus, trebuie arătat că, în conformitate cu punctul 2 litera (h) al doilea paragraf din partea IX din anexa XV la Actul de aderare din 1994, impozitarea menținută în temeiul acestei dispoziții nu poate afecta resursele proprii ale Uniunii. Totodată, după cum arată ORF în observațiile sale, taxa de program este percepută la o cotă redusă de TVA (10 %), în schimbul căreia dispune de un drept de deducere integrală a TVA-ului achitat în amonte. Or, bunurile și serviciile achiziționate de ORF în scopul desfășurării activităților sale sunt, în cea mai mare parte, impozitate la cota de TVA obișnuită (20 %), ceea ce implică un excedent semnificativ de taxă plătită și dreptul la rambursarea acestei taxe de la bugetul de stat și, în consecință, o reducere a resurselor proprii ale Uniunii. Se ridică, așadar, problema compatibilității unei astfel de situații cu dispoziția menționată la punctul 2 litera (h) din partea IX din anexa XV la Actul de aderare din 1994. Aceasta este însă o problemă de îndeplinire corespunzătoare de către Republica Austria a obligațiilor sale în materia resurselor proprii ale Uniunii, care nu afectează compatibilitatea cu dreptul Uniunii a taxei suplimentare adăugate la taxa de program în sine.

Concluzie

53. Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, propunem să se răspundă la întrebările preliminare adresate de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria) după cum urmează:

Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu articolul 378 alineatul (1) din această directivă și cu articolul 151 alineatul (1) din Actul privind condițiile de aderare a Regatului Norvegiei, a Republicii Austria, a Republicii Finlanda și a Regatului Suediei și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană din 26 iulie 1994 și punctul 2 litera (h) din partea IX din anexa XV la acest act

trebuie interpretat în sensul că

nu se opune percepției de către Republica Austria a unei taxe suplimentare pe lângă taxa de program, în sensul articolului 31 din Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk (Legea federală privind Österreichischer Rundfunk), pentru a compensa pierderea de venituri bugetare

cu titlu de taxă pe valoarea adăugată care rezultă din dreptul organismului public de radio și televiziune de a deduce taxa achitată pentru bunurile și serviciile achiziționate de acesta în scopul activităților sale finanțate prin încasările din taxa de program respectivă.