

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-249 din 2022 BM, activitatea publică de radio și televiziune și implicațiile în domeniul TVA când aceste asunt finanțate printr-o taxa obligatorie pentru publicul larg.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

26 octombrie 2023

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

În cauza C-249/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria), prin decizia din 16 martie 2022, primită de Curte la 11 aprilie 2022, în procedura

BM

împotriva

Gebühren Info Service GmbH (GIS),

cu participarea:

Bundesministerium der Finanzen,

Österreichischer Rundfunk,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan, președinte de cameră, și domnii D. Gratsias (raportor), M. Ilešič, F. Biltgen și I. Jarukaitis, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: doamna M. Siekierzyńska, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 15 februarie 2023,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru BM, de F. List, Rechtsanwältin, și W. List, Rechtsanwalt
- pentru Gebühren Info Service GmbH (GIS), de S. Lenzhofer, Rechtsanwalt;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru Österreichischer Rundfunk, de T. Wenger și H. Wollmann, Rechtsanwälte;
- pentru guvernul austriac, de A. Posch, F. Koppensteiner și B. Kuder, în calitate de agenți;
- pentru guvernul danez, de J. F. Kronborg și V. Pasternak Jørgensen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul francez, de R. Bénard, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și B. Martenczuk, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 25 mai 2023,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c) și a articolului 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”) coroborate cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă, precum și a articolului 151 alineatul (1) și a punctului 2 litera (h) primul paragraf a doua liniuță din partea IX a anexei XV la Actul privind condițiile de aderare a Republicii Austria, a Republicii Finlanda și a Regatului Suediei și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană (JO 1994, C 241, p. 21, și JO 1995, L 1, p. 1, denumit în continuare „Actul de aderare”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între BM, pe de o parte, și GIS, pe de altă parte, în legătură cu o cerere a celei dintâi având ca obiect rambursarea de către cea de a doua a taxei pe valoarea adăugată (TVA) pe taxa de programe aferentă perioadei cuprinse între 1 octombrie 2013 și 31 octombrie 2018.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Actul de aderare

3 Articolul 151 alineatul (1) din Actul de aderare prevede:

„Actele enumerate în lista din anexa XV la prezentul act se aplică noilor state membre în condițiile prevăzute în anexa respectivă.”

4 Anexa XV la Actul de aderare cuprinde o parte IX, intitulată „Impozitarea”, al cărei punct 2 are următorul cuprins:

„377 L 0388: 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), astfel cum a fost modificată ultima dată prin:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

– 394 L 0005: Directiva 94/5/CE a Consiliului din 14 februarie 1994 (JO [1994, L 60], p. 16).

Austria

[...]

(h) În vederea aplicării articolului 28 alineatul (3) litera (a), Republica Austria poate impozita:

– [...]

– operațiunile enumerate la punctul 7 din anexa E.

[...]”

Directiva TVA

5 A șasea directivă 77/388 a fost abrogată în temeiul articolului 411 alineatul (1) din Directiva TVA. Potrivit alineatului (2) al acestui articol, trimiterile la A șasea directivă se înțeleg ca trimiteri la Directiva TVA și se citesc în conformitate cu tabelul de corespondență din anexa XII la această directivă.

6 Articolul 1 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Prezenta directivă stabilește sistemul comun privind [TVA].”

7 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din aceeași directivă, prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare este supusă TVA-ului.

8 Potrivit tabelului de corespondență care figurează în anexa XII la Directiva TVA, articolul 132 alineatul (1) litera (q) din această directivă corespunde articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (q) din A șasea directivă. Acesta prevede că statele membre scutesc „alte activități decât cele de natură comercială efectuate de organisme publice de radio și televiziune”.

9 Articolul 370 din directiva menționată, care corespunde articolului 28 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă, prevede:

„Statele membre care, la 1 ianuarie 1978, impozitau operațiunile enumerate în anexa X partea A pot continua să impoziteze respectivele operațiuni.”

10 Articolul 378 alineatul (1) din aceeași directivă, care corespunde punctului 2 litera (h) primul paragraf a doua liniuță din partea IX din anexa XV la Actul de aderare, prevede:

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

11 Punctul 2 din partea A din anexa X la Directiva TVA privește „activitățile organismelor publice de radio și televiziune, altele decât cele de natură comercială”. Aceste activități erau menționate anterior la punctul 7 din anexa E la A șasea directivă.

Dreptul austriac

RGG

12 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Bundesgesetz betreffend die Einhebung von Rundfunkgebühren (Legea federală privind colectarea taxelor de radiodifuziune, BGBl. I, 159/1999), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „RGG”), orice persoană care utilizează în interiorul clădirilor un echipament receptor de radiodifuziune trebuie să achite taxa prevăzută la articolul 3 din RGG (denumită în continuare „taxa de radiodifuziune”). Faptul de a dispune de un echipament receptor de radiodifuziune operațional este asimilat utilizării unui astfel de echipament.

13 Articolul 4 alineatul (1) din RGG prevede că perceperea taxei de radiodifuziune și a oricăror alte taxe și remunerații în legătură cu aceasta revine GIS, care este de asemenea competentă să se pronunțe cu privire la cererile de scutire în materie.

ORF-G

14 În temeiul articolului 1 alineatul 1 din aceasta, Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk (Legea federală privind Österreichischer Rundfunk, BGBl. 379/1984), în versiunea sa aplicabilă litigiului principal (BGBl. I, 55/2014) (denumită în continuare ORF-G), a instituit o fundație de drept public denumită Österreichischer Rundfunk (ORF).

15 Articolul 31 din ORF-G, intitulat „Taxa de program”, prevede la alineatele (1), (10) și (17):

„(1) Orice persoană are dreptul de a recepționa emisiunile radiofonice sau de televiziune ale [ORF] în schimbul unei taxe de program cu caracter continuu (taxă de radio, taxă de televiziune). Cuantumul taxei de program se stabilește de către Consiliul fundației la cererea directorului general. [...]

[...]

(10) Taxa de program se plătește indiferent de frecvența și de calitatea emisiunilor sau de recepționarea acestora, cu condiția ca locul recepționării utilizatorului [articolul 2 alineatul (1) din RGG] să se situeze într-o zonă acoperită de radiodifuziunea terestră (analogică sau DVB-T) a programelor [ORF] [...]. Începutul și sfârșitul obligației de plată a taxei de program, precum și scutirea de această obligație sunt reglementate de dispozițiile legislației federale aplicabile taxelor de radiodifuziune.

[...]

(17) Taxa de program trebuie colectată în același timp cu taxa de radiodifuziune și în același mod ca aceasta; nicio altă modalitate de plată nu stinge datoria.”

UStG

16 Articolul 1 din Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Legea federală privind impozitul pe cifra de afaceri, BGBl. 663/1994), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „UStG 1994”), prevede la alineatul 1:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„Sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri următoarele operațiuni:

1. livrările și alte prestații efectuate cu titlu oneros pe teritoriul național de un întreprinzător în cadrul activității sale economice. Caracterul impozabil nu este exclus prin faptul că operațiunea este efectuată în temeiul unui act legislativ sau administrativ ori este considerată ca efectuată în temeiul unei dispoziții legale;

[...]

17 Articolul 10 din UStG 1994, intitulat „Cota de impozitare”, prevede:

„(1) Cota taxei este de 20 % din baza de impozitare pentru toate operațiunile impozabile (articolele 4 și 5).

(2) Cota taxei se reduce la 10 % pentru

[...]

5. prestațiile întreprinderilor de radiodifuziune, în măsura în care acestea determină perceperea de taxe de radio și de televiziune, precum și celelalte prestații ale întreprinderilor de televiziune prin cablu, în măsura în care acestea constau în difuzarea simultană, integrală și neschimbată a unor emisiuni de radio și de televiziune naționale și străine, care sunt puse la dispoziția publicului prin intermediul canalelor, în schimbul unei remunerații care trebuie plătită în mod continuu;

[...]

Litigiul principal și întrebările preliminare

18 BM este înregistrată la GIS ca utilizatoare de servicii de radiodifuziune, într-o zonă acoperită de radiodifuziunea digitală terestră a programelor ORF, a căror recepție este posibilă prin antenă de interior.

19 La 23 octombrie 2018, BM a solicitat GIS să constate prin decizie dreptul său la rambursarea sumei totale de 100,57 euro, corespunzătoare TVA-ului plătit pe taxa de program pe care o datora conform articolului 31 alineatul (1) din ORF-G, pentru perioada cuprinsă între 1 octombrie 2013 și 31 octombrie 2018. În susținerea cererii sale, BM a arătat în esență că aplicarea TVA-ului pe taxa de program era contrară Directivei TVA, interpretată în lumina Hotărârii din 22 iunie 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

20 GIS a adoptat o decizie de respingere a cererii lui BM. Aceasta din urmă a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la Bundesverwaltungsgericht (Tribunalul Administrativ Federal, Austria), care a fost respinsă. BM a formulat recurs împotriva hotărârii Bundesverwaltungsgericht (Tribunalul Administrativ Federal) la instanța de trimitere.

21 Instanța de trimitere arată că revine GIS colectarea atât a taxei de radiodifuziune, cât și a taxei de program. Cu toate acestea, în timp ce prima este datorată de orice utilizator care utilizează sau dispune de un echipament receptor de radiodifuziune operațional, cum ar fi un televizor sau un radio, indiferent de locul recepționării, cea de a doua, care este singura supusă TVA-ului, nu este datorată

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

decât dacă locul recepționării se află într-o zonă acoperită de radiodifuziunea terestră a programelor ORF.

22 În această privință, instanța de trimitere arată că, într-o hotărâre din 4 septembrie 2008, a statuat că taxa de program nu era datorată decât dacă persoana în cauză dispunea de un echipament care să permită recepționarea efectivă a programelor ORF. Or, în anul 2011, ca urmare a acestei hotărâri, articolul 31 alineatul (10) din ORF-G ar fi fost modificat prin adăugarea tezei „cu condiția ca locul recepționării utilizatorului [articolul 2 alineatul (1) din RGG] să se situeze într-o zonă acoperită de radiodifuziunea terestră (analogică sau DVB-T) a programelor [ORF]”. Din expunerea de motive a modificării ar reieși că deținerea unui echipament tehnic concret care permite recepționarea de programe ORF, eventual după o adaptare minoră, precum achiziționarea unui modul de recepție a emisiunilor de televiziune digitală, ar fi determinantă pentru obligația de a plăti taxa de program. În schimb, în cazul în care recepționarea programelor ORF nu ar putea fi realizată decât prin intermediul unor măsuri complexe sau costisitoare, nu ar exista nicio obligație de a plăti această taxă. Astfel, ar fi posibil ca un utilizator să fie obligat să plătească numai taxa de radiodifuziune atunci când dispune de un post de televiziune sau de radio care nu este situat într-o zonă de recepție terestră a programelor ORF.

23 Instanța de trimitere consideră că împrejurările prezentei cauze se deosebesc de cele din cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470). Pe de o parte, în dreptul austriac ar exista, în temeiul unei ficțiuni juridice, un raport contractual de drept civil între utilizator și ORF.

24 Pe de altă parte, programele ORF ar fi criptate, iar recepționarea lor ar necesita un modul de recepție conform standardelor televiziunii digitale (DVB-T, DVB-S sau DVB-C) sau încheierea unui contract cu un operator de televiziune prin cablu care propune programe ORF în pachetul său. Așadar, ar fi posibil să se considere că, prin achiziționarea unui astfel de echipament sau prin încheierea unui asemenea contract, utilizatorul și-ar exprima intenția de a face uz de dreptul său de a recepționa programele ORF, ceea ce ar da naștere unui raport juridic între acesta și ORF. Întemeindu-se, prin analogie, pe Hotărârea din 21 martie 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200), instanța de trimitere consideră că frecvența cu care programele ORF sunt efectiv vizionate sau auditate de un utilizator nu este pertinentă în această privință.

25 În plus, instanța de trimitere arată că dreptul fiscal austriac prevedea deja, înainte de aderarea Republicii Austria la Uniune, perceperea unei taxe pe valoarea adăugată cu cotă redusă asupra prestațiilor întreprinderilor de radiodifuziune, în măsura în care acestea determină perceperea de taxe de radio și de televiziune. Potrivit instanței de trimitere, din documentele referitoare la negocierile de aderare a Republicii Austria la Uniune reiese că obiectivul derogării acordate Republicii Austria în temeiul punctului 2 litera (h) din partea IX din anexa XV la Actul de aderare era de a autoriza Republica Austria să mențină această impozitare după aderarea sa la Uniune.

26 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 punctul 2 litera (h) prima teză a doua liniuță din partea IX din anexa XV la [Actul de aderare], 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 [TVA]?”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, taxa de program a ORF sus-menționată trebuie să fie de asemenea considerată o remunerație în sensul Directivei [TVA], în măsura în care sunt obligate să o achite persoane care, deși utilizează un aparat de radiodifuziune într-o clădire în care ORF difuzează pe cale terestră programele sale, nu pot recepționa aceste programe ale ORF întrucât nu dispun de modulul de recepție necesar?”

Cu privire la întrebările preliminare

27 Cu titlu preliminar, trebuie amintit că, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența acestora din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebările care îi sunt adresate (Hotărârea din 14 septembrie 2023, Volkswagen Group Italia și Volkswagen Aktiengesellschaft, C-27/22, EU:C:2023:663, punctul 79, precum și jurisprudența citată).

28 În speță, litigiul principal își are originea într-o cerere adresată GIS de rambursare a TVA-ului aferent taxei de program a ORF, care ar fi fost plătită cu încălcarea dreptului Uniunii și, mai precis, a dispozițiilor Directivei TVA. Pe de altă parte, din cererea de decizie preliminară reiese că, deși în modul de redactare a întrebărilor adresate instanța de trimitere se concentrează în mod specific asupra noțiunii de prestări de servicii efectuate „cu titlu oneros”, noțiune care este prevăzută în mod expres numai la articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, iar nu la articolul 378 alineatul (1) din aceasta, instanța menționată urmărește, în definitiv, în mod mai general, să obțină un răspuns din partea Curții cu privire la compatibilitatea TVA-ului astfel plătit cu dispozițiile acestei directive, în special având în vedere derogarea prevăzută la acest articol 378 alineatul (1), care permite Republicii Austria să continue să impoziteze anumite operațiuni.

29 În aceste împrejurări, este necesar să se considere că, prin intermediul întrebărilor formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 378 alineatul (1) din Directiva TVA coroborate cu articolul 151 alineatul (1) și cu punctul 2 litera (h) primul paragraf a doua liniuță din partea IX din anexa XV la Actul de aderare trebuie interpretate în sensul că se opun ca Republica Austria să aplice TVA unei activități de radiodifuziune publică, finanțată printr-o taxă legală obligatorie plătită de orice persoană care utilizează un echipament receptor de radiodifuziune în interiorul unei clădiri situate într-o zonă acoperită de radiodifuziunea terestră a organismului public de radiodifuziune în cauză.

30 De la bun început, trebuie amintit că Directiva TVA stabilește un sistem comun al TVA-ului bazat în special pe o definiție uniformă a operațiunilor impozabile (Hotărârea din 13 iunie 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punctul 30 și jurisprudența citată).

31 Astfel, potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, care figurează în titlul I din această directivă, intitulat „Obiect și sferă de aplicare”, este supusă TVA-ului prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

32 În această privință, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că operațiunile impozabile presupun existența unei tranzacții între părți care cuprinde stipularea unui preț sau a unei contravalori. Astfel, atunci când activitatea unui prestator constă în furnizarea în exclusivitate a prestațiilor fără o contraprestație directă, nu există o bază de impozitare și aceste prestații nu sunt, așadar, supuse plății

TVA-ului (Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punctul 20 și jurisprudența citată).

33 Rezultă că o prestare de servicii este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, și, prin urmare, este impozabilă numai în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului. În acest context, Curtea a statuat în mod repetat că noțiunea „prestarea de servicii efectuate cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 punctul 1 menționat, presupune existența unei legături directe între serviciul prestat și contravaloarea primită (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punctele 21 și 22, precum și jurisprudența citată).

34 Atunci când o activitate este calificată drept operațiune efectuată „cu titlu oneros”, în sensul acestei dispoziții, ea intră, pe acest temei, în domeniul de aplicare al Directivei TVA. În schimb, o activitate care nu este calificată astfel nu intră în domeniul de aplicare al acestei directive [Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punctele 34 și 36)].

35 Deși articolul 132 partea A alineatul (1) litera (q) din Directiva TVA prevede, la rândul său, scutirea „[altor] activități decât cele de natură comercială efectuate de organismele publice de radio și televiziune”, dispoziția menționată nu este totuși aplicabilă decât cu condiția ca aceste activități să fie „supuse TVA-ului”, în sensul articolului 2 din această directivă, și nu poate fi interpretată astfel încât să extindă domeniul de aplicare al acestei directive, așa cum este definit la acest articol 2 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punctul 32).

36 Cu toate acestea, articolul 378 alineatul (1) din Directiva TVA, care reflectă punctul 2 litera (h) primul paragraf a doua liniuță din partea IX din anexa XV la Actul de aderare, permite Republicii Austria să deroge de la aceste dispoziții acordând acestui stat membru posibilitatea de a continua să impoziteze operațiunile care figurează la punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă, care vizează activitățile organismelor publice de radio și televiziune, altele decât cele de natură comercială.

37 Astfel, după cum Curtea a statuat deja, menținerea acestui regim derogatoriu reflectă caracterul progresiv și încă parțial al armonizării legislațiilor naționale în materie de TVA. Armonizarea preconizată nu este încă realizată în măsura în care dispoziții derogatorii, precum articolul 378 din Directiva TVA, autorizează statele membre să mențină în continuare anumite dispoziții ale legislației lor naționale care, în lipsa respectivelor autorizații, ar fi incompatibile cu aceste directive (a se vedea prin analogie Hotărârea din 13 martie 2014, Jetair și BTWE Travel4you, C-599/12, EU:C:2014:144, punctul 48 și jurisprudența citată).

38 În aceste condiții, posibilitatea prevăzută la articolul 378 alineatul (1) din Directiva TVA este acordată cu titlu derogatoriu, în temeiul articolului 151 alineatul (1) și al punctului 2 litera (h) primul paragraf a doua liniuță din partea IX din anexa XV la Actul de aderare, sub rezerva respectării condițiilor specifice acestor dispoziții. Astfel, trebuie să se examineze într-o primă etapă domeniul de aplicare al acestei derogări pentru a stabili dacă taxa în discuție în litigiul principal intră în domeniul de aplicare al acesteia.

39 Pentru interpretarea unei dispoziții din dreptul Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de termenii acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

40 Pe de altă parte, potrivit unei jurisprudențe constante, în cazul în care o prevedere din dreptul Uniunii poate primi mai multe interpretări, trebuie să se acorde prioritate celei care este de natură să îi păstreze efectul util (Hotărârea din 7 martie 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punctul 41 și jurisprudența citată).

41 În speță, în ceea ce privește modul de redactare a articolului 378 alineatul (1) din Directiva TVA, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 36 din prezenta hotărâre, această dispoziție coroborată cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă autorizează Republica Austria să „continu[e] să impoziteze” activitățile organismelor publice de radio și televiziune, altele decât cele de natură comercială.

42 Prin urmare, potrivit termenilor dispoziției respective, Republica Austria este autorizată numai să mențină un sistem de impozitare a activităților sus-menționate deja existent, iar nu să introducă o nouă impozitare a acestor activități (a se vedea prin analogie Hotărârea din 2 mai 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, punctul 31 și jurisprudența citată).

43 În măsura în care această dispoziție vizează în mod specific impozitarea acestor activități de către Republica Austria la data aderării sale la Uniune, modalitățile acestei impozitări la această dată trebuie să fi rămas în esență neschimbate pentru ca impozitarea menționată să continue să fie acoperită de derogarea prevăzută la articolul 378 alineatul (1) din Directiva TVA.

44 În această privință, din elementele prezentate Curții reiese că reglementarea națională care prevede taxa de program a fost modificată în anul 2011, astfel încât, în prezent, taxa menționată trebuie plătită cu condiția ca locul recepționării utilizatorului să se afle într-o zonă acoperită de radiodifuziunea terestră a programelor ORF, chiar dacă acest utilizator nu ar fi efectuat adaptarea minoră necesară a echipamentului său pentru a putea recepționa emisiunile de televiziune digitală ale ORF.

45 Or, din indicațiile instanței de trimitere reiese că modificarea legislativă menționată s-a limitat să țină seama de inovațiile tehnologice intervenite între timp, fără a modifica faptul generator al obligației de plată a taxei de program față de cel de la data aderării Republicii Austria la Uniune.

46 În ceea ce privește obiectivul urmărit de articolul 378 alineatul (1) din Directiva TVA, astfel cum reiese din anexa XII la această directivă, dispoziția menționată urmărește să pună în aplicare derogarea acordată Republicii Austria în temeiul articolului 151 alineatul (1) din Actul de aderare coroborat cu punctul 2 litera (h) primul paragraf prima și a doua liniuță din partea IX din anexa XV la acest act. Or, din documentația referitoare la negocierile anterioare aderării Republicii Austria la Uniune, invocată de GIS, de ORF, de Republica Austria și de Comisie, reiese că Republica Austria solicitase să beneficieze de o derogare care să îi permită să supună în continuare la plata TVA-ului activitățile organismelor publice de radio și televiziune, altele decât cele cu caracter comercial, și că statele membre ale Uniunii au admis această cerere.

47 Elementele menționate la punctele 41-46 din prezenta hotărâre conduc la interpretarea articolului 378 alineatul (1) din Directiva TVA coroborat cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă în sensul că această dispoziție permite Republicii Austria să continue să aplice TVA taxei de program.

48 O asemenea interpretare este de altfel singura în măsură să păstreze efectul util al acestei dispoziții, conform jurisprudenței citate la punctul 40 din prezenta hotărâre.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

49 În acest sens, din decizia de trimitere reiese că, la data aderării sale la Uniune, Republica Austria aplica TVA activităților organismului public de radioteleviziune, altele decât cele cu caracter comercial, prin perceperea acestuia pe taxa de program. Astfel, în măsura în care articolul 378 alineatul (1) din Directiva TVA nu autorizează Republica Austria decât să „continu[e] să impoziteze” asemenea activități, iar nu să introducă o nouă impozitare, a interpreta această dispoziție în sensul că nu autorizează colectarea TVA-ului pe taxa de program ar goli de sens dispoziția menționată.

50 Nu poate conduce la o apreciere diferită Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punctul 32), prin care Curtea a arătat că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (q) din A șasea directivă, formulat în mod identic cu articolul 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva TVA, prevede scutirea „[altor] activități decât cele de natură comercială efectuate de organismele publice de radio și televiziune” numai cu condiția ca aceste activități să fie „supuse TVA-ului”, în conformitate cu articolul 2 din A șasea directivă, care corespunde articolului 2 din Directiva TVA, și că, prin urmare, articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (q) din A șasea directivă nu poate fi interpretat astfel încât să extindă domeniul de aplicare al acestei din urmă directive.

51 Este suficient să se amintească în această privință că, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), Curtea nu trebuia să interpreteze o dispoziție derogatorie precum, în speță, articolul 378 alineatul (1) din Directiva TVA. Or, este în natura unei asemenea dispoziții să introducă excepții de la domeniul de aplicare al reglementării din care face parte. Într-adevăr, impozitarea permisă de această dispoziție nu este o impozitare armonizată care face parte integrantă din regimul TVA-ului, astfel cum este organizat de Directiva TVA. Dimpotrivă, posibilitatea prevăzută de aceasta permite Republicii Austria să își mențină legislația privind impozitarea serviciilor în cauză fără ca diferențele care pot rezulta de aici între aceasta și alte state membre să fie contrare dreptului Uniunii (a se vedea prin analogie Hotărârea din 7 decembrie 2006, Eurodent, C-240/05, EU:C:2006:763, punctul 52 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 13 martie 2014, Jetair și BTWE Travel4you, C-599/12, EU:C:2014:144, punctele 46 și 50).

52 Ținând seama de ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 378 alineatul (1) din Directiva TVA coroborate cu articolul 151 alineatul (1) și cu punctul 2 litera (h) primul paragraf a doua liniuță din partea IX din anexa XV la Actul de aderare trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca Republica Austria să aplice TVA unei activități de radiodifuziune publică, finanțată printr-o taxă legală obligatorie plătită de orice persoană care utilizează un echipament receptor de radiodifuziune în interiorul unei clădiri situate într-o zonă acoperită de radiodifuziunea terestră a organismului public de radiodifuziune respectiv, indiferent dacă activitatea de radiodifuziune publică în cauză intră sub incidența noțiunii de „prestare de servicii efectuată cu titlu oneros” în sensul acestui articol 2 alineatul (1) litera (c).

Cu privire la cheltuielile de judecată

53 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 378 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborate cu articolul 151 alineatul (1) și cu punctul 2 litera (h) primul paragraf a doua liniuță din partea IX din anexa XV la Actul privind condițiile de aderare a Republicii Austria, a Republicii Finlanda și a Regatului Suediei și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană

trebuie interpretate în sensul că

nu se opun ca Republica Austria să aplice TVA unei activități de radiodifuziune publică, finanțată printr-o taxă legală obligatorie plătită de orice persoană care utilizează un echipament receptor de radiodifuziune în interiorul unei clădiri situate într-o zonă acoperită de radiodifuziunea terestră a organismului public de radiodifuziune respectiv, indiferent dacă activitatea de radiodifuziune publică în cauză intră sub incidența noțiunii de „prestare de servicii efectuată cu titlu oneros” în sensul acestui articol 2 alineatul (1) litera (c).