

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-573 din 2022 Foreningen C. Dacă directiva TVA prevede o derogare acordată unui stat membru, poate să fie invocată această derogare și de un alt stat membru ce nu este menționat expres în cadrul directivei?

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

19 decembrie 2024

„ Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 370 – Punctul 2 din partea A din anexa X – Derogare – Domeniu de aplicare – Activități ale unui organism public de radio și televiziune finanțate printr-o taxă obligatorie plătită de deținătorii de aparate capabile să recepționeze emisiuni de radio și de televiziune ”

În cauza C-573/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est, Danemarca), prin decizia din 8 iulie 2022, primită de Curte la 26 august 2022, în procedura

A,

B,

Foreningen C

împotriva

Skatteministeriet,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul I. Jarukaitis, președintele Camerei a patra, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a cincea, și domnii D. Gratsias (raportor) și E. Regan judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul I. Illéssy, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 14 martie 2024,

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

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru A, de T. Gønge, T. Kári Kristjánsson și J. Nymand Hounsgaard, advokater;
- pentru B, de C. Bachmann și P. Hansen, advokater;
- pentru Foreningen C, de C. Holberg, advokat;
- pentru guvernul danez, de D. Elkan și C. Maertens, în calitate de agenți, asistate de B. Søres Petersen, advokat;
- pentru guvernul francez, de R. Bénard, A. Daniel și O. Duprat-Mazaré, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și U. Nielsen, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 septembrie 2024, pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c) și a articolului 370 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, denumită în continuare „Directiva TVA”) coroborate cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între A, B și Foreningen C, pe de o parte, și Skatteministeriet (Ministerul de Finanțe, Danemarca), pe de altă parte, în legătură cu o cerere a celor dintâi având ca obiect rambursarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferentă taxei datorate de deținătorii de dispozitive capabile să recepționeze emisiuni de radio și de televiziune.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 1 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Prezenta directivă stabilește sistemul comun privind [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

- 4 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA prevede că prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare este supusă TVA.
- 5 Articolul 370 din directiva menționată prevede:
„Statele membre care, la 1 ianuarie 1978, impozitau operațiunile enumerate în anexa X partea A pot continua să impoziteze respectivele operațiuni.”
- 6 Articolul 378 din aceeași directivă prevede la alineatul (1):
„Austria poate continua să impoziteze operațiunile enumerate în anexa X partea A punctul 2.”
- 7 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”.

Dreptul danez

- 8 Începând din anul 1926, în Danemarca s-a perceput o taxă pentru deținerea de aparate de radio, destinată finanțării instituției cunoscute astăzi sub denumirea de „Danmarks Radio (DR)”. Din anul 1951, după ce DR a început să difuzeze emisiuni de televiziune, această taxă a vizat și televizoarele. În temeiul lov nr. 215 om radiospredning (Legea nr. 215 privind radiodifuziunea) din 11 iunie 1959, taxa menționată a fost transformată într-o „taxă de abonament” datorată în cazul deținerii unui aparat de radio sau de televiziune. Această ultimă lege a fost abrogată și înlocuită prin lov nr. 421 om radio- og fjernsynsvirksomhed (Legea nr. 421 privind activitatea de radiodifuziune și de televiziune) din 15 iunie 1973, prin care a fost menținută taxa de abonament, calificată în continuare drept „taxă pentru utilizarea aparatelor de radio și de televiziune”.
- 9 În temeiul lov nr. 589 om ændring af lov om radio- og fjernsynsvirksomhed (Legea nr. 589 de modificare a Legii privind activitatea de radiodifuziune și de televiziune) din 19 decembrie 1985, „dreptul exclusiv”, de care dispunea DR, de difuzare a programelor de radio și de televiziune către publicul larg a fost transformat într-un simplu „drept”. În plus, potrivit bekendtgørelse nr. 640 (Decretul nr. 640) din 20 decembrie 1985, denumirea taxei menționate la punctul anterior a fost modificată în „taxa pentru radio și televiziune (taxa de abonament)”.
- 10 Prin lov nr. 335 om ændring af lov om radio- og fjernsynsvirksomhed (Legea nr. 335 de modificare a Legii privind activitatea de radiodifuziune și de televiziune) din 4 iunie 1986, un nou canal public de televiziune, denumit TV 2 și finanțat parțial

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

din veniturile obținute din taxa de abonament, a fost de asemenea autorizat să difuzeze programe audiovizuale publicului larg.

- 11 Bekendtgørelse nr. 15 (Decretul nr. 15) din 11 ianuarie 1995 a precizat că taxa de abonament era datorată independent de utilizarea aparatului de recepție în cauză și de modul în care erau recepționate emisiunile, atâ timp cât acest aparat era în măsură să reproducă programe audiovizuale.
- 12 Lov nr. 1208 om ændring af lov om radio- og fjernsynsvirksomhed (Legea nr. 1208 de modificare a Legii privind activitatea de radiodifuziune și de televiziune) din 27 decembrie 1996 a prevăzut că încasările obținute din taxa de abonament puteau servi pentru a finanța, potrivit modalităților stabilite de ministrul competent, nu doar DR și TV 2, ci și „orice alte scopuri legate de mass-media”.
- 13 Lov nr. 1569 om ændring af lov om radio- og fjernsynsvirksomhed (Legea nr. 1569 de modificare a Legii privind activitatea de radiodifuziune și de televiziune) din 20 decembrie 2006 a înlocuit taxa de abonament cu o „taxă audiovizuală” care privește „aparate capabile să recepționeze și să reproducă programe sau servicii audiovizuale difuzate publicului larg”, inclusiv radiourile.
- 14 Lov nr. 513 om ændring af lov om radio- og fjernsynsvirksomhed (Legea nr. 513 de modificare a Legii privind activitatea de radiodifuziune și de televiziune) din 27 mai 2013 a eliminat taxa audiovizuală pentru radiouri. Lov nr. 1517 om ændring af lov om radio- og fjernsynsvirksomhed (Legea nr. 1517 de modificare a Legii privind activitatea de radiodifuziune și de televiziune) din 27 decembrie 2014 a eliminat taxa audiovizuală pentru întreprinderile comerciale și a menținut-o numai pentru gospodăriile private. În sfârșit, lov nr. 1548 om ændring af lov om radio- og fjernsynsvirksomhed (Legea nr. 1548 de modificare a Legii privind activitatea de radiodifuziune și de televiziune) din 18 decembrie 2018 a prevăzut eliminarea progresivă a taxei audiovizuale de-a lungul unei perioade de trei ani cuprinse între anul 2019 și anul 2021, astfel încât această taxă a fost eliminată complet la 1 ianuarie 2022.
- 15 De la introducerea TVA-ului în Danemarca în cursul anului 1967, reglementarea daneză privind TVA-ul prevede că „emisiunile de radio și de televiziune” sunt supuse la plata TVA-ului. În consecință, taxa menționată la punctele 8-14 din prezenta hotărâre a fost supusă la plata TVA-ului până la eliminarea sa.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 16 A și B, persoane fizice, precum și Foreningen C, constituit dintr-un grup de persoane fizice care formulează o acțiune colectivă, au sesizat Østre Landsret

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

(Curtea de Apel a Regiunii de Est, Danemarca), care este instanța de trimitere, cu acțiuni împotriva Ministerului de Finanțe pentru a obține rambursarea sumelor pe care le-au plătit cu titlu de TVA aferent taxei audiovizuale pentru anii 2007-2017. În susținerea acțiunilor lor, aceștia arată în esență că posibilitatea Danemarcei de a aplica articolul 370 din Directiva TVA pentru a supune această taxă la plata TVA-ului presupune existența unei prestări de servicii cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din această directivă, prestare care în speță lipsește.

- 17 La rândul său, Ministerul de Finanțe susține că articolul 370 din Directiva TVA constituie o dispoziție specială prin care Regatul Danemarcei este autorizat să mențină sistemul fiscal național în vigoare la 1 ianuarie 1978, independent de domeniul de aplicare al sistemului general armonizat al TVA-ului.
- 18 Instanța de trimitere pornește de la principiul că, ținând seama de concluziile desprinse din Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), taxa audiovizuală nu constituie contraprestația pentru prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA. Această instanță consideră deci că principala problemă juridică ce se pune în cauza cu care este sesizată este aceea dacă articolul 370 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că permite statelor membre să perceapă TVA-ul aferent unei taxe care nu constituie o astfel de contraprestație și a cărei percepere nu depinde decât de simpla deținere a unui aparat de recepție a emisiunilor de radio sau de televiziune.
- 19 În cazul unui răspuns afirmativ la această întrebare, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la aplicabilitatea articolului 370 din Directiva TVA în cazul taxei audiovizuale, având în vedere modificările reglementării naționale privind această taxă în perioada avută în vedere în litigiul principal. Astfel, pe de o parte, taxa percepută pe baza deținerii unor aparate de radio și de televiziune a fost înlocuită cu o taxă percepută ca urmare a deținerii oricărui aparat capabil să recepționeze în mod direct programe și servicii de imagini. Pe de altă parte, reglementarea menționată a permis alocarea, potrivit liberei decizii a ministrului competent, a unei mici părți din veniturile obținute din taxa audiovizuală pentru a finanța, în primul rând, organismele de radiodifuziune care, deși nu erau organisme publice de radiodifuziune, desfășurau o activitate de serviciu public și erau supuse unor constrângeri similare celor aplicabile organismelor publice de radiodifuziune și, în al doilea rând, Danske Filminstitut (Institutul danez de cinematografie), care este un institut public al cărui obiectiv este promovarea artei și a culturii cinematografice în Danemarca, precum și a unei școli cinematografice pentru copii și tineri, administrată de o fundație fără scop lucrativ creată de organismele publice de radio și televiziune în colaborare cu alte entități.

20 În aceste condiții, Østre Landsret (Curtea de Apel din Regiunea de Est) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 370 coroborat cu punctul 2 din partea A din anexa X la [Directiva TVA] trebuie să fie interpretat în sensul că permite statelor membre în cauză să supună TVA-ului o taxă audiovizuală prevăzută de lege și destinată finanțării activităților necomerciale ale organismelor publice de radio și televiziune, în pofida inexistenței unei «prest[ări] de servicii efectuate cu titlu oneros» în sensul articolului 2 alineatul (1) din această directivă?

În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, se solicită Curții de Justiție să răspundă la următoarele întrebări preliminare:

- 2) Articolul 370 din Directiva TVA coroborat cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă trebuie să fie interpretat în sensul că opțiunea unui stat membru de a supune TVA-ului o taxă audiovizuală prevăzută de lege, astfel cum se precizează în cadrul primei întrebări, poate fi menținută dacă, după intrarea în vigoare, la 1 ianuarie 1978, a [celeia de A șasea Directive 77/388/CEE 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 impozitare (JO 1977, L 145, p. 1)], statul membru a modificat sistemul de taxe, trecând de la impunerea unei taxe pentru deținerea de aparate de radio și de televiziune la impunerea unei taxe pentru deținerea oricărui dispozitiv prin care se pot recepționa în mod direct programe și servicii audiovizuale, inclusiv a smartphone-urilor, a computerelor etc.?
- 3) Articolul 370 din Directiva TVA coroborat cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă trebuie să fie interpretat în sensul că opțiunea unui stat membru de a supune TVA-ului o taxă audiovizuală prevăzută de lege, astfel cum se precizează în cadrul primei întrebări, poate fi menținută dacă, după intrarea în vigoare, la 1 ianuarie 1978, [a Directivei 77/388], statul membru a modificat sistemul de taxe, astfel încât o mică parte din veniturile provenite din taxă să fie utilizată, potrivit liberei decizii a ministrului culturii, pentru a finanța (i) organisme de radio și de televiziune care primesc subvenții publice, dar care nu sunt ele însele organisme publice, precum și (ii) organizații de presă și cinematografice care contribuie la activitățile de radio și de televiziune, dar care nu desfășoară ele însele asemenea activități?”

Procedura în fața Curții

- 21 Printr-o decizie a președintelui Curții din 20 ianuarie 2023, procedura în prezenta cauză a fost suspendată până la pronunțarea Hotărârii din 26 octombrie 2023, GIS (C-249/22, EU:C:2023:813). Judecata a fost reluată după pronunțarea acestei hotărâri.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 22 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 370 din Directiva TVA coroborate cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă trebuie interpretate în sensul că se opun posibilității ca un stat membru care la 1 ianuarie 1978 supunea TVA-ului o activitate de radiodifuziune publică finanțată printr-o taxă prevăzută de lege plătită de orice proprietar al unui dispozitiv capabil să recepționeze programe de radiodifuziune să continue taxarea activității menționate indiferent dacă această activitate intră în sfera noțiunii de „prestare de servicii efectuată cu titlu oneros” în sensul acestui articol 2 alineatul (1) litera (c).
- 23 Trebuie arătat că, 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.
- 24 Așadar, atunci când o activitate este calificată drept operațiune efectuată „cu titlu oneros” în sensul acestei dispoziții, ea intră, prin această calificare, în sfera de aplicare a Directivei TVA. În schimb, o activitate care nu este calificată în acest mod nu intră în domeniul de aplicare al acestei directive (Hotărârea din 26 octombrie 2023, GIS, C-249/22, EU:C:2023:813, punctul 34 și jurisprudența citată).
- 25 Cu toate acestea, articolul 370 din Directiva TVA coroborat cu partea A din anexa X la această directivă permite statelor membre care la 1 ianuarie 1978 impuneau o taxă pentru activitățile organismelor publice de radio și de televiziune, altele decât cele de natură comercială, să deroge de la articolul 2 alineatul (1) litera (c) din directiva menționată, oferindu-le posibilitatea de a continua să taxeze aceste activități.
- 26 În plus, este necesar să se arate că această derogare este în esență identică cu cea prevăzută în favoarea Republicii Austria la articolul 378 alineatul (1) din Directiva TVA.

- 27 Or, în această privință, Curtea a statuat deja, în esență, la punctele 36, 37, 42 și 51 din Hotărârea din 26 octombrie 2023, GIS (C-249/22, EU:C:2023:813), că articolul 378 alineatul (1) din Directiva TVA permite Republicii Austria să deroge, printre altele, de la dispozițiile articolului 2 alineatul (1) litera (c) din această directivă, menținând un sistem deja existent de taxare a activităților în cauză, cu condiția ca modalitățile acestei taxări să rămână în esență neschimbate. Aceasta reflectă caracterul progresiv și încă parțial al armonizării legislațiilor naționale în materie de TVA. În plus, este în natura unei dispoziții precum acest articol 378 alineatul (1) să introducă excepții de la domeniul de aplicare al reglementării din care face parte. Taxarea permisă de această dispoziție nu este o taxare armonizată care face parte integrantă din sistemul TVA-ului, astfel cum este organizat de Directiva TVA. Dimpotrivă, posibilitatea conferită de această dispoziție permite statului membru menționat să își mențină legislația privind taxarea serviciilor în cauză fără ca diferențele care pot rezulta de aici între acest stat și alte state membre să fie contrare dreptului Uniunii.
- 28 Întemeindu-se în special pe aceste motive, Curtea a statuat, la punctul 52 din Hotărârea din 26 octombrie 2023, GIS (C-249/22, EU:C:2023:813), că articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 378 alineatul (1) din Directiva TVA 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 în sfera noțiunii de „prestare de servicii efectuate cu titlu oneros” în sensul acestui articol 2 alineatul (1) litera (c).
- 29 Având în vedere constatarea de la punctul 26 din prezenta hotărâre, o interpretare similară se impune în ceea ce privește articolul 370 din Directiva TVA.
- 30 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 370 din Directiva TVA coroborate cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă trebuie interpretate în sensul că nu se opun posibilității ca un stat membru care la 1 ianuarie 1978 supunea TVA-ului o activitate de radiodifuziune publică finanțată printr-o taxă prevăzută de lege plătită de orice proprietar al unui dispozitiv capabil să recepționeze programe de radiodifuziune să continue taxarea activității menționate indiferent dacă această activitate intră în sfera noțiunii de „prestare de servicii efectuată cu titlu oneros” în sensul acestui articol 2 alineatul (1) litera (c).

Cu privire la a doua întrebare

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

- 31 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 370 din Directiva TVA coroborat cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă trebuie interpretat în sensul că se opune posibilității ca un stat membru care la 1 ianuarie 1978 supunea TVA-ului o activitate de radiodifuziune publică finanțată printr-o taxă prevăzută de lege plătită de orice proprietar al unui aparat de radio sau al unui televizor să continue să taxeze această activitate atunci când reglementarea referitoare la această taxă a fost modificată după această dată astfel încât taxa menționată este percepută pentru deținerea oricărui dispozitiv prin care se pot recepționa programe de radiodifuziune, inclusiv a smartphone-urilor sau a computerelor.
- 32 Potrivit modului lor de redactare, aceste dispoziții permit statelor membre să continue să taxeze „activitățile organismelor publice de radio și televiziune, altele decât cele de natură comercială”, dacă în aceste state ele erau supuse TVA-ului la 1 ianuarie 1978.
- 33 Prin urmare, potrivit termenilor dispozițiilor amintite, statelor membre vizate li se permite doar să mențină un sistem deja existent de taxare a activităților sus-menționate, dar nu să introducă o taxare nouă a acestor activități, ceea ce presupune ca modalitățile de taxare a activităților respective în vigoare de la 1 ianuarie 1978 să rămână în esență neschimbate pentru ca această taxare să continue să intre sub incidența derogării prevăzute la articolul 370 din Directiva TVA (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 octombrie 2023, GIS, C-249/22, EU:C:2023:813, punctele 42 și 43).
- 34 Or, o modificare a modalităților de taxare care se limitează la a ține seama de inovațiile tehnologice survenite de la 1 ianuarie 1978, fără a modifica faptul generator al obligației de plată a taxei destinate finanțării unei activități de radiodifuziune publică, nu are ca efect excluderea aplicării unei dispoziții derogatorii precum articolul 370 din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 octombrie 2023, GIS, C-249/22, EU:C:2023:813, punctul 45).
- 35 În această situație se regăsește modificarea acestor modalități, precum cea în discuție în litigiul principal, care are ca efect corelarea obligației de plată a unei taxe destinate finanțării unei activități de radiodifuziune publică de deținerea nu numai a unui aparat de radio sau a unui televizor, ci și a oricărui aparat capabil să recepționeze programele organismelor publice de radiodifuziune, inclusiv a smartphone-urilor sau a calculatoarelor. Astfel, o asemenea modificare reflectă evoluția tehnologică survenită de la introducerea derogării în cauză.
- 36 În plus, astfel cum a arătat în esență domnul avocat general la punctele 27-29 din concluzii, considerațiile reluate la punctul anterior din prezenta hotărâre nu sunt

repose în discuție nici de faptul că extinderea categoriei de aparate a căror deținere dă naștere obligației de plată a unei taxe destinate finanțării activităților de radiodifuziune publică a putut implica o extindere concomitentă a sferei persoanelor supuse la plata acestei taxe, nici de faptul că recepționarea programelor de radio sau de televiziune poate fi calificată ca fiind o funcție accesorie a aparatelor precum smartphone-urile sau calculatoarele.

- 37 Pe de o parte, articolul 370 din Directiva TVA nu impune ca numărul sau volumul operațiunilor taxate de un stat membru la 1 ianuarie 1978 să rămână neschimbat. Astfel, trebuie subliniat că, inclusiv în lipsa unor modificări cu privire la natura aparatelor a căror deținere dă naștere obligației de a plăti o taxă destinată finanțării activităților de radiodifuziune publică, numărul de persoane care are obligația de a plăti această taxă putea crește în funcție de creșterea numărului de aparate de radio și de televizoare aflate în posesia particularilor ca urmare a unei oferte foarte largi și a scăderii prețului de achiziție a unor astfel de aparate.
- 38 Pe de altă parte, întrucât faptul generator al unei taxe precum cea în discuție în cauza principală nu este legat de utilizarea unui serviciu de radiodifuziune publică de către persoanele care au această obligație, ci numai de deținerea unui aparat capabil să recepționeze programele unui organism de radiodifuziune, devine irelevant faptul că unele dintre aceste aparate precum smartphone-urile sau calculatoarele au și alte funcții care pot fi eventual considerate ca fiind funcțiile lor principale.
- 39 Pe de altă parte, trebuie remarcat în această privință că aparatele de radio și de televiziune pot fi utilizate și pentru alte funcții decât recepționarea programelor organismelor publice de radiodifuziune, cum ar fi recepționarea programelor de radio sau de televiziune comerciale sau citirea discurilor sau a altor suporturi digitale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punctul 26).
- 40 Ținând seama de ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 370 din Directiva TVA coroborat cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune posibilității ca un stat membru care la 1 ianuarie 1978 supunea TVA-ului o activitate de radiodifuziune publică finanțată printr-o taxă prevăzută de lege plătită de orice proprietar al unui aparat de radio sau al unui televizor să continue să taxeze această activitate atunci când reglementarea referitoare la această taxă a fost modificată după această dată astfel încât taxa menționată este percepută pentru deținerea oricărui dispozitiv prin care se pot recepționa programe de radiodifuziune, inclusiv a smartphone-urilor sau a computerelor.

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

- 41 Trebuie arătat cu titlu introductiv că, deși, potrivit modului său de redactare, a treia întrebare vizează modul în care este afectată aplicabilitatea articolului 370 din Directiva TVA, îndeosebi ca urmare a faptului că o mică parte dintr-o taxă precum cea în discuție în cauza principală este destinată finanțării unor „organizații de presă și cinematografice care contribuie la activitățile de radio și de televiziune, dar care nu desfășoară ele însele asemenea activități”, din cele menționate de instanța de trimitere rezumate la punctul 19 din prezenta hotărâre reiese că această instanță are în vedere cu precădere astfel de întreprinderi care sunt entități publice sau care au fost înființate de organismele publice de radiodifuziune, eventual împreună cu alte entități.
- 42 De aceea trebuie să se considere că, prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 370 din Directiva TVA coroborat cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă trebuie interpretat în sensul că se opune posibilității ca un stat membru care la 1 ianuarie 1978 supunea TVA-ului o activitate de radiodifuziune publică finanțată printr-o taxă prevăzută de lege să continue să taxeze această activitate atunci când reglementarea privind taxa menționată a fost modificată după această dată astfel încât să permită ca o mică parte din veniturile obținute din această taxă să fie alocată finanțării, pe de o parte, a organismelor de radiodifuziune care, deși nu sunt organisme publice, desfășoară o activitate publică de radiodifuziune și, pe de altă parte, a organizațiilor de presă și cinematografice care sunt entități publice sau care au fost înființate de organismele publice de radiodifuziune și care contribuie la activitatea de radiodifuziune, fără a desfășura ele însele asemenea activități.
- 43 În această privință, trebuie amintit că, astfel cum reiese în esență din cuprinsul punctelor 32 și 33 din prezenta hotărâre, articolul 370 din Directiva TVA coroborat cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă permite statelor membre doar să mențină un sistem de taxare a activităților necomerciale ale organismelor publice de radio și de televiziune existent la data prevăzută la acest articol 370, ceea ce presupune ca modalitățile de taxare a acestor activități să rămână în esență neschimbate.
- 44 Rezultă că o taxă precum cea în discuție în cauza principală nu putea fi supusă TVA-ului în temeiul articolului 370 din Directiva TVA în perioada vizată în litigiul principal decât dacă servea finanțării activităților acestor organisme (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 octombrie 2023, GIS, C-249/22, EU:C:2023:813, punctele 46-49).
- 45 Cu toate acestea, nu se poate deduce de aici că articolul 370 din Directiva TVA se opune posibilității de a supune TVA-ului o taxă precum cea în discuție în litigiul

principal doar pentru că veniturile obținute din această taxă nu sunt vărsate integral organismelor publice de radio și de televiziune.

- 46 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că o modificare intervenită după data de 1 ianuarie 1978 a reglementării naționale care a instituit taxa în discuție în cauza principală a permis alocarea unei mici părți din veniturile obținute din această taxă pentru a finanța alte entități decât organismele publice de radio și de televiziune. Mai precis, această parte din venituri a fost alocată, în primul rând, unui organism de radioteleviziune care, deși era o entitate privată, îndeplinea o misiune la fel ca organizațiile publice de presă, era supus unor constrângeri juridice similare cu cele la care sunt supuse organismele publice de radio și de televiziune și era finanțat în cea mai mare parte din veniturile provenite din această taxă, în al doilea rând, unei entități al cărei rol era de a susține financiar producția cinematografică și, în al treilea rând, școlii cinematografice pentru copii și tineri, administrată de o fundație ai cărei fondatori sunt, printre altele, organismele publice de radio și de televiziune.
- 47 Or, faptul că o mică parte dintr-o taxă precum cea în discuție în cauza principală este acordată altor entități publice sau entităților constituite chiar de organismele publice de radiodifuziune, eventual împreună cu alte entități, pentru a finanța activități, precum producția cinematografică, ce preced o activitate de radiodifuziune și strâns legate de aceasta nu permite să se considere că această taxă a încetat să fie utilizată pentru a finanța activitatea organismelor publice de radiodifuziune.
- 48 Astfel, după cum a arătat în esență domnul avocat general la punctele 37 și 38 din concluzii, articolul 370 din Directiva TVA coroborat cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă nu prevede ce formă juridică trebuie să aibă organismele publice în cauză și nici nu se aplică exclusiv activităților de radiodifuziune ale acestor organisme, ultima dispoziție menționată neutilizând noțiunea de „organism de radiodifuziune”, ci pe aceea, mai largă, de „organism”. Rezultă că aceste dispoziții trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca alte tipuri de activități, precum cele enumerate la punctul precedent din prezenta hotărâre, să intre sub incidența derogării prevăzute de dispozițiile amintite, cu condiția ca aceste activități să facă parte din misiunea încredințată organismelor publice de radio și de televiziune și să fie finanțate printr-o taxă prevăzută de lege precum taxa în discuție în cauza principală.
- 49 Ținând seama de tot ceea ce precedă, este necesar să se răspundă la a treia întrebare că articolul 370 din Directiva TVA coroborat cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune posibilității ca un stat membru care la 1 ianuarie 1978 supunea TVA-ului o activitate de

radiodifuziune publică finanțată printr-o taxă prevăzută de lege să continue să taxeze această activitate atunci când reglementarea privind taxa menționată a fost modificată după această dată astfel încât să permită ca o mică parte din veniturile obținute din această taxă să fie alocată finanțării, pe de o parte, a organismelor de radiodifuziune care, deși nu sunt organisme publice, desfășoară o activitate publică de radiodifuziune și, pe de altă parte, a organizațiilor de presă și cinematografice care sunt entități publice sau care au fost înființate de organismele publice de radiodifuziune și care contribuie la activitatea de radiodifuziune, fără a desfășura ele însele asemenea activități.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 50 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:

- 1) Articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 370 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborate cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă**

trebuie interpretate în sensul că

nu se opun posibilității ca un stat membru care la 1 ianuarie 1978 supunea taxei pe valoarea adăugată o activitate de radiodifuziune publică finanțată printr-o taxă prevăzută de lege plătită de orice proprietar al unui dispozitiv capabil să recepționeze programe de radiodifuziune să continue taxarea activității menționate indiferent dacă această activitate intră în sfera noțiunii de „prestare de servicii efectuată cu titlu oneros” în sensul acestui articol 2 alineatul (1) litera (c).

- 2) Articolul 370 din Directiva 2006/112 coroborat cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă**

trebuie interpretat în sensul că

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

nu se opune posibilității ca un stat membru care la 1 ianuarie 1978 supunea taxei pe valoarea adăugată o activitate de radiodifuziune publică finanțată printr-o taxă prevăzută de lege plătită de orice proprietar al unui aparat de radio sau al unui televizor să continue să taxeze această activitate atunci când reglementarea referitoare la această taxă a fost modificată după această dată astfel încât taxa menționată este percepută pentru deținerea oricărui dispozitiv prin care se pot recepționa programe de radiodifuziune, inclusiv a smartphone-urilor sau a computerelor.

3) Articolul 370 din Directiva 2006/112 coroborat cu punctul 2 din partea A din anexa X la această directivă

trebuie interpretat în sensul că

nu se opune posibilității ca un stat membru care la 1 ianuarie 1978 supunea taxei pe valoarea adăugată o activitate de radiodifuziune publică finanțată printr-o taxă prevăzută de lege să continue să taxeze această activitate atunci când reglementarea privind taxa menționată a fost modificată după această dată astfel încât să permită ca o mică parte din veniturile obținute din această taxă să fie alocată finanțării, pe de o parte, a organismelor de radiodifuziune care, deși nu sunt organisme publice, desfășoară o activitate publică de radiodifuziune și, pe de altă parte, a organizațiilor de presă și cinematografice care sunt entități publice sau care au fost înființate de organismele publice de radiodifuziune și care contribuie la activitatea de radiodifuziune, fără a desfășura ele însele asemenea activități.