CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 10 noiembrie 2022 [1]

Cauza C-612/21

Gmina O.
împotriva
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

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

„Cerere de decizie preliminară – Legislație fiscală – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolele 2, 9 și 13 – Prestare de servicii efectuată cu titlu oneros – Noțiunea de persoană impozabilă – Activitate economică – Abordare tipologică – Organism de drept public ce organizează pentru locuitori dezvoltarea surselor de energie regenerabilă pe teritoriul comunei în schimbul unei participații proprii de 25 % și căruia i se rambursează 75 % din costuri prin intermediul unei subvenții de la un terț – Operațiuni în care se angajează ca autoritate publică – Inexistența unor denaturări semnificative ale concurenței”

I. Introducere

1. Promovarea energiei din surse regenerabile de către colectivități teritoriale precum comunele nu numai că pare de dorit în perioada actuală, ci ridică de asemenea probleme interesante în materie de TVA. În cazul în care locuitorul vizat ar fi însărcinat el însuși o întreprindere să instaleze, de exemplu, panouri solare, aprecierea în scopuri de TVA ar fi clară. Întreprinderea îi furnizează o prestație (livrare sau prestare de servicii) impozabilă pentru care este datorat TVA-ul. Statul primește TVA-ul corespunzător. O subvenție de stat ce reprezintă 75 % din costuri plătită locuitorilor nu ar avea nicio relevanță din punctul de vedere al TVA-ului.

2. Care este însă situația atunci când o comună organizează și plătește pentru ca o întreprindere să instaleze acest sistem pe terenul unuia dintre locuitorii săi? Și în această ipoteză, statul primește cel puțin o dată TVA-ul, și anume de la întreprinderea de instalații. Cu toate acestea, în cazul în care comuna primește o subvenție din fonduri de stat în cuantum de 75 %, iar locuitorii plătesc comunei aproximativ 25 % cu titlu de contribuție proprie, acest lucru are ca rezultat exigibilitatea unui alt TVA pentru motivul că comuna efectuează în favoarea locuitorilor o nouă prestație impozabilă pentru care este datorat TVA-ul?

[1] Limba originală: germana.

3. Consecința lanțului de prestații astfel rezultat (prestare de servicii de către întreprinderea de instalații locuitorului prin intermediul comunei) ar fi obligația comunei de a plăti acest TVA, aceasta putând însă, în principiu, să exercite un drept de deducere a taxei aferente prestației din amonte. În cazul în care suma dintre subvenție și contribuția proprie este egală cu costurile din amonte, situația reprezintă un joc cu sumă nulă și un efort administrativ considerabil. Dacă subvenția majorată cu contribuția proprie este mai mică [decât aceste costuri] (sau dacă subvenția nu intră în baza de impozitare), aceasta ar genera un excedent de taxă în amonte, care ar reduce veniturile fiscale. În cazul în care subvenția majorată cu contribuția proprie este mai mare, sunt generate venituri fiscale suplimentare dintr-un program de sprijin din partea statului. Toate aceste trei consecințe induc un sentiment de disconfort, mai ales dacă se are în vedere obiectivul de interes general al protecției mediului și securității energetice urmărit de comună.

4. Aprecierea dezvoltării – finanțată din fonduri de stat – a surselor de energie regenerabilă, în temeiul dreptului privind TVA-ul, ridică, așadar, câteva probleme fundamentale, la care Curtea trebuie să răspundă și[2] în cadrul prezentei cereri de decizie preliminară. Printre altele, trebuie să se clarifice modul în care trebuie să se determine persoana căreia îi este furnizat serviciul și prestatorul serviciului. În aceeași măsură este fundamentală întrebarea dacă, într-un astfel de caz, o comună – presupunând că ar fi prestatorul de serviciu – desfășoară o activitate economică. În caz afirmativ, ar trebui să se stabilească dacă ea se angajează în operațiunile de promovare a dezvoltării surselor de energie regenerabilă ca autoritate publică și dacă aceste operațiuni determină denaturări semnificative ale concurenței.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

5. Articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată[3] (denumită în continuare „Directiva TVA”) prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[…]

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

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

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

[2] Chestiuni similare se ridică în procedura paralelă pendinte în cauza C-616/21.

[3] Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), modificată ultima dată prin Directiva 2022/890/UE a Consiliului din 3 iunie 2022 (JO 2022, L 155, p. 1).

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

7. Pe de altă parte, articolul 13 din Directiva TVA are următorul cuprins:

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

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

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

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

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

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

B. Dreptul polonez

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

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

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

11. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Legea din 27 aprilie 2001 privind protecția mediului, Dz. U. din 2020, poziția 1219, cu modificările ulterioare, denumită în continuare „Legea privind protecția mediului”) prevede la articolul 400a alineatul 1:

„Finanțarea protecției mediului și a gospodăririi apelor include: […]

21) măsuri de protecție a aerului;

22) promovarea utilizării surselor locale de energie regenerabilă și introducerea unor surse de energie mai ecologice […].”

12. Articolul 403 alineatul 2 din Legea privind protecția mediului prevede:

„Printre funcțiile proprii ale comunelor se numără finanțarea protecției mediului în măsura menționată la articolul 400a alineatul 1 punctele […] 21-25 […], cel puțin până la concurența veniturilor provenite din taxele și amenzile menționate la articolul 402 alineatele 4, 5 și 6, care fac parte din veniturile bugetelor comunale, din care se scade excedentul din aceste venituri transferat la bugetele voievodatelor.”

III. Situația de fapt și procedura preliminară

13. Gmina O. (comuna O., Polonia, denumită în continuare „comuna”) este o colectivitate teritorială care își exercită funcțiile specifice de autoadministrare. Ea este înregistrată și ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

14. Aceasta a încheiat un acord de parteneriat cu alte trei comune pentru realizarea unui proiect de instalare de sisteme de utilizare a energiei din surse regenerabile (denumită în continuare „ESR”) pe teritoriul acestor patru comune (denumit în continuare „proiectul”).

15. Una dintre comune, care era partenerul principal în cadrul proiectului, a încheiat cu voievodatul (un district administrativ), în numele tuturor partenerilor, un contract de subvenție pentru proiect. Finanțarea ca atare provine dintr-un fond al Uniunii. Subvenția primită este transferată partenerilor în conformitate cu cota-parte ce revine fiecăruia dintre aceștia.

16. Subvenția are ca scop exclusiv să acopere o parte din costurile eligibile. Ține de puterea discreționară a fiecărei comune să stabilească modul în care va finanța restul costurilor proiectului. Subvenția primită de comună acoperă cheltuielile aferente proiectului și poate fi utilizată exclusiv pentru cheltuielile necesare realizării acestui proiect. Comuna a primit o subvenție de 75 % din totalul costurilor eligibile ale proiectului.

17. Obiectivul principal al proiectului este de a spori ponderea ESR în producția totală de energie și de a reduce emisiile de poluanți atmosferici, de a promova utilizarea energiei solare și dezvoltarea utilizării ESR în rândul consumatorilor individuali prin instalarea unor sisteme de utilizare a ESR ecologice și nedăunătoare pentru mediu. În cadrul proiectului, comuna pune în aplicare „Politica energetică a Poloniei până în anul 2030”, adoptată de Consiliul de Miniștri la 10 noiembrie 2009, conform căreia 20 % din energia produsă ar trebui să provină din surse regenerabile.

18. În cadrul proiectului sunt instalate sisteme fotovoltaice, pompe de căldură cu sursă de aer pentru apă caldă menajeră și panouri solare pe proprietățile deținute de locuitori și de persoane juridice. Comuna a încheiat contracte cu persoane fizice (locuitori), în calitate de proprietari de imobile, care doreau să beneficieze de dezvoltarea surselor de energie regenerabilă. Proprietarii de imobile sunt obligați să plătească la termenul convenit o contribuție proprie în contul bancar al comunei.

19. În conformitate cu contractul încheiat cu proprietarii de imobile, pe durata proiectului, și anume cinci ani de la primirea de către comună a ultimei plăți efectuate în cadrul contractului de subvenție și al acordului de parteneriat, toate sistemele pentru utilizarea ESR rămân proprietatea comunei. Ulterior, dreptul de proprietate asupra acestor sisteme pentru utilizarea ESR este transferat proprietarilor de imobile. Pe durata proiectului, proprietarul imobilului nu poate să înstrăineze sistemul pentru utilizarea ESR. Tot astfel, comuna nu poate să înstrăineze sau să dezinstaleze sistemul în această perioadă întrucât acest lucru ar putea conduce la obligația comunei de a rambursa subvenția. Proprietarii pot folosi sistemul pentru utilizarea ESR, în conformitate cu termenii contractului, fără costuri suplimentare. Comuna este împuternicită de proprietarul imobilului să acționeze în numele său în fața autorităților administrative competente în ceea ce privește solicitarea autorizațiilor prevăzute de lege pentru instalarea sistemului pe terenul său.

20. Comuna se angajează să selecteze contractantul însărcinat cu instalarea, să elaboreze calendarul lucrărilor, să asigure coordonarea curentă a lucrărilor și să efectueze recepția finală și gestionarea financiară a proiectului.

21. Contribuția proprie plătită de proprietarii de imobile este singura plată efectuată către comună în cadrul proiectului. Contribuția reprezintă o parte din costurile eligibile ale unui sistem concret pentru utilizarea ESR, așadar, o parte din remunerația datorată contractantului pentru instalarea acestui sistem concret. Această parte se ridică la 25 % din costurile eligibile, iar contractul cu proprietarul imobilului prevede un cuantum maxim pentru contribuția proprie, ceea ce înseamnă că contribuția proprie efectivă poate fi de asemenea mai mică de 25 % din costurile eligibile.

22. Plățile efectuate de proprietarii de imobile nu sunt utilizate pentru costurile de coordonare a lucrărilor și de publicitate. Aceste costuri eligibile sunt acoperite de comună din fonduri proprii și din subvenție. Sistemele pentru utilizarea ESR sunt instalate de un contractant selecționat în cadrul unei cereri de ofertă deschise în conformitate cu normele aplicabile în materie de achiziții publice.

23. Contractul încheiat cu contractantul este conceput ca un contract între cinci părți. Părțile sunt contractantul și cele patru comune contractoare. Contractul stabilește volumul și natura sistemelor pentru utilizarea ESR care urmează să fie instalate pentru fiecare comună. Fiecare comună decontează separat prestațiile contractantului, astfel încât acesta din urmă emite facturi pentru fiecare comună în cadrul contractului aferent fiecăreia.

24. Nu este posibil să se obțină o subvenție mai mare în cazul în care contractantul percepe un preț mai mare decât cel preconizat. În schimb, subvenția este mai mică dacă prețul care trebuie plătit contractantului este mai mic decât cel convenit în cererea de subvenție. Contractul de subvenție a proiectului încheiat cu voievodatul nu obligă comuna să colecteze o contribuție proprie de la proprietarii de imobile și nici nu conține indicații cu privire la cuantumul plăților lor.

25. Subvenția este acordată pentru cofinanțarea costurilor eligibile (inclusiv a costurilor de publicitate și de coordonare a lucrărilor) suportate de comună în cadrul proiectului, iar comuna decontează aceste costuri cu instituția care acordă subvenția. Cuantumul subvenției se stabilește în funcție de cuantumul costurilor eligibile suportate de comună pentru achizițiile legate de proiect.

26. Comuna a solicitat o decizie anticipată în ceea ce privește obligația sa de plată a TVA-ului pentru serviciile prestate în cadrul instalării de sisteme pentru utilizarea ESR. În opinia ei, serviciile prestate nu sunt supuse TVA-ului deoarece sunt prestate în cadrul sferei ei de activitate de drept public, iar nu în cadrul unei activități economice. În consecință, contribuția proprie și subvenția nu constituie contrapartida prestațiilor furnizate.

27. În decizia fiscală anticipată din 7 august 2019, autoritatea fiscală a considerat că punctul de vedere al comunei este eronat. Ea a arătat că comuna este obligată la plata TVA-ului în legătură cu aceste activități. Nici îndeplinirea sarcinilor specifice de către comună, nici finalitatea proiectului nu ar justifica o exceptare de la obligația de plată a TVA-ului. Astfel, desfășurarea activităților descrise ar trebui, în plus, să fie supusă unor norme speciale de drept public, care implică exercitarea prerogativelor de putere publică.

28. Comuna a formulat o cale de atac împotriva acestei decizii fiscale anticipate. Instanța de prim grad de jurisdicție a respins acțiunea. Potrivit acestei instanțe, lipsa echivalenței contribuțiilor proprii este, în principiu, o caracteristică a tuturor raporturilor de drept privat în care se plătește o așa-numită subvenție la prețul bunurilor sau al serviciilor. Instanța menționată nu a împărtășit nici punctul de vedere al comunei potrivit căruia activitățile nu au fost desfășurate pentru a genera venituri, ci pentru a spori ponderea ESR în cadrul producției totale de energie. Potrivit instanței, punerea în aplicare a celui de al doilea obiectiv nu exclude punerea în aplicare a primului obiectiv. Comuna ar primi de la proprietarii de imobile 25 % din costurile eligibile suportate, astfel încât instalarea nu este efectuată fără participarea financiară a proprietarilor de imobile. Nici împrejurarea că comuna nu realizează profit nu ar avea influență asupra evaluării aspectului dacă aceste activități intră în domeniul unei activități economice.

29. Comuna a declarat recurs în fața Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia). Această instanță a suspendat procedura și a adresat Curții următoarele întrebări în cadrul unei cereri de decizie preliminară în temeiul articolului 267 TFUE:

„1) Dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și în special articolul 2 alineatul (1), articolul 9 alineatul (1) și articolul 13 alineatul (1) din această directivă trebuie interpretate în sensul că o comună (autoritate publică) acționează în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA atunci când implementează un proiect al cărui scop este creșterea ponderii surselor regenerabile de energie printr-un angajament, în temeiul unui contract de drept civil încheiat cu proprietarii de imobile, privind realizarea și instalarea pe imobilele acestora a sistemelor de surse regenerabile de energie și – după o anumită perioadă – transferul dreptului de proprietate asupra acestor sisteme proprietarilor de imobile?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, trebuie inclusă în baza de impozitare, în sensul articolului 73 din această directivă, cofinanțarea din fonduri europene primită de comună (autoritatea publică) pentru implementarea proiectelor privind sursele regenerabile de energie?”

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

IV. Analiză juridică

A. Cu privire la întrebările preliminare

31. La o interpretare literală a celor două întrebări preliminare, instanța de trimitere pare, la prima vedere, să dorească să afle dacă o situație de fapt concretă intră în domeniul de aplicare al Directivei TVA. Instanța de trimitere este însă singura competentă pentru a aprecia situația de fapt [4]. Instanța dorește în esență să afle cum trebuie interpretate articolele 2, 9, 13 și 73 din această directivă, pentru a putea decide apoi dacă, în speță, comuna furnizează – așa cum consideră administrația fiscală – o livrare sau o prestare de servicii impozabilă pentru care este datorat TVA-ul și care este baza de impozitare pentru această prestație.

32. Pentru a intra sub incidența Directivei TVA, activitățile comunei în cadrul promovării energiei din surse regenerabile trebuie să reprezinte o livrare sau o prestare de servicii *efectuată cu titlu oneros* locuitorilor ei [articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA, secțiunea B de mai jos] Această livrare sau prestare de servicii ar trebui să fi fost efectuată în cadrul unei *activități economice* [articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, secțiunea C de mai jos], astfel încât comuna să fi acționat de asemenea în calitate de persoană impozabilă. Totuși, în anumite împrejurări, comunele nu sunt considerate persoane impozabile atunci când desfășoară o activitate economică *în calitate de autorități publice* (articolul 13 din Directiva TVA). Prin urmare, trebuie să se examineze în continuare și această excepție (secțiunea D de mai jos).

B. Cu privire la determinarea prestatorului și a destinatarului unei livrări și a unei prestări de servicii

33. Ca impozit general pe consum, TVA-ul are ca scop să greveze capacitatea financiară a consumatorului, evidențiată prin cheltuirea de active de către acesta pentru a obține un beneficiu consumabil [5]. Prin urmare, destinatarul prestației trebuie să fi primit un beneficiu consumabil. Acest lucru se aplică atât în ceea ce privește o livrare, cât și în ceea ce privește o prestare de servicii în sensul articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA.

34. Beneficiul consumabil avut în vedere în speță este instalarea unui sistem de utilizare a energiei din surse regenerabile. Transferul dreptului de proprietate asupra acestui sistem constituie o livrare (articolul 14 din Directiva TVA), iar punerea la dispoziție în vederea utilizării – o prestare de servicii [articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA].

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

[5] A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punctul 23), Hotărârea din 11 octombrie 2007, KÖGÁZ și alții (C-283/06 și C-312/06, EU:C:2007:598, punctul 37 – „stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de către persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor”), și Hotărârea din 18 decembrie 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punctele 20 și 23 – „Determinantă este numai natura obligației asumate: pentru ca o astfel de obligație să fie reglementată de sistemul comun al TVA, aceasta trebuie să includă un consum.”).

35. Este însă necesar să se clarifice cine a furnizat acest beneficiu (livrare sau prestare de servicii) și în favoarea cui. Poate fi avut în vedere un serviciu furnizat de întreprinderea de instalații comunei, dat fiind că aceasta din urmă a plasat comanda, a plătit întreprinzătorul și tot acesteia i-a fost transferat dreptul de proprietate asupra sistemului. Poate fi însă avut în vedere și un serviciu furnizat de întreprinderea de instalații locuitorului pe al cărui teren este instalat sistemul și care îl poate utiliza în următorii cinci ani, devenind apoi proprietarul acestui sistem, motiv pentru care suportă 25 % din costuri. În acest din urmă caz, comuna nu s-ar fi angajat în nicio operațiune impozabilă pentru care este datorat TVA-ul. În primul caz mai poate fi avută în vedere și o prestație a comunei în favoarea locuitorului, întrucât cu acesta din urmă a fost încheiat un contract corespunzător pentru instalarea, punerea la dispoziție în vederea utilizării și, ulterior, transferul dreptului de proprietate asupra sistemului. Pe baza contractului respectiv, comuna (prin recurgerea la un subcontractant) a instalat sistemul pe terenul acestuia, lucrarea fiind plătită de locuitor (25 %) și de voievodat (75 %).

1. Indicii pentru determinarea prestatorului și a destinatarului serviciului

36. Din moment ce TVA-ul urmărește să impoziteze cheltuiala destinatarului prestației pentru un beneficiu consumabil, pentru *determinarea destinatarului prestației* poate fi avut în vedere, în principiu, cel care a plătit serviciul. Astfel, acesta din urmă a suportat cheltuielile corespunzătoare. Acesta este totuși doar un indiciu. În fapt, pentru a se putea considera că o prestare de servicii este efectuată „cu titlu oneros” în sensul Directivei TVA, nu este necesar, după cum rezultă și din articolul 73 din directivă, ca respectiva contrapartidă a prestării să fie obținută direct de la destinatarul acesteia, ci poate fi obținută și de la un terț [6]. Prin urmare, faptul că nu numai locuitorul, ci și voievodatul sau comuna au plătit pentru aceasta nu exclude ipoteza unei prestări de servicii furnizate locuitorului.

37. Dat fiind că, în scopuri de TVA, întreprinzătorul prestator acționează în calitate de colector de taxe în contul statului [7], pentru *determinarea prestatorului* trebuie să fie avută în vedere, în principiu, persoana care a primit contrapartida prestării. Astfel, numai această persoană poate plăti statului TVA-ul inclus în contrapartidă. În acest sens, comuna poate fi considerată prestator, deoarece primește pentru instalarea sistemelor o anumită sumă atât de la locuitor, cât și de la voievodat. În acest context este irelevantă împrejurarea că sistemele nu au fost instalate de comună cu personal propriu, ci prin mandatarea în acest scop a unei entități private. Intervenția unui subcontractant este foarte frecventă în activitatea economică și are ca rezultat o prestație a subcontractantului furnizată autorității contractante, care ulterior furnizează această prestație, ca prestație proprie, clientului său. Curtea a clarificat deja acest aspect [8].

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

7 Curtea s-a pronunțat în acest sens într-o jurisprudență constantă: Hotărârea din 11 noiembrie 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, punctul 31), Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare) (C-335/19, EU:C:2020:829, punctul 31), Hotărârea din 8 mai 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punctul 22), Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 23), Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 25), și Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punctul 39).

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

38. Faptul că, prin promovarea dezvoltării surselor de energie regenerabilă, comuna își asumă o sarcină de serviciu public (protecția mediului, securitatea energetică) nu exclude posibilitatea unei prestații a comunei în favoarea locuitorilor săi. Astfel, potrivit jurisprudenței, livrările sau prestările de servicii cu titlu oneros pot consta de asemenea în exercitarea unor funcții conferite și reglementate de lege, într-un scop de interes general [9].

2. Raportul juridic dintre prestator și destinatarul prestației

39. În schimb, Curtea a declarat în mod explicit că, pentru a determina destinatarul prestației impozabile, este necesar să se stabilească cine este legat printr-un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce [10]. Curtea consideră însă că un astfel de raport juridic există deja în cazul în care între prestație și plată există o legătură suficient de directă [11]. În acest context, prevederile contractuale relevante reprezintă un element care trebuie luat în considerare, în măsura în care situația contractuală reflectă în mod normal realitatea economică și comercială a operațiunilor [12]. În ultimă instanță, instanței de trimitere îi revine sarcina de a evalua aceste raporturi juridice și dispoziții contractuale.

40. În speță, există între comună și întreprinderea de instalații un contract privind instalarea sistemului și transferul proprietății asupra acestuia comunei. Prin urmare, există fără îndoială o prestație a întreprinderii de instalații furnizată comunei. În schimb, proprietarul nu pare să aibă nicio relație contractuală cu întreprinderea de instalații. Există însă un contract între comună și locuitorul respectiv pentru utilizarea sistemului pe terenul acestuia și transferul ulterior al proprietății. Acest lucru arată că instalarea și punerea la dispoziție a sistemului de către comună este importantă pentru proprietar și, prin urmare, reprezintă pentru el un beneficiu consumabil. Această concluzie este susținută de faptul că el plătește comunei o contribuție proprie de 25 % din costul sistemului. În ceea ce privește chestiunea caracterului oneros, chiar nu este necesar să se ia în considerare finanțarea suplimentară a sistemului de către un terț, în cuantum de 75 % din costuri.

41. Astfel, Curtea a statuat deja în mai multe rânduri că faptul că o operațiune economică este realizată la un preț mai mare sau mai mic decât prețul de cost și, așadar, la un preț mai mare sau mai mic decât prețul normal al pieței este fără relevanță în ceea ce privește calificarea drept operațiune cu titlu oneros. Acest lucru nu este de natură să afecteze legătura directă care există între prestările de servicii efectuate sau care urmează a fi efectuate și contraprestația obținută sau care urmează a fi obținută, al cărei cuantum este determinat în avans și potrivit unor criterii bine stabilite [13]. În această privință, după cum subliniază Polonia, contribuția proprie de 25 % a locuitorului este suficientă pentru a se considera că există o livrare sau o prestare de servicii cu titlu oneros a comunei în favoarea acestuia.

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

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

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

12 Hotărârea din 18 iunie 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punctul 66); a se vedea în același sens Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 43).

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

3. Concluzie intermediară

42. Articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, pentru a stabili între care părți există o livrare de bunuri sau o prestare de servicii cu titlu oneros, este necesară o evaluare globală a raporturilor juridice existente. Dacă din această evaluare globală rezultă o legătură directă între plată (în speță, de către locuitor) și livrarea de bunuri sau prestarea de servicii (în speță, instalarea, punerea la dispoziție în vederea utilizării și transferul ulterior de către comună locuitorului al dreptului de proprietate asupra sistemului către un locuitor de către comună), atunci există de asemenea o prestație (livrare de bunuri sau prestare de servicii) efectuată de comună „cu titlu oneros”.

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

43. Pentru ca, în această privință, comuna să fi acționat în calitate de persoană impozabilă, este de asemenea necesar ca ea să fi desfășurat în speță o activitate economică prin instalarea, punerea la dispoziție în vederea utilizării și transferul ulterior al proprietății asupra sistemului. În conformitate cu articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, noțiunea de „activitate economică” include orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale.

44. Din jurisprudența Curții reiese că această definiție evidențiază întinderea domeniului de aplicare al noțiunii de „activitate economică”, precum și caracterul obiectiv al acestei noțiuni, în sensul că activitatea este considerată ca atare, independent de scopurile sau de rezultatele sale [14].

45. În măsura în care este vizată „exploatarea bunurilor”, articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf a doua teză din Directiva TVA precizează că obținerea de venituri cu caracter de continuitate care decurge din aceasta *este considerată* activitate economică. În consecință, și simpla administrare a activelor – în cazul în care este efectuată cu caracter de continuitate – poate fi de asemenea relevantă în scopuri de TVA. Cu toate acestea, în speță este discutabil dacă punerea la dispoziție a sistemului pentru o perioadă de cinci ani, cu transferul ulterior al proprietății, trebuie considerată ca fiind o „exploatare a bunurilor” [15]. În definitiv, ni se pare a fi mai degrabă un transfer de bunuri. În plus, dezvoltarea – conform planului și concepută cu o anumită durată – a sistemelor pentru utilizarea energiei din surse regenerabile ar trebui să aibă un caracter de continuitate suficient pentru un număr mare de persoane de pe teritoriul comunei. Programul de promovare a energiei din surse regenerabile de către comună a fost de altfel inclus în „Politica energetică a Poloniei până în anul 2030”.

[14] Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 47), și, similar, Hotărârea din 25 februarie 2021, Gmina Wrocław (Conversiunea unui drept de uzufruct) (C-604/19, EU:C:2021:13269, punctul 69); a se vedea în acest sens și Hotărârea din 16 septembrie 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contract privind activitatea comună) (C-312/19, EU:C:2020:711, punctul 39).

[15] Există o lipsă de obiect și, prin urmare, o lipsă de comparabilitate cu hotărârile în care Curtea a trebuit să distingă administrarea ocazională a activelor de o activitate economică – a se vedea de exemplu Hotărârea din 20 ianuarie 2021, AJFP Sibiu și DGRFP Brașov (C-655/19, EU:C:2021:40, punctul 24 și următoarele).

46. Din jurisprudența Curții rezultă totodată că, pentru a se determina dacă o prestare de servicii este efectuată în schimbul unei remunerații, astfel încât această activitate trebuie calificată drept activitate economică, este necesar să se analizeze *ansamblul condițiilor* în care aceasta este realizată [16].

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

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

49. Spre deosebire de o noțiune abstractă, o astfel de descriere tipologică este mai deschisă [17]. Apartenența la o categorie nu trebuie să se stabilească pe baza unei calificări de natură logico-abstractă, ci în funcție de gradul de similitudine cu arhetipul (modelul). Această clasificare impune o analiză de ansamblu în fiecare caz individual, care să țină seama de percepția publicului.

50. În acest sens, potrivit jurisprudenței de până acum a Curții, poate fi un factor relevant aspectul dacă nivelul compensației este determinat potrivit unor criterii care garantează că acesta este suficient pentru a acoperi costurile de funcționare ale prestatorului [18]. Același lucru este valabil în ceea ce privește cuantumul veniturilor, precum și alte elemente, cum este importanța clientelei [19]. Or, simpla împrejurare că nu fiecare prestare de servicii, considerată individual, este remunerată la un nivel corespunzător costurilor pe care le-a ocazionat nu poate fi suficientă pentru a demonstra că activitatea în ansamblul său nu este remunerată pe baza unor criterii care garantează acoperirea costurilor de funcționare ale prestatorului [20]. Curtea a concluzionat totuși în sensul inexistenței unei activități economice pentru motivul că, printre altele, contribuțiile plătite de destinatarii prestațiilor în cauză nu urmăreau să acopere decât o mică parte din totalitatea costurilor de funcționare suportate de prestatori [21].

51. O asemenea abordare tipologică stă, de exemplu, la baza hotărârii Curții cu privire la activitatea economică a unui membru al consiliului de supraveghere care a primit o remunerație pentru activitățile sale în calitate de membru al consiliului de supraveghere al unei societăți pe acțiuni. În cele din urmă, Curtea a comparat această activitate cu cea a unei persoane impozabile

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

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

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

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

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

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

tipice și a respins existența unei activități economice ca urmare a particularităților cauzei (remunerație independentă de participarea la ședințe sau de volumul de muncă, lipsa riscului economic, sumă forfetară mică și fixă)[22]. Această abordare tipologică fusese deja reținută în Hotărârea Gemeente Borsele[23] și, înainte de aceasta, într-o formă embrionară, în Hotărârea Enkler[24].

52. Dacă se examinează activitatea comunei în contextul din speță, se observă – contrar opiniei Administrației fiscale din Polonia – unele diferențe față de o persoană impozabilă tipică având o profesie comparabilă (în speță „profesia de instalator de panouri solare"). Pe de o parte, comuna nu desfășoară o activitate proprie pentru a furniza aceste servicii. Ea nu furnizează nici personal de instalare propriu, nici o structură de vânzări comparabilă proprie. Dimpotrivă, contractele sunt încheiate numai cu locuitorii ei care doresc să beneficieze de extinderea surselor de energie regenerabilă și care se înscriu la comună în acest scop. În schimbul unei contribuții proprii relativ reduse, aceștia pot, mai întâi, să utilizeze sistemul, iar după cinci ani dobândesc proprietatea asupra acestuia. În definitiv, comuna organizează restul finanțării prin intermediul unui organism de stat, care preia o mare parte din costuri. De asemenea, ea organizează o întreprindere privată, care să se ocupe de instalarea sistemelor. Aceasta din urmă este selectată în cadrul unei proceduri de achiziții publice. Acest lucru nu corespunde selecției tipice a unui subcontractant de către un instalator de panouri solare.

53. Așadar, activitatea comunei se limitează la organizarea cu succes a finanțării și la punerea în aplicare a instalării de către o entitate privată a noilor sisteme de producție de energie regenerabilă pe teritoriul comunei. Aceasta include în special coordonarea curentă a lucrărilor și gestionarea financiară. Este eventual compensată o parte din aceste prestații de organizare: voievodatul rambursează maximum 75 % din costurile eligibile, locuitorul contribuie cu maximum 25 % din costurile „subcontractantului" angajat. În schimb, un întreprinzător tipic ar adăuga la prețul prestației sale tocmai aceste costuri de organizare, majorate cu o marjă de profit. În orice caz, prin prestațiile de organizare intermediate de comună, aceasta nu intră în concurență cu alți furnizori privați.

54. Mai mult, astfel de sisteme nu sunt, de obicei, furnizate de un actor economic activ la un preț atât de scăzut (maximum 25 %), mai ales atunci când prestația prealabilă (instalarea sistemului) a fost achiziționată anterior exclusiv de la un terț, la prețul pieței.

55. Chiar dacă se iau în considerare plățile efectuate de voievodat, care preia 75 % din costurile eligibile, tot rămâne o incertitudine, atipică pentru o persoană impozabilă „normală", cu privire la un tarif care să acopere măcar costurile. Aspectul dacă și în ce măsură terțul rambursează costurile suportate rămâne deschis până la decizia ulterioară a terțului (în speță a voievodatului). În această privință, comuna nici nu dezvoltă o inițiativă antreprenorială, nici nu are șanse de profit[25], după cum arată de altfel în mod întemeiat și Comisia. Prin urmare, aceasta își asumă doar riscuri de pierdere. Nicio persoană impozabilă tipică nu și-ar conduce întreprinderea astfel încât să organizeze ceva pentru un client suportând însă numai riscuri de pierdere și fără a avea nici măcar o șansă de profit, nici chiar pe termen foarte lung.

[22] Hotărârea din 13 iunie 2019, IO (TVA – Activitate de membru al consiliului de supraveghere) (C-420/18, EU:C:2019:490, punctul 44).

[23] Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele (C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 29 și următoarele). Acest lucru era urmarea lipsei unei participări tipice a comunei pe o piață – a se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Gemeente Borsele (C-520/14, EU:C:2015:855, punctul 62 și următoarele).

[24] Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punctul 28 – „compararea condițiilor"); pe acest temei, a se vedea de asemenea Hotărârea din 19 iulie 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punctele 35 și 36).

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

56. Nici motivul intervenției comunei nu este unul economic. Nu se urmărește generarea de venituri suplimentare sau maximizarea profiturilor existente ori obținerea de excedente. În schimb, primează motive de interes general (protecția mediului și securitatea energetică), în beneficiul tuturor. Persoana impozabilă tipică nu acționează astfel.

57. Așadar, condițiile în care este furnizată prestația în discuție în procedura principală sunt diferite de cele în care se desfășoară în mod obișnuit activitatea de instalare de sisteme de producere a energiei regenerabile. În speță, comuna nu oferă prestări de servicii pe piața generală pentru asemenea instalații, ci apare mai degrabă ca beneficiar și consumator final al acestora. Ea le achiziționează (împreună cu celelalte comune participante) de la întreprinderea de instalații, cu care are relații contractuale, și le pune la dispoziția locuitorilor de pe teritoriul comunal în vederea realizării sau a promovării obiectivelor de mediu și, în prezent, și de securitate energetică [26].

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

D. Cu titlu subsidiar: cu privire la operațiunile în care un organism de drept public „se angajează ca autorit[ate] public[ă]”

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

1. Natura și finalitatea articolului 13 din Directiva TVA

60. Articolul 13 din Directiva TVA nu reprezintă o scutire fiscală [27], deoarece atât obligația fiscală, cât și scutirea fiscală presupun o activitate economică *a unei persoane impozabile* (a se vedea printre altele regimul scutirilor prevăzut la articolul 131 și următoarele din directivă). Operațiunile prevăzute la articolul 13 din Directiva TVA nu sunt astfel de activități și, prin urmare, sunt neimpozabile. Ele nu intră în domeniul de aplicare al Directivei TVA.

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

[26] A se vedea de asemenea modul de redactare aproape identic din Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele (C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 35).

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

62. Această derogare aplicabilă organismelor de drept public se bazează, în opinia noastră, pe premisa că, pentru a păstra neutralitatea concurențială, activitățile desfășurate de stat în calitate de creditor fiscal, ca autoritate publică, nu trebuie să fie impozitate din nou de către acesta [28]. De obicei, în cadrul luării în considerare a tipului de activitate, astfel cum se impune, asemenea „activități oficiale" nu constituie activități economice în sensul articolului 9 din Directiva TVA. Dacă ele constituie totuși astfel de activități, articolul 13 din directivă împiedică – în sensul unei *norme de simplificare* – nașterea unor obligații fiscale (obligații de înregistrare, de declarare și de plată) pentru stat. Or, acest lucru este dificil de conciliat cu ideea de taxă pe consum din Directiva TVA, prezentată mai sus (punctul 33) [29], întrucât impozitarea corectă a consumatorului final nu poate să depindă de aspectul dacă serviciile de utilitate publică în favoarea consumatorului sunt furnizate de prestator în calitate de autoritate publică.

63. Directiva TVA prevede totuși un tratament special al organismelor de drept public în ceea ce privește operațiunile în care se angajează ca autorități publice. Acest lucru se poate baza pe ideea că, în general, în exercitarea autorității publice în schimbul unei plăți (de exemplu, eliberarea unui pașaport contra unei taxe – presupunând că aceasta ar fi o activitate economică în sensul articolului 9 din Directiva TVA) nu există o concurență care trebuie protejată și, în acest caz, o autoimpozitare a statului nu pare să aibă sens. Însă, în cazul în care s-ar crea denaturări semnificative ale concurenței, deoarece entități private ar putea furniza același serviciu, excepția de la această excepție, prevăzută la al doilea paragraf, previne perturbarea neutralității concurențiale între furnizorii de prestații comparabile.

2. Operațiuni în care se angajează ca autorități publice

64. Potrivit jurisprudenței Curții, activitățile în care se angajează ca autorități publice în sensul acestei dispoziții sunt acelea îndeplinite de organismele de drept public în cadrul regimului juridic care le este propriu, cu excluderea activităților pe care le exercită în aceleași condiții juridice ca și operatorii economici privați [30]. În consecință, singurul criteriu care permite o distincție certă între aceste două tipuri de activități este regimul juridic aplicabil în temeiul dreptului național [31]. În această privință, ținând seama de natura analizei care trebuie efectuată, revine instanței naționale competența de a califica activitatea în discuție în litigiul principal în considerarea criteriului stabilit mai sus [32]. Jurisprudența Curții pare să se concentreze, în această privință, în primul rând asupra naturii, de drept public sau de drept privat, a temeiului juridic.

65. În speță, comuna a acționat, așadar, în cadrul dreptului civil. Contractul dintre comună și locuitor pare să fie un contract de drept civil „normal", care reglementează rezerva dreptului de proprietate al comunei pentru următorii cinci ani, dreptul de utilizare al locuitorului în această perioadă și transferul proprietății asupra sistemului după expirarea acestei perioade. Prin urmare,

[28] Cu privire la problema „autoimpozitării statului", a se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Gemeente Borsele (C-520/14, EU:C:2015:855, punctul 23 și următoarele).

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

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

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

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

comuna nu și-a desfășurat activitatea în cadrul unui regim special de drept public. În consecință, spre deosebire de cazul eliminării azbestului în cauza Gmina L.[33], articolul 13 din Directiva TVA nu ar fi aplicabil.

66. Avem totuși îndoieli cu privire la faptul că Curtea intenționează într-adevăr să supună aplicarea articolului 13 din Directiva TVA condiției exclusive a naturii temeiului juridic. Desigur, aceasta a precizat că singurul criteriu care permite o distincție certă între aceste două tipuri de activități este regimul juridic aplicabil în temeiul dreptului național[34]. Curtea subliniază însă că operațiunile în care organismele de drept public se angajează în calitate de autorități publice nu includ activitățile pe care le exercită în aceleași condiții juridice ca și operatorii economici privați[35].

67. Cu toate acestea, după cum s-a menționat la evaluarea activității economice, activitatea comunei are anumite particularități pe care nu le-ar prezenta activitatea unui operator economic privat. În opinia noastră, în speță, fie și numai acest lucru exclude existența unei activități economice (a se vedea punctul 43 și următoarele de mai sus), astfel încât nu se mai pune problema aplicabilității articolului 13 din Directiva TVA. Dacă noțiunea de activitate economică ar trebui totuși interpretată în sens larg și confirmată în speță, ar trebui să se țină seama de particularitățile menționate anterior cel puțin în cadrul articolului 13 din Directiva TVA. Acest lucru este posibil însă numai dacă temeiul juridic pe care comuna a acționat în raport cu locuitorul este irelevant.

68. În plus, o luare în considerare pur formală a temeiului juridic este contestabilă, deoarece în unele state membre este posibil ca organismele de drept public să încheie relații contractuale în temeiul dreptului public, iar nu în temeiul dreptului civil. Or, domeniul de aplicare al Directivei TVA nu ar trebui să depindă de alegerea formei de acțiune (contract de drept public sau contract de drept civil), ci de criterii materiale. Prin urmare, ar trebui să fie determinante obiectul și contextul unui raport juridic, iar nu calificarea acestuia ca fiind de drept public sau de drept privat în temeiul dreptului statului membru respectiv.

69. În special în situația din speță se poate constata că, din punct de vedere material, comuna nu acționează în aceleași condiții juridice ca alți operatori economici privați, chiar dacă, în cele din urmă, se poate afirma că a încheiat un contract de drept privat cu locuitorul. Mai întâi, proiectul este sprijinit de o cooperare între comune, care, pentru a putea finanța proiectul, au încheiat un anumit contract de subvenție cu un voievodat dotat cu fonduri europene. Activitatea comunei se limitează atunci la a organiza, cu titlu gratuit pentru consumator (locuitor), promovarea extinderii sistemelor de producere de energie regenerabilă. În acest caz, punerea în aplicare este realizată, așadar, de o entitate privată, dar una selectată în conformitate cu dreptul public (în cadrul dreptului achizițiilor publice). În cadrul unei aprecieri materiale globale, se poate deduce că comuna nu și-a desfășurat activitățile în aceleași condiții juridice ca și alți operatori economici privați, chiar dacă contractul cu locuitorul a fost probabil un contract de drept privat.

70. Prin urmare, în cadrul unei astfel de aprecieri materiale globale, articolul 13 alineatul (1) din Directiva TVA ar fi în principiu aplicabil, iar comuna nu ar fi considerată persoană impozabilă.

[33] Aceasta este pendinte sub referința C-616/21. A se compara în acest sens cu concluziile noastre prezentate astăzi.

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

[35] Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council și alții (C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 21), Hotărârea din 14 decembrie 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punctul 17), și Hotărârea din 12 septembrie 2000, Comisia/Regatul Unit (C-359/97, EU:C:2000:426, punctul 50).

3. Inexistența unor denaturări semnificative ale concurenței

71. Potrivit articolului 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, un organism de drept public este totuși considerat din nou persoană impozabilă, chiar și atunci când se angajează în operațiuni ca autoritate publică, în măsura în care calitatea de persoană neimpozabilă ar determina denaturări semnificative ale concurenței. Potrivit celui de al treilea paragraf, organismele de drept public sunt, în orice caz, considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile prevăzute în anexa I, cu condiția ca activitățile respective să nu fie efectuate la o scară neglijabilă. În anexa I sunt menționate serviciile de utilitate publică tipice furnizate locuitorilor unui stat membru. Acestea includ furnizarea de apă, gaze etc., dar nu și instalarea de sisteme de energie regenerabilă.

72. La originea acestei excepții de la excepție se află împrejurarea că un organism de drept public poate fi însărcinat, în virtutea dreptului național, să exercite anumite activități de natură esențial economică în cadrul regimului juridic care îi este propriu, aceleași activități putând fi exercitate în paralel și de operatori privați, astfel încât calitatea de persoană neimpozabilă a organismului menționat în ceea ce privește TVA-ul poate genera anumite denaturări ale concurenței [36]. În plus, o parte a consumatorilor ar suporta TVA-ul, iar o altă parte a consumatorilor nu ar suporta TVA-ul, deși ambelor categorii li se furnizează aceeași prestație (același beneficiu consumabil). Forma juridică a prestatorului (instituție de drept privat sau de drept public) nu poate justifica această diferență în ceea ce privește sarcina TVA-ului suportat de destinatarii prestațiilor.

73. Legiuitorul a intenționat să evite acest rezultat indezirabil atunci când a prevăzut, la articolul 13 alineatul (1) al treilea paragraf din Directiva TVA, că activitățile enumerate în mod expres în anexa I la aceasta sunt „în orice caz” supuse TVA-ului – cu condiția ca activitățile respective să nu fie efectuate la o scară neglijabilă – chiar dacă sunt exercitate de organisme de drept public în cadrul autorității publice [37]. Astfel, al doilea și al treilea paragraf ale alineatului (1) al articolului 13 din Directiva TVA sunt strâns legate, deoarece urmăresc același scop, și anume impunerea TVA-ului în sarcina consumatorului, chiar dacă furnizorul său acționează în cadrul autorității publice.

74. Aceste paragrafe urmează, așadar, aceeași logică, conform căreia orice activitate economică ce conferă un avantaj consumabil unui consumator este, în principiu, supusă TVA-ului [38]. Din această cauză, al doilea și al treilea paragraf ale alineatului (1) al articolului 13 din Directiva TVA trebuie să fie interpretate împreună [39]. În cadrul acestei interpretări de ansamblu, problema dacă tratarea ca persoane neimpozabile a organismelor de drept public care se angajează în calitate de autorități publice ar determina denaturări semnificative ale concurenței trebuie să fie evaluată în raport cu activitatea în cauză, ca atare, fără ca această evaluare să vizeze o anumită piață locală [40].

75. În pofida acestei clarificări aduse de Curte, acest criteriu nedeterminat (inexistența unor denaturări semnificative ale concurenței) continuă să ridice probleme în practică. Interpretăm concluzia Curții în sensul că, în definitiv, este necesar să se examineze dacă și în ce măsură, prin activitățile organismului de drept public, operatorii economici privați sunt excluși de la

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

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

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

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

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

furnizarea de servicii de utilitate publică consumatorilor, chiar dacă acest organism acționează numai în cadrul regimului său special de drept public. Cu toate acestea, în speță, având în vedere circumstanțele specifice ale modalităților schemei de sprijin pentru promovarea energiei din surse regenerabile, ni se pare că sunt excluse denaturări semnificative ale concurenței.

76. Un aspect esențial este faptul că – așa cum s-a explicat mai sus în secțiunea C – comuna nu este prezentă pe piață și nu oferă servicii în calitate de întreprindere tipică, ci acționează mai degrabă ea însăși ca persoană căreia îi sunt furnizate prestații. Acest lucru este confirmat de faptul că, pentru executarea prestației, este selectată și angajată o entitate privată în cadrul dreptului privind achizițiile publice. Astfel, în speță, comuna nu elimină un concurent privat de pe piața instalării de sisteme de energie regenerabilă, ci – pentru motive de interes general (protecția mediului, securitate energetică) de drept public – nu face decât să se interpună între întreprinderea de instalații și utilizatorul final (în speță locuitorul respectiv) și se refinanțează parțial din fonduri de stat de la un alt organism de drept public.

77. Într-o atare situație, considerăm că denaturările concurenței, măcar cele de natură semnificativă, pot fi excluse. Faptul că, în această privință, se obțin aceleași venituri din TVA ca în cazul în care proprietarul ar fi apelat, pe cheltuiala sa (în locul comunei), la întreprinderea de instalații pledează de asemenea în favoarea aplicării articolului 13 din Directiva TVA în privința activităților comunei în cadrul programului concret de sprijin.

4. Concluzie intermediară

78. Articolul 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că, pe de o parte, stabilirea existenței unor operațiuni realizate în calitate de autorități publice trebuie efectuată pe baza unei analize materiale globale. Prin urmare, natura civilă a contractului cu locuitorul poate fi irelevantă atunci când restul celorlalte componente ale activității din cadrul schemei de sprijin nu s-au desfășurat în aceleași condiții juridice ca acelea aplicabile altor operatori economici privați.

79. Pe de altă parte, denaturările semnificative ale concurenței pot fi eliminate dacă, prin modalitățile de exercitare a activităților de drept public, se garantează că operatorii economici privați nu sunt excluși de la furnizarea de servicii de utilitate publică consumatorilor, ci – precum în speță – sunt implicați în aceasta.

E. Subvenția ca parte a bazei de impozitare

80. Întrucât, în opinia noastră, în speță nu există o activitate economică a comunei și, chiar dacă se consideră că există o activitate economică, articolul 13 din Directiva TVA determină neluarea în considerare a comunei ca persoană impozabilă, nu mai trebuie să se răspundă la a doua întrebare preliminară, care privește includerea subvenției în baza de impozitare.

V. Concluzie

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

1. Articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, pentru a stabili care sunt părțile între care există o livrare sau o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros, este necesară, înainte de toate, o apreciere globală a raporturilor juridice existente. Dacă din aceasta rezultă o legătură directă între plata efectuată de un terț și livrare sau prestarea de servicii, există o prestație efectuată „cu titlu oneros”.

2. Articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că impune o comparație între activitatea concretă și activitatea unei persoane impozabile tipice din categoria profesională în discuție.

3. Articolul 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că, pe de o parte, stabilirea existenței unor operațiuni realizate în calitate de autoritate publică trebuie efectuată pe baza unei analize materiale globale. Prin urmare, natura civilă a contractului cu locuitorul poate fi irelevantă atunci când restul celorlalte componente ale activității din cadrul schemei de sprijin nu s-au desfășurat în aceleași condiții juridice ca acelea aplicabile altor operatori economici privați. Pe de altă parte, denaturările semnificative ale concurenței pot fi eliminate în cazul în care modalitățile de exercitare a autorității publice garantează că operatorii economici privați nu sunt excluși de la furnizarea de servicii de utilitate publică consumatorilor, ci sunt implicați în aceasta.