

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MACIEJ SZPUNAR

prezentate la 8 septembrie 2016(1)

Cauza C-344/15

National Roads Authority

împotriva

The Revenue Commissioners

[cerere de decizie preliminară formulată de Appeal Commissioners (autoritatea de recurs în domeniul vamal și fiscal, Irlanda)]

„Trimitere preliminară – Taxe – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 13 alineatul (1) – Persoane impozabile – Activități sau operațiuni efectuate de organisme de drept public în calitate de autorități publice – Construcția și exploatarea drumurilor cu taxă – Denaturări ale concurenței”

Introducere

1. Supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) a activităților organismelor de drept public care acționează în calitate de autorități publice poate parea lipsită de sens. Astfel, aceasta este sursa unor complicații administrative semnificative, fără a produce alt rezultat vizibil pentru finanțele publice în afara unui transfer de fonduri dintr-un cont în altul. Două motive esențiale pledează totuși în favoarea unei asemenea impuneri atunci când, prin natura sa, activitatea operatorilor publici este similară unei activități economice obișnuite.
2. În primul rând, principiul caracterului general al impunerii la plata TVA-ului stabilește ca orice activitate economică să fie, în măsura posibilului, supusă acestuia. În al doilea rând, diverse denaturări ale concurenței își fac apariția în cazul în care organismele publice efectuează o activitate sub același regim ca și cel sub care o exercită sau o pot exercita operatori privați(2).
3. Acesta este motivul pentru care legiuitorul Uniunii a prevăzut ca activitățile exercitate de organismele publice să fie impozitate atunci când lipsa unei asemenea impozitări ar implica denaturări ale concurenței. Acest principiu a făcut deja obiectul unei serii de hotărâri ale Curții, însă continuă să ridice dificultăți practice. Prezenta cauză oferă ocazia de a invoca unele dintre aceste dificultăți și de a completa jurisprudența actuală.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

4. Potrivit articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(3):

„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.”

Dreptul irlandez

5. Dispoziția de drept irlandez care transpune articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și se aplica la data faptelor din procedura principală era articolul 8 alineatul 2A din Value Added Tax Act 1972 (Legea privind TVA-ul din 1972).

6. National Roads Authority, reclamant în procedura principală (denumită în continuare „NRA”), a fost instituit prin Roads Act 1993 (Legea privind drumurile din 1993) în calitate de autoritate publică independentă înscrisă cu construcția și exploatarea rețelei de drumuri publice naționale. În temeiul articolului 17 alineatul 1 din această lege, misiunea sa principală este de a garanta existența unei rețele de drumuri naționale sigure și eficiente.

7. În temeiul articolelor 56 și 57 din Roads Act 1993, NRA, în calitate de „autoritate rutieră” pentru drumurile naționale, are dreptul de a institui un sistem de taxe pentru anumite drumuri naționale. Articolul 61 din legea menționată o autorizează de asemenea să adopte dispoziții de punere în aplicare referitoare la sistemul de drumuri cu taxă.

8. Potrivit articolului 58 din Roads Act 1993, NRA este autorizat să perceapă taxe ale căror valori corespund celor specificate de ea însuși în normele de aplicare pe care le adoptă. Cu toate acestea, potrivit articolului 63 din această lege, NRA are posibilitatea, printr-un acord, să încredințeze încasarea acestor taxe unor terți. Aceste acorduri impun de asemenea terților obligații în ceea ce privește construirea și întreținerea drumului cu taxă sau în ceea ce privește finanțarea construirii și a întreținerii acestui drum, precum și în ceea ce privește exploatarea acestuia pe perioada acordului.

Situația de fapt, desfășurarea procedurii și întrebările preliminare

9. Cea mai mare parte a drumurilor cu taxă în Irlanda sunt administrate de operatori privați pe baza unor acorduri încheiate cu NRA. Totuși, două dintre aceste drumuri, și anume Westlink Toll Road (autostrada cu taxă Westlink, o parte a centurii Dublinului) și Dublin Tunnel (tunelul din Dublin, care leagă Dublin de port), sunt exploatate de NRA, care încasează taxe pentru acestea(4). Trebuie să se arate că, până în luna august 2008, Westlink Toll Road era ea însăși exploatată de un operator privat pe baza unui acord încheiat cu NRA. Acest operator a refuzat totuși să suporte costurile aferente modificării sistemului de taxe, astfel încât NRA a reziliat acordul și a reluat exploatarea directă a acestui drum.

10. La taxele plătite de utilizatorii drumurilor, atât ai celor exploatate de operatorii privați, cât și

ai celor administrate de NRA, se adaug? TVA-ul. NRA a solicitat totu?i Revenue Commissioners (autoritatea fiscal? competent?) rambursarea, pentru iulie ?i august 2010, a taxei aferente celor dou? drumuri na?ionale pe care le administreaz? în mod direct, subliniind c?, în calitate de organism de drept public, nu este supus? la plata TVA?ului în temeiul dispozi?iilor care transpun articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Întrucât Revenue Commissioners au refuzat rambursarea TVA?ului, NRA a formulat o ac?iune împotriva acestei decizii în fa?a instan?ei de trimitere.

11. Având îndoieli cu privire la interpretarea corect? a dispozi?iilor Directivei 2006/112, această instan?? a suspendat judecarea cauzei ?i a adresat Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Dacă un organism de drept public desf??oar? o activitate cum este asigurarea accesului la un drum în schimbul pl??ii unei taxe ?i dac? în statul membru exist? organisme private care colecteaz? taxe pentru diferite drumuri cu tax? în temeiul unui contract încheiat cu organismul public competent în conformitate cu dispozi?iile legale na?ionale, se impune ca articolul 13 [alineatul (1)] al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului s? fie interpretat în sensul c? acest organism public se afl? într?un raport de concuren?? cu operatorii priva?i în cauz?, astfel încât tratarea organismului public ca persoan? neimpozabil? ar determina denatur?ri semnificative ale concuren?ei în pofida faptului c? (a) nu exist? ?i nu poate exista o concuren?? efectiv? între organismul public ?i operatorii priva?i respectivi ?i (b) nu exist? nicio dovad? privind existen?a unei posibilit??i realiste ca un operator privat s? poat? intra pe pia?? pentru a construi ?i a exploata un drum cu tax? care s? concureze cu cel operat de organismul public?

2) În cazul în care nu exist? această prezum?ie, ce criteriu trebuie adoptat pentru a se stabili dac? exist? denatur?ri semnificative ale concuren?ei în sensul articolului 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 a Consiliului?”

12. Cererea de decizie preliminar? a fost primit? la grefa Cur?ii la 6 iulie 2015. P?r?ile din litigiul principal, precum ?i Comisia au depus observa?ii scrise. Acelea?i p?r?i, precum ?i guvernele german ?i polonez, au fost reprezentate la ?edin?a din 25 mai 2016.

Analiz?

13. Întreb?rile preliminare în prezenta cauz?, care trebuie examinate împreun?, se întemeiaz? pe ipoteza indicat? în mod explicit de instan?a de trimitere în decizia sa, potrivit c?reia, prin colectarea taxelor rutiere, NRA ac?ioneaz? în calitate de autoritate public? în sensul articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112. Instan?a de trimitere consider? astfel c? NRA poate fi considerat? eventual ca fiind persoan? impozabil? numai în m?sura în care neimpozitarea activit??ii sale determin? denatur?ri semnificative ale concuren?ei. Dacă instan?a de trimitere a solicitat Cur?ii s? interpreteze articolul 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, acest lucru se datoreaz?, a?adar, faptului c? aceasta a presupus c? articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din directiva men?ionat? era aplicabil. Nu suntem totu?i convin?i în totalitate de temeinicia ipotezei instan?ei de trimitere. Ne pare de asemenea util s? se consacre câteva observa?ii introductive cu privire la această problem?(5).

Colectarea de taxe de drum ca activitate efectuat? de o autoritate public?

14. Potrivit articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112, organismele de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activit??ile sau opera?iunile în care se angajeaz? „ca autorit??i publice”. Prin urmare, se ridic? problema dac?, prin colectarea taxelor legate de utilizarea drumurilor publice, organisme precum NRA se angajeaz? ca autorit??i publice.

15. Pare evident că faptul de a garanta existența și funcționarea unor infrastructuri publice adecvate precum infrastructurile rutiere este o misiune a autorităților publice, astfel încât organismele înscrinate cu realizarea acestei misiuni acționează într-adevăr ca autorități publice. Nu este mai puțin adevărat că, într-o serie de hotărâri, Curtea a considerat că punerea la dispoziție a unei infrastructuri rutiere în schimbul plății unei taxe constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros în sensul dispozițiilor dreptului Uniunii referitoare la TVA(6). Acest lucru se explică în special prin faptul că, atunci când astfel de taxe sunt colectate pentru utilizarea anumitor porțiuni de drumuri, iar nu, în general, pentru utilizarea întregii rețele rutiere a țării sau pentru toate drumurile dintr-o anumită categorie, este vorba despre drumuri cu un standard ridicat (de exemplu autostrăzi) sau care prezintă un trafic specific (de exemplu tuneluri sau poduri cu o lungime semnificativă). În astfel de situații, există în general și o alternativă care permite să se ajungă în același punct prin deplasarea pe drumuri gratuite. Nici punerea la dispoziție a unui asemenea drum nu ține de misiunea de putere publică care constă în asigurarea unei infrastructuri rutiere și se aseamănă cu un serviciu de natură comercială(7).

16. În aceleași hotărâri, Curtea a respins totuși teza Comisiei potrivit căreia noțiunea de autoritate publică în sensul actualului articol 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112(8) necesită o interpretare strictă, cu alte cuvinte limitată la atribuțiile de putere publică, ceea ce exclude activitatea de punere la dispoziție a unei infrastructuri rutiere în schimbul unei taxe(9). Această poziție a Curții este inteligibilă în cazul în care se consideră că, potrivit dispozițiilor dreptului Uniunii în materie de TVA, persoanele impozabile reprezintă persoanele care desfășoară orice activitate economică(10). De asemenea, articolul 13 din Directiva 2006/112 înțeles de la impozitare numai activitățile cu caracter economic, întrucât excluderea unei activități fără caracter economic nu ar avea niciun sens(11).

17. Curtea a reamintit că, potrivit jurisprudenței sale, activitățile exercitate ca autorități publice sunt cele efectuate de organismele de drept public în cadrul regimului juridic specific acestora, cu excluderea activităților pe care le desfășoară în aceleași condiții juridice ca și operatorii economici privați(12).

18. Respingând teza Comisiei, Curtea a admis în mod implicit că perceperea de taxe rutiere poate fi considerată atât o activitate a unei autorități publice, cât și o activitate economică a unor operatori privați, chiar și în statele în care coexistă aceste două sisteme de colectare a taxelor(13). Nu considerăm totuși că trebuie să se deducă din aceste hotărâri că un organism public care colectează taxe rutiere acționează întotdeauna ca autoritate publică în sensul articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112.

19. Hotărârile citate au fost pronunțate în proceduri referitoare la neîndeplinirea obligațiilor care revin unui stat membru. Astfel cum a statuat Curtea, în cadrul acestor proceduri, Comisia nu a stabilit și nici nu a urmărit să stabilească dacă organismele publice în diferitele state membre pârâte colectau taxe, acționând în aceleași condiții ca și operatorii economici privați(14). În această situație și având în vedere caracterul contradictoriu al procedurii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, Curții nu îi rămânea altă posibilitate decât să constate că statele membre pârâte nu încalcaser obligațiile care le revin în temeiul tratatelor prin neaplicarea TVA-ului în cazul taxelor colectate de organismele publice.

20. Aceasta nu înseamnă totuși, în opinia noastră, că actualul articol 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că organismele publice care colectează taxe rutiere acționează întotdeauna ca autorități publice. Această problemă necesită o analiză individuală, de la caz la caz, prin aplicarea criteriului pe care l-am evocat la punctul 17 din prezentele concluzii. Amintim că, potrivit acestui criteriu, trebuie să se stabilească dacă organismele publice acționează în cadrul unui regim juridic specific acestora sau conform unor

norme generale care se aplică sau care se pot aplica și operatorilor privați.

21. Pentru a reveni la prezenta cauză, este de competența instanțelor naționale să aprecieze dacă un organism public care colectează taxe de drum acționează doar pe baza dispozițiilor care îl reglementează sau și conform principiilor generale. Am dori totuși să atragem atenția asupra următoarelor aspecte.

22. Astfel cum reiese din indicațiile care figurează în ordonanța de trimitere, NRA a fost constituit în temeiul Roads Act 1993, care prevede și normele sale de funcționare. Potrivit dispozițiilor legii menționate, NRA este autorizat să instituie un sistem de taxe pe drumurile naționale pe care îl exploatează. Aceasta este de asemenea autorizat să adopte dispoziții de aplicare care reglementează funcționarea unui asemenea sistem de taxe. Ea însăși poate colecta aceste taxe sau poate încredința colectarea acestora unui operator privat(15).

23. Astfel, ar putea părea evident că, prin colectarea taxelor de drum, NRA acționează în cadrul regimului juridic specific acesteia, reprezentat fără îndoială de dispozițiile Legii privind drumurile din 1993. Trebuie să se amintească faptul că operatorii privați care exploatează drumurile cu plată în temeiul acordurilor încheiate cu NRA acționează de asemenea în temeiul aceleiași legi, precum și al dispozițiilor de aplicare adoptate de NRA. La fel ca și operatorii privați, prin colectarea taxelor respective, aceasta se supune, așadar, propriilor dispoziții de aplicare care reglementează sistemul de taxe în discuție (cu alte cuvinte, sistemul de taxe aplicabil tronsonului considerat drum național).

24. Prin urmare, nu este exclus ca NRA să acționeze ca autoritate publică decât atunci când decide cu privire la introducerea unui sistem de taxe pe un anumit tronson rutier și adoptă dispoziții de aplicare cu privire la acest sistem, însă, în schimb, conform acelorasi norme, aceasta să acționeze ca un operator privat atunci când colectează taxele respective. Într-o asemenea situație, excluderea prevăzută la articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 nu ar fi aplicabilă. Considerăm că instanța de trimitere ar trebui să reexamineze, în lumina considerațiilor de mai sus, ipoteza sa în sensul că, prin colectarea taxelor rutiere, NRA acționează ca autoritate publică și este astfel supus excluderii respective. În cazul în care, ca urmare a acestei noi examinări, instanța de trimitere ar trebui să concluzioneze că NRA nu acționează ca autoritate publică atunci când colectează taxe, întrebările preliminare în prezenta cauză ar rămâne fără obiect.

Cu privire la întrebările preliminare

25. Prin intermediul întrebărilor preliminare pe care le adresează în prezenta cauză și care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere urmărește să afle dacă articolul 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, atunci când, în temeiul dreptului național al statului membru, taxele pot fi și sunt efectiv colectate atât de organisme de drept public, cât și de operatori privați, organismele de drept public trebuie să fie considerate supuse la plata TVA-ului ca urmare a denaturărilor semnificative ale concurenței, chiar dacă nu există nicio posibilitate reală de concurență directă între drumurile cu privire la care organismul de drept public colectează taxele și cele cu privire la care acestea sunt colectate de operatorul privat.

26. Pentru a efectua interpretarea corectă a articolului 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, această dispoziție trebuie încadrat în sistemul comun al TVA-ului. Potrivit articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din această directivă, persoană impozabilă înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară orice activitate economică. Reamintim că, potrivit jurisprudenței Curții(16), punerea la dispoziție a unei infrastructuri rutiere în schimbul unei taxe constituie o asemenea activitate. Prin urmare, operatorul care desfășoară această activitate este, în principiu, o persoană impozabilă. Articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva

2006/112 impune totuși să nu se considere persoane impozabile organismele de drept public care se angajează ca autorități publice. Potrivit jurisprudenței Curții menționate mai sus(17), o activitate exercitată de un organism public ca autoritate publică este o activitate desfășurată în cadrul sistemului juridic specific acestui organism. Excluderea respectivă se întemeiază, așadar, pe ipoteza potrivit căreia operatorul public își desfășoară activitatea în temeiul unui fel de monopol: întrucât această activitate este supusă dispozițiilor care sunt specifice acestui organism, ea nu poate fi, în principiu, efectuată de alți operatori, în special privați. În acest caz, nu există un risc de denaturare a concurenței, întrucât concurența este în principiu exclusă.

27. Articolul 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 limitează totuși norma prevăzută la primul paragraf al acestei dispoziții, impunând revenirea la principiul general al impozitării activității economice, atunci când calitatea de persoană neimpozabilă pentru activitatea desfășurată de organismul de drept public determină denaturări semnificative ale concurenței. În mod logic, al doilea paragraf se poate aplica atunci când activitatea organismului public, deși efectuată în cadrul juridic specific acestuia, nu are caracterul unui monopol și poate fi efectuată, așadar, de alți operatori, în special privați. Prezumția lipsei unor denaturări ale concurenței nu este, astfel, aplicabilă într-o asemenea situație.

28. Conform acestei logici, Curtea a statuat în Marea Cameră că, în ceea ce privește punerea la dispoziție cu titlu oneros a unor locuri de parcare de către organisme de drept public, denaturările concurenței pe care le-ar determina calitatea de persoane neimpozabile a organismelor de drept public trebuie să fie evaluate în raport cu tipul respectiv de activitate, iar nu în raport cu piața relevantă și cu probabilitatea de a apărea efectiv denaturări ale concurenței(18).

29. Curtea a statuat astfel pentru două motive. În primul rând, actualul articol 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în lumina celui de al treilea paragraf al aceleiași dispoziții. Acest paragraf prevede că, în orice caz, organismele publice sunt considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile prevăzute în anexa I la directivă, fără a prezenta importanță dacă denaturările concurenței pot sau nu pot apărea în practică pe piața analizată. Și actualul articol 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat, prin analogie, în sensul că se raportează la tipul de activitate ca atare, iar nu la situațiile de pe diferitele piețe(19).

30. În al doilea rând, principiile neutralității TVA-ului și securității juridice se opun de asemenea, în opinia Curții, unei interpretări a actualului articol 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 potrivit căreia posibilitatea apariției unor denaturări ale concurenței ar trebui apreciată în funcție de situația pieței relevante. O asemenea interpretare conduce astfel nu numai la rezervarea unui tratament diferit organismelor publice și operatorilor privați, ci și organismelor publice între ele, întrucât, în cazul aceluiași tip de activitate, unele dintre ele ar putea fi considerate persoane impozabile, iar altele nu. Ar rezulta de aici o încălcare a principiului neutralității TVA-ului(20). În plus, o asemenea interpretare ar impune efectuarea unor analize economice complexe pe diferite piețe, ale căror rezultate ar putea varia de altfel în timp, ceea ce ar fi în contradicție cu principiul securității juridice(21).

31. Contrar afirmațiilor susținute de NRA în observațiile sale scrise în prezenta cauză, considerăm că această constatare a Curții trebuie interpretată în sensul că stabilește o prezumție a apariției unor denaturări ale concurenței. Curtea a statuat în mod expres că actualul articol 13 alineatul (1) al treilea paragraf din Directiva 2006/112 se întemeiază pe o prezumție a apariției unor denaturări ale concurenței atunci când organismele publice exercită una dintre categoriile de activități cuprinse în actuala anexă I la directivă(22). În continuare, Curtea a indicat că pot exista, în diferitele state membre, alte categorii de activități care, fără a fi menționate în anexa la

directiv?, sunt efectuate atât de organisme publice, cât și de operatori privați. Aceștia li se aplică actualul articol 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112(23). În sfârșit, Curtea a constatat că aceste două dispoziții au la bază aceeași logică(24).

32. În opinia noastră, acest raționament al Curții poate fi interpretat doar în sensul că, dacă în dreptul național al statului membru un anumit tip de activitate este efectuată de un organism de drept public în cadrul juridic specific acestuia, însă, în mod concomitent, aceleași activități sunt de asemenea sau pot fi efectuate de operatori privați în temeiul unor norme generale, trebuie să se prezume existența unor denaturări ale concurenței, în poziția situației efective a pieței relevante. Aceasta impune ca organismele de drept public să fie considerate persoane impozabile în ceea ce privește acest tip de activitate în temeiul articolului 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112.

33. Curtea a întemeiat hotărârea susmenționată pe o analiză a dispozițiilor dreptului Uniunii privind impozitarea activităților desfășurate de organisme de drept public, iar nu în funcție de activitatea specifică concretă la care se referea această cauză, și anume punerea la dispoziție cu titlu oneros a unor locuri de parcare. Prin urmare, nu vedem niciun motiv de a nu extinde această direcție jurisprudențială la alte tipuri de activități, de exemplu cele care constau în punerea la dispoziție a unei infrastructuri rutiere în schimbul unei taxe. În cazul în care o astfel de activitate este efectuată exclusiv de un organism sau de organisme de drept public în cadrul regimului juridic specific acestora, cu alte cuvinte în temeiul unui monopol, nu există niciun risc de apariție a unor denaturări ale concurenței. Organismele publice care desfășoară această activitate nu trebuie să fie, așadar, considerate în acest caz persoane impozabile. În schimb, atunci când, astfel cum este cazul în Irlanda, pot fi colectate taxe și de operatori privați, o asemenea activitate nu se încadrează în monopolul unui organism public, astfel încât trebuie să se prezume existența unor denaturări ale concurenței și, așadar, operațiunile efectuate de organismele de drept public să fie de asemenea supuse la plata TVA-ului. În această privință, este irelevant dacă drumurile pentru care sunt colectate taxe de organismele publice nu se află într-un raport de concurență cu drumurile pentru care sunt colectate aceste taxe de operatori privați. Aspectul esențial constă astfel în identitatea tipului de activitate efectuată, iar nu în situația care caracterizează piața analizată, cu alte cuvinte tronsonul de drum în discuție sau drumurile care leagă anumite localități.

34. Unele dintre considerațiile la care s-a referit Curtea în această hotărâre, pronunțată într-o cauză cu privire la serviciile de punere la dispoziție cu titlu oneros a unor locuri de parcare în numeroase comune ale Regatului Unit, pot prezenta în mod evident o relevanță redusă în prezenta cauză, care privește punerea la dispoziție cu titlu oneros a unei infrastructuri rutiere de către un organism ale cărui competențe se extind la ansamblul țării. În primul rând, nu există, astfel, nicio problemă de diferență de tratament la care ar fi supuse mai multe organisme publice, întrucât un asemenea organism, în calitate de autoritate centrală, este unic prin definiție. În al doilea rând, problema analizei existenței sau inexistenței unor denaturări ale concurenței pare să fie mai puțin complexă în ceea ce privește un tronson de drum decât în cazul unor locuri de parcare. Decizia de a impozita sau de a nu impozita punerea la dispoziție a unei infrastructuri rutiere poate fi, așadar, mai puțin incertă din punctul de vedere al securității juridice.

35. Pe de altă parte însă, interpretarea dispozițiilor dreptului Uniunii nu poate fi condiționată de structura autorităților publice în diferitele state membre, ci trebuie să fie universală, susceptibilă de a fi aplicată pe întreg teritoriul Uniunii. Or, nu este exclus ca aceleași dificultăți ca și cele indicate de Curte în ceea ce privește punerea la dispoziție a unor locuri de parcare să apară și în câteva state membre în privința punerii la dispoziție a unei infrastructuri rutiere. În plus, discuțiile desfășurate în prezenta cauză cu privire la aspectul dacă și în ce măsură tronsonul de drum cu taxă desemnat sub numele de Westlink Toll Road, care constituie o parte a centurii

vestice a oraşului Dublin, se află în concurenţă cu centura estică a acestui oraş, demonstrează că, chiar şi în ceea ce priveşte o infrastructură rutieră, analiza potenţialelor denaturări ale concurenţei nu este întotdeauna simplă şi evidentă.

36. Un argument suplimentar pledează totuşi, în opinia noastră, în favoarea unei interpretări a articolului 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 potrivit căreia existenţa unor denaturări ale concurenţei trebuie apreciată în funcţie de tipul de activităţi în discuţie, iar nu de situaţia pieţei analizate.

37. În decizie, instanţa de trimitere a considerat că este imposibil în practică apariţia unei concurenţe între tronsoanele de drum pe care taxele sunt colectate de NRA şi alte tronsoane, existente deja sau viitoare, pe care taxele ar putea fi eventual colectate de operatori privaţi. Efectuând această constatare, instanţa de trimitere a ţinut seama doar de concurenţa care poate exista între drumuri din punctul de vedere al utilizatorilor lor şi a concluzionat că un asemenea tip de concurenţă nu era posibil. Această concluzie se justifică în mod evident dintr-o asemenea perspectivă, întrucât un conducător auto care doreşte să se deplaseze din punctul A în punctul B nu se va deplasa în punctul C pentru simplul motiv că ar plăti astfel taxe mai reduse.

38. Operatorii privaţi care pun la dispoziţie infrastructurile rutiere în schimbul unei taxe sunt însă prestatori nu numai în raport cu utilizatorii acestor drumuri, ci şi în raport cu autorităţile publice precum NRA în Irlanda, care le încredinţează această misiune. Astfel, infrastructura rutieră este o infrastructură publică, ale cărei construcţie şi întreţinere reprezintă misiuni ale autorităţilor publice. Aceste autorităţi pot încredinşa executarea misiunilor amintite unor operatori privaţi în schimbul dreptului de a colecta taxe din partea utilizatorilor. Într-o asemenea situaţie, operatorii privaţi se prezintă ca prestatori de servicii în raport cu autorităţile publice. Este irelevant dacă remuneraţia pentru acest serviciu nu are caracterul unui preţ stabilit în prealabil, ci ia forma unui drept de a colecta o taxă.

39. Decizia de a încredinşa exploatarea unui tronson de drum cu taxă unui operator privat depinde de o serie de factori diverşi. Unul dintre aceştia este, în mod incontestabil, cuantumul taxei pe care o va putea colecta operatorul privat. Pe de altă parte, din punctul de vedere al acestui operator privat, cuantumul taxelor care pot fi colectate constituie de asemenea unul dintre factorii principali ai deciziei de a şi asuma activitatea, întrucât acesta îi determină gradul de rentabilitate.

40. Atunci când, în acelaşi timp, autoritatea publică are posibilitatea de a alege între a încredinşa exploatarea unui drum şi încasarea taxelor unui operator privat şi a executa chiar ea această activitate, autoritatea respectivă se află automat într-un raport de concurenţă cu operatorii privaţi care ar putea de asemenea să o exercite. Într-o asemenea situaţie, neimpozitarea activităţii exercitate de un organism public, conexată cu impozitarea aceleiaşi activităţi în cazul în care ar fi efectuată de un operator privat, conduce în mod inevitabil la denaturări ale concurenţei. La taxe echivalente pentru utilizatori, activitatea va fi astfel mai rentabilă în cazul în care este exercitată de organismul public decât dacă este exercitată de un operator privat, care va trebui să deducă cuantumul TVA-ului datorat statului din taxele colectate de la utilizatori. Această diferenţă de rentabilitate nu poate să nu aibă efecte asupra deciziei autorităţii publice de a încredinşa exploatarea drumului unui operator privat, fapt ce este suficient pentru a constata existenţa unor denaturări ale concurenţei.

41. Această concluzie este cu atât mai fondată atunci când autoritatea publică, care este abilitată să ia decizia de a concesiona eventual organismului privat exploatarea drumului şi colectarea taxelor, poate, astfel cum este cazul pentru NRA, să stabilească cuantumul maxim al taxelor respective pentru utilizatori. Într-o asemenea situaţie, organismele private se află într-adevăr, în mod evident, într-o situaţie mai puţin favorabilă, întrucât taxele pe care le

încasează și al cărui quantum este plafonat în prealabil le servesc la acoperirea, pe lângă propriile costuri și beneficiul care le revine, a plății TVA-ului.

42. Această analiză răspunde la argumentul pe care guvernul polonez l-a invocat în cursul ședinței și pe care îl deduce din caracterul pur teoretic al posibilității ca un operator privat să părăsească pe o piață de tipul unui contract de servicii de punere la dispoziție a unei infrastructuri rutiere în schimbul unei taxe, întrucât această intrare depinde de decizia autorității publice. Tocmai situația în care apar denaturări ale concurenței justifică aplicarea articolului 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, întrucât această autoritate publică ia decizia de a autoriza pe piață operatori privați, exercitând ea însăși, în aceleași timp, o activitate pe aceeași piață, dar în condiții diferite, întrucât nu este imposibil.

43. Această concluzie nu este repusă în discuție nici de argumentul invocat de NRA în ședință și susținut de guvernul german, potrivit căruia colectarea taxelor de către un organism public care acționează în calitate de autoritate publică urmărește alte obiective decât simpla realizare a unui profit, precum cel de a limita traficul pe un anumit tronson sau a-l direcționa spre un alt drum. De altfel, acest argument este în contradicție cu afirmația întemeiată pe lipsa totală a concurenței între diferite tronsoane de drum.

44. În primul rând, condiționarea impozitării sau neimpozitării unei activități exercitate de un organism public de obiectivul urmărit de această activitate ar fi în contradicție totală cu principiul securității juridice. Instituirea unor taxe poate urmări efectiv diverse obiective. Este vorba uneori despre limitarea traficului, uneori despre transferarea costurilor de construcție a drumurilor către un operator privat în schimbul dreptului de a încasa în continuare taxe pe acest drum sau chiar de a stabili resurse pentru construcția și întreținerea altor drumuri publice. Aceste obiective pot fi urmărite separat sau în comun și pot varia în timp atunci când, de exemplu, costurile de construcție a drumului sunt amortizate, însă o taxă continuă să fie colectată pentru aceasta. Prin urmare, nu este vorba despre un criteriu care să permită să se stabilească în mod cert și *a priori* dacă o activitate trebuie să fie supusă impozitului.

45. În al doilea rând, urmărirea altor obiective în afara simplei realizări de venituri nu exclude însărcinarea unui operator privat cu încasarea taxelor. În definitiv, este irelevant pentru utilizatorul unui drum să știe cine colectează taxa pentru acesta. Prin urmare, este posibil să se observe comportamentul dorit din partea utilizatorilor drumului, independent de organismul care colectează taxa.

46. În sfârșit, în al treilea rând, potrivit articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112, persoană imposibilă înseamnă orice persoană care desfășoară orice activitate economică, „indiferent de scopul sau rezultatele activității respective”. În alegându-se că, astfel cum s-a stabilit⁽²⁵⁾, punerea la dispoziție a unei infrastructuri rutiere în schimbul unei taxe este o activitate economică în sensul dispoziției menționate, scopul și rezultatele acestei activități nu constituie un criteriu adecvat de diferențiere pentru a se stabili dacă operatorul care exercită această activitate trebuie considerat persoană imposibilă.

47. Prin urmare, considerăm că, de fiecare dată când, potrivit dreptului național, organismul de drept public poate încredința exercitarea unei anumite activități unor operatori privați, având totodată posibilitatea de a efectua el însuși această activitate, trebuie să se prezume existența unei denaturări a concurenței în cazul în care această activitate nu este impozitată atunci când este efectuată de organismul public, însă este impozitată atunci când operatorul privat este cel care o efectuează.

48. Aceasta nu înseamnă, astfel cum a propus guvernul german în ședință, că, într-o asemenea ipoteză, orice activitate a autorităților publice efectuată cu titlu oneros trebuie

impozitat? pentru motivul c? ar putea fi, teoretic, încredin?at? unor operatori priva?i. Curtea a statuat, desigur, c?, prin aprecierea posibilit??ii de apari?ie a unor denatur?ri ale concuren?ei, trebuia s? se ia în considerare nu numai concuren?a efectiv?, ci ?i concuren?a poten?ial?(26). Cu toate acestea, Curtea a precizat c? posibilitatea pur teoretic? a unui operator privat de a desf??ura o activitate nu poate fi asimilat? existen?ei unei concuren?e poten?iale, ci c? aceast? posibilitate trebuie s? fie real?, iar nu pur teoretic?(27).

49. Trebuie s? se interpreteze acest principiu în coroborare cu cel potrivit c?ruia existen?a unor denatur?ri ale concuren?ei trebuie analizat? din punctul de vedere al tipului de activitate în cauz?, iar nu al situa?iei pe pia?a analizat?. În cazul în care, a?adar, astfel cum este cazul, de exemplu, în Germania, taxele sunt colectate exclusiv de autorit??ile publice (sau în numele lor ?i pe seama lor), nu exist? nicio posibilitate real? ca operatori priva?i s? exercite aceast? activitate, astfel încât nu exist? o concuren?? poten?ial? ?i, a?adar, nicio posibilitate ca aceasta s? fac? obiectul unor denatur?ri. În schimb, atunci când, astfel cum este cazul în Irlanda, nu numai legisla?ia prevede posibilitatea de a încredin?a colectarea taxelor unor operatori priva?i, ci este vorba ?i în practic? despre situa?ia cea mai frecvent?, întrucât NRA colectează taxe numai în mod excep?ional, pe dou? tronsoane, este evident, în opinia noastr?, c? posibilitatea ca operatorii priva?i s? exercite aceast? activitate nu poate fi considerat? pur teoretic?.

50. Articolul 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 prevede, în plus, ca denatur?rile concuren?ei cauzate de neimpozitarea activit??ii organismului public s? fie semnificative. Potrivit jurispruden?ei Cur?ii, aceast? expresie trebuie interpretat? prin analogie cu dispozi?iile articolului 13 alineatul (1) al treilea paragraf din Directiva 2006/112, în sensul c? nu poate fi admis? calitatea de persoane neimpozabile a organismelor publice decât în cazul în care aceasta nu ar determina decât denatur?ri neglijabile ale concuren?ei(28).

51. Aprecierea aspectului dac? denatur?rile concuren?ei în situa?ia avut? în vedere sunt la o scar? care nu este neglijabil? este o problem? de fapt care este, în mod evident, de competen?a autorit??ilor ?i a instan?elor na?ionale. Subliniem doar c? constatarea caracterului care nu este neglijabil al denatur?rilor concuren?ei nu repune în discu?ie prezum?ia existen?ei unor asemenea denatur?ri, ci permite pur ?i simplu s? nu se impoziteze activitatea organismului public, *în pofida* acestor denatur?ri.

Concluzie

52. Având în vedere toate considera?iile de mai sus, propunem Cur?ii s? r?spund? la întreb?rile preliminare adresate de Appeal Commissioners (Autoritatea de recurs în domeniul vamal ?i fiscal, Irlanda) dup? cum urmeaz?:

„Articolul 13 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată trebuie interpretat în sensul c?, atunci când, în temeiul dreptului na?ional al statului membru, taxele pot fi ?i sunt efectiv colectate atât de organisme de drept public, cât ?i de operatori priva?i, organismele de drept public trebuie considerate persoane impozabile în scopuri de TVA ca urmare a denatur?rilor semnificative ale concuren?ei, chiar dac? nu exist? o posibilitate real? de concuren?? direct? între drumurile pentru care taxele sunt colectate de organismul de drept public ?i drumurile pentru care taxele sunt colectate de operatorul privat.”

1 – Limba original?: polona.

2 – A se vedea Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Geemente Borsele ?i Staatssecretaris van Financiën (C?520/14, EU:C:2015:855, punctele 22-27).

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

4 – Astfel cum rezultă din cererea de decizie preliminară, NRA a încredințat unor întreprinderi terțe operațiunile tehnice legate de colectarea taxelor, însă modalitățile sunt diferite doar în cazul acordurilor de exploatare încheiate în temeiul articolului 63 din Legea privind drumurile din 1993 și veniturile care se obțin din acestea sunt plătite pe seama NRA.

5 – Pentru buna desfășurare a lucrurilor, trebuie să se mai adauge că aplicarea în procedura principală a articolului 13 alineatul (1) al treilea paragraf din Directiva 2006/112 este exclusă, întrucât colectarea taxelor nu face parte din tipurile de activități menționate în anexa I la directiva amintită. În special, aceasta nu intră în domeniul transportului de bunuri și al transportului de persoane (punctele 3 și 5, anexa I) – a se vedea Hotărârea din 12 septembrie 2000, Comisia/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425, punctul 4).

6 – A se vedea Hotărârile din 12 septembrie 2000, Comisia/Franța (C-276/97, EU:C:2000:424, punctul 36), Comisia/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425, punctul 34), Comisia/Regatul Unit (C-359/97, EU:C:2000:426, punctul 46), Comisia/Țările de Jos (C-408/97, EU:C:2000:427, punctul 30).

7 – A se vedea în același sens Concluziile avocatului general Alber prezentate în cauza Comisia/Țările de Jos (C-408/97, EU:C:2000:43, punctul 52).

8 – Hotărârile citate au fost pronunțate în temeiul celei de a șasea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1). Articolul 4 alineatul (5) din A șasea directivă corespundea articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

9 – A se vedea Hotărârile din 12 septembrie 2000, Comisia/Franța (C-276/97, EU:C:2000:424, punctul 41), Comisia/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425, punctul 39), Comisia/Regatul Unit (C-359/97, EU:C:2000:426, punctul 51), Comisia/Țările de Jos (C-408/97, EU:C:2000:427, punctul 36).

10 – A se vedea articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

11 – A se vedea Hotărârea din 16 iulie 2009, Comisia/Irlanda (C-554/07, EU:C:2009:464, punctul 40 și jurisprudența citată).

12 – A se vedea Hotărârile din 12 septembrie 2000, Comisia/Franța (C-276/97, EU:C:2000:424, punctul 40), Comisia/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425, punctul 38), Comisia/Regatul Unit (C-359/97, EU:C:2000:426, punctul 50), Comisia/Țările de Jos (C-408/97, EU:C:2000:427, punctul 35).

13 – A se vedea în special Hotărârea din 12 septembrie 2000, Comisia/Regatul Unit (C-359/97, EU:C:2000:426, punctele 56 și 57).

14 – A se vedea Hotărârile din 12 septembrie 2000, Comisia/Franța (C-276/97, EU:C:2000:424, punctul 42), Comisia/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425, punctul 40), Comisia/Regatul Unit (C-359/97, EU:C:2000:426, punctul 52), Comisia/Țările de Jos (C-408/97, EU:C:2000:427, punctul 37).

15 – A se vedea punctele 6-8 din prezentele concluzii.

- 16 – A se vedea punctul 15 din prezentele concluzii.
- 17 – A se vedea punctul 17 din prezentele concluzii.
- 18 – Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council ?i al?ii (C?288/07, EU:C:2008:505, punctele 31-40 ?i punctul 1 din dispozitiv).
- 19 – Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council ?i al?ii (C?288/07, EU:C:2008:505, punctele 38-40).
- 20 – Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council ?i al?ii (C?288/07, EU:C:2008:505, punctele 42-45).
- 21 – Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council ?i al?ii (C?288/07, EU:C:2008:505, punctele 47-51).
- 22 – Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council ?i al?ii (C?288/07, EU:C:2008:505, punctul 35).
- 23 – Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council ?i al?ii (C?288/07, EU:C:2008:505, punctele 36 ?i 37).
- 24 – Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council ?i al?ii (C?288/07, EU:C:2008:505, punctul 38). A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Poiares Maduro prezentate în cauza Isle of Wight Council ?i al?ii (C?288/07, EU:C:2008:345, punctele 18 ?i 19).
- 25 – A se vedea punctul 15 din prezentele concluzii ?i jurispruden?a citat? la acesta.
- 26 – Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council ?i al?ii (C?288/07, EU:C:2008:505, punctele 60-63).
- 27 – Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council ?i al?ii (C?288/07, EU:C:2008:505, punctul 64).
- 28 – Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council ?i al?ii (C?288/07, EU:C:2008:505, punctul 76 ?i punctul 3 din dispozitiv).