

Processo C-21/20**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

17 de janeiro de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal Administrativo de Sófia – Bulgária)

Data da decisão de reenvio:

31 de dezembro de 2019

Recorrente:

Balgarska natsionalna televizia

Recorrido:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Zentralno upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite (NAP)

Objeto do processo principal

Direito do operador público de televisão de deduzir o imposto sobre o volume de negócios pago a montante sobre as prestações de serviços por ele realizadas.

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do artigo 25.º, alínea c), do artigo 132.º, n.º 1, alínea q) e do artigo 168.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do artigo 267.º, primeiro parágrafo, alínea b), TFUE.

Questões prejudiciais

O órgão jurisdicional de reenvio coloca as seguintes questões prejudiciais:

- 1) Pode a prestação de serviços de comunicação audiovisuais aos telespetadores pelo operador público de televisão ser considerada uma prestação de serviços efetuada a título oneroso na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE, quando é financiada pelo Estado através de subvenções, não pagando os telespetadores uma taxa pela transmissão, ou não constitui uma prestação de serviços efetuada a título oneroso na aceção desta disposição e não é abrangida pelo âmbito de aplicação desta Diretiva?
- 2) No caso de a resposta à primeira questão ser que os serviços de comunicação audiovisuais prestados aos telespetadores pelo operador público de televisão estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE, deve considerar-se que se trata de uma operação isenta ao abrigo do artigo 132.º, n.º 1, alínea q), da diretiva e pode uma disposição nacional isentar esta atividade apenas porque, para a exercer, o operador público recebe pagamentos do orçamento do Estado, independentemente da questão de saber se essa atividade também tem caráter comercial?
- 3) É compatível com o artigo 168.º da Diretiva 2006/112/CE uma prática que condiciona a dedução do imposto pago a montante relativo a aquisições de bens e serviços não apenas à afetação desses bens e serviços (à atividade tributável ou à atividade não tributável), mas também ao modo de financiamento desses bens e serviços – a saber, por um lado, com rendimentos próprios (prestações de serviços de publicidade, entre outros), e, por outro, com subvenções do Estado – e que apenas confere o direito à dedução total do imposto pago a montante relativamente às aquisições de bens e serviços financiadas com rendimentos próprios e não às financiadas com subvenções do Estado, sendo exigida a respetiva separação?
- 4) No caso de se considerar que a atividade do operador público de televisão consiste em operações tributáveis e em operações isentas, tendo em conta o respetivo modo de financiamento misto, qual o alcance do direito à dedução do imposto pago a montante relativo a estas aquisições e que critérios se devem aplicar para a sua determinação [?]

Disposições do direito da União e jurisprudência invocadas

Artigo 2.º, n.º 1, alínea a), artigo 25.º, alínea c), artigo 132.º, n.º 1, alínea q), artigo 168.º e artigo 173.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, 2006, p. 1; a seguir «a diretiva»).

Acórdão do Tribunal de Justiça de 27 de março de 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, n.ºs 30 e 34.

Acórdão do Tribunal de Justiça de 22 de junho de 2016, Odvolací finanční ředitelství, C-11/15, EU:C:2016:470, n.º 32.

Disposições nacionais invocadas

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei búlgara relativa ao IVA, a seguir «ZDDS»):

«Artigo 2.º: Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. A entrega de bens e a prestação de serviços tributáveis a título oneroso;

[...]

Artigo 3.º, 1: Sujeito passivo é a pessoa que exerce uma atividade económica independente, sejam quais forem os fins e os resultados dessa atividade.

[...]

5. Não são sujeitos passivos o Estado, as autoridades estatais e locais relativamente a todas as atividades e entregas que exercem ou realizam no quadro do exercício dos poderes públicos nacionais ou locais, inclusivamente nos casos em que cobram emolumentos, contribuições ou taxas por estas atividades ou entregas. Excluem-se desta disposição:

1. As seguintes atividades ou entregas:

n) As atividades de radiodifusão e televisão com carácter comercial;

6. Um sujeito passivo que também realiza entregas isentas e/ou entregas e prestações de serviços fora do quadro da sua atividade económica independente, bem como uma pessoa coletiva que não seja um sujeito passivo registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, estão sujeitos a imposto relativamente a todas as prestações de serviços recebidas.

[...]

Artigo 8.º: Considera-se prestação de serviços para efeitos desta lei tudo o que tem um valor económico e que não seja um bem nem dinheiro com curso legal ou moeda estrangeira usados como meios de pagamento.

[...]

Artigo 42.º Estão isentas as seguintes operações:

2. A atividade da Balgarsko natsionalno radio (rádio nacional búlgara), da Balgarska natsionalna televizia (televisão nacional búlgara) e da Balgarska

telegrafna agentsia (agência noticiosa búlgara), para a qual estas entidades recebem subvenções do orçamento do Estado.

[...]

Artigo 69.º, 1. Se os bens e prestações de serviços se destinarem aos fins das operações tributáveis de um sujeito passivo registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, este tem o direito de deduzir:

1. O imposto que incidiu sobre esses bens e serviços que lhe foram entregues ou prestados ou que lhe devam ser entregues ou prestados por fornecedores ou prestadores de serviços – pessoa igualmente registada nos termos desta lei;

[...]

Artigo 73.º, 1. A pessoa registada tem direito à dedução parcial do imposto pago a montante relativo aos bens ou serviços utilizados quer para a realização de operações para as quais a pessoa tem o direito de dedução quer para as operações ou atividades para as quais a pessoa não tem tal direito.»

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 O objeto da impugnação é uma decisão da inspeção fiscal de 14 de dezembro de 2016, tomada pela autoridade tributária e confirmada por decisão do Direktor na direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia pri Zentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Diretor da Direção «Contestação e Procedimentos em Matéria Fiscal e da Segurança Social» de Sófia, da Administração Central da Agência Nacional de Receitas) de 27 de fevereiro de 2017. Foi interposto recurso da decisão confirmativa para o Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal Administrativo de Sófia, Bulgária).
- 2 A decisão da inspeção fiscal foi tomada na sequência de uma inspeção realizada ao abrigo da ZDDS à Balgarska natsionalna televizia (televisão nacional búlgara, a seguir «BNT»). Foi liquidada à BNT uma dívida de imposto sobre o valor acrescentado, relativamente ao período de 1 de setembro de 2015 a 31 de março de 2016, no montante total de 1 568 037,04 Lev, acrescido de juros pelo período de 15 de outubro de 2015 até 14 de dezembro de 2016, no montante total de 144 138,74 Lev. Esta dívida fiscal foi calculada em função da correção, na sequência da inspeção, dos resultados declarados pela BNT relativamente aos referidos períodos, tendo a inspeção reconhecido a dedução parcial do imposto pago a montante relativamente às operações declaradas, ao passo que a BNT tinha feito a dedução total do imposto pago a montante.
- 3 A BNT é uma pessoa coletiva, fornecedor público de serviços de comunicações audiovisuais, em conformidade com o artigo 6.º, n.º 3, da Zakon za radioto i televiziata (Lei Reguladora da Rádio e da Televisão, a seguir «ZRT»).

- 4 A BNT não recebe uma contrapartida dos telespetadores pela transmissão dos programas de televisão. Nos termos do artigo 70.º, n.º 3, da ZRT, a sua atividade é financiada em parte por uma subvenção do orçamento do Estado e por rendimentos próprios, designadamente de publicidade e de patrocínios. A subvenção do orçamento do Estado destina-se à preparação, produção e transmissão de programas e é determinada com base num montante fixado pelo Conselho de Ministros por cada hora de programa.
- 5 A BNT está registada nos termos da ZDDS, com efeitos a partir de 28 de dezembro de 1998. Até março de 2015, o operador de televisão procedeu a uma dedução parcial do imposto pago a montante relativamente a todas as suas aquisições de bens e serviços. Depois de ter sido feita uma análise em março de 2015, a BNT concluiu que a atividade de transmissão não constituía uma prestação isenta aos telespetadores e começou então a aplicar um método de afetação direta. A BNT entende que tem direito à dedução total do imposto pago a montante relativamente às aquisições de bens e serviços utilizadas na sua atividade comercial. Pelo contrário, entende que tem apenas direito à dedução parcial do imposto pago a montante relativamente às aquisições de bens e serviços que foram utilizadas simultaneamente para atividades comerciais e para atividades cujo caráter não é exclusivamente comercial.
- 6 Na liquidação impugnada, as autoridades responsáveis pela inspeção concluíram que a BNT realizava tanto operações tributáveis, designadamente a atividade de publicidade, como operações isentas, designadamente a transmissão de programas, e que, no exercício do direito à dedução do imposto pago a montante, não se podia concluir inequivocamente se a aquisição de bens e serviços estava ligada exclusivamente a uma operação isenta ou apenas a uma operação tributável. Com base nesta conclusão, a inspeção procedeu à correção, reconhecendo o direito à dedução parcial do imposto relativo às aquisições de bens e serviços em relação às quais a BNT procedera à dedução total, e rejeitando a compensação do imposto reclamada pela BNT, no montante de 1 568 037,04 Lev, relativamente ao período de setembro de 2015 até fevereiro de 2016.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 7 A recorrente sustenta que a liquidação impugnada é ilegal.
- 8 No entender da BNT, a transmissão dos seus programas não constitui uma prestação de serviços, porque não há uma relação jurídica entre ela e os espetadores. Também não tem caráter oneroso, dado que a subvenção do orçamento do Estado não constitui a contrapartida de uma prestação de serviços. A BNT apenas exerce uma única atividade sujeita a imposto sobre o valor acrescentado, a saber, a venda de espaço publicitário.
- 9 A BNT sustenta que as disposições relativas à aplicação da dedução parcial do imposto pago a montante não são aplicáveis, porque este mecanismo só se aplica quando o sujeito passivo não pode distinguir entre as aquisições de bens e serviços

que foram utilizadas para realizar operações isentas e as que foram utilizadas para realizar operações tributáveis, ou seja, quando o princípio da afetação direta não pode ser aplicado. No entanto, em março de 2015, a BNT começou a aplicar o método da afetação direta, verificando separadamente em relação a cada aquisição se a mesma se destinava ou podia ser utilizada para realizar uma atividade com caráter comercial ou a uma atividade que consiste no cumprimento de uma missão de serviço público.

- 10 A BNT afirma que o recorrido invoca uma disposição da diretiva que não foi transposta para o direito nacional, a saber, o artigo 25.º, alínea c). Ora, o Estado e as suas instituições não podem invocar o efeito direto de disposições da diretiva nem invocar direitos com base em disposições não transpostas para o direito nacional.
- 11 Além disso, o artigo 42.º, n.º 2, da ZDDS, que prevê que a atividade da BNT em relação à qual esta recebe uma subvenção do orçamento do Estado constitui uma prestação isenta, transpõe incorretamente as disposições da diretiva, dado que estas, contrariamente ao referido artigo 42.º, n.º 2, qualificam as «atividades dos organismos públicos de radiotelevisão, que não tenham caráter comercial» como operações isentas. Assim, na prática, é o tipo de financiamento da atividade e não o caráter comercial que é reconhecido como critério de tributação. Em consequência, uma atividade que, embora subvencionada, tem um caráter completamente comercial é tratada erradamente pela lei búlgara como isenta. Isto coloca a BNT numa posição mais desfavorável do que os meios de comunicação comerciais cuja atividade comercial é tributável e viola o princípio da neutralidade fiscal, cujo principal objetivo é tributar da mesma forma prestações da mesma natureza.
- 12 Decorre dos pareceres dos peritos quais as atividades da BNT que têm caráter comercial, pelo que o operador de televisão tem o direito à dedução total do imposto pago a montante relativamente às aquisições de bens e serviços diretamente conexas com aquelas atividades.
- 13 Por fim, a BNT contesta a posição do recorrido de que a recorrente só tem o direito à dedução total do imposto pago a montante relativamente às aquisições de bens e serviços destinados à sua atividade económica quando a aquisição seja totalmente financiada por receitas da publicidade ou por outras receitas procedentes de uma atividade comercial. A prática da administração fiscal, que introduz requisitos adicionais para se poderem invocar os direitos consagrados na lei, é ilegal e contrária à jurisprudência do Tribunal de Justiça.
- 14 O recorrido sustenta que a decisão da inspeção fiscal não é ilegal nem viola o direito da União.
- 15 As conclusões das autoridades fiscais de que a BNT, relativamente às aquisições de bens e serviços utilizadas tanto para as operações tributáveis como para as operações isentas, deve proceder a uma dedução parcial do imposto pago a

montante, nos termos do artigo 73.º da ZDDS, são fundadas. O direito à dedução total do imposto pago a montante relativamente à compra de direitos de transmissão de emissões, invocado pela pessoa que foi alvo da inspeção, é infundado, porque esta pessoa não demonstrou que as compras foram financiadas totalmente com receitas da publicidade e não com subvenções estatais. As subvenções estatais obtidas, que, segundo o recorrido, constituem uma operação isenta na aceção do artigo 42.º, n.º 2, da ZDDS, ultrapassaram em muito as receitas obtidas de operações tributáveis.

- 16 Uma vez que a BNT não contabiliza individualmente as aquisições de bens e serviços segundo o seu modo de financiamento, não há, no entender do recorrido, qualquer possibilidade de separar as aquisições financiadas com subvenções estatais das que são financiadas com receitas das prestações de serviços de publicidade. Precisamente por esta razão, a decisão da inspeção apenas pode reconhecer legalmente uma dedução parcial do imposto pago a montante relativamente às compras de direitos de transmissão.
- 17 Dado que a BNT não demonstrou que, na preparação, produção e transmissão de emissões só utilizou recursos financeiros procedentes da venda de espaço publicitário e não de subvenções estatais, só tem direito a uma dedução parcial do imposto pago a montante no que respeita às aquisições de bens e serviços que foram utilizadas para as operações tributáveis subsequentes.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 18 O órgão jurisdicional de reenvio indica que o litígio entre as partes tem por objeto determinar se a atividade da BNT como prestador de serviços públicos ao qual são atribuídas missões específicas pela ZRT está excluída do âmbito de aplicação da ZDDS (como sustenta a recorrente) ou se constitui uma prestação onerosa mas isenta de imposto na aceção da ZDDS (como afirma o recorrido). Além disso, as partes discutem se o disposto no artigo 73.º da ZDDS, que prevê o direito à dedução parcial do imposto pago a montante, é aplicável em relação a todas as prestações adquiridas, porque as aquisições de bens e serviços não foram distinguidas consoante o seu modo de financiamento (como sustenta o recorrido) ou se, em relação a prestações utilizadas para a atividade comercial que gera receitas, se deve reconhecer o direito à dedução total do imposto pago a montante, ao passo que para as aquisições que não se destinam integralmente a esta atividade comercial deve ser concedido o direito à dedução parcial (como sustenta a recorrente).
- 19 O órgão jurisdicional de reenvio refere-se à jurisprudência dos tribunais búlgaros relativa a uma decisão da inspeção fiscal respeitante à BNT no domínio da ZDDS, que aderiu ao ponto de vista do recorrido neste processo de rejeitar uma dedução total do imposto pago a montante e reconhecer apenas uma dedução parcial e segundo a qual as disposições cuja interpretação se procura no presente processo são claras e não suscitam quaisquer dúvidas.

- 20 Por Acórdão de 23 de abril de 2018, o Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, a seguir «VAS») da República da Bulgária declarou que a atividade da BNT, não obstante as suas missões específicas como prestador público nos termos da ZRT, está abrangida pelo âmbito de aplicação da ZDDS e está sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado. Nos termos do artigo 25.º, alínea c), da diretiva, o conceito de «prestação de serviços» também pode consistir na execução de um serviço por força da lei. Apesar de a referida disposição não ter sido transposta para o direito búlgaro, o VAS entendeu que se aplica o princípio do efeito direto da diretiva. Neste sentido, do facto de um sujeito passivo exercer uma atividade que consiste no cumprimento de missões impostas e reguladas por lei para alcançar um objetivo de interesse geral não se pode deduzir que esta atividade não constitui uma prestação de serviços para efeitos da ZDDS.
- 21 A relação jurídica entre o prestador de serviços e os destinatários da prestação baseia-se, no entender do VAS, nas obrigações atribuídas por lei ao prestador de serviços em causa de prestar os serviços no interesse geral.
- 22 Fazendo referência aos n.ºs 30 e 34 do Acórdão do Tribunal de Justiça no processo C-151/13, o VAS declarou que há uma relação direta entre as prestações da BNT aos telespetadores e a contrapartida do Estado recebida sob a forma de subvenções. O VAS considerou que não é necessário que a contrapartida da prestação de serviços seja paga diretamente pelos destinatários da prestação, podendo ser paga por um terceiro ou – como no caso em apreço – pelo Estado.
- 23 O VAS considerou que o Acórdão proferido no processo C-11/15 não era comparável, porquanto, no processo que decorria no VAS, se tratava de subvenções estatais diretamente ligadas às prestações de serviços realizadas pela BNT como prestador público e cujo montante tinha sido determinado segundo critérios definidos antecipadamente de forma muito clara.
- 24 O VAS julgou infundada a alegação de que o artigo 42.º, n.º 2, da ZDDS não transpõe corretamente o artigo 132.º, n.º 1, alínea q), da diretiva, uma vez que, ao prever que a atividade da BNT para a qual são pagas subvenções do orçamento de Estado deve ser tratada como operação isenta, é cumprido o objetivo da diretiva de apenas tratar como operações isentas as atividades exercidas pelos organismos públicos de radiotelevisão.
- 25 O VAS declarou que a BNT, por conseguinte, apenas tem direito à dedução total do imposto pago a montante se demonstrar que determinadas aquisições de bens e serviços realizadas para os fins da sua atividade comercial são totalmente financiadas por receitas de publicidade ou por outras receitas ligadas à atividade de emissão e não por subvenções estatais recebidas. Neste sentido, o VAS realçou que as receitas geradas pela venda de espaço publicitário deviam cobrir as despesas com a compra de conteúdos, nomeadamente de filmes, que eram transmitidos nos programas da BNT, e que a BNT não procedia a uma contabilização analítica, em particular quanto à parte das despesas do emissor de

televisão que é suportada por subvenções estatais e quanto à parte que é suportada pela venda de espaço publicitário.

- 26 O órgão jurisdicional de reenvio observa que a situação subjacente ao Acórdão proferido no processo C-11/15 era, na verdade, diferente, uma vez que a Radiodifusão Checa recebia taxas dos ouvintes, ao passo que a BNT, na qualidade de operador público de televisão, recebe subvenções do orçamento do Estado, circunstância que não foi objeto de apreciação no referido processo. Contrariamente ao processo C-151/2013, não se verifica no caso vertente uma relação tão clara como a que existia entre os «montantes fixos para cuidados de saúde» e as prestações de serviços realizadas que estavam em causa naquele processo.
- 27 Por esta razão, o órgão jurisdicional de reenvio considera que é indispensável para a decisão a proferir no processo principal esclarecer se a transmissão de emissões pelo operador público de televisão (BNT), em virtude da respetiva subvenção estatal, constitui uma prestação de serviços «a título oneroso» na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da diretiva, mas isenta do imposto sobre o valor acrescentado ao abrigo do artigo 132.º, n.º 1, alínea q), da diretiva, ou se este tipo de atividade não constitui uma operação tributável abrangida pelo âmbito de aplicação da diretiva.
- 28 A este respeito, basta salientar, por um lado, que, embora preveja a isenção das «atividades dos organismos públicos de radiotelevisão que não tenham caráter comercial», esta disposição só é, todavia, aplicável se essas atividades estiverem «sujeitas a IVA», na aceção do artigo 2.º da diretiva, e, por outro lado, que esta disposição não pode ser interpretada de modo a alargar o âmbito de aplicação da diretiva, conforme definido no seu artigo 2.º (fundamento constante do n.º 32 do Acórdão do Tribunal de Justiça no processo C-11/15).
- 29 É igualmente importante, à luz da interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e do artigo 132.º, n.º 1, alínea q), da diretiva, esclarecer se a atividade do operador público de televisão relativa à prestação de serviços de comunicação audiovisuais aos telespetadores é uma prestação de serviços isenta na aceção da ZDDS, se as subvenções pagas ao organismo nacional de televisão com recursos do orçamento do Estado constituem uma contrapartida e se, em conformidade, a BNT, não obstante as missões específicas como prestador público, se enquadra, relativamente a esta atividade, no âmbito de aplicação da ZDDS e está sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado.
- 30 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que a constatação de que a atividade de operador de televisão da BNT, a saber, a prestação de serviços de comunicação audiovisuais cujos destinatários são todos os cidadãos búlgaros, constitui uma prestação de serviços na aceção da ZDDS contribui para esclarecer se esta atividade deve ser tomada em consideração na apreciação do direito à dedução do imposto pago a montante relativo às operações tributáveis de que a recorrente é destinatária. Se se considerar que a atividade do operador público de televisão é de

natureza mista e abrange tanto operações isentas (transmissão de emissões de televisão) como operações tributáveis (publicidade comercial), o órgão jurisdicional de reenvio questiona se se deve considerar que só está abrangida pela dedução a parte do imposto pago sobre as prestações adquiridas que se possa considerar conexa com a atividade comercial do operador público de televisão. O órgão jurisdicional de reenvio também pretende saber que critérios deveriam ser aplicados para determinar o direito à dedução do imposto pago a montante se viesse a ser confirmada a natureza mista das atividades do operador público de televisão.

- 31 Por fim, o órgão jurisdicional de reenvio refere que, apesar da jurisprudência nacional acima mencionada, tem dúvidas quanto ao alcance das disposições dos artigos 2.º, 132.º e 168.º da diretiva no que respeita à atividade da BNT, considerando necessária a interpretação destas disposições para poder decidir sobre o recurso pendente.