

Cauza C-21/20**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

17 ianuarie 2020

Instanța de trimitere:

Administrativen sad Sofia-grad (Bulgaria)

Data deciziei de trimitere:

31 decembrie 2019

Reclamantă:

Balgarska natsionalna televizia

Pârât:

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

Obiectul procedurii principale

Dreptul postului public de televiziune de deducere a TVA-ului aferent serviciilor furnizate de acesta.

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c), a articolului 25 litera (c), a articolului 132 alineatul (1) litera (q) și a articolului 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în temeiul articolului 267 primul paragraf litera (b) TFUE.

Întrebările preliminare

Instanța de trimitere adresează următoarele întrebări preliminare:

1) Prestarea de către televiziunea publică a serviciilor mass-media audiovizuale către telespectatori poate fi considerată o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE atunci când aceasta este finanțată de stat sub formă de subvenții, în condițiile în care telespectatorii nu achită taxe pentru difuzare, sau aceasta nu constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros în sensul acestei dispoziții și, prin urmare, nu intră în domeniul de aplicare al directivei respective?

2) În măsura în care răspunsul indică faptul că serviciile mass-media audiovizuale pentru telespectatorii televiziunii publice intră în domeniul de aplicare al articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE, se poate considera că acestea constituie livrări scutite în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din directivă, iar o reglementare națională care scutește această activitate numai ca urmare a plății provenite de la bugetul de stat pe care o primește televiziunea publică este admisibilă indiferent dacă această activitate are și caracter comercial?

3) Este admisibilă în conformitate cu articolul 168 din Directiva 2006/112/CE o practică ce condiționează dreptul de deducere privind achizițiile nu doar de utilizarea achizițiilor (pentru o activitate impozabilă sau neimpozabilă), ci și de tipul de finanțare a acestor achiziții, și anume, pe de o parte, din venituri proprii (printre altele, servicii de publicitate) și, pe de altă parte, din subvenții de stat și care conferă drept de deducere completă numai pentru achizițiile finanțate din venituri proprii, iar nu și pentru cele finanțate din subvenții de stat, solicitându-se o delimitare a acestora?

4) În măsura în care se consideră că activitatea televiziunii publice constă în livrări impozabile și scutite și ținând seama de finanțarea mixtă a acestora, care este întinderea dreptului de deducere cu privire la aceste achiziții și ce criterii trebuie aplicate pentru determinarea acestuia?

Dispozițiile de drept al Uniunii și jurisprudența

Articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 25 litera (c), articolul 132 alineatul (1) litera (q), articolul 168 și articolul 173 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, 2006 p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7; denumită în continuare „directiva”).

Hotărârea Curții din 27 martie 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, punctele 30 și 34.

Hotărârea Curții din 22 iunie 2016, *Odvolací finanční ředitelství*, C-11/15, EU:C:2016:470, punctul 32.

Legislația națională

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind TVA-ul, denumită în continuare „ZDDS”):

„Articolul 2 Sunt supuse TVA-ului:

1. orice livrare de bunuri sau prestare de servicii impozabilă, efectuată cu titlu oneros;

[...]

Articolul 3 (1) Persoană impozabilă este orice persoană care desfășoară o activitate economică independentă, indiferent de scopurile și de rezultatele acestei activități.

[...]

(5) Persoanele neimpozabile sunt statul, autoritățile naționale și locale, pentru toate activitățile efectuate și livrările furnizate în calitate de autorități publice naționale sau locale, inclusiv în cazul în care acestea colectează taxe, contribuții sau plăți în legătură cu aceste activități sau livrări. Sunt exceptate:

1. următoarele activități sau livrări:

n) activitatea de radio și de televiziune cu caracter comercial;

(6) O persoană impozabilă care efectuează sau furnizează livrări scutite și/sau livrări sau prestări de servicii efectuate în afara activității economice independente, precum și o persoană juridică neimpozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA sunt impozabile pentru toate serviciile primite.

[...]

Articolul 8. În sensul acestei legi, un «serviciu» este tot ceea ce are o valoare, dar este distinct de bunuri, de moneda curentă și de valutele străine utilizate ca mijloace de plată.

[...]

Articolul 42. Livrările scutite sunt:

2. activitatea Balgarsko natsionalno radio (Radiodifuziunea națională bulgară), a Balgarska natsionalna televizia (Televiziunea națională bulgară) și a Balgarska telegrafna agentsia (Agenția bulgară de știri), pentru care acestea primesc finanțare de la bugetul de stat.

[...]

Articolul 69 (1) În cazul în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, această persoană are dreptul să deducă următoarele:

1. taxa pe bunurile care i-au fost sau trebuie să îi fie livrate de furnizor, respectiv pe serviciile care i-au fost sau trebuie să îi fie prestate de prestatorul de servicii, care, la rândul lui, este o persoană înregistrată conform prezentei legi;

[...]

Articolul 73 (1) Persoana înregistrată are dreptul la deducerea parțială în ceea ce privește bunurile sau livrările utilizate atât pentru livrări pentru care persoana are drept de deducere, cât și pentru livrări sau activități pentru care persoana nu are un astfel de drept.”

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii

- 1 Obiectul acțiunii este o decizie de impunere rectificativă din 14 decembrie 2016, emisă de autoritatea fiscală și confirmată prin decizia Direktor na direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Zentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și practică în domeniul impozitelor și contribuțiilor sociale” din Sofia din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare) din 27 februarie 2017. Decizia de impunere rectificativă confirmată prin această din urmă decizie a făcut obiectul unei acțiuni formulate la Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia).
- 2 Decizia de impunere rectificativă a fost emisă în urma unui control fiscal efectuat în conformitate cu ZDDS la Balgarska natsionalna televizia (Televiziunea națională bulgară, denumită în continuare „BNT”). În sarcina BNT a fost stabilită o creanță privind TVA-ul în cuantum total de 1 568 037,04 leva pentru perioada cuprinsă între 1 septembrie 2015 și 31 martie 2016 și dobânzi în cuantum total de 144 138,74 leva pentru perioada cuprinsă între 15 octombrie 2015 și 14 decembrie 2016. Această datorie fiscală a rezultat din regularizarea, efectuată în urma controlului fiscal, a rezultatelor declarate de BNT pentru perioadele fiscale menționate, în condițiile în care controlul fiscal a recunoscut o deducere parțială pentru livrările indicate pentru care BNT efectuase o deducere completă.
- 3 BNT este o persoană juridică, furnizor public național de servicii mass-media audiovizuale în temeiul articolului 6 alineatul (3) din Zakon za radioto i televiziata (Legea privind radiodifuziunea și televiziunea, denumită în continuare „ZRT”).
- 4 BNT nu este remunerată de telespectatori pentru difuzarea programului de televiziune. În conformitate cu articolul 70 alineatul (3) din ZRT, aceasta este finanțată, parțial, dintr-o subvenție de la bugetul de stat, din veniturile proprii din publicitate și din sponsorizare. Subvenția de la bugetul de stat este destinată

pregătirii, realizării și difuzării programelor și este stabilită pe baza unei sume forfetare per oră de program, definite de Consiliul de Miniștri.

- 5 BNT este înregistrată din data de 28 decembrie 1998 în conformitate cu ZDDS. Până în luna martie 2015, televiziunea a procedat la o deducere parțială pentru toate achizițiile sale. După efectuarea unei analize în luna martie 2015, BNT a decis că activitatea de difuzare nu ar fi o livrare scutită către telespectatori și a început ulterior să aplice metoda atribuirii directe. În opinia BNT, aceasta beneficiază de deducere completă în legătură cu achizițiile utilizate pentru activitatea sa comercială. Pe de altă parte, aceasta beneficiază de deducere parțială în legătură cu achizițiile utilizate simultan pentru activități cu caracter comercial și pentru activități al căror caracter nu ar fi exclusiv comercial.
- 6 În decizia de impunere rectificativă atacată, organele de inspecție fiscală au decis că BNT ar furniza atât livrări impozabile, și anume activitate publicitară, cât și livrări scutite, și anume difuzarea programelor și că în privința exercitării dreptului de deducere nu s-ar putea stabili cu certitudine dacă achiziția are legătură numai cu o livrare scutită sau numai cu o livrare impozabilă. În aceste condiții, cu ocazia controlului fiscal, a fost efectuată regularizarea prin care s-a recunoscut un drept de deducere parțială pentru livrările pentru care BNT efectuase deducerea completă și a fost respinsă rambursarea taxei solicitate în cuantum de 1 568 037,04 leva pentru perioada cuprinsă între septembrie 2015 și februarie 2016.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 7 Reclamanta consideră că decizia de impunere rectificativă este nelegală.
- 8 Potrivit BNT, difuzarea programului său nu constituie o prestare de servicii, întrucât nu există un raport juridic între ea și telespectatori. Nu există nici caracter oneros, întrucât subvenția de la bugetul de stat nu constituie contrapartida unui serviciu prestat. BNT ar exercita o singură activitate în domeniul de aplicare al TVA-ului, și anume vânzarea timpului de publicitate.
- 9 BNT consideră că normele privind aplicarea deducerii parțiale nu ar fi aplicabile, întrucât nu s-ar recurge la acest mecanism decât atunci când persoana impozabilă nu ar putea distinge care sunt achizițiile utilizate pentru livrările scutite și care sunt cele utilizate pentru livrările impozabile, cu alte cuvinte, atunci când principiul atribuirii directe nu ar putea fi aplicabil. Cu toate acestea, în luna martie 2015, BNT ar fi început să aplice metoda atribuirii directe, examinând separat, pentru fiecare achiziție, dacă aceasta este destinată sau dacă poate fi utilizată pentru o activitate cu caracter comercial ori pentru o activitate care ar ține de îndeplinirea misiunii de serviciu public.
- 10 BNT susține că pârâtul ar invoca o dispoziție a directivei netranspusă în legislația națională, și anume articolul 25 litera (c). Cu toate acestea, statul și autoritățile sale nu ar trebui să se prevaleze de efectul direct al dispozițiilor directivei și nu ar

trebui să derive drepturi din dispoziții care nu au fost introduse în legislația națională.

- 11 În plus, articolul 42 punctul 2 din ZDDS, care prevede că activitatea BNT pentru care aceasta ar încasa o plată de la bugetul de stat ar constitui o livrare scutită, transpune incorect dispozițiile directivei, întrucât acestea, spre deosebire de articolul 42 punctul 2, califică „alte activități decât cele de natură comercială efectuate de organismele publice de radio și televiziune” ca fiind livrări scutite. Astfel, în practică, criteriul pentru stabilirea caracterului impozabil îl reprezintă tipul de finanțare a activității, iar nu caracterul comercial al acesteia. În consecință, o activitate care ar prezenta totuși un caracter complet comercial, deși este subvenționată, ar fi tratată în mod eronat de legea bulgară ca fiind scutită. Acest lucru ar situa BNT într-o poziție mai defavorabilă decât cea a mijloacelor de comunicare comercială a căror activitate comercială ar fi impozabilă și ar încălca principiul neutralității fiscale al cărui obiectiv principal ar fi impozitarea similară a livrărilor cu caracter identic.
- 12 Din rapoartele de expertiză ar reieși care sunt activitățile BNT cu caracter comercial și, prin urmare, postul de televiziune ar avea drept de deducere completă pentru achizițiile aflate în legătură directă cu acestea.
- 13 În sfârșit, BNT critică punctul de vedere al pârâtului potrivit căruia BNT ar avea drept de deducere completă în ceea ce privește bunurile și serviciile achiziționate pentru activitatea economică a acesteia numai atunci când achiziția ar fi finanțată integral din venituri provenite din publicitate sau din alte venituri provenite dintr-o activitate comercială. Practica administrației fiscale, care ar crea condiții suplimentare pentru valorificarea drepturilor consacrate prin lege, ar fi contrară legii și jurisprudenței Curții.
- 14 Pârâtul consideră că decizia de impunere rectificativă nu este contrară legii sau dreptului Uniunii.
- 15 Concluziile autorităților fiscale potrivit cărora BNT ar trebui să efectueze o deducere parțială conform articolului 73 din ZDDS în ceea ce privește livrările de bunuri și serviciile primite atât pentru livrările impozabile, cât și pentru livrările scutite, ar fi întemeiate. Dreptul persoanei controlate la o deducere completă în ceea ce privește achiziționarea de drepturi pentru difuzarea emisiunilor nu ar fi întemeiat, întrucât această persoană nu ar fi dovedit că achizițiile sunt finanțate integral din venituri provenite din publicitate, iar nu din subvenții de stat. Subvențiile de stat primite care, potrivit pârâtului constituie o livrare scutită în temeiul articolului 42 alineatul (2) din ZDDS, ar depăși de mai multe ori veniturile realizate din livrări impozabile.
- 16 Întrucât BNT nu contabilizează separat achizițiile în funcție de tipul finanțării acestora, nu există, în opinia pârâtului posibilitatea de a delimita achizițiile finanțate din subvenții de stat de cele finanțate din venituri provenite din servicii de publicitate. Tocmai pentru acest motiv ar fi legală recunoașterea prin decizia de

impunere rectificativă doar a dreptului la o deducere parțială în ceea ce privește achizițiile de drepturi de difuzare.

- 17 Întrucât BNT nu ar fi dovedit că în cursul pregătirii, al realizării și al difuzării emisiunilor sale a utilizat numai mijloace provenite din vânzarea timpului de publicitate, iar nu din subvenții de stat, BNT ar avea drept de deducere parțială numai pentru achizițiile de bunuri sau de servicii utilizate pentru livrări impozabile ulterioare.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 18 Instanța de trimitere arată că litigiul dintre părți privește aspectul dacă activitatea BNT, în calitate de furnizor public căruia îi sunt atribuite sarcini specifice în temeiul ZRT, este exceptată din domeniul de aplicare al ZDDS (astfel cum arată reclamanta) sau aceasta constituie o livrare cu titlu oneros, deși este scutită în temeiul ZDDS (astfel cum arată pârâtul). De asemenea, părțile au opinii divergente cu privire la aspectul dacă articolul 73 din ZDDS, care prevede dreptul la o deducere parțială, trebuie aplicat în privința tuturor livrărilor primite, întrucât achizițiile nu au fost delimitate în funcție de tipul finanțării lor (potrivit pârâtului) sau dacă pentru livrările care trebuie utilizate pentru activități comerciale care generează venituri, trebuie recunoscută deducerea completă, în timp ce pentru achiziții care nu vizează în totalitate această activitate comercială, trebuie recunoscută o deducere parțială (potrivit opiniei reclamantei).
- 19 Instanța de trimitere menționează jurisprudența instanțelor bulgare cu privire la o decizie de impunere rectificativă anterioară referitoare la BNT, în temeiul ZDDS, care a confirmat punctul de vedere al pârâtului din prezentul litigiu privind respingerea unei deduceri complete și recunoașterea doar a unei deduceri parțiale și potrivit căreia dispozițiile a căror interpretare se solicită în speță sunt clare și nu dau naștere niciunor îndoieli.
- 20 Prin hotărârea din 23 aprilie 2018, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, denumită în continuare „VAS”) a Republicii Bulgaria a constatat că activitatea BNT ar intra în domeniul de aplicare al ZDDS și ar fi supusă TVA-ului, în pofida sarcinilor specifice ale acesteia în calitate de furnizor public în temeiul ZRT. În conformitate cu articolul 25 litera (c) din directivă, noțiunea „prestare de servicii” ar include și prestarea de servicii efectuată potrivit legii. Chiar dacă această dispoziție nu a fost transpusă în dreptul bulgar, VAS a apreciat că ar fi aplicabil principiul efectului direct al directivei. În acest sens, din împrejurarea că o persoană impozabilă ar desfășura o activitate care constă în îndeplinirea sarcinilor impuse și reglementate de lege în vederea realizării unui obiectiv de interes general nu s-ar putea considera că această activitate nu ar constitui o furnizare de servicii în temeiul ZDDS.
- 21 În opinia VAS, raportul juridic dintre prestatorul serviciului și beneficiarul acestuia este întemeiat pe obligațiile conferite prin lege furnizorului respectiv în vederea prestării de servicii în interes general.

- 22 Referindu-se la punctele 30 și 34 din Hotărârea Curții în cauza C-151/13, VAS a decis că ar exista o legătură directă între livrările efectuate de BNT către telespectatori și contrapartida primită sub formă de subvenții din partea statului. VAS a considerat că nu ar fi necesar ca plata contrapartidei pentru serviciu să fie efectuată direct de către beneficiarii serviciului, aceasta putând fi efectuată și de o terță persoană sau – precum în speță – de stat.
- 23 VAS a apreciat că hotărârea pronunțată în cauza C-11/15 nu este comparabilă, întrucât în cauza prezentată în fața sa ar fi vorba despre subvenții de stat aflate într-o legătură directă cu prestarea de servicii efectuată de BNT în calitate de furnizor public și al căror quantum ar fi stabilit în prealabil, potrivit unor criterii definite în mod clar.
- 24 VAS a considerat ca fiind nefondată critica referitoare la faptul că articolul 42 punctul 2 din ZDDS nu ar transpune în mod corect articolul 132 alineatul (1) litera (q) din directivă, întrucât prin dispoziția potrivit căreia activitatea BNT pentru care sunt încasate plăți de la bugetul de stat ar trebui tratată ca livrare scutită, ar fi realizat obiectivul directivei de a trata ca fiind livrări scutite numai activitățile fără caracter comercial exercitate de organismele publice de radio și televiziune.
- 25 VAS a decis că BNT ar avea dreptul la o deducere completă numai dacă ar dovedi că anumite achiziții efectuate de ea, prevăzute pentru activitatea sa comercială, ar fi finanțate integral din venituri provenite din activitatea de publicitate sau din alte venituri în legătură cu activitatea de difuzare, iar nu din subvențiile plătite de stat. În acest sens, VAS a subliniat că fondurile generate de vânzarea timpului de publicitate ar trebui să acopere cheltuielile pentru achiziționarea de produse pentru programe, și anume, filme și altele, difuzate în unul din programele BNT și că BNT nu ar ține o contabilitate analitică separată privind partea din cheltuielile postului care ar fi suportată din subvențiile de stat și partea care ar fi suportată din vânzarea timpului de publicitate.
- 26 Instanța de trimitere observă că situația de fapt aflată la originea hotărârii pronunțate în cauza C-11/15 este, într-adevăr, oarecum diferită, întrucât radiodifuziunea ceă percepea taxe de la ascultători, în timp ce BNT, în calitate de post public, primește subvenții de la bugetul de stat, o circumstanță care nu a făcut obiectul examinării în cauza menționată mai sus. Spre deosebire de cauza C-151/2013, în litigiul principal lipsește o legătură atât de clară precum „suma forfetară pentru îngrijiri” și serviciile furnizate în discuție în cauza respectivă.
- 27 Pentru acest motiv, instanța de trimitere consideră că pentru soluționarea litigiului principal, este esențial să se stabilească dacă difuzarea emisiunilor de către postul public de televiziune (BNT), ținând seama de subvenționarea sa publică, constituie o livrare „cu titlu oneros” în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din directivă, dar care este scutită de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din directivă, sau acest tip de activitate nu constituie o activitate imposibilă care intră în domeniul de aplicare al directivei.

- 28 În această privință, este suficient să se menționeze, pe de o parte, că, deși dispoziția articolului 132 alineatul (1) litera (q) prevede scutirea pentru „alte activități decât cele de natură comercială efectuate de organismele publice de radio și televiziune”, dispoziția menționată este aplicabilă numai cu condiția ca aceste activități să fie supuse TVA-ului, în temeiul articolului 2 din directivă, și, pe de altă parte, că ea nu poate fi interpretată într-un mod care să extindă domeniul de aplicare al directivei în cauză, astfel cum este definit la articolul 2 (potrivit motivării prezentate la punctul 32 din hotărârea Curții în cauza C-11/15).
- 29 În lumina interpretării articolului 2 alineatul (1) litera (c) și a articolului 132 alineatul (1) litera (q) din directivă, este la fel de important să se stabilească dacă activitatea postului public de televiziune referitoare la prestarea de servicii audiovizuale către telespectatori constituie o prestare de servicii scutită în temeiul ZDDS sau dacă subvențiile plătite organismului național de televiziune de la bugetul de stat constituie o contrapartidă și, în mod corespunzător, dacă BNT, în calitate de furnizor public, intră în domeniul de aplicare al ZDDS în legătură cu această activitate și dacă este supusă TVA-ului.
- 30 Instanța de trimitere subliniază că stabilirea faptului dacă activitatea de televiziune a BNT, și anume serviciile mass-media audiovizuale ai căror beneficiari sunt toți cetățenii bulgari, constituie o furnizare de servicii în temeiul ZDDS contribuie la clarificarea aspectului dacă această activitate trebuie luată în considerare în cadrul examinării dreptului de deducere privind livrările impozabile a căror beneficiară este reclamanta. Dacă se consideră că activitatea postului public de televiziune este de natură mixtă și include atât livrări scutite (difuzarea emisiunilor de televiziune), cât și livrări impozabile (publicitate comercială), instanța de trimitere ridică problema dacă trebuie să se considere că este supusă deducerii numai partea din TVA plătită pentru livrările primite care poate fi considerată ca având legătură cu activitatea comercială a postului public de televiziune. De asemenea, instanța de trimitere solicită să se stabilească criteriile aplicabile stabilirii dreptului de deducere, în cazul confirmării caracterului mixt al activităților postului public de televiziune.
- 31 În sfârșit, instanța de trimitere arată că, în pofida jurisprudenței naționale citate, persistă îndoieli cu privire la domeniul de aplicare al articolelor 2, 132 și 168 din directivă în raport cu activitatea BNT, interpretarea acestor dispoziții fiind necesară în vederea soluționării acțiunii pendente.