

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

16 septembrie 2021(*)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Domeniu de aplicare – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) – Prestare de servicii efectuată cu titlu oneros – Excluderea serviciilor mass-media audiovizuale oferite telespectatorilor finanțate printr-o subvenție publică și care nu dau naștere niciunei remunerații din partea telespectatorilor – Articolul 168 – Drept de deducere – Persoană impozabilă care efectuează atât operațiuni taxabile, cât și operațiuni care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului”

În cauza C-21/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria), prin decizia din 31 decembrie 2019, primită de Curte la 17 ianuarie 2020, în procedura

Balgarska natsionalna televizia

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul M. Vilaras, președinte de cameră, domnii N. Piçarra, D. Šváby și S. Rodin și doamna K. Jürimäe (raportoare), judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul M. Aleksejev, șef de unitate,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Balgarska natsionalna televizia, de M. Raykov și I. Dimitrova, адвокати;
- pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de C. Georgieva și N. Gossement, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 25 martie 2021,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) 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 (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Balgarska natsionalna televizia (Televiziunea națională bulgară, denumită în continuare „BNT”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite [directorul Direcției „Contestații și practică în materie fiscală și de securitate socială” a orașului Sofia pe lângă administrația centrală a Agenției Naționale a Veniturilor Publice (NAP), Bulgaria] (denumită în continuare „directorul”), pe de altă parte, în legătură cu întinderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) al BNT.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

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

4 Articolul 25 litera (c) din această directivă prevede:

„O prestare de servicii poate consta, între altele, în una dintre următoarele operațiuni:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată pe baza unui ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii.”

5 Articolul 132 alineatul (1) litera (q) din directiva menționată are următorul cuprins:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

(q) alte activități decât cele de natură comercială efectuate de organismele publice de radio și televiziune.”

6 Articolul 168 din aceeași directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să îi fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să îi fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]"

7 Articolele 173-175 din Directiva TVA prevăd normele care reglementează calculul proratai de deducere.

8 În acest context, articolul 173 alineatul (1) din această directivă prevede:

„În cazul bunurilor sau serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiuni care dau drept de deducere în conformitate cu articolele 168, 169 și 170, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA, deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor tranzacții.

Prorata de deducere se stabilește, în conformitate cu articolele 174 și 175, pentru toate operațiunile efectuate de persoana impozabilă.”

Dreptul bulgar

9 Potrivit articolului 2 alineatul 1 din zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) din 21 iulie 2006 (DV nr. 63 din 4 august 2006, p. 8), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „ZDDS”):

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. orice livrare de bunuri sau prestare de servicii impozabilă, efectuată cu titlu oneros [...].”

10 Articolul 3 din ZDDS prevede următoarele:

„(1) Persoană impozabilă în sensul prezentei legi este orice persoană care exercită 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 [...].”

11 Articolul 42 alineatul 2 din ZDDS prevede:

„Constituie operațiuni scutite:

[...]

2. activitatea Radioului național bulgar, a [BNT] și a Agenției bulgare de țiri, pentru care acestea primesc finanțare de la bugetul de stat.”

12 Potrivit articolului 69 alineatul (1) din ZDDS:

„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 [...].”

13 Articolul 73 alineatul (1) din ZDDS prevede:

„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.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

14 BNT este o persoană juridică, furnizor public național de servicii mass-media audiovizuale. În conformitate cu zakon za radioto i televiziyata (Legea privind radioul și televiziunea) din 23 septembrie 1998 (DV nr. 138 din 24 noiembrie 1998), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „ZRT”), BNT asigură, printre altele, furnizarea de servicii mass-media tuturor cetățenilor bulgari.

15 BNT nu percepe nicio remunerație din partea telespectatorilor săi.

16 Activitatea sa este finanțată, în conformitate cu ZRT, printr-o subvenție de la bugetul de stat care este destinat pregătirii, creșterii și difuzării de emisiuni naționale și regionale. Cuantumul acestei subvenții este stabilit pe baza unei sume forfetare regulamentare pe oră de programare, aprobată în Consiliul de Miniștri. În plus, BNT primește subvenții cu obiective prestabilite, destinate achiziționării și renovării în profunzime a activelor imobilizate potrivit unei liste aprobate anual de ministrul finanțelor.

17 Activitatea BNT este finanțată și din venituri proprii care provin din publicitate și din sponsorizări, din veniturile obținute din activități complementare care privesc activitatea de televiziune, din donații și din legate, din dobânzi și din alte venituri care privesc activitatea de televiziune.

18 Până în luna martie a anului 2015, BNT deducea parțial TVA-ul în amonte pentru toate achizițiile pe care le efectua. Ulterior, aceasta a aplicat metoda denumită a „alocării directe”, luând în considerare în mod izolat fiecare achiziție pe care o efectua, după cum era utilizată sau susceptibilă să fie utilizată pentru o activitate cu caracter „comercial”, precum emisiuni de divertisment, filme sau emisiuni sportive, sau pentru o activitate legată de exercitarea „funcțiilor publice” ale acesteia, precum difuzarea ședințelor controlului parlamentar, retransmiterea ceremoniilor religioase sau a campaniilor electorale. BNT considera, pe de altă parte, că activitatea sa de difuzare a emisiunilor de televiziune nu constituia o „operațiune scutită” în sensul ZDDS, ci o activitate care nu ținea de TVA, și că numai activitatea sa cu caracter „comercial” intra sub incidența acestei taxe.

19 În temeiul acestei metode, BNT deducea integral TVA-ul în amonte pentru achizițiile efectuate în scopul activităților sale cu caracter „comercial”. Aceasta deducea parțial TVA-ul în amonte pentru achiziții utilizate atât pentru activități cu caracter „comercial”, cât și pentru activități lipsite de un astfel de caracter.

20 În urma unui control fiscal privind perioada cuprinsă între 1 septembrie 2015 și 31 martie

2016, autoritățile fiscale bulgare au refuzat, prin decizia de rectificare a impunerii din 14 decembrie 2016, să recunoască un drept de deducere integrală pentru achizițiile BNT și au constatat în sarcina acesteia din urmă o datorie de TVA care se ridică pentru perioada respectivă la cuantumul de 1 568 037,04 leva bulgară (BGN) (aproximativ 801 455 de euro), însoțit de dobânzi.

21 Potrivit acestor autorități, activitatea publicitară a BNT era taxabilă, în timp ce activitatea sa de difuzare de programe intra sub incidența unor operațiuni scutite. Or, BNT nu ar putea deduce integral TVA-ul în amonte, dat fiind că era imposibil să se stabilească dacă achizițiile efectuate în scopul desfășurării activității sale economice erau destinate unor operațiuni supuse TVA-ului sau unor operațiuni care, potrivit autorităților menționate, erau scutite de TVA. BNT ar putea deduce integral TVA-ul în amonte pentru aceste achiziții numai dacă activitățile de difuzare a emisiunilor sportive, de creare și de difuzare a unor programe de divertisment, precum și de difuzare a unor filme străine ar fi finanțate integral din venituri din publicitate, iar nu din subvenții care provin de la bugetul de stat. Această situație nu s-ar regăsi în speță.

22 Prin decizia din 27 februarie 2017, directorul a respins contestația introdusă de BNT împotriva deciziei de rectificare a impunerii din 14 decembrie 2016.

23 BNT a formulat, așadar, o acțiune împotriva acestei decizii la Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria), instanța de trimitere.

24 Această instanță apreciază că, pentru a se pronunța asupra litigiului principal, este necesar să se stabilească dacă activitatea de difuzare a emisiunilor de către BNT, în calitate de operator public cărui ZRT îi atribuie funcții specifice și care primește subvenții de la bugetul de stat, constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, dar scutită de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din această directivă, sau dacă nu constituie o operațiune taxabilă care intră în domeniul de aplicare al directivei menționate. Potrivit instanței de trimitere, răspunsul la această întrebare va permite să se stabilească dacă o astfel de activitate de difuzare trebuie luată în considerare pentru a stabili dreptul de deducere a TVA-ului în amonte pentru operațiunile taxabile al căror destinatar este BNT.

25 Instanța de trimitere adaugă că, deși în Hotărârea din 22 iunie 2016, *Ľeský rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470), Curtea a examinat aspectul dacă activitatea radiodifuziunii publice a radioului național ceh, pentru care aceasta din urmă percepea taxe de abonament plătite de persoanele proprietare sau deținătoare ale unui receptor radio, constituia o activitate efectuată cu titlu oneros, Curtea nu s-a pronunțat încă referitor la activitatea televiziunii publice finanțată din subvenții care provin de la bugetul de stat.

26 Instanța de trimitere precizează totodată că, deși în Hotărârea din 27 martie 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), Curtea s-a pronunțat cu privire la aspectul dacă o plată forfetară efectuată de o casă națională de asigurări de sănătate intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu se poate deduce de aici un răspuns univoc pentru soluționarea litigiului principal.

27 În plus, în ipoteza în care ar trebui să se considere că activitatea BNT are o dublă natură, și anume că ar include atât operațiuni scutite, cât și operațiuni taxabile, instanța de trimitere ridică problema dacă este deductibilă numai partea din TVA-ul achitat în amonte care poate fi considerată ca fiind legată de partea din activitatea sa de natură „comercială”. Pe de altă parte, într-o asemenea ipoteză, această instanță ridică problema criteriilor potrivit cărora ar trebui să se determine întinderea dreptului de deducere.

28 În acest context, Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia) a decis

s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Prestarea de c?tre televiziunea public? a serviciilor mass?media audiovizuale telespectatorilor poate fi considerat? o prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din [Directiva TVA] atunci când aceasta este finan?at? de stat sub form? de subven?ii, în condi?iile în care telespectatorii nu achit? taxe pentru difuzare, sau aceasta nu constituie o prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros în sensul acestei dispozi?ii ?i, prin urmare, nu intr? în domeniul de aplicare al acestei directive?

2) În cazul unui r?spuns în sensul c? serviciile mass?media audiovizuale pentru telespectatorii televiziunii publice intr? în domeniul de aplicare al articolului 2 alineatul (1) litera (c) din [Directiva TVA], se poate considera c? acestea constituie opera?iuni scutite în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din directiva men?ionat?, iar o reglementare na?ional? care scute?te această activitate numai ca urmare a pl??ii provenite de la bugetul de stat pe care o prime?te televiziunea public? este admisibil? indiferent dac? activitatea respectiv? are ?i caracter comercial?

3) Este admisibil? în conformitate cu articolul 168 din [Directiva TVA] o practic? ce condi?ioneaz? dreptul de deducere privind achizi?iile nu doar de utilizarea acestor achizi?ii (pentru o activitate taxabil? sau netaxabil?), ci ?i de tipul de finan?are a acestor achizi?ii, ?i anume, pe de o parte, din venituri proprii (printre altele servicii de publicitate) ?i, pe de alt? parte, din subven?ii de stat, ?i care confer? un drept de deducere integral? numai pentru achizi?iile finan?ate din venituri proprii, iar nu ?i pentru cele finan?ate din subven?ii de stat, fiind necesar? o diferen?iere a acestora?

4) În cazul în care se consider? c? activitatea televiziunii publice const? în opera?iuni taxabile ?i scutite ?i ?inând seama de finan?area mixt? a acestora, care este întinderea dreptului de deducere cu privire la aceste achizi?ii ?i ce criterii trebuie aplicate pentru determinarea acestuia[?]”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

29 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? activitatea unui furnizor public na?ional de televiziune care const? în prestarea de servicii mass?media audiovizuale telespectatorilor, care este finan?at? de stat prin intermediul unei subven?ii ?i care nu d? na?tere pl??ii niciunei taxe din partea telespectatorilor pentru difuzarea programelor de televiziune constituie o prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros, în sensul acestei dispozi?ii.

30 În această privin?? trebuie amintit c?, în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, care define?te domeniul de aplicare al TVA?ului, este supus? acestei taxe „prestarea de servicii efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare”.

31 O prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros” în sensul dispoziției menționate decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului individualizabil furnizat beneficiarului. Această situație se regăsește atunci când există o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 martie 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, EU:C:1988:120, punctele 11, 12 și 16, Hotărârea din 22 iunie 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punctul 22, precum și Hotărârea din 22 noiembrie 2018, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, punctul 39).

32 În ceea ce privește serviciile mass-media audiovizuale care sunt prestate de un furnizor public național telespectatorilor, care sunt finanțate de stat prin intermediul unei subvenții și care nu dau naștere plății niciunei taxe din partea telespectatorilor, nu există un raport juridic între acest furnizor și acești telespectatori în cadrul căruia să se efectueze un schimb de prestații reciproce și nici o legătură directă între aceste servicii mass-media audiovizuale și subvenția respectivă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 22 iunie 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punctul 23).

33 Astfel, mai întâi, este necesar să se observe că, în cadrul prestării acestor servicii, furnizorul menționat și telespectatorii respectivi nu sunt legați prin niciun raport contractual sau tranzacție care să implice stipularea unui preț și nici măcar printr-un angajament juridic liber consimțit de unul față de celălalt. De asemenea, accesul aceluși telespectatori la serviciile mass-media audiovizuale prestate de același furnizor este liber, iar activitatea în cauză profită, în general, tuturor potențialilor telespectatori.

34 În continuare, trebuie arătat că subvenția, precum și activitatea subvenționată sunt organizate în temeiul legii. Acordarea subvenției, care este destinată finanțării, în general, a activităților furnizorului public național, care constau în pregătirea, în crearea și în difuzarea de emisiuni naționale și regionale, și care este determinată prin referire la o sumă forfetară regulamentară pe oră de programare, este independentă de utilizarea efectivă de către telespectatori a serviciilor mass-media audiovizuale prestate, de identitatea sau de numărul concret de telespectatori pentru fiecare program.

35 În plus, în ceea ce privește întrebările instanței de trimitere întemeiate pe paralela care poate fi efectuată între situația în discuție în litigiul principal și cea aflată la originea cauzei în care s-a pronunțat Hotărârea din 27 martie 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), este necesar să se constate că aceste situații nu sunt comparabile.

36 Cauza în care s-a pronunțat această hotărâre privea caracterul taxabil al unei „sume forfetare pentru îngrijiri” pe care o casă națională de asigurări de sănătate o plătea unor instituții de cazare pentru persoane în vârstă dependente pentru prestarea de servicii de îngrijiri rezidenților lor și al cărei calcul ținea seama în special de numărul de rezidenți găzduiți în fiecare instituție și de nivelul lor de dependență. În hotărârea respectivă, Curtea a statuat că există o legătură directă între prestațiile de servicii furnizate de aceste instituții rezidenților lor și contrapartida obținută, și anume această „sumă forfetară pentru îngrijiri”, astfel încât o asemenea plată forfetară constituia contrapartida prestațiilor de îngrijiri efectuate cu titlu oneros de una dintre instituțiile menționate în beneficiul rezidenților și și intra, în acest temei, în domeniul de aplicare al TVA-ului. Ea a precizat în această privință că faptul că beneficiarul direct al prestațiilor de servicii în discuție nu este casa națională de asigurări de sănătate care plătește suma forfetară, ci asiguratul acesteia, nu este de natură să întrerupă legătura directă care există între prestarea de servicii efectuată și contrapartida obținută (Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 35).

37 Or, în speță nu există între stat, care plătește o subvenție de la bugetul său în scopul finanțării serviciilor mass-media audiovizuale, și telespectatori, care beneficiază de aceste servicii, o relație analogă cu cea care există între o casă de asigurări de sănătate și asigurații săi. Astfel, după cum s-a arătat la punctul 33 din prezenta hotărâre, de serviciile menționate nu beneficiază persoane care pot fi identificate în mod clar, ci ansamblul potențialilor telespectatori. În plus, cuantumul subvenției în cauză este determinat prin referire la o sumă forfetară regulamentară pe oră și fără a se lua în considerare identitatea și numărul utilizatorilor serviciului furnizat.

38 În sfârșit, nu se poate trage nicio concluzie diferită din articolul 25 litera (c) din Directiva TVA. Desigur, în temeiul acestei dispoziții, o prestare de servicii poate consta printre altele în prestarea de servicii efectuată pe baza unui ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii. Cu toate acestea, așa cum a arătat domnul avocat general la punctele 35 și 36 din concluzii, această dispoziție, care se limitează să precizeze că o prestare de servicii „poate” lua o asemenea formă, nu poate constitui temeiul supunerii la plata TVA-ului a prestațiilor de servicii care nu ar fi efectuate cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din această directivă.

39 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că activitatea unui furnizor public național de televiziune care constă în prestarea de servicii mass-media audiovizuale telespectatorilor, care este finanțată de stat prin intermediul unei subvenții și care nu dă naștere plății niciunei taxe din partea telespectatorilor pentru difuzarea programelor de televiziune nu constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții.

Cu privire la a doua întrebare

40 A doua întrebare, care privește interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva TVA, se referă la cazul în care activitatea vizată de prima întrebare trebuie calificată drept prestare de servicii efectuată cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din această directivă, și următoarele în esență să se stabilească dacă o astfel de prestare este scutită.

41 Or, pe de o parte, din răspunsul la prima întrebare rezultă că o asemenea activitate nu intră în sfera noțiunii de „prestare de servicii efectuată cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din directiva menționată, astfel încât aceasta nu constituie o operațiune taxabilă în sensul aceleiași directive.

42 Pe de altă parte, trebuie amintit că articolul 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva TVA, care prevede scutirea pentru „alte activități decât cele de natură comercială efectuate de organismele publice de radio și televiziune”, este aplicabil numai cu condiția ca aceste activități să fie „supuse [TVA-ului]”, în sensul articolului 2 din această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 iunie 2016, *Ěeský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punctul 32).

43 În aceste condiții, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la a treia și la a patra întrebare

44 Cu titlu introductiv, trebuie să se observe că din elementele dosarului aflat la dispoziția Curții reiese că a treia și a patra întrebare, care se raportează la dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, privesc cazul în care activitatea unui furnizor public național de televiziune ce constă în prestarea de servicii mass-media audiovizuale telespectatorilor, care este finanțată de stat prin intermediul unei subvenții și care nu dă naștere plății niciunei taxe pentru difuzarea programelor de televiziune din partea telespectatorilor trebuie calificată drept prestare de servicii efectuată cu titlu oneros și, prin urmare, drept operațiune taxabilă, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA. Instanța de trimitere urmărește astfel să fie lămurită în ceea ce privește stabilirea întinderii dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte de o persoană impozabilă care efectuează atât operațiuni taxabile, cât și operațiuni scutite.

45 Or, din răspunsul la prima întrebare reiese că această activitate nu constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții.

46 Totuși, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul cooperării dintre instanțele naționale și Curte, instituită prin articolul 267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizat. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebările care îi sunt adresate [Hotărârea din 5 martie 2020, X (Scutire de TVA pentru consultații telefonice), C-48/19, EU:C:2020:169, punctul 35, precum și Hotărârea din 25 noiembrie 2020, SABAM, C-372/19, EU:C:2020:959, punctul 20 și jurisprudența citată].

47 În aceste condiții și pentru a da instanței de trimitere un răspuns util și complet, trebuie să se reformuleze a treia și a patra întrebare, care trebuie analizate împreună, în sensul că, prin intermediul acestor întrebări, instanța de trimitere urmărește în esență să afle dacă articolul 168 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că furnizorul public național de televiziune este autorizat să deducă, integral sau parțial, TVA-ul achitat în amonte pentru achiziționarea de bunuri și de servicii utilizate în scopul desfășurării activităților sale care dau drept de deducere și al activităților sale care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului.

48 În această privință trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care sunt obligate să îl plătească TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental inerent sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii. Așa cum a subliniat Curtea în mod repetat, acest drept face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat [a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punctele 26 și 37, precum și jurisprudența

citată, în Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 32].

49 Regimul deducerilor instituit prin Directiva TVA urmărește, într-adevăr, să degreveze în întregime întreținătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, perfectă neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului [Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 42 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 33].

50 În acest sens, în primul rând, rezultatul din cuprinsul articolului 168 din Directiva TVA este, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (Hotărârea din 5 iulie 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punctul 26 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 3 iulie 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punctul 23).

51 În schimb, în cazul în care bunuri sau servicii achiziționate de o persoană impozabilă au legătură cu operațiuni scutite sau nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu va fi percepută nicio taxă în aval și nu va fi dedusă nicio taxă în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 30, și Hotărârea din 3 iulie 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punctul 24).

52 Din această jurisprudență rezultă că ceea ce justifică deducerea TVA-ului achitat în amonte este utilizarea bunurilor și a serviciilor achiziționate în amonte în scopul unor operațiuni taxabile. Cu alte cuvinte, modul de finanțare a unor astfel de achiziții, indiferent dacă este vorba despre venituri obținute din activități economice sau din subvenții primite de la bugetul de stat, este lipsit de relevanță pentru stabilirea dreptului de deducere.

53 În al doilea rând, în măsura în care o persoană impozabilă ar utiliza bunurile și serviciile achiziționate în amonte atât pentru operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, trebuie să se mai adauge că, după cum rezultă din articolele 173-175 din Directiva TVA, calculul unei prorata de deducere pentru a stabili cuantumul TVA-ului deductibil este în principiu rezervat exclusiv bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă pentru a efectua deopotrivă operațiuni economice care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, punctul 34, și Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punctul 57), precum operațiunile scutite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punctul 73).

54 În schimb, întrucât TVA-ul aferent intrărilor pentru cheltuielile efectuate de o persoană impozabilă nu poate da naștere unui drept de deducere decât în măsura în care acesta se referă la activități care, având în vedere caracterul lor neeconomic, nu intră în sfera de aplicare a Directivei TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 30), astfel de activități trebuie excluse din calculul prorata de deducere prevăzute la articolele 173-175 din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29

aprilie 2004, EDM, C-777/01, EU:C:2004:243, punctul 54 și jurisprudența citată).

55 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că stabilirea metodelor și a criteriilor de alocare a valorii TVA-ului achitat în amonte între activități economice și activități neeconomice ține de puterea de apreciere a statelor membre. În exercitarea puterii respective, acestea din urmă trebuie să țină seama de finalitatea și de economia acestei directive și astfel să prevadă un mod de calcul care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată fiecăreia dintre aceste două activități (Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 42, și Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punctul 58), pentru a garanta că deducerea nu se efectuează decât pentru partea de TVA care este proporțională cu valoarea aferentă operațiunilor care dau naștere unui drept de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 37, și Hotărârea din 12 noiembrie 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, punctul 47).

56 În cadrul exercitării acestei puteri de apreciere, statele membre sunt abilitate să aplice orice cheie de repartizare adecvată, precum o cheie de repartizare în funcție de natura operațiunii, fără a fi obligate să se limiteze la o singură metodă specială (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 38).

57 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la a treia și la a patra întrebare că articolul 168 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că furnizorul public național de televiziune este autorizat să deducă TVA-ul achitat în amonte pentru achiziții de bunuri și de servicii utilizate în scopul desfășurării activităților sale care dau drept de deducere și că nu este autorizat să deducă TVA-ul achitat în amonte pentru achiziții de bunuri și de servicii utilizate în scopul desfășurării activităților sale care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului. Revine statelor membre sarcina de a stabili metodele și criteriile de alocare a cuantumurilor TVA-ului achitat în amonte între operațiuni taxabile și operațiuni care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, ținând seama de finalitatea și de economia acestei directive, cu respectarea principiului proporționalității.

Cu privire la cheltuielile de judecată

58 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

1) **Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că activitatea unui furnizor public național de televiziune care constă în prestarea de servicii mass-media audiovizuale telespectatorilor, care este finanțată de stat prin intermediul unei subvenții și care nu dă naștere plății niciunei taxe din partea telespectatorilor pentru difuzarea programelor de televiziune nu constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții.**

2) **Articolul 168 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că furnizorul public național de televiziune este autorizat să deducă taxa pe valoarea adăugată (TVA) achitată în amonte pentru achiziții de bunuri și de servicii utilizate în scopul desfășurării activităților sale care dau drept de deducere și că nu este autorizat să deducă TVA-ul achitat în amonte pentru achiziții de bunuri și de servicii utilizate în scopul desfășurării activităților sale care nu intră în domeniul de aplicare al TVA**

ului. Revine statelor membre sarcina de a stabili metodele și criteriile de alocare a cuantumurilor TVA-ului achitat în amonte între operațiuni taxabile și operațiuni care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, ținând seama de finalitatea și de economia acestei directive, cu respectarea principiului proporționalității.

Semnături

* Limba de procedură: bulgara.