

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MACIEJ SZPUNAR

prezentate la 17 martie 2016(1)

Cauza C-11/15

Odvolací finanční ředitelství

împotriva

český rozhlas

[cerere de decizie preliminară formulată de Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă)]

„Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Scutirea de taxă – Activitatea organismelor publice de radio și televiziune fără caracter comercial – Serviciul public de radiodifuziune – Finanțarea prin taxe obligatorii – Calificarea prestării acestui tip de serviciu”

Introducere

1. Sistemul privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) se bazează pe un mecanism dublu, și anume plata taxei în aval și deducerea celei plătite în amonte. Acest mecanism permite ca taxa să fie neutră pentru operatorii economici; numai consumatorii suportă această obligație financiară.
2. Pentru ca autoritățile fiscale să aibă garanția încasării efective a ceea ce li se cuvine, este necesar ca deducerea să se aplice numai în cazul bunurilor și serviciilor achiziționate în scopul desfășurării unei activități impozabile, astfel încât TVA-ul în amonte să fie dedus în mod corespunzător din valoarea celui plătit în aval. În cazul în care persoana impozabilă desfășoară atât o activitate impozabilă, cât și o activitate scutită de TVA, se impune aplicarea unor norme specifice pentru a determina cota de TVA plătită în amonte care poate fi dedusă. Situația devine și mai complicată atunci când persoana impozabilă realizează și o activitate care nu se încadrează deloc în sistemul TVA-ului, pentru că nu are caracterul unei activități economice cu titlu oneros în temeiul dispozițiilor care reglementează sistemul TVA-ului. Prezenta cauză oferă o oportunitate de a clarifica domeniul de aplicare a jurisprudenței Curții în această privință.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3. Articolul 2 punctul 1 din A 7a directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislației statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare(2) (denumită în continuare „A 7a directivă”) prevede:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul Țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.” [traducere neoficială]

4. Potrivit articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (q) din această directivă:

„Scutiri pentru anumite activități de interes general

(1) Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în conformitate cu condițiile pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a unor asemenea scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

[...]

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

5. Potrivit articolului 17 alineatul (2) litera (a) și alineatul (5) din A 7a directivă:

„(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul tranzacțiilor impozabile ale acestora, persoanele plătitoare de impozit au dreptul de a deduce din [TVA] pe care o datorează:

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

[...]

(5) În cazul bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care dau drept de deducere prevăzute la alineatele (2) și (3), cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permisă numai pentru partea din [TVA] care poate fi atribuită primelor operațiuni.

Prorata de deducere se stabilește, pentru toate operațiunile desfășurate de persoana impozabilă, conform articolului 19.

[...]” [traducere neoficială]

6. Articolul 19 alineatul (1) din A 7a directivă prevede:

„(1) Prorata de deducere, prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf, este compusă dintr-un raport cuprinzând următoarele sume:

– la numărător, valoarea totală, fără [TVA], a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor care dau drept de deducere conform articolului 17 alineatele (2) și (3),

– la numitor, valoarea totală, fără [TVA], a cifrei anuale de afaceri aferente operațiunilor incluse la numărător și operațiunilor care nu dau drept de deducere. Statele membre pot include

de asemenea la numitor valoarea subvențiilor, altele decât cele specificate la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a).” [traducere neoficială]

Dreptul ceh

7. Dispozițiile citate anterior din A se aseamănă directivă au fost transpuse în dreptul ceh prin articolul 2 alineatul (1), prin articolul 51 alineatul (1) litera (b), prin articolul 72 și prin articolul 76 alineatele 1 și 2 din Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea adăugată (zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty).

8. Conform Legii nr. 348/2005 privind taxele pentru serviciile de radiodifuziune și televiziune și de modificare a anumitor acte (zákon č. 348/2005 Sb. o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů), în forma aplicabilă în litigiul principal (denumit în continuare „Legea nr. 348/2005”), se instituie o taxă utilizată pentru finanțarea serviciilor de radiodifuziune publice cehe. Potrivit articolului 3 din această lege, contribuabilul care plătește taxa pentru serviciile de radiodifuziune este persoana fizică sau juridică care deține un receptor radio sau care, nefiind deținătorul unui receptor radio, deține sau utilizează, din alte motive juridice, un receptor radio pentru o perioadă de cel puțin o lună. Articolul 7 din aceeași lege prevede că persoana imposibilă plătește radiodifuzorului legal respectiva taxă, fie direct, fie prin intermediul unei persoane autorizate.

9. Activitatea de radiodifuziune finanțată prin taxa radio este considerată în dreptul ceh o activitate scutită de TVA.

Situația de fapt din litigiul principal, procedura și întrebarea preliminară

10. Český rozhlas este organismul public ceh de radiodifuziune înființat prin lege și finanțat în special prin taxa radio stabilită în temeiul Legii nr. 348/2005.

11. Prin declarațiile fiscale suplimentare pentru perioada cuprinsă între luna martie și luna decembrie 2006, Český rozhlas a solicitat o creștere suplimentară a TVA-ului deductibil excluzând din calculul coeficientului utilizat pentru determinarea cuantumului deducerii TVA-ului prestațiile corespunzătoare taxelor radio care i-au fost plătite, pe care inițial le declarase ca fiind prestații scutite de TVA fără drept de deducere. În această privință, Český rozhlas arată că aceste taxe nu constituie o contraprestație pentru serviciile publice de radiodifuziune furnizate.

12. Poziția adoptată de Český rozhlas nu a fost acceptată de autoritatea fiscală care, prin decizii suplimentare de impunere, a refuzat excluderea prestațiilor amintite din calculul prorata de deducere.

13. Deoarece reclamația Český rozhlas a fost respinsă, acesta a contestat aceste decizii suplimentare de impunere înaintea Městský soud, Praga (Curtea de Apel Praga), care le-a anulat prin hotărârea din 6 iunie 2014.

14. Reclamanta din litigiul principal a sesizat instanța de trimitere cu recurs împotriva hotărârii pronunțate. În aceste condiții, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Prestarea serviciului public de radiodifuziune finanțată prin taxe legale obligatorii a căror valoare este stabilită prin lege, pe baza deținerii în proprietate sau în posesie a unui receptor radio ori a dreptului de a-l utiliza pe alte temeiuri juridice, poate fi considerată ca fiind o «prestare a unui serviciu contra plată» în sensul articolului 2 punctul 1 din A se aseamănă directivă [...] care trebuie să fie scutită de [TVA] în conformitate cu articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (q) din directiva

respectiv?, sau este o activitate f?r? caracter economic care nu este deloc supus? [TVA] potrivit articolului 2 din A ?asea directiv? ?i în cazul c?reia, prin urmare, nu se aplic? scutirea de TVA prev?zută la articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (q) din aceea?i directiv??"

15. Decizia de trimitere a fost primit? de Curte la 13 ianuarie 2015. P?r?ile din litigiul principal, guvernele ceh, elen ?i al Regatului Unit, precum ?i Comisia European? au depus observa?ii scrise. ?eský rozhlas, guvernul ceh ?i guvernul Regatului Unit, precum ?i Comisia au fost reprezentate în cadrul ?edin?ei care a avut loc la 17 decembrie 2015.

Analiz?

16. Prin intermediul întreb?rii sale preliminare, instan?a de trimitere urm?re?te s? afle în esen?? dac? articolul 2 punctul 1 din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? activitatea unui organism public de radiodifuziune finan?at? printr-o tax? legal? obligatorie stabilit? prin lege ?i pl?tit? de orice de?in?tor al unui receptor radio constituie o activitate economic? supus? TVA?ului în temeiul acestei dispozi?ii. În caz afirmativ, o astfel de activitate ar trebui s? fie în mod logic scutit? de TVA, conform articolului 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (q) din A ?asea directiv?.

17. Totu?i, trebuie s? se aib? în vedere faptul c? aceast? întrebare a fost adresat? în cadrul litigiului dintre ?eský rozhlas ?i autorit??ile fiscale al c?rui obiect este dreptul de deducere a TVA?ului în amonte pentru bunurile ?i serviciile achizi?ionate de aceasta pentru activit??ile desf??urate. Pentru a r?spunde la întrebare în mod util, Curtea nu poate, a?adar, s? fac? abstrac?ie de acest aspect.

18. Prin urmare, este necesar s? se examineze, în primul rând, no?iunea „activitate cu titlu oneros” în sensul articolului 2 punctul 1 din A ?asea directiv?. Cu toate acestea, vom începe prin a aminti, în câteva observa?ii introductive, îndoielile exprimate de ?eský rozhlas în observa?iile sale scrise cu privire la pertinen?a întreb?rii preliminare pentru solu?ionarea litigiului principal.

Cu privire la pertinen?a întreb?rii preliminare

19. ?eský rozhlas afirm? în observa?iile sale scrise c? litigiul principal se refer? doar la natura taxei radio. Întrebarea este dac? aceast? tax? poate fi calificat? drept compensa?ie pentru serviciile furnizate de ?eský rozhlas ca organism public de radiodifuziune, întrebare care, prin hot?rârea care face obiectul recursului în ac?iunea principal?, a primit un r?spuns negativ. Cu toate acestea, potrivit ?eský rozhlas, instan?a de trimitere, influen?at? în aceast? privin?? de argumentele reclamantei din litigiul principal, ar fi denaturat problema, solicitând Cur?ii s? stabileasc? dac? activitatea de radiodifuziune public?, ca atare, constituie o activitate care se încadreaz? în sistemul TVA-ului. Potrivit ?eský rozhlas, aceast? întrebare nu este relevant?, deoarece aceast? activitate poate fi finan?at? ?i prin alte mijloace decât taxa radio.

20. Nu împ?rt??im îndoielile exprimate de ?eský rozhlas. Este clar c? revine ordinii juridice na?ionale a fiec?rui stat membru atribu?ia de a organiza finan?area activit??ii de radiodifuziune public? ?i c? o tax? de tipul taxei radio cehe nu poate acoperi totalitatea costurilor desf??ur?rii acestei activit??i. Totu?i, formularea întreb?rii preliminare, care se refer? la „radiodifuziunea public? finan?at? prin taxele pl?tite în temeiul legii” înseamn? clar c? face referire la activitatea de radiodifuziune public? în m?sura în care aceasta este finan?at? prin taxa radio.

21. Or, pentru a r?spunde la întrebarea dac? o astfel de activitate trebuie s? fie considerat? ca o prestare de servicii cu titlu oneros în sensul articolului 2 punctul 1 din A ?asea directiv?, este esen?ial s? se analizeze natura taxei radio. Trebuie, astfel, s? se stabileasc? dac? aceast? tax? poate fi calificat? drept contrapresta?ie pentru serviciile prestate de ?eský rozhlas. În schimb,

limitarea la această? unic? analiz?, a?a cum ar dori ?eský rozhlas, nu ar fi de ajuns, deoarece litigiul principal nu se refer? de fapt la natura taxei radio în sine, ci la întinderea dreptului de deducere a taxei pe care îl are ?eský rozhlas. Prin urmare, în opinia noastră?, întrebarea preliminar? este formulat? în mod pertinent.

Cu privire la no?iunea de activitate „cu titlu oneros”

22. Criteriile care permit definirea caracterului oneros al unei activit??i deriv? dintr?o jurispruden?? consacrat? a Cur?ii(3). Potrivit acestei jurispruden?e, o prestare de servicii nu este efectuat? „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 punctul 1 din A ?asea directiv?, ?i nu este, a?adar, impozabil? decât în cazul în care între prestator ?i beneficiar exist? un raport juridic în cadrul c?ruia au loc presta?ii reciproce, plata primit? de prestator constituind contravaloarea efectiv? a serviciului furnizat beneficiarului. Existen?a unei leg?turi directe între serviciul prestat ?i contrapresta?ia primit? este, a?adar, necesar?(4). Astfel, atunci când activitatea unui prestator const? în furnizarea în exclusivitate a presta?iilor f?r? o contravaloare direct?, nu exist? o baz? de impozitare ?i aceste presta?ii nu sunt, a?adar, spuse pl??ii TVA-ului(5).

23. Prin urmare, în lumina acestor criterii trebuie s? se analizeze caracterul activit??ii de radiodifuziune finan?ate printr?o tax? de tipul taxei radio în discu?ie în litigiul principal.

Rela?ia dintre ?eský rozhlas ?i contribuabili

24. Având în vedere c? situa?ia este analizat? din perspectiva rela?iei dintre ?eský rozhlas ?i contribuabilii care pl?tesc taxa radio, concluzia care se impune neap?rat, în opinia noastră?, este c? activitatea desf??urat? de ?eský rozhlas finan?at? prin taxa radio nu îndepline?te criteriile necesare pentru a fi considerat? o activitate supus? TVA?ului.

25. Astfel, trebuie s? se constate c? leg?tura juridic? direct?, care este necesar?, lipse?te în acest caz. Pe de o parte, activitatea ?eský rozhlas este organizat? în temeiul legii ?i desf??urarea acestei activit??i nu depinde nici de identitatea ascult?torilor, nici de num?rul lor concret. Este o activitate de radiodifuziune public? ?i, prin urmare, se caracterizeaz? prin dou? elemente esen?iale. În primul rând, este vorba de o radiodifuzare la care accesul este liber. În al doilea rând, fiind vorba de o activitate care, tocmai, beneficiaz? de finan?are public?, con?inutul programelor difuzate nu este dictat de considerente de rentabilitate economic?.

26. Pe de alt? parte, din perspectiva contribuabilului, obliga?ia achit?rii taxei radio nu depinde absolut deloc de utilizarea efectiv? a serviciilor publice de radiodifuziune. Obliga?ia în temeiul taxei radio este o obliga?ie legal?, pentru care faptul generator nu este ascultarea programele difuzate de radiodifuziunea public?, ci de?inerea unui receptor radio. În m?sură în care, în paralel cu radiodifuziunea public?, pot de asemenea exista radiodifuzori priva?i, de?inerea unui receptor radio nu este echivalent? nicidecum cu utilizarea serviciilor radiodifuziunii publice. Cu toate acestea, faptul de a nu asculta radioul public nu determin? scutirea de obliga?ia de a pl?ti taxa radio. În mod similar, posibilitatea de a?l asculta nu este condi?ionat? de plata acestei taxe, din moment ce radiodifuziunea public? este cu acces liber. Persoana care a omis s? achite taxa risc? cel mult s? fie supus? unor sanc?iuni administrative.

27. Această posibilitate de a folosi un receptor radio pentru alte scopuri decât ascultarea programelor radiodifuziunii publice exclude în mod necesar, în opinia noastră, teza conform căreia achiziționarea unui astfel de receptor reflectă intenția de a utiliza serviciile de radiodifuziune publică, taxa radio reprezentând prețul plătit pentru acestea. Obligația de a plăti această taxă este o obligație legală, care este efectiv condiționată de posesia unui receptor radio, dar care, în schimb, nu are nicio legătură cu faptul de a utiliza sau de a nu utiliza serviciul public de radiodifuziune.

28. Astfel, obligația de a plăti taxa radio nu creează nicio legătură juridică între contribuabil și radiodifuzorul public, deoarece, în primul rând, faptul generator al acestei obligații nu rezidă în utilizarea serviciilor furnizate de radiodifuzorul respectiv, ci în deținerea unui receptor radio, și, în al doilea rând, accesul la aceste servicii nu este condiționat de plata acestei taxe.

29. În consecință, taxa radio nu reprezintă, din punctul de vedere al contribuabilului, o contraprestație pentru serviciile radiodifuzorului public.

Relația dintre Český rozhlas și statul ceh

30. În observațiile sale, guvernul ceh dezvoltă o analiză diferită, și anume existența unei legături juridice triumfiulare, în care statul ceh încredințează Český rozhlas misiunea de a furniza un serviciu de interes general, în beneficiul destinatarilor (utilizatori potențiali), asigurându-i în același timp o contribuție financiară sub forma taxei radio.

31. Nu suntem convinși de această analiză, pentru simplul motiv că relația dintre Český rozhlas și statul ceh nu este o relație de natură contractuală care are ca obiect prestarea de servicii.

32. Radiodifuziunea publică a fost constituită în interesul general, pentru a răspunde la nevoile democratice, sociale și culturale ale societății, precum și pentru a promova pluralismul în mass-media(6). În acest scop, statele membre creează organisme publice pentru furnizarea serviciilor de radiodifuziune și le asigură finanțarea, care adesea ia forma unei taxe precum taxa radio în discuție în litigiul principal. Aceste instituții garantează misiunea radiodifuziunii publice care constă în furnizarea unui serviciu gratuit, cu acces liber și nesupus constrângerilor economice sau de altă natură, contrare misiunii sale. Din această perspectivă, protocolul privind sistemul de radiodifuziune publică din statele membre prevede că dispozițiile tratatelor nu aduc atingere competenței statelor membre de a participa la finanțarea serviciului public de radiodifuziune.

33. Organismele publice de radiodifuziune sunt înființate de către stat, care le definește misiunea, veghează la îndeplinirea acesteia și le asigură finanțarea, de exemplu atribuindu-le încasările provenite dintr-o contribuție obligatorie stabilită în mod specific în acest scop. Prin urmare, nu este vorba despre o relație economică stabilită în mod liber între două entități autonome, statul și organismul de radiodifuziune, care, pe de altă parte, ar fi trebuit să facă pe deplin obiectul normelor prevăzute în tratate și în dreptul derivat. Organismul de radiodifuziune public nu pretinde un „preț” pentru serviciile sale, iar taxa nu reprezintă plata unui astfel de preț.

34. Printre argumentele invocate în prezenta cauză, taxa în discuție în litigiul principal a fost prezentată ca o formă de impozitare destinată finanțării unui anumit tip de activitate publică. Am spune mai degrabă că o astfel de taxă – și acest lucru este valabil în special atunci când modalitățile sale de funcționare sunt cele ale taxei radio cehe, adică o taxă plătită de către contribuabili direct către organismul de radiodifuziune beneficiar – este similară unei subvenții alocate de stat pentru acest organism sub forma specifică a unor resurse proprii. Or, activitatea

pentru care persoana impozabil? nu percepe nicio contrapresta?ie din partea beneficiarilor ?i care este finan?at? printr?o subven?ie destinat? finan??rii la modul general a activit??ii persoanei impozabile cu siguran?? nu poate fi calificat? drept activitate cu titlu oneros.

35. În consecin??, chiar dac? analiza se face din perspectiva rela?iei dintre ?eský rozhlas ?i statul ceh, taxa radio nu poate fi considerat? o contrapresta?ie pentru serviciul public de radiodifuziune, iar activitatea ?eský rozhlas finan?at? prin aceast? tax? nu constituie o activitate cu titlu oneros în sensul celei de A ?asea directive.

Cu privire la pertinen?a Hot?rârii Le Rayon d'Or

36. Instan?a de trimitere atrage aten?ia Cur?ii ?i asupra Hot?rârii Le Rayon d'Or(7), întrebându?se dac? este posibil s? se aplice solu?ia re?inut? în aceast? hot?râre sau o solu?ie specific? similar? în cazul radiodifuziunii publice finan?ate prin perceperea unei taxe.

37. Aceast? sugestie trebuie respins?, în opinia noastr?. În aceast? hot?râre, Curtea a considerat într?adev?r c? serviciile furnizate de c?tre o institu?ie pentru persoanele în vârst? trebuiau s? fie considerate ca fiind efectuate cu titlu oneros, de?i remunera?ia pentru aceste presta?ii era pl?tit? nu de beneficiarii acestor servicii de îngrijiri concrete, ci de societatea de asigur?ri de s?n?tate, pe o baz? forfetar?.

38. Cu toate acestea, cauza care a determinat pronun?area Hot?rârii Le Rayon d'Or(8) se deosebe?te de prezenta cauz? prin leg?tura juridic? ce exista efectiv între beneficiarii presta?iilor, ?i anume reziden?ii institu?iei pentru persoanele în vârst?, ?i aceast? institu?ie. Singura particularitate în cadrul acestei rela?ii consta în interven?ia casei de asigur?ri de s?n?tate, care participa, ca s? spunem astfel, la acoperirea obliga?iilor reziden?ilor privind costul serviciilor de care beneficiaser?. Or, în cazul radiodifuziunii publice, a?a cum am men?ionat la punctul 28 din prezentele concluzii, tocmai aceast? rela?ie juridic? lipse?te. În consecin??, solu?ia adoptat? de Curte în Hot?rârea Le Rayon d'Or(9) nu se poate aplica în prezenta cauz?.

Cu privire la *ratio legis* a articolului 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (q) din A ?asea directiv?

39. Instan?a de trimitere dore?te s? afle de asemenea care a fost voin?a legiuitorului comunitar când a conceput dispozi?iile articolului 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (q) din A ?asea directiv?, în ipoteza în care s?ar fi considerat c? serviciile publice de radiodifuziune, finan?ate în mod normal printr?o tax? precum cea în discu?ie în litigiul principal, nu se încadrează în domeniul s?u de aplicare. În opinia guvernului ceh, scutirea prev?zută de aceast? dispozi?ie ar fi, a?adar, lipsit? de sens.

40. Nu suntem de acord cu acest punct de vedere. Articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (q) din A ?asea directiv? enumer? o serie lung? de scutiri „pentru anumite activit??i de interes general”. Aceste activit??i, fie în temeiul naturii lor sau a persoanelor care le efectuează, vor fi ele însele adesea excluse din domeniul de aplicare al celei de A ?asea directive, nefiind activit??i cu titlu oneros, în sensul acestei directive. Totu?i, aceste activit??i pot avea diferite mecanisme de finan?are. De asemenea, acestea pot fi efectuate cu titlu oneros, cel pu?in în parte. Acesta este totodat? cazul activit??ilor organismelor publice de radiodifuziune care nu pot fi finan?ate integral printr?o tax?, aspect recunoscut de altfel de guvernul ceh(10). Acestea sunt situa?iile în care articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (q) din A ?asea directiv? prevede scutirea pentru respectivele activit??i. Faptul c?, în practic?, este vorba adesea de activit??i care nu se încadrează în sistemul TVA-ului nu face ca scutirea s? fie lipsit? de obiect.

41. Trebuie ad?ugat c?, în orice caz, o dispozi?ie din A ?asea directiv? care prevede scutirea unei anumite activit??i, precum articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (q), nu poate fi

interpretat? în sensul extinderii domeniului de aplicare al acestei directive definit la articolul 2. Prin urmare, condi?ia pentru o eventual? scutire este apartenen?a la categoria activit?ilor impozabile ?i nu invers.

Concluzie privind natura activit?ii ?eský rozhlas finan?ate prin taxa radio

42. Având în vedere cele men?ionate anterior, este necesar, în opinia noastr?, s? se considere c? activitatea ?eský rozhlas, în m?sura în care aceasta este finan?at? prin taxa radio, se afl? în afara domeniului de aplicare al celei de A ?asea directive, deoarece nu este vorba de o activitate cu titlu oneros.

43. În principiu, aceast? constatare este suficient? pentru a r?spunde la întrebarea preliminar?, astfel cum a fost formulat? de instan?a de trimitere. Cu toate acestea, consider?m c?, în spiritul cooper?rii cu instan?ele na?ionale, care st? la baza articolului 267 TFUE, ?i pentru a oferi instan?ei de trimitere r?spunsul cel mai util pentru a se pronun?a în litigiul principal, Curtea poate lua în considerare s? continue analiza prin a aborda problema privind valoarea dreptului de deducere a taxei pl?tite în amonte pe care îl are ?eský rozhlas.

Cu privire la dreptul de deducere al persoanelor impozabile care realizeaz? în acela?i timp opera?iuni impozabile ?i opera?iuni care nu se încadreaz? în sistemul TVA-ului

Observa?ii introductive

44. În temeiul articolului 17 alineatul (2) din A ?asea directiv?, „[î]n m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate în scopul opera?iunilor sale taxabile, persoana impozabil? are dreptul de a deduce din taxa pe care o datoreaz?” TVA?ul datorat sau achitat pentru aceste bunuri sau servicii. Dreptul de deducere a taxei în amonte este mecanismul esen?ial al sistemului TVA-ului, deoarece permite ca taxa s? fie neutr? pentru operatorii economici; numai consumatorii suport?, în principiu, aceast? obliga?ie financiar?.

45. Cu toate acestea, pentru ca TVA?ul s? fie suportat efectiv de consumator, dreptul la deducere nu poate fi avut în vedere decât pentru acele bunuri ?i servicii utilizate ulterior de c?tre persoana impozabil? pentru tranzac?iile sale impozabile. Astfel, TVA-ul în amonte se va deduce din TVA-ul în aval pe care persoana impozabil? îl va ob?ine de la proprii cocontractan?i prin includerea în pre?ul propriilor sale livr?ri de bunuri sau prest?ri de servicii. În schimb, în cazul în care contribuabilul ar avea dreptul de a deduce TVA?ul în amonte pentru bunuri ?i servicii care nu vor fi utilizate pentru tranzac?iile sale impozabile, acest TVA ar trebui s? îi fie rambursat, astfel încât bunurile ?i serviciile impozabile s? nu fie impozitate în practic?. Într?un astfel de caz, persoana impozabil? va trebui s? suporte obliga?ia fiscal?, substituindu?se consumatorului.

46. Sistemul TVA?ului include mecanisme de corec?ie în cazul în care bunurile ?i serviciile achizi?ionate de c?tre persoana impozabil? nu sunt utilizate în scopul opera?iunilor sale impozabile. Cele dou? situa?ii cel mai des întâlnite sunt cea în care persoana impozabil? utilizeaz? bunurile sau serviciile, în totalitate sau în parte, pentru opera?iunile sale scutite ?i cea în care le folose?te pentru propriile sale nevoi sau cele ale angaja?ilor s?i.

47. Cu toate acestea, A ?asea directiv? nu con?ine norme specifice aplicabile situa?iei unei persoane impozabile care efectueaz? atât opera?iuni impozabile, cât ?i opera?iuni care nu se încadreaz? în sistemul TVA-ului. În ceea ce prive?te bunurile ?i serviciile a c?ror utilizare de c?tre persoana impozabil?, pentru oricare dintre aceste categorii de opera?iuni (mai precis opera?iunile impozabile ?i neimpozabile), poate fi u?or determinat?, solu?ia este simpl? ?i rezult? direct din articolul 17 alineatul (2) din A ?asea directiv?. Astfel, bunurile ?i serviciile utilizate pentru opera?iunile impozabile dau drept de deducere (cu excep?ia cazului în care opera?iunile sunt

scutite), iar bunurile și serviciile utilizate pentru operațiuni în afara domeniului de aplicare a sistemului TVA-ului nu sunt eligibile pentru nicio deducere. În schimb, problema întinderii dreptului de deducere se pune când este vorba de produse și servicii utilizate în același timp și în mod inseparabil, atât pentru operațiunile impozabile, cât și pentru operațiunile care nu se încadrează în sistemul TVA-ului. Aceste bunuri și servicii pot fi multiple și pot reprezenta o parte semnificativă dintre cheltuielile aferente activității economice, cum ar fi energia electrică, închirierea spațiilor pentru birouri, serviciile de curățenie, unele echipamente etc.

Cazul Český rozhlas

48. Aceasta va fi, de asemenea, situația Český rozhlas, în cazul în care Curtea se va alina propunerii noastre de răspuns la întrebarea preliminară cu privire la calificarea activității sale finanțate prin taxa radio(11). În acest caz, va fi necesar să se respingă teza autorităților fiscale că conform cerinței activitatea Český rozhlas finanțată prin taxa radio se încadrează în sistemul TVA-ului, dar beneficiază de scutire în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (q) din A șasea directivă. Prin urmare, nu va fi posibil să se aplice metoda de calcul a proratei de deducere în conformitate cu articolul 17 alineatul (5) și cu articolul 19 din A șasea directivă. Astfel, termenul „operațiuni fără drept de deducere”, utilizat în aceste dispoziții, nu acoperă operațiunile efectuate în cadrul unei activități care nu intră în domeniul de aplicare al sistemului TVA-ului(12).

49. La rândul său, Český rozhlas susține în litigiul principal că refuzul de a califica taxa radio ca o contraprestație ar trebui să conducă la excluderea sumelor obținute pe baza acestei taxe din calculul prorata de deducere. În consecință, dreptul său de deducere ar trebui să fie de 100 % din TVA-ul în amonte(13). Acest punct de vedere nu este lipsit de relevanță, mai ales în cazul în care analiza a fost limitată la natura veniturilor obținute din taxa radio. Într-adevăr, conform unei jurisprudențe consacrate, dreptul de deducere este o parte integrantă a mecanismului TVA-ului, nu poate, în principiu, să fie limitat și se exercită pentru totalitatea taxelor care grevează operațiunile impozabile efectuate în amonte(14). Faptul că o persoană impozabilă obține venituri care nu reprezintă o contraprestație pentru serviciile sale și care nu sunt incluse în cifra sa de afaceri nu ar trebui, în principiu, să implice o limitare a dreptului său de deducere.

50. Totuși, această analiză nu ține seama de faptul că taxa radio nu este un venit secundar pentru Český rozhlas, ci unul dintre principalele sale mijloace de finanțare(15). Această taxă permite astfel finanțarea activității sale statutare sau cel puțin a părții esențiale a acestei activități. Natura activității astfel finanțate este, așadar, inseparabilă de natura finanțării însăși, care, în cazul de față, nu este sub formă de contraprestație pentru prestațiile realizate, ci mai degrabă ca o resursă proprie(16). Prin urmare, această activitate, în conformitate cu propunerea noastră de răspuns în prezenta cauză, nu poate fi considerată ca o activitate cu titlu oneros în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă. În consecință, problema constă în a stabili dacă această activitate poate da naștere unui drept de deducere a TVA-ului în amonte în ceea ce privește bunurile și serviciile utilizate atât în scopul desfășurării acestei activități, cât și al altor activități impozabile.

51. Considerăm că la această întrebare trebuie oferit un răspuns negativ. Astfel, acordarea unui drept de deducere pentru bunuri și servicii utilizate în scopul unei activități care nu intră în domeniul de aplicare al sistemului TVA-ului ar fi contrar logicii acestui sistem și, mai precis, prevederilor categorice și clare ale articolului 17 alineatul (2) din A seșea directivă(17). Într-un astfel de caz, TVA-ul în amonte nu ar fi dedus din TVA-ul în aval datorat de persoana impozabilă pentru operațiunile sale impozabile (deoarece nu vor exista) și ar putea solicita rambursarea acestuia. Prin urmare, acest TVA nu ar fi plătit în cele din urmă de nimeni, iar bunurile și serviciile prezente în lanțul de operațiuni în aval ar fi scutite *de facto*, prin încălcarea principiului universalității TVA-ului.

52. Acest lucru este valabil mai ales în cazul unei persoane impozabile radiodifuzor public, deoarece activitățile sale – dacă ar fi efectuate cu titlu oneros și ar fi, prin urmare, impozabile – ar fi scutite în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (q) din A seșea directivă, cu excepția activităților comerciale, dar nu este cazul aici, și nu ar da naștere niciunui drept de deducere(18). Prin urmare, nu ar fi logic să se acorde dreptul de deducere în cazul unor activități neimpozabile, pentru motivul că acestea nu sunt efectuate cu titlu oneros, și să nu se acorde acest drept în cazul acelorăși activități dacă sunt impozabile.

53. Compararea cu situația unui radiodifuzor privat ar fi, poate, concludentă. Un astfel de radiodifuzor poate de asemenea și se întâmplă adesea să difuzeze programe cu acces liber, deci fără să perceapă o contraprestație din partea ascultătorilor săi. Totuși, deoarece nu percepe nicio taxă și nici alte mijloace de finanțare publică, trebuie să își finanțeze activitatea prin difuzarea unor „comunicații comerciale” pentru a prelua termenii folosiți în „Directiva serviciilor mass-media audiovizuale”(19), și anume publicitate, programe sponsorizate etc. Aceste comunicații comerciale se adresează ascultătorilor programelor radiodifuzorului, astfel încât difuzarea comunicărilor comerciale este inseparabilă de difuzarea programelor. Din punct de vedere economic, totalitatea acestor emisiuni constituie deci activitatea radiodifuzorului finanțată din venitul generat din comunicațiile comerciale care constituie cifra de afaceri a aceluia radiodifuzor. Astfel, TVA-ul în amonte pentru bunurile și serviciile utilizate de acest radiodifuzor pentru întreaga sa activitate va fi dedus din TVA-ul în aval inclus în prețul comunicărilor comerciale facturate de acesta. Prin urmare, această includere justifică dreptul său de deducere pentru întregul TVA în amonte.

54. Situația diferă în cazul unui radiodifuzor public a cărui activitate este finanțată, cel puțin parțial, printr-o taxă. Întrucât această taxă nu constituie o contraprestație pentru serviciile prestate, nu există TVA în aval, iar TVA-ul în amonte nu poate fi, prin urmare, dedus. Radiodifuzorul public poate, desigur, să desfășoare și o activitate comercială, finanțată prin alte mijloace. Această activitate îi va da drept de deducere, dar numai pentru bunurile și serviciile utilizate pentru această activitate comercială.

55. Pentru a evita orice ambiguitate, trebuie să mai spunem că, în opinia noastră, nu putem transpune soluția adoptată de Curte în Hotărârea Kretztechnik(20) în cazul unui radiodifuzor public. În această hotărâre, Curtea a admis deducerea TVA-ului în amonte pentru cheltuielile realizate în vederea emiterii de acțiuni de către persoana impozabilă, considerând că emiterea de acțiuni sprijinea activitatea economică (deci impozabilă) a acestei persoane impozabile în ansamblul ei. Cu toate acestea, activitatea unui radiodifuzor public nu se desfășoară în vederea obținerii taxei. Dimpotrivă, scopul radiodifuzorului este acela de a desfășura această activitate, taxa reprezentând doar un mijloc de finanțare. De altfel, chiar dacă o asemenea activitate s-ar realiza cu titlu oneros, ar fi scutită în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (q) din A seșea directivă. Prin urmare, nu este posibilă nicio analogie cu situația din cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Kretztechnik.

Calculul întinderii dreptului de deducere

56. Constatarea potrivit căreia activitatea financiară prin taxă nu conferă niciun drept de deducere a TVA-ului în amonte este valabilă atât pentru bunurile și serviciile utilizate de persoana impozabilă exclusiv pentru activitățile sale neimpozabile, cât și pentru cele utilizate în același timp și în mod inseparabil pentru acest tip de activități și pentru activități impozabile. Bunurile și serviciile din prima categorie nu ridică nicio problemă, deoarece persoana impozabilă nu are pur și simplu drept de deducere. În schimb, în ceea ce privește cea de a doua categorie, trebuie să se determine în ce măsură persoana impozabilă trebuie să poată beneficia de dreptul său de deducere astfel încât, pe de o parte, acest drept să se potrivească pentru partea aferentă operațiunilor sale impozabile și, pe de altă parte, să nu existe o „supracompensare” necuvenită.
57. Astfel cum a arătat Curtea în Hotărârea Securenta(21) dispozițiile celei de A șasea directive nu cuprind norme privind metodele sau criteriile pe care statele membre sunt obligate să le aplice atunci când adoptă dispoziții care permit o repartizare a cuantumurilor TVA-ului achitate în amonte, după cum cheltuielile corespunzătoare se referă la activități economice impozabile sau la activități neimpozabile.
58. În observațiile sale scrise, Comisia sugerează că o taxă precum taxa radio în discuție în litigiul principal ar putea fi considerată o subvenție în sensul articolului 19 alineatul (1) a doua liniuă din A șasea directivă. Statele membre ar avea atunci, în temeiul acestei dispoziții, posibilitatea de a include acest tip de taxă în numitorul prorata de deducere, limitând astfel în mod proporțional valoarea dreptului de deducere.
59. Totuși, în opinia noastră, această posibilitate nu este aplicabilă în cazul taxei utilizate pentru finanțarea operatorilor publici de radiodifuziune în statele membre. Independent de faptul că taxa radio în discuție în litigiul principal este o subvenție având natura specială a unei resurse proprii, considerăm că există două inconveniente.
60. În primul rând, această soluție ar integra în sistemul TVA-ului activități care nu se încadrează în acest sistem. Așa cum am explicat la punctul 50 din prezentele concluzii, taxa radio nu poate fi analizată separat de activitatea pe care o finanțează. În temeiul acestei finanțări, această activitate nu este exercitată cu titlu oneros și nu intră în sistemul TVA-ului. Dacă mecanismul prevăzut la articolul 19 din A șasea directivă nu se aplică activităților neimpozabile(22), nu este posibil să se includă sumele corespunzătoare acestor activități.
61. În al doilea rând, mecanismul prevăzut la acest articol nu este aplicabil decât în cazul unei persoane impozabile „mixte”, adică o persoană impozabilă care desfășoară în același timp activități impozabile și activități scutite. Nu poate fi aplicat unei persoane impozabile care nu efectuează decât operațiuni impozabile și primește, pe de altă parte, subvenții, astfel încât numitorul prorata ar consta doar în cifra de afaceri a operațiunilor impozabile și valoarea subvențiilor(23). Radiodifuzorii publici pot desfășura, pe lângă activitatea financiară prin taxă, și alte activități care vor fi scutite în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (q) din A șasea directivă, dar pot de asemenea să nu exercite astfel de activități. Or, soluția recomandată de Comisie nu poate fi aplicată decât în primul caz, ceea ce ar risca să provoace denaturări semnificative ale concurenței și ar împiedica realizarea obiectivului de armonizare al celei de A șasea directive.
62. În opinia noastră, problematica taxelor pentru finanțarea radiodifuzorilor publici trebuie rezolvată pe baza soluției adoptate de Curte în Hotărârea Securenta. În această hotărâre, constatând că dispozițiile prevăzute de A șasea directivă nu cuprind norme privind metodele sau criteriile de determinare a întinderii dreptului de deducere în situația în care persoana impozabilă

desfășoară în același timp și activități impozabile (și impozitate) și activități neimpozabile, Curtea a hotărât că stabilirea metodelor și a criteriilor de alocare a valorii TVA-ului achitate în amonte între activități impozabile și activități neimpozabile ține de puterea de apreciere a statelor membre, care, în exercitarea acestei puteri, trebuie să țină seama de finalitatea și de economia celei de A șasea 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(24).

63. Este adevărat că Hotărârea Securența viza problema specifică a cheltuielilor legate de emisiunea de acțiuni și de titluri de investiții. Cu toate acestea, soluția adoptată în această hotărâre nu este în mod specific rezervată acestui domeniu și, în opinia noastră, este perfect aplicabilă în cazul altor situații în care persoana impozabilă desfășoară atât o activitate impozabilă, cât și o activitate care se încadrează în sistemul TVA-ului.

Concluzie

64. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă în modul următor la întrebarea preliminară adresată de Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă):

„1) Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislației statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că activitatea unui organism public de radiodifuziune finanțată printr-o taxă obligatorie stabilită prin lege și plătită de orice deținător al unui receptor radio nu constituie o activitate cu titlu oneros în sensul acestei dispoziții și nu dă drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată exigibile sau achitate pentru bunurile și serviciile achiziționate de acest organism și utilizate în scopul desfășurării acestei activități.

2) Stabilirea metodelor și a criteriilor de alocare a quantumurilor taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte între această activitate și activitatea care dă naștere dreptului de deducere ține de puterea de apreciere a statelor membre, care, în exercitarea acestei puteri, trebuie să țină seama de finalitatea și de economia celei de A șasea directive 77/388 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.”

1 – Limba originală: franceza.

2 – JO L 145, p. 1.

3 – Dintre aceste criterii se vor menționa numai acelea care sunt relevante pentru analiza întrebării preliminare în prezenta cauză.

4 – A se vedea în special Hotărârile Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 14) și Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punctul 27).

5 – A se vedea în special Hotărârile Hong Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punctul 10) și GFKL Financial Services (C-93/10, EU:C:2011:700, punctul 17).

6 – Protocolul (nr. 29) privind sistemul de radiodifuziune publică în statele membre, anexat la Tratatul UE și FUE.

7 – C-151/13, EU:C:2014:185.

8 – C-151/13, EU:C:2014:185.

9 – C-151/13, EU:C:2014:185.

10 – Este greu de dat în acest caz exemple concrete, întrucât revine legislației fiecărui stat membru sarcina de a defini ce este public și ce este comercial în activitatea radiodifuzorilor publici. Cu toate acestea, vânzarea de programe produse în cadrul misiunii publice către radiodifuzorii privați ar putea fi considerată ca fiind o activitate scutită în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (q) din Aseia directivă.

11 – Și anume în cazul în care consideră că activitatea desfășurată de Český rozhlas finanțată prin taxa radio nu se încadrează în sistemul TVA-ului.

12 – A se vedea în special Concluziile avocatului general Mazák prezentate în cauza Securenta (C-437/06, EU:C:2007:777, punctul 40 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 33).

13 – Mai exact, ar ajunge la 100 % dacă toate operațiunile cu titlu oneros desfășurate de Český rozhlas reprezintă activități cu caracter comercial în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (q) din Aseia directivă, aceste activități nefiind scutite. În schimb, dacă Český rozhlas desfășoară de asemenea și operațiuni impozabile, dar scutite de taxă în temeiul acestei dispoziții, lucru care nu reiese în mod clar din decizia de trimitere, ar trebui să se aplice deduceri întregului TVA în amonte o prorată luând în considerare numai veniturile rezultate din operațiunile care se încadrează în sistemul TVA-ului (impozabile și scutite).

14 – A se vedea în special Hotărârile BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, punctul 18) și Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 24).

15 – Potrivit articolului 10 din Legea privind radioul în Cehia (zákon o eském rozhlasu), sursele de finanțare ale Český rozhlas sunt taxa radio și veniturile rezultate din propriile activități economice.

16 – A se vedea punctul 34 din prezentele concluzii.

17 – Amintim că această dispoziție acordă dreptul de deducere „în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul tranzacțiilor impozabile” [ale persoanei impozabile] (sublinierea noastră).

18 – De fapt, scutirea prevăzută în articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (q) din Aseia directivă este de natură subiectivă: sunt scutite toate activitățile desfășurate de organismele publice de radiodifuziune, cu excepția activităților comerciale.

19 – Directiva 2010/13/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 10 martie 2010 privind coordonarea anumitor dispoziții stabilite prin acte cu putere de lege sau acte administrative în cadrul statelor membre cu privire la furnizarea de servicii mass-media audiovizuale (JO L 95, p. 1).

20 – C-465/03, EU:C:2005:320.

21 – C-437/06 (EU:C:2008:166, punctul 33).

22 – A se vedea punctul 49 din prezentele concluzii și jurisprudența citată.

23 – A se vedea Hotărârea Comisia/Spania (C-204/03, EU:C:2005:588, punctele 25 și 26).

