Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. SZPUNAR
представено на 25 март 2021 година [1]

Дело C-21/20

Българска национална телевизия
срещу
Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София при Централно управление на НАП

(Преюдициално запитване, отправено от Административен съд София-град, България)

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 2, параграф 1, буква в) — Приложно поле — Възмездни доставки на услуги — Член 132, параграф 1, буква р) — Разрешение — Радиоразпръскване на телевизионни програми, финансирани частично от държавния бюджет и частично от търговска дейност — Право на приспадане на дължим данък“

Въведение

1. Съществуват два основни метода за финансиране на обществените радио и телевизия от държавите членки: чрез въвеждане на специална такса, която е обвързана обикновено с притежаването на радио- или телевизионен приемник и приходите от която са предназначени за нуждите на обществените радио- и телевизионни оператори (абонамент), или пък пряко от държавния бюджет [2]. Някои държави членки съчетават двата метода, допълвайки с пряка субсидия от бюджета постъпленията от таксата, считани за недостатъчни предвид социално-политическите функции, които се изпълняват от обществените радио- и телевизионни оператори.

2. Разглежданият случай засяга въпроса как тези методи на финансиране на обществените радио- и телевизионни оператори трябва да се квалифицират от гледна точка на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) и последиците, произтичащи от това квалифициране за положението на посочените оператори в качеството им на данъчнозадължени лица по ДДС.

[1] Език на оригиналния текст: полски.

[2] Вж. *Berg*, Ch.E., *Lund*, A.B. Financing Public Service Broadcasting — A Comparative Perspective. — Journal of Media Business Studies, No 9/2012, p. 7; *Bron*, Ch.M. Le financement et le contrôle des offres des radiodiffuseurs de service public в Observatoire européen de l’audiovisuel. IRIS Plus 2010-4. Médias de service public: pas de contenu sans financement, Strasbourg, 2010, p. 7.

3. Съдът вече е имал повод да постанови, че дейността на създаден със закон обществен радиооператор, която се финансира посредством задължителна по закон такса, плащана от лицата, които притежават или държат радиоприемник, не представлява доставка на услуги, „извършена възмездно“, по смисъла на разпоредбите за ДДС и не попада в приложното им поле [3]. Възниква обаче въпросът дали същият подход трябва да се възприеме за оператор, финансиран със субсидия от общия държавния бюджет.

4. Съдът ще има възможност да развие практиката си в това отношение, като разгледа въпроси относно начина на формиране на правото на обществен радио- или телевизионен оператор на приспадане на дължимия или платения данък върху придобиваните стоки и получаваните услуги за целите на неговата дейност.

Правна уредба

Правото на Съюза

5. Съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност [4]:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]“.

6. Член 132, параграф 1, буква р) от тази директива гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

р) дейностите на обществени радио и телевизионни организации, освен дейностите с търговски характер.

[…]“.

[3] Решение от 22 юни 2016 г., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, диспозитив).

[4] ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

7. Съгласно член 168 от посочената директива:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки[,] да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

б) дължимия ДДС по отношение на сделки, третирани като доставки на стоки или услуги в съответствие с член 18, буква а) и член 27;

в) дължимия ДДС по отношение на вътреобщностни придобивания на стоки в съответствие с член 2, параграф 1, буква б), i);

г) дължимия ДДС върху сделки, третирани като вътреобщностни придобивания на стоки в съответствие с членове 21 и 22;

д) дължимия или платен ДДС по отношение на вноса на стоки в тази държава членка“.

8. Накрая, съгласно член 173, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112:

„В случаите на стоки или услуги, използвани от данъчнозадължено лице както за сделки, по отношение на които ДДС подлежи на приспадане в съответствие с членове 168, 169 и 170, така и на сделки, по отношение на които ДДС не подлежи на приспадане, само такава част от ДДС, която може да се припише на първите сделки, подлежи на приспадане“.

Българското право

9. Съгласно член 6, алинея 3 от Закона за радиото и телевизията Българската национална телевизия (наричана по-нататък „БНТ“) е юридическо лице, което е национален обществен доставчик на аудио-визуални медийни услуги. Съгласно член 70, алинея 3 от същия закон БНТ се финансира със субсидия от държавния бюджет, с приходи от реклама и с други източници.

10. Директива 2006/112 е транспонирана в българското право с разпоредбите от Закона за данък върху добавената стойност. В член 42 от този закон от облагане с ДДС се освобождава, inter alia, дейността на БНТ, доколкото е финансирана от държавния бюджет.

Фактите, производството и преюдициалните въпроси

11. БНТ е български обществен телевизионен оператор, тоест субект, чиято дейност по принцип е възможно да попада в обхвата на освобождаването по член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112. БНТ се финансира частично със субсидия от държавния бюджет и частично с приходи от собствена търговска дейност. Тази дейност включва

както излъчване на платено съдържание, по-специално реклами, така и дейности, различни от радиоразпръскване, като например продажба на права върху интелектуална собственост или отдаване под наем на техническо оборудване.

12. Спорът в главното производство се отнася за правото на БНТ на приспадане на платения или дължимия данък за придобиването на стоки и получаването на услуги от БНТ, използвани от нея за целите на дейността ѝ. Спорът възниква поради различното възприемане от БНТ и от българските органи по приходите на дейността на БНТ от гледна точка на ДДС. Всъщност според БНТ субсидията от държавния бюджет не може да се разглежда като плащане за радиоразпръскване на програма, поради което се намира изцяло извън обхвата на системата на ДДС. Това води БНТ до извода, че има право на приспадане на пълния размер на дължимия данък върху стоките и услугите, използвани за целите на дейността, която се финансира както със субсидия, така и с приходи от търговска дейност. Според органите по приходите обаче дейността на БНТ, доколкото се финансира от държавния бюджет, попада в обхвата на освобождаването по член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112, поради което правото на приспадане е само пропорционално — доколкото дейността по радиоразпръскване на БНТ се финансира с приходи от търговска дейност.

13. Спорът води до издаването на 14 декември 2016 г. на ревизионен акт, в който органът по приходите извършва корекция на декларирания от БНТ размер на приспаднатия данък за периода от 1 септември 2015 г. до 31 март 2016 г. БНТ подава жалба срещу ревизионния акт, но с решение от 27 февруари 2017 г. тя е отхвърлена от органа по приходите, който е страна в главното производство. БНТ обжалва това решение пред запитващата юрисдикция.

14. При това положение Административен съд София-град (България) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Може ли дейността на обществената телевизия по аудио-визуални медийни услуги към зрителите, при положение че се финансира от държавата под формата на субсидия, като зрителите не заплащат такси за телевизионното излъчване, да се счита като доставка на услуги, извършвана възмездно, съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директива [2006/112], или не представлява доставка на услуги, извършена възмездно по смисъла на тази разпоредба и не попада в обхвата на посочената директива?

2) При отговор, че аудиовизуалните медийни услуги на обществената телевизия към зрителите попадат в обхвата на член 2, параграф 1, буква в) от Директива [2006/112], може ли да се счита, че те са освободени доставки по смисъла на член 132 параграф 1, буква р) от Директивата, и допустима ли е национална уредба, която освобождава тази дейност само защото за нея обществената телевизия получава плащане от държавния бюджет, без значение дали тази дейност има и търговски характер?

3) Допуска ли член 168 от Директива [2006/112] практика ползването на пълен данъчен кредит за покупки да се поставя в зависимост не само от предназначението на покупките (за облагаема дейност или не), а и от начина на финансиране на тези покупки, а именно и от собствени приходи (рекламни услуги и други), и от държавна субсидия, и да се признава право на приспадане на пълен данъчен кредит само за покупките, финансирани със собствени приходи, не и за финансираните с държавна субсидия, като се изисква разграничаването им?

4) В случай че се приеме, че дейността на обществената телевизия се състои и от облагаеми, и от освободени доставки, предвид смесеното ѝ финансиране, какъв е обхватът на правото на приспадане на данъчен кредит за покупките и какви критерии следва да се прилагат при определянето му[?]“.

15. Преюдициалното запитване постъпва в Съда на 17 януари 2020 г. Писмени становища представят БНТ, испанското правителство и Европейската комисия. БНТ и Комисията отговарят писмено на въпроси на Съда.

Анализ

16. Запитващата юрисдикция поставя четири преюдициални въпроса. Ще ги разгледам в последователността, в която са поставени.

По първия преюдициален въпрос

17. С първия преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че дейността на обществен телевизионен оператор по доставка на телевизионни медийни услуги, доколкото се финансира със субсидия от държавния бюджет, представлява доставка на услуги, извършвана възмездно, по смисъла на тази разпоредба.

Предварителни бележки

18. Съмненията на запитващата юрисдикция в тази област са свързани с решението, постановено на 23 април 2018 г. от Върховния административен съд (България), в което той приема, че дейността на БНТ попада в обхвата на общата система на ДДС. Този съд обосновава решението си по-специално с член 25, буква в) от Директива 2006/112, съгласно който доставката на услуги по смисъла на тази директива, наред с другото, може да включва „извършването на услуги съгласно поръчка, направена от публичноправен орган или от негово име или на основание на закон[5]. Това според посочения съд се отнася за дейността на БНТ, която се извършва по силата на законови разпоредби. Върховният административен съд се позовава и на решение Съда Le Rayon d’Or[6]. Успоредно с това той приема, че предвид разликите в начина на финансиране на БНТ спрямо обществените радио- и телевизионни оператори, финансирани чрез абонамент, решение на Съда Český rozhlas[7] е неприложимо за БНТ.

19. Позицията на органите по приходите в главното производство съответства на посоченото по-горе съдебно решение от 23 април 2018 г.

[5] Тази разпоредба не е транспонирана изрично в българското право, но според Върховния административен съд тя е с директен ефект. По последния аспект този съд според мен е прав, тъй като член 25 от Директива 2006/112 е елемент от определението за услуга по смисъла на тази директива и като такъв не се нуждае от отделно транспониране в националното право. Той обаче не се прилага за дейността на БНТ, финансирана със субсидия от държавния бюджет, което ще бъде обсъдено по-долу (вж. т. 33—37 от настоящото заключение).

[6] Решение от 27 март 2014 г., C-151/13, EU:C:2014:185.

[7] Решение от 22 юни 2016 г., C-11/15, EU:C:2016:470.

20. Въпросът дали изводите, произтичащи от решение Český rozhlas [8], се прилагат в положението на обществен радио- или телевизионен оператор, финансиран със субсидия от държавния бюджет, има фундаментално значение за отговора на първия преюдициален въпрос в разглеждания случай. Ето защо накратко ще припомня това решение.

Решение Český rozhlas

21. В решение Český rozhlas [9] Съдът най-напред припомня предходната си практика, съгласно която доставката на услуги е извършена „възмездно“ по смисъла на член 2, точка 1 от Директива 77/388/ЕИО [10] и следователно подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя [11]. Следователно според практиката на Съда понятието „доставка на услуги, извършвана възмездно“ по смисъла на посочения член 2, точка 1 от Директива 77/388 предполага наличие на пряка връзка между предоставената услуга и получената насрещна престация [12].

22. След това Съдът посочва, че подобно правоотношение не съществува между обществен радиооператор, финансиран с абонамент, и задължените да плащат абонамента лица. Всъщност, от една страна, това задължение не зависи от действителното използване на услугите на обществения оператор, а само от притежаването на приемник и от друга страна, достъпът до тези услуги не зависи от плащането на абонамент. Следователно абонаментът не представлява плащане за услугата, предоставяна от обществения оператор [13].

23. Съдът също така отхвърля твърдението на чешкото правителство, че такова правоотношение съществува между обществения радиооператор и държавата, която му осигурява финансиране чрез въвеждането на задължение за плащане на абонамент [14].

24. Аналогично Съдът отхвърля възможността подходът, произтичащ от решение Le Rayon d'Or [15], да се приложи в случая на обществен радиооператор, финансиран с абонамент. Съдът всъщност посочва, че по делото, приключило с постановяването на това решение, е налице пряка връзка между предоставяните услуги и получената насрещна престация — макар насрещната престация да е под формата на обща сума — така че този вид общо плащане представлява насрещна престация за услуги, извършвани възмездно, и на това основание попада в приложното поле на ДДС. В случая на обществен радиооператор, финансиран с абонамент, такава пряка връзка обаче липсва [16].

[8] Решение от 22 юни 2016 г., C-11/15, EU:C:2016:470.

[9] Решение от 22 юни 2016 г., C-11/15, EU:C:2016:470.

[10] Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1). Понастоящем член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112, що се отнася до доставката на услуги.

[11] Решение от 22 юни 2016 г., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, т. 21).

[12] Решение от 22 юни 2016 г., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, т. 22).

[13] Решение от 22 юни 2016 г., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, т. 23—27).

[14] Решение от 22 юни 2016 г., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, т. 29 и 30).

[15] Решение от 27 март 2014 г. (C-151/13, EU:C:2014:185).

[16] Решение от 22 юни 2016 г., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, т. 34 и 35).

25. С оглед на гореизложеното Съдът приема, че дейност по публично радиоразпръскване — като разглежданата в главното производство по делото, приключило с постановяването на решение Český rozhlas — финансирана посредством задължителна по закон такса, плащана от лицата, които притежават или държат радиоприемник, и извършвана от създадено със закон дружество за радиоразпръскване, не представлява доставка на услуги, „извършена възмездно“, по смисъла на член 2, точка 1 от Директива 77/388, поради което не попада в обхвата на посочената директива [17].

Приложение в настоящия случай

26. Според мен аналогичен подход трябва да се възприеме за обществения радио- или телевизионен оператор, финансиран със субсидия от държавния бюджет. Действително, този оператор не се ползва от специална такса, плащана от притежателите на приемници. Той обаче получава субсидия пряко от държавния бюджет, която трябва да служи за финансиране на функциите, възложени на този оператор по силата на закона.

27. Това обаче не засяга по същество анализа на характера на дейността на такъв оператор от гледна точка на ДДС. Всъщност субсидията не представлява възнаграждение за услугите, предоставяни от обществения радио- или телевизионен оператор, а е начин на финансиране на определен вид обществени функции. Отпускането на такава субсидия или въвеждането на друг начин на финансиране е необходимо и присъщо условие за възлагането на тези обществени функции. С други думи, не става въпрос за две насрещни престации, които са функционално независими: услугите, предоставяни от обществения радио- или телевизионен оператор, и възнаграждението, плащано от държавния бюджет. Налице е дейност на държавата, която организира обществена услуга под формата на радио или телевизия, възлагайки извършването ѝ на обществен радио- или телевизионен оператор, като успоредно с това осигурява финансирането на услугата, например под формата на субсидия, отпускана на същия оператор. От тази гледна точка такъв оператор не се различава съществено от обществени институции като училища, армия или полиция [18].

28. Следователно също както между обществения радио- или телевизионен оператор и задължените да плащат абонамент лица, така и между обществения радио- или телевизионен оператор, финансиран със субсидия, и държавата не съществува правоотношение, в рамките на което да се извършва размяна на насрещни престации по смисъла на практиката на Съда относно обхвата на общата система на ДДС [19]. Доколкото съществува пряка връзка между услугата, предоставяна от обществения радио- или телевизионен оператор, и получаваната от него субсидия, това не е връзка между две насрещни престации, а неразривна и необходима връзка между изпълнението на определена обществена функция и нейното финансиране.

29. От тази гледна точка в случая на обществен радио- или телевизионен оператор, финансиран със субсидия от държавния бюджет, не може да се приложи подходът, възприет от Съда в решение Le Rayon d’Or [20]. По делото, приключило с постановяването на това решение, всъщност се разглеждат услуги, предоставяни на конкретни получатели,

[17] Решение от 22 юни 2016 г., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, диспозитив).

[18] В допълнение към темата за връзката на обществения радио- или телевизионен оператор с държавата вж. заключението ми по дело Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, т. 30—35).

[19] Вж. решение от 22 юни 2016 г., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, т. 21 и цитираната съдебна практика).

[20] Решение от 27 март 2014 г. (C-151/13, EU:C:2014:185).

срещу което доставчикът получава възнаграждение с характер на насрещна престация, макар да е определяно като обща сума и изплащано от друго лице, а не от получателя на услугата.

30. Паради гореизложените съображения споделям виждането, изразено както от БНТ, така и от испанското правителство, че субсидията от държавния бюджет, предназначена за финансиране на дейността на обществен телевизионен оператор, не е възнаграждение и че същата дейност, доколкото се финансира с тази субсидия, не представлява доставка на услуги, извършвана възмездно, по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112.

31. Действително, възможни са хипотези, при които държавата да получава от обществен радио- или телевизионен оператор конкретни услуги възмездно по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112. Това обаче трябва да са строго определени случаи, в които общественият радио- или телевизионен оператор извършва услуги, надхвърлящи обичайния обхват на функциите, които са му възложени по силата на законови разпоредби, и възнаграждението за тези услуги трябва да е тясно свързано с тяхното изпълнение и да отразява обхвата и стойността им, така че да е възможно възнаграждението да се счете за цена за същите услуги. Съгласно член 1, параграф 2 от Директива 2006/112 именно цената представлява данъчната основата за облагане с ДДС[21].

32. Общата субсидия от държавния бюджет, която е предназначена за покриване на определени по общ начин разходи за дейността на обществен радио- или телевизионен оператор, обаче не отговаря на тези критерии. Поради това не споделям виждането на Комисията, изразено в нейното становище, че субсидията за БНТ може да се счете за възнаграждение за услугите, предоставяни от този оператор, само защото се изчислява пропорционално на времето за радиоразпръскване на програми. Начинът за изчисляване на размера на субсидията изобщо не променя факта, че тя представлява начин на финансиране на обществените функции, изпълнявани от оператора, а не насрещна престация за предоставените от него услуги. Квалифицирането на дейността на данъчнозадълженото лице от гледна точка на ДДС същевременно трябва да се основава на съществените характеристики на тази дейност, включително начина ѝ на финансиране, ако последното има значение за това квалифициране, а не на начина на изчисляване на размера на финансирането.

Член 25, буква в) от Директива 2006/112

33. Горните изводи за характера на дейността на обществения радио- или телевизионен оператор като дейност, която не е обхваната от общата система на ДДС, не се оборват от член 25, буква в) от Директива 2006/112.

34. Тази разпоредба се намира в дял IV от посочената директива, озаглавен „Облагаеми сделки“. В него се съдържа определение на облагаемите сделки, посочени в член 2, параграф 1 от Директива 2006/112. Глава 3 от този дял се отнася за доставката на услуги. Общото определение за доставка на услуги се съдържа в член 24, параграф 1 от посочената директива. Определението е с отворен характер, тъй като в него се предвижда, че „доставка

[21] Макар в тази хипотеза да е възможно посочените услуги да бъдат освободени от ДДС по силата на член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112.

на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки. В следващите разпоредби от посочената глава 3 това определение се допълва и изяснява, а за държавите членки също така се предвижда възможност за някои отклонения.

35. Що се отнася до член 25 от Директива 2006/112, в него се изяснява, че доставката на услуги, наред с другото, може да включва три вида сделки, за които не е веднага очевидно, че попадат в обхвата на понятието „доставка на услуги“. Това са: прехвърляне на права върху нематериална вещ (член 25, буква а), поемане на задължение за въздържане от действие или за толериране на действие или състояние (член 25, буква б) и извършване на услуги съгласно поръчка, направена от публичноправен орган или от негово име или на основание на закон (член 25, буква в). Употребената в тази разпоредба формулировка „може“ при това не означава, че държавите членки имат право на преценка дали да третират тези сделки като доставка на услуги[22], а че доставка на услуги в някои случаи може да приеме формата на една от тези сделки.

36. Следователно в член 25 от Директивата определението за доставка на услуги не се разширява, а само се изяснява, в случай че възникне съмнение дали някои сделки представляват доставка на услуги. Това обаче не променя факта, че съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 доставката на услуги подлежи на облагане с ДДС само когато е извършена възмездно по смисъла на последната разпоредба. Това изискване се отнася за всички сделки, представляващи доставка на услуги, включително посочените в член 25. Поради това както прехвърлянето на права върху нематериална вещ, така и поемането на задължение за въздържане от действие или за толериране на действие или състояние, а също и извършването на услуги съгласно поръчка, направена от публичноправен орган или от негово име или на основание на закон, подлежат на облагане с ДДС, доколкото са извършени възмездно по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от посочената директива.

37. Следователно член 25, буква в) от Директива 2006/112 не може да служи за основание за облагане с ДДС на услугите, предоставяни от обществен радио- или телевизионен оператор, ако начинът на финансиране на тези услуги не позволява те да се считат за извършвани възмездно.

38. Поради това предлагам на първия преюдициален въпрос да се отговори, че член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че дейността на обществен телевизионен оператор по доставка на телевизионни медийни услуги, доколкото се финансира със субсидия от държавния бюджет, не представлява доставка на услуги, извършвана възмездно, по смисъла на тази разпоредба.

По втория преюдициален въпрос

39. С втория преюдициален въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали е възможно услугите, предоставяни от обществен радио- или телевизионен оператор, да се считат за услуги, освободени от ДДС на основание член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112, тъй като се финансират със субсидия от държавния бюджет и доколкото се финансират по този начин.

[22] Тъй като тогава законодателят на Съюза щеше да употреби формулировката „държавите членки могат да третират“, използвана в член 27 от Директива 2006/112, или подобна на нея.

40. Запитващата юрисдикция поставя този въпрос, ако при отговора на първия въпрос услугите на обществен радио- или телевизионен оператор, финансирани със субсидия от държавния бюджет, се считат за подлежащи на облагане с ДДС. Според мен обаче въпросът трябва да бъде разгледан дори ако на първия въпрос се даде отговор като предлагания от мен. Всъщност, независимо дали дейността на обществен радио- или телевизионен оператор се счита за непопадаща в обхвата на ДДС, или за освободена от този данък, трябва да се разгледа доколко този оператор има право на приспадане на платения или дължимия данък на предходен етап от търговския оборот. Това е предметът на третия и четвъртия преюдициален въпрос. Анализът на втория въпрос пък ще позволи дейността на обществения радио- или телевизионен оператор, извършвана в обществен интерес [23], да се разграничи от неговата търговска дейност.

Дейностите с търговски характер на обществените радио- и телевизионни оператори

41. Член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112 изисква от облагане с ДДС да бъдат освободени „дейностите на обществени радио и телевизионни организации, освен дейностите с търговски характер“. Освен това съгласно посочената по-горе практика на Съда [24], а и съгласно моето предложение за отговор на първия преюдициален въпрос услугите, предоставяни от обществените радио- и телевизионни оператори (обществените радио и телевизионни организации), не подлежат на облагане с ДДС, доколкото не могат да се считат за извършвани възмездно. Облагаеми с този данък (в смисъл, че подлежат на облагане и не са освободени от него) обаче са сделките, извършвани от тези оператори в рамките на техните „дейности с търговски характер“. Поради това правилното прилагане на общата система на ДДС към сделките, извършвани от тези оператори, изисква да се определи значението на понятието „дейности с търговски характер“.

42. Нито в член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112, нито в която и да било друга разпоредба от тази директива се дава определение на понятието „дейности с търговски характер“. По-специално, това понятие не трябва да се отъждествява с понятието „икономическа дейност“, на което е дадено определение в член 9, параграф 1 от същата директива, тъй като то обхваща и освободени сделки. Поради това определението на понятието „дейности с търговски характер“ трябва да се конструира въз основа на систематиката и целите на член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112.

43. Преди всичко, за дейности с търговски характер според мен трябва да се считат само сделките, извършвани възмездно, по смисъла на член 2 от Директива 2006/112. Всъщност, тъй като търговската дейност на обществените радио- и телевизионни оператори представлява изключение от общото правило за освобождаване на тяхната дейност, тя трябва да се отнася за облагаеми сделки, тоест извършвани възмездно, тъй като само такива сделки могат да бъдат обхванати от освобождаването. Следователно предоставяните от обществените радио- и телевизионни оператори услуги, които предвид начина на финансирането им не могат да се считат за извършвани възмездно, не попадат в обхвата на понятието „дейности с търговски характер“ на тези оператори. С други думи, дейностите на обществен радио- или телевизионен оператор, финансирани със субсидия от държавния бюджет, не могат да се считат за негови дейности с търговски характер по смисъла на член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112.

[23] Член 132 от Директива 2006/112 се намира в раздел 2 „Освобождавания за някои дейности от обществен интерес“ от дял IX от нея.

[24] Решение от 22 юни 2016 г., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

44. Основната дейност на радио- и телевизионните оператори е радиоразпръскването на програми [25]. При обществените радио- и телевизионни оператори тази дейност често се финансира с два вида източници. Първият от тях са публичните средства, било под формата на абонамент както по делото, приключило с постановяването на решение Český rozhlas [26], било под формата на дотация както в настоящия случай. Вторият източник е радиоразпръскването на реклами и други „аудиовизуални търговски съобщения“ (спонсорство, телевизионно пазаруване и позициониране на продукти), ако използвам терминологията от Директива 2010/13/ЕС [27], или техните радио еквиваленти.

45. Доколкото този вид съобщения се радиоразпръскват възмездно, а по принцип това е така, тъй като това е ролята им, те представляват доставки на услуги, извършвани възмездно, по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 и подадат в обхвата на дейностите с търговски характер на обществените радио- и телевизионни оператори по смисъла на член 132, параграф 1, буква р) от тази директива. Поради това те по принцип са облагаеми, като данъчната основа е цената, която рекламодателите плащат за радиоразпръскване на това съдържание.

46. Очевидно е обаче, че приходите от излъчването на посочените съобщения не служат само за покриване на разходите за това излъчване, които впрочем са минимални спрямо всички разходи за функциониране на радио- или телевизионните оператори. Целта на излъчването на реклами и подобни на тях платени съобщения е да се финансира основната дейност на операторите, а именно радиоразпръскването на предавания, тоест, най-общо казано, на всякакво съдържание с изключение на търговски съобщения, когато за излъчването на такива предавания операторът не получава такса от ползвателите. Възниква съответно въпросът как трябва да се третира от гледна точка на разпоредбите за ДДС радиоразпръскването на тези предавания от обществените радио- и телевизионни оператори, доколкото се финансира с приходи от излъчване на търговски съобщения.

47. При частните радио- и телевизионни оператори, финансирани изцяло с приходи от платени търговски съобщения, се приема, че тяхната дейност изцяло — тоест, както излъчването на тези платени съобщения, така и излъчването на останалото съдържание — представлява една и съща дейност. Поради това за целите на прилагането на разпоредбите за ДДС разходът за дейността по радиоразпръскване изцяло се счита за разход по облагаеми сделки, каквито са услугите по излъчване на платени търговски съобщения [28].

48. При обществените радио- и телевизионни оператори положението е доста сложно. Всъщност, първо, те обикновено се финансират частично с публични средства (под формата на абонамент или субсидия), поради което, съгласно досегашната практика на

[25] В настоящото заключение ще се съсредоточа върху основната дейност на обществените радио- и телевизионни оператори, която е предметът и на преюдициалните въпроси, тоест на дейността по радиоразпръскване на програми. Тези оператори могат да извършват и други сделки, например продажба на права върху интелектуална собственост, услуги по отдаване под наем на оборудване, организация на културни събития и т.н. Тези сделки по принцип се извършват възмездно и освен в изключителни случаи попадат в обхвата на търговската дейност на обществените радио- и телевизионни оператори, тоест те са облагаеми. В по-нататъшната част от съображенията си обаче ще ги пропусна, тъй като те не създават такива тълкувателни затруднения като дейността по радиоразпръскване.

[26] Решение от 22 юни 2016 г., C-11/15, EU:C:2016:470.

[27] Вж. член 1, параграф 1, буква з) от Директивата на Европейския парламент и на Съвета от 10 март 2010 година за координирането на някои разпоредби, установени в закони, подзаконови и административни актове на държавите членки, отнасящи се до предоставянето на аудиовизуални медийни услуги (Директива за аудиовизуалните медийни услуги) (ОВ L 95, 2010 г., стр. 1).

[28] В това отношение вж. заключението ми по дело Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, т. 53).

Съда[29] и моето предложение за отговор на първия преюдициален въпрос, тази част от тяхната дейност не подлежи на облагане. Второ, дори част от тяхната дейност да подлежи на облагане, тя по принцип е освободена на основание член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112, с изключение на търговската дейност. Трябва съответно да се реши дали излъчването на програми, различни от платени търговски съобщения, доколкото се финансира с формирани чрез тези съобщения приходи, трябва да се квалифицира като търговска дейност на обществените радио- и телевизионни оператори.

Правила за държавните помощи

49. Актът, с който в системата на правото на Съюза подробно се урежда разграничението между дейността на обществените радио- и телевизионни оператори, извършвана в обществен интерес, и търговската им дейност, е Съобщението на Комисията относно прилагане на правилата за държавните помощи по отношение на обществената услуга радио- и телевизионно разпространение[30] (наричано по-нататък „Съобщението на Комисията“). От прочита му е видно, че според Комисията за търговска дейност трябва да се счита преди всичко излъчването срещу заплащане на търговски съобщения, дейността в областта на електронната търговия и подобни услуги[31], както и услугите, за които операторът получава такса от ползвателите. Безплатното излъчване на останалото съдържание обаче представлява, или във всеки случай може да бъде, дейност от обществен интерес[32].

50. Ако тези критерии се приложат въз основа на член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112, облагаема дейност би се оказало само излъчването срещу заплащане на търговски съобщения, а цялата останала дейност по излъчване не би подлежала облагане или би била освободена като дейност от обществен интерес.

51. Трябва обаче да се има предвид, че Съобщението на Комисията няма същите цели като Директива 2006/112, и по-специално като член 132, параграф 1, буква р) от нея. Целта на това съобщение е, от една страна, на държавите членки да се осигури свобода при очертаването на т.нар. мисия на обществените радио- и телевизионни оператори[33] и от друга страна, да не се допусне антиконкурентно поведение — като например свръхкомпенсацията на разходите за изпълнение на тази мисия и т.нар. кръстосано субсидиране на търговски дейности[34]. Няма проблем обаче изпълняваната мисия да се финансира с приходи от търговска дейност. От гледна точка на тези цели е важно стриктно да се очертае обхватът на дейността, която се счита за търговска.

52. Целта на член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112 същевременно е, от една страна, да се намалят разходите за дейността, извършвана в обществен интерес, чрез освобождаването ѝ от облагане с ДДС и от друга страна, да не се допуснат нарушения на конкуренцията, които биха могли да произтекат от освобождаването на дейност, извършвана в условия на конкуренция с частни оператори. За постигането на тези цели не е необходимо така стриктно, както в Съобщението на Комисията, да се очертава

[29] Решение от 22 юни 2016 г., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[30] ОВ C 257, 2009 г., стр. 1.

[31] Вж. по-специално точки 48 и 49 и точка 57 от Съобщението на Комисията.

[32] Вж. по-специално точка 65 от Съобщението на Комисията.

[33] Вж. по-специално точка 47 от Съобщението на Комисията.

[34] Вж. по-специално точки 70—76 от Съобщението на Комисията.

семантичният смисъл на понятието „дейности с търговски характер“ на обществените радио- и телевизионни оператори. От гледна точка на правилата за конкуренция всъщност е достатъчно, че дейността на тези оператори се облага за услугите, извършвани от тях възмездно, тоест за услугите по радиоразпръскване на търговски съобщения. Това съответно гарантира, че тези оператори действат на пазара при същите условия като частните оператори. Квалифицирането на радиоразпръскването на друго съдържание, доколкото се финансира с приходи от излъчване срещу заплащане на търговски съобщения, като неподлежащо на облагане или като освободено по никакъв начин обаче не спомага за постигането на целите на член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112. Напротив, това може да доведе до нарастване на разходите за тази дейност, тъй като единствената последица от това квалифициране би било лишаването на обществените радио- и телевизионни оператори от правото на приспадане на платения или дължимия данък на предходен етап от търговския оборот върху стоките и услугите, използвани за целите на тази дейност.

53. С оглед на изложеното считам, че възприетите в Съобщението на Комисията критерии за разграничаване на дейността на обществените радио- и телевизионни оператори, извършвана в обществен интерес, и търговската им дейност не трябва да се пренасят в контекста на член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112.

Предлаганото тълкуване от БНТ

54. БНТ излага в своето становище интересно виждане за това разграничаване. Ако правилно разбирам нейната позиция, БНТ счита за търговска дейност излъчването на всички предавания, които според нея привличат зрители, позволявайки по този начин да се продава ефирно време за реклами. Става въпрос най-вече за излъчване на спортни събития, чуждестранни филми или развлекателни програми. Въз основа на това в периода, за който се отнася главното производство, БНТ приспада изцяло платения и дължимия ДДС върху елементите от разходите за излъчване на тези предавания. Излъчването на останалите видове предавания според БНТ обаче се извършва в рамките на обществената мисия и като такова не подлежи на облагане с ДДС.

55. Според мен тази позиция обаче е погрешна поради две причини.

56. Първо, възприетото от БНТ разделяне на предаванията на носещи и неносещи приходи от реклама според мен е произволно и не непременно съответстващо на реалността. Лесно е да се посочат категории предавания, които par excellence отговарят на критерия за обществена мисия, като в същото време събират обикновено много зрители и са идеален „носител“ на реклами — например информационните предавания. Категории предавания, които БНТ отнася към търговските, обаче е напълно възможно да се отнесат към дейността на обществените радио- и телевизионни оператори, извършвана в обществен интерес. Този интерес всъщност е свързан с „демократичните, социалните и културните потребности на […] общество[то]“ [35], а тези потребности обхващат и области като киното, спорта или забавата.

57. Второ, предлаганият от БНТ метод за класифициране на предоставяните от нея услуги не отчита фактора, на който се основава системата на ДДС, а именно връзката между, от една страна, придобиваните стоки и получаваните услуги от данъчнозадълженото лице за

[35] Протокол (№ 29) за системата на публичното радиоразпръскване в държавите членки, приложен към ДЕС и ДФЕС.

нуждите на неговата дейност и от друга страна, облагаемата доставка на стоки или услуги, която извършва в рамките на тази дейност. С други думи, за да може придобиваните стоки и получаваните услуги от данъчнозадълженото лице на предходен етап от търговския оборот да се считат за използвани за целите на неговата дейност, разходите за съответното им придобиване или получаване по принцип трябва да бъдат съставен елемент от цената по облагаемите сделки, извършени от това данъчнозадълженото лице на следващ етап от търговския оборот [36].

Предложение за разрешение

58. Когато са извършени разходи за придобиване на стоки или получаване на услуги, които не се използват пряко за нуждите на облагаеми сделки — както при безплатно радиоразпръскваните предавания, които имат само непряка връзка с предоставянето на услуги по радиоразпръскване срещу заплащане на търговски съобщения [37] — целта може да се постигне по два начина. Първият се изразява в стриктно предназначаване на определени приходи от облагаемата дейност за придобиване на определени стоки или получаване на определени услуги, служещи за радиоразпръскване на безплатни предавания — например придобиване на права за излъчване на филм или предаване на спортни състезания. Както обаче правилно отбелязват органите по приходите в главното производство, това налага да се води отделно счетоводство, позволяващо такова свързване на приходите с разходите.

59. Вторият начин е да се изчисли в каква пропорция дейността на обществения радио- или телевизионен оператор се финансира със субсидия от държавния бюджет (или с абонамент) и в каква пропорция тава става с приходи от облагаеми сделки. Втората стойност — след като се извадят евентуалните приходи от освободени сделки на основание член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112 — ще съответства на дела на търговската дейност на обществения радио- или телевизионен оператор в цялата му дейност. В същата пропорция след това ще може към тази дейност да се отнесат разходите, направени от обществения радио- или телевизионен оператор, без да е необходимо стриктно отнасяне на отделните елементи от разходите към търговската дейност или към дейността, извършвана в обществен интерес [38].

60. Поради това според мен трябва да се приеме, че понятието „дейности с търговски характер“ на обществените радио- и телевизионни оператори по смисъла на член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112 обхваща не само услугите, извършвани възмездно, в тесен смисъл, като радиоразпръскването на търговски съобщения, но и услугите, за които получателите им не плащат такса, по-специално радиоразпръскването на безплатно достъпни програми, доколкото тези услуги се финансират с приходи от първата категория услуги.

[36] Вж. неотдавнашното решение от 12 ноември 2020 г., Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, т. 41 и 42).

[37] Връзката се изразява в това, от една страна, че тези предавания привличат публика, благодарение на която радиоразпръскването на търговски съобщения има смисъл, и от друга страна, че радиоразпръскването им се финансира с приходи от излъчването на тези търговски съобщения.

[38] За яснота ще добавя, че в Съобщението на Комисията по принцип се забранява финансирането на обществените радио- и телевизионни оператори да води до формиране на печалба от тяхна страна (вж. т. 72—74 от това съобщение). Следователно, ако прилагането на разпоредбите за ДДС трябва в същото време да съответства на правилата за отпускане на държавни помощи, всяко превишаване на приходите над разходите, извън разрешения с това съобщение обхват, трябва да се отнесе към търговската дейност.

61. Струва ми се, че тази позиция съвпада с вижданията на испанското правителство и на Комисията, изразени в становищата им по настоящото дело [39]. Тази позиция според мен намира подкрепа и в Насоките на Комитета по ДДС, произтичащи от 52-то заседание от 28 и 29 май 1997 г. [40] Там държавите членки „почти единодушно“ приемат, че единствената дейност на обществените радио- и телевизионни оператори, която не е търговска дейност, е радиоразпръскването на програми, финансирани с публични средства (тоест с абонамент или със субсидия). Логично е съответно да се приеме, че радиоразпръскването на програми, доколкото е финансирано с приходи от търговска дейност, трябва се отнесе към търговската дейност.

62. Поради това предлагам на втория въпрос да се отговори, че член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „дейности с търговски характер“ на обществени радио и телевизионни организации по смисъла на тази разпоредба обхваща сделките, които са извършвани възмездно и не представляват дейности от обществен интерес, и услугите, извършвани безвъзмездно, доколкото се финансират с приходи от тези възмездни сделки.

По третия и четвъртия преюдициален въпрос

63. С третия и четвъртия преюдициален въпрос, които предлагам да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи какъв е обхватът на правото на обществен радио- или телевизионен оператор на приспадане на платения или дължимия данък върху придобиваните стоки и получаваните услуги за нуждите на дейността му, когато тя се финансира както с дотации от държавния бюджет, така и с приходи от търговска дейност.

64. Вече съм разгледал подробно този аспект по отношение на обществен радиооператор, финансиран с абонамент, в заключение по дело Český rozhlas [41]. Този проблем обаче бе извън обхвата на преюдициалните въпроси по това дело и не бе разрешен от Съда в решението му. Според мен предложението, съдържащо се в посоченото по-горе заключение, може да се отнесе към настоящия случай. В контекста на последния искам да добавя следните съображения.

Правила за приспадане на данъка за смесена дейност

65. Съгласно установената практика на Съда извършваните от данъчнозадълженото лице сделки, които не подлежат на облагане с ДДС, тъй като например не са извършени възмездно по смисъла на член 2, параграф 1 от Директива 2006/112, не дават право на приспадане на дължимия или платения данък върху придобитите стоки и получените услуги за нуждите на тези сделки. Именно същото правило се прилага за освободените сделки [42].

[39] Трябва обаче да подчертая несъгласието си с виждането на Комисията, че когато дейността на радио- или телевизионния оператор е финансирана изцяло или частично с приходи от излъчване на търговски съобщения, радиоразпръскването на предавания има допълващ характер спрямо излъчването на търговските съобщения, а единствените получатели на услугите на този оператор са рекламодателите. Според мен това по-скоро е хипотеза, при която услугите, предоставяни на зрителите или слушателите (радиоразпръскване на предавания), се финансират от получателите на други услуги, а именно услугите по излъчване на търговски съобщения. Това обаче не променя квалифицирането на тези услуги от гледна точка на ДДС.

[40] Документ XXI/1500/96.

[41] Заключение по дело C-11/15 (EU:C:2016:181, т. 44—63).

[42] Вж. неотдавнашното решение от 8 май 2019 г., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, т. 26 и 27).

66. Това правило лесно може да се приложи за придобиваните стоки и получаваните услуги от данъчнозадълженото лице само за целите на неговите необлагаеми сделки — за данъчнозадълженото лице не възниква право на приспадане на платения данък върху тези стоки и услуги.

67. Трудността възниква при стоките и услугите, които данъчнозадълженото лице използва както за целите на своите облагаеми сделки, така и за целите на сделките, които са освободени и не подлежат на облагане. В такава хипотеза данъчнозадълженото лице има право на приспадане, пропорционално на дела на придобитите от него стоки и получените от него услуги по облагаемите сделки, които извършва.

68. За сделките, освободени от облагане с ДДС, членове 173—175 от Директива 2006/112 съдържат подробни правила за изчисляване на тази пропорция, но тези разпоредби не се прилагат за сделките, които не подлежат на облагане с посочения данък. В такава хипотеза правилата за изчисляване трябва да се определят в националното право на държавите членки при съблюдаване на структурата и целите на общата система на ДДС. Тези правила трябва да позволяват обективно да се отчете делът на разходите в облагаемите и необлагаемите сделки[43].

Прилагане за обществените радио- и телевизионни оператори

69. В разглеждания случай, както следва от предложения от мен отговор на първия преюдициален въпрос, обществеият радио- или телевизионен оператор не извършва сделки, подлежащи на облагане с ДДС, доколкото дейността му се финансира със субсидия от държавния бюджет. Тази дейност съответно не му дава право на приспадане на платения данък върху стоките и услугите, използвани за целите на същата дейност.

70. Както обаче следва от предложението ми за отговор на втория преюдициален въпрос, доколкото дейности на обществения радио- или телевизионен оператор се финансират с приходи от излъчване на търговски съобщения срещу заплащане и други облагаеми сделки, тези дейности представляват неговите дейности с търговски характер по смисъла на член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112. Тези дейности трябва изцяло да се считат за дейности, извършвани възмездно, и съответно за даващи право на приспадане на платения или дължимия данък върху стоките и услугите, използвани за целите на същите дейности.

71. Предвид гореизложеното обществен радио- или телевизионен оператор, чиято дейност се финансира както със субсидия от държавния бюджет и евентуални освободени сделки, така и с приходи от облагаеми сделки, има право на приспадане на дължимия или платения данък върху стоките и услугите, използвани за целите на същата дейност, доколкото дейността му се финансира с последните приходи.

72. Както припомних, Директива 2006/112 не съдържа правила за изчисляване на пропорцията от разходите, съответстваща на необлагаемата дейност. Това съответно се определя от националното право на държавите членки. Съгласен съм освен това с виждането на Комисията, изразено от нея в отговор на въпрос на Съда, че държавите членки могат, но не са длъжни да прилагат по аналогия правилата по членове 173—175 от тази директива за облагаемите и освободените сделки.

[43] Вж. неотдавнашното решение от 8 май 2019 г., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, т. 28 и 29).

73. Приемането на предлаганото от мен определение за дейностите с търговски характер на обществените радио- и телевизионни оператори би позволило по-специално да се приложи основният метод за изчисляване на тази пропорция, съдържащ се в член 174, параграф 1 от Директива 2006/112. Съгласно този метод правото на приспадане на дължимия или платения ДДС на предходен етап съответства пропорционално на сумата на оборота, получен от облагаемите сделки, спрямо общия оборот на данъчнозадълженото лице. При прилагането на този метод към обществените радио- и телевизионни оператори, финансирани както със субсидия от държавния бюджет, така и с възмездно извършвани сделки, в числителя на дробта трябва да се постави сумата на оборота, получен от тези сделки, а в знаменателя — сумата на този оборот и размера на субсидията. По-нататък, ако операторът е извършил сделки, които са възмездни, но подлежат на освобождаване от облагане с ДДС на основание член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112, за така получената пропорция трябва да се приложат правилата, съдържащи се в членове 173—175 от тази директива, за да се получи крайната пропорция, в която такъв оператор има право на приспадане на платения или дължимия ДДС на предходен етап.

74. Очевидно държавите членки могат да приемат други правила за изчисляване на тази пропорция, стига те да отговарят на критериите, посочени в точка 68 от настоящото заключение.

75. Въз основа на гореизложеното предлагам на третия и четвъртия преюдициален въпрос да се отговори, че член 168 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че обществен радио- или телевизионен оператор, чиято дейност се финансира както със субсидия от държавния бюджет, така и с приходи от сделки, подлежащи на облагане с ДДС, има право на приспадане на дължимия или платения ДДС върху стоките и услугите, използвани за нуждите на същата дейност, доколкото дейността му се финансира с приходи от облагаеми сделки.

Заключение

76. С оглед на всички изложени по-горе съображения предлагам на преюдициалните въпроси, поставени от Административен съд София-град (България), да се отговори по следния начин:

„1) Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че дейността на обществен телевизионен оператор по доставка на телевизионни медийни услуги, доколкото се финансира със субсидия от държавния бюджет, не представлява доставка на услуги, извършвана възмездно, по смисъла на тази разпоредба.

2) Член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „дейности с търговски характер“ на обществени радио- и телевизионни организации по смисъла на тази разпоредба обхваща сделките, които са извършвани възмездно и не представляват дейности от обществен интерес, и услугите, извършвани безвъзмездно, доколкото се финансират с приходи от тези възмездни сделки.

3) Член 168 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че обществен радио- или телевизионен оператор, чиято дейност се финансира както със субсидия от държавния бюджет, така и с приходи от сделки, подлежащи на облагане с ДДС, има право на приспадане на дължимия или платения ДДС върху стоките и услугите, използвани за нуждите на същата дейност, доколкото дейността му се финансира с приходи от облагаеми сделки“.