CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MACIEJ SZPUNAR
prezentate la 25 martie 2021 [1]

Cauza C-21/20

Balgarska natsionalna televizia
împotriva
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

[cerere de decizie preliminară formulată de Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria)]

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) – Domeniu de aplicare – Prestări de servicii cu titlu oneros – Articolul 132 alineatul (1) litera (q) – Scutire – Difuzare de programe de televiziune finanțate parțial de la bugetul de stat și parțial din activități de natură comercială – Drept de deducere a taxei datorate”

Introducere

1. Există două metode fundamentale de finanțare de către statele membre a organismelor publice de radio și televiziune: prin instituirea unei taxe speciale, legată de regulă de deținerea unui receptor de radio sau de televiziune, veniturile din această taxă fiind alocate radiodifuzorilor publici (abonament), sau direct de la bugetul de stat [2]. Unele state membre combină aceste două metode, completând veniturile din taxă, considerate insuficiente față de misiunile cu caracter social-politic care revin radiodifuzorului public, cu subvenții directe de la buget.

2. Prezenta cauză se referă la modul în care trebuie calificate aceste metode de finanțare a radiodifuzorilor publici din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) și efectele acestei calificări asupra situației radiodifuzorilor publici menționați, în calitate de persoane impozabile obligate la plata acestei taxe.

3. Curtea a avut deja ocazia să statueze că activitatea unui radiodifuzor public înființat în temeiul legii, finanțată printr-o taxă obligatorie plătită de persoanele care dețin în proprietate sau în posesie un receptor radio, nu constituie o prestare de servicii „efectuată cu titlu oneros” în sensul

[1] Limba originală: polona.

[2] A se vedea: Berg, Ch. E., Lund, A. B., „Financing Public Service Broadcasting: A Comparative Perspective”, *Journal of Media Business Studies*, nr. 9/2012, p. 7, Bron, Ch. M., „Le financement et le contrôle des offres des radiodiffuseurs de service public”, în Observatoire européen de l'audiovisuel, *IRIS Plus 2010-4. Médias de service public: pas de contenu sans financement*, Strasbourg, 2010, p. 7.

reglementărilor privind TVA-ul și, prin urmare, nu intră în domeniul de aplicare al acestora [3]. Se ridică însă problema dacă aceeași soluție trebuie adoptată în cazul unui radiodifuzor finanțat din subvenții de la bugetul general de stat.

4. Curtea va avea de asemenea ocazia să își dezvolte jurisprudența în această privință prin examinarea întrebărilor referitoare la modul de reglementare a dreptului unui radiodifuzor public de deducere a taxei datorate sau achitate pentru bunurile și serviciile pe care le achiziționează în scopul desfășurării activității sale.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

5. Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [4]:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[…]

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

[…]”

6. Articolul 132 alineatul (1) litera (q) din această directivă prevede:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[…]

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

[…]”

7. În temeiul articolului 168 din directiva menționată:

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

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

[3] Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, dispozitivul).

[4] JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

(b) TVA datorată pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii în temeiul articolului 18 litera (a) și al articolului 27;

(c) TVA datorată pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i);

(d) TVA datorată pentru operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare în conformitate cu articolele 21 și 22;

(e) TVA datorată sau achitată pentru importul de bunuri în statul membru în cauză."

8. În fine, potrivit articolului 173 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112:

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

Dreptul bulgar

9. În temeiul articolului 6 alineatul 3 din Zakon za radioto i televiziata (Legea privind radioul și televiziunea), Balgarska natsionalna televizia (denumită în continuare „BNT") este o persoană juridică, furnizor public național de servicii mass-media audiovizuale. Potrivit articolului 70 alineatul 3 din această lege, BNT este finanțată din subvenții de la bugetul de stat, venituri din publicitate etc. și alte surse.

10. Directiva 2006/112 a fost transpusă în legislația bulgară prin Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată). Articolul 42 din această lege scutește de TVA printre altele activitatea BNT, în măsura în care aceasta este finanțată de la bugetul de stat.

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

11. BNT este organismul public bulgar de televiziune, și anume o entitate a cărei activitate poate beneficia, în principiu, de scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112. BNT este finanțată parțial din subvenții de la bugetul de stat și parțial din venituri provenite din propriile activități de natură comercială. Aceste activități constau atât în difuzarea de conținut plătit, în special publicitate, cât și în alte activități decât cea de difuzare, precum vânzarea de drepturi de proprietate intelectuală sau închirierea de echipamente.

12. Litigiul principal se referă la dreptul BNT de a deduce taxa datorată sau achitată pentru achiziționarea de către aceasta de bunuri și servicii utilizate în scopul desfășurării activității sale. Acest litigiu rezultă din modul diferit în care BNT și autoritățile fiscale bulgare percep activitatea BNT din punctul de vedere al TVA-ului. Astfel, în opinia BNT, subvenția de la bugetul de stat nu poate fi considerată o contraprestație pentru difuzarea unui program și se situează, în consecință, complet în afara domeniului de aplicare al sistemului de TVA. BNT concluzionează, așadar, că, în ceea ce privește bunurile și serviciile utilizate în scopul desfășurării activității sale finanțate atât din subvenții, cât și din venituri provenite din activități comerciale, are dreptul de a deduce integral taxa datorată. În schimb, autoritățile fiscale consideră că, în măsura în care este finanțată

de la bugetul de stat, activitatea BNT beneficiază de scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112, astfel încât dreptul de deducere este conferit doar proporțional, în măsura în care activitatea de difuzare a BNT este finanțată din venituri provenite din activități comerciale.

13. Acest litigiu a condus la emiterea deciziei de impunere din 14 decembrie 2016, prin care autoritatea fiscală a impus rectificarea cuantumului declarat de BNT cu titlu de deducere a taxei datorate pentru perioada cuprinsă între 1 septembrie 2015 și 31 martie 2016. BNT a formulat o contestație împotriva acestei decizii, care a fost respinsă de autoritatea fiscală parte în litigiul principal prin decizia din 27 februarie 2017. Această din urmă decizie a fost atacată de BNT la instanța de trimitere.

14. În aceste împrejurări, Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria) a hotărât să suspende procedura și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

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

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

3) Este admisibilă în conformitate cu articolul 168 din Directiva [2006/112] o practică ce condiționează dreptul de deducere privind achizițiile nu doar de utilizarea achizițiilor (pentru o activitate taxabilă sau netaxabilă), ci și de tipul de finanțare a acestor achiziții, și anume, pe de o parte, din venituri proprii (printre altele servicii de publicitate) și, pe de altă parte, din subvenții de stat, și care conferă un drept de deducere integrală numai pentru achizițiile finanțate din venituri proprii, iar nu și pentru cele finanțate din subvenții de stat, fiind necesară o diferențiere a acestora?

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

15. Cererea de decizie preliminară a fost depusă la Curte la 17 ianuarie 2020. BNT, guvernul spaniol și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. BNT și Comisia au răspuns în scris la întrebările adresate de Curte.

Analiza

16. Instanța de trimitere a adresat patru întrebări preliminare. Le vom examina pe rând, în ordinea în care au fost formulate.

Cu privire la prima întrebare preliminară

17. Adresând prima întrebare preliminară, instanța de trimitere urmărește să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că activitatea unui organism public de televiziune care constă în furnizarea de servicii mass-media de televiziune pentru telespectatori, în măsura în care aceasta este finanțată din subvenții de la bugetul de stat, constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros în sensul acestei dispoziții.

Observații introductive

18. Îndoielile instanței de trimitere cu privire la acest aspect decurg din hotărârea pronunțată la 23 aprilie 2018 de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria) prin care s-a constatat că activitatea BNT intră sub incidența sistemului comun de TVA. Această instanță și-a întemeiat hotărârea în special pe articolul 25 litera (c) din Directiva 2006/112, potrivit căruia o prestare de servicii, în sensul acestei directive, poate consta între altele în prestarea de servicii efectuată pe baza unui ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii [5]. Aceasta este situația, în opinia instanței menționate, în cazul activității BNT, care este exercitată potrivit legii. Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) a invocat în această privință Hotărârea Curții Le Rayon d'Or [6]. Totodată, aceasta a considerat că, având în vedere modul diferit de finanțare a BNT în raport cu radiodifuzorii publici finanțați prin intermediul unei taxe de abonament, în cazul BNT nu este aplicabilă Hotărârea Curții Český rozhlas [7].

19. Poziția autorităților fiscale în litigiul principal este aceeași cu cea reținută în hotărârea din 23 aprilie 2018 menționată mai sus.

20. Chestiunea dacă concluziile care decurg din Hotărârea Český rozhlas [8] se aplică în situația unui radiodifuzor public finanțat din subvenții de la Trezoreria Statului este esențială pentru răspunsul la prima întrebare preliminară în prezenta cauză. Reluăm, așadar, pe scurt această hotărâre.

[5] Această dispoziție nu a fost transpusă în mod expres în dreptul bulgar, însă Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) a apreciat că are efect direct. Cu privire la acest ultim aspect, această instanță are, în opinia noastră, dreptate, întrucât articolul 25 din Directiva 2006/112 constituie un element din definiția serviciului în sensul directivei și nu necesită, ca atare, o transpunere distinctă în legislația națională. Acesta nu este însă aplicabil activității BNT finanțate din subvenții de la bugetul de stat, astfel cum vom detalia mai jos (a se vedea punctele 33-37 din prezentele concluzii).

[6] Hotărârea din 27 martie 2014, C-151/13, EU:C:2014:185.

[7] Hotărârea din 22 iunie 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

[8] Hotărârea din 22 iunie 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

Hotărârea Český rozhlas

21. În Hotărârea Český rozhlas [9], Curtea a reamintit mai întâi jurisprudența sa anterioară potrivit căreia o prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 punctul 1 din Directiva 77/388/CEE [10], și, prin urmare, nu este impozabilă decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului [11]. Prin urmare, potrivit jurisprudenței Curții, noțiunea de „prestări de servicii efectuate cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 punctul 1 din Directiva 77/388, presupune existența unei legături directe între serviciul prestat și contravaloarea primită [12].

22. Apoi Curtea a constatat că nu exista un asemenea raport juridic între radiodifuzorul public finanțat prin intermediul unei taxe de abonament și persoanele obligate la plata acestui abonament. Astfel, pe de o parte, această obligație nu era condiționată de utilizarea efectivă a serviciilor radiodifuzorului public, ci doar de deținerea unui receptor, iar pe de altă parte, accesul la aceste servicii nu era condiționat de plata abonamentului. Acest abonament nu reprezintă o plată pentru serviciul furnizat de radiodifuzorul public [13].

23. Curtea a respins și argumentul guvernului ceh potrivit căruia exista un asemenea raport juridic între radiodifuzorul public și stat, care îi asigura finanțarea prin stabilirea obligației de plată a abonamentului [14].

24. De asemenea, Curtea a respins posibilitatea aplicării în cazul radiodifuzorului public finanțat prin intermediul unei taxe de abonament a soluției care rezultă din Hotărârea Le Rayon d’Or [15]. Astfel, Curtea a arătat că, în cauza în care a fost pronunțată această hotărâre, exista o legătură directă între serviciile prestate și contrapartida primită – chiar dacă această contrapartidă era plătită sub forma unei sume forfetare –, astfel încât această plată forfetară reprezenta contrapartida pentru serviciile prestate cu titlu oneros și, în acest temei, intra în domeniul de aplicare al TVA-ului. În schimb, în cazul radiodifuzorului public finanțat prin intermediul unei taxe de abonament nu există această legătură directă [16].

25. Având în vedere cele de mai sus, Curtea a statuat că o activitate de radiodifuziune publică, precum cea în discuție în litigiul principal din cauza în care a fost pronunțată Hotărârea Český rozhlas, finanțată printr-o taxă legală obligatorie plătită de persoanele care dețin în proprietate sau în posesie un receptor radio și exercitată de o societate de radiodifuziune creată prin lege nu constituie o prestare de servicii „efectuată cu titlu oneros” în sensul articolului 2 punctul 1 din Directiva 77/388 și, prin urmare, nu intră în domeniul de aplicare al acestei directive [17].

9 Hotărârea din 22 iunie 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

10 A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1). În prezent, cu privire la prestarea de servicii, articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112.

11 Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punctul 21).

12 Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punctul 22).

13 Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punctele 23-27).

14 Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punctele 29 și 30).

15 Hotărârea din 27 martie 2014, C-151/13, EU:C:2014:185.

16 Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punctele 34 și 35).

17 Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, dispozitivul).

Aplicabilitatea în prezenta cauză

26. Suntem de părere că o soluție similară se impune cu privire la radiodifuzorul public finanțat din subvenții de la bugetul de stat. Acest radiodifuzor public nu beneficiază, într-adevăr, de o taxă specială achitată de posesorii de receptoare. În schimb, primește în mod direct de la bugetul de stat o subvenție care este destinată finanțării misiunilor care îi sunt atribuite în temeiul legii.

27. Cu toate acestea, acest lucru nu afectează în mod substanțial analiza naturii activității acestui radiodifuzor public din punctul de vedere al TVA-ului. Astfel, această subvenție nu reprezintă o contraprestație pentru serviciile furnizate de radiodifuzorul public, ci un mod de finanțare al unui anumit tip de misiune publică. Acordarea acestei subvenții – sau stabilirea unui alt mod de finanțare – este o condiție necesară și inerentă a încredințării acestei misiuni publice. Cu alte cuvinte, nu este vorba aici despre două prestații reciproce, independente funcțional: serviciile furnizate de radiodifuzorul public și contraprestația plătită de la bugetul de stat. Aici este vorba despre o acțiune a statului, care organizează serviciul public de radio sau televiziune încredințând executarea acestuia unui radiodifuzor public și, în același timp, asigură finanțarea acestui serviciu, de exemplu sub forma unei subvenții acordate radiodifuzorului public respectiv. Din acest punct de vedere, acest radiodifuzor public nu diferă în mod esențial de alte instituții publice precum școala, armata sau poliția [18].

28. Având în vedere considerațiile de mai sus, la fel ca între radiodifuzorul public și persoanele obligate la plata abonamentului, nici între radiodifuzorul public finanțat din subvenții și stat nu există un raport juridic în cadrul căruia să aibă loc un schimb de prestații reciproce în sensul jurisprudenței Curții referitoare la domeniul de aplicare al sistemului comun de TVA [19]. Deși există o legătură directă între serviciul prestat de radiodifuzorul public și subvenția primită de acesta, nu este vorba despre o legătură între două prestații reciproce, ci despre o legătură necesară și indisolubilă între exercitarea unei anumite funcții publice și finanțarea acesteia.

29. Din acest motiv, în situația unui radiodifuzor public finanțat din subvenții de la bugetul de stat nu poate fi aplicată soluția adoptată de Curte în Hotărârea Le Rayon d'Or [20]. În cauza în care a fost pronunțată această hotărâre, era vorba despre servicii prestate pentru anumiți beneficiari, în schimbul cărora prestatorul primea o remunerație care, deși plătită pe o bază forfetară de o altă persoană decât beneficiarul, avea caracterul de contraprestație.

30. Având în vedere considerentele de mai sus, suntem de acord cu punctul de vedere exprimat atât de BNT, cât și de guvernul spaniol potrivit căruia subvenția de la bugetul de stat destinată finanțării activității unui organism public de televiziune nu constituie o remunerație, iar o astfel de activitate, în măsura în care este finanțată din această subvenție, nu constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112.

31. Desigur, pot exista situații în care statul achiziționează de la un radiodifuzor public anumite servicii prestate cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112. Ar trebui să fie vorba însă despre cazuri strict determinate, în care radiodifuzorul public să furnizeze servicii care să depășească sfera obișnuită a misiunilor care îi sunt încredințate potrivit legii, iar remunerația pentru aceste servicii ar trebui să fie strict legată de

[18] Cu titlu suplimentar, cu privire la relația dintre radiodifuzorul public și stat, a se vedea Concluziile prezentate în cauza Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, punctele 30-35).

[19] A se vedea Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punctul 21 și jurisprudența citată).

[20] Hotărârea din 27 martie 2014, C-151/13, EU:C:2014:185.

executarea lor și să reflecte întinderea și valoarea acestor servicii, astfel încât remunerația menționată să fie considerată ca preț al serviciilor respective. Prețul este cel care constituie, potrivit articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112, baza de impozitare a TVA-ului [21].

32. În schimb, o subvenție globală de la bugetul de stat destinată acoperirii costurilor activității unui radiodifuzor public stabilite în termeni generali nu îndeplinește aceste criterii. Prin urmare, nu suntem de acord cu punctul de vedere al Comisiei exprimat în observațiile acesteia potrivit căruia subvenția acordată BNT poate fi considerată o contraprestație pentru serviciile furnizate de acest radiodifuzor public, pentru simplul motiv că este calculată proporțional cu timpul de difuzare a programului. Metoda de calcul al valorii subvenției nu schimbă în niciun fel faptul că aceasta constituie un mod de finanțare a misiunii publice îndeplinite de radiodifuzor, iar nu o contraprestație pentru serviciile furnizate de acesta. Calificarea activității persoanei impozabile din punctul de vedere al TVA-ului ar trebui să se bazeze pe caracteristicile fundamentale ale acestei activități, inclusiv pe modul de finanțare a acesteia, dacă finanțarea are un impact asupra acestei calificări, iar nu pe metoda de calcul al valorii acestei finanțări.

Articolul 25 litera (c) din Directiva 2006/112

33. Concluziile de mai sus referitoare la natura activității unui radiodifuzor public ca activitate care nu intră sub incidența sistemului comun de TVA nu sunt infirmate de articolul 25 litera (c) din Directiva 2006/112.

34. Această dispoziție figurează în cadrul titlului IV din directiva menționată, denumit „Operațiuni taxabile”. Acest titlu cuprinde definițiile operațiunilor taxabile menționate la articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Capitolul 3 din acest titlu se referă la prestarea de servicii. Definiția generală a prestării de servicii este cuprinsă în articolul 24 alineatul (1) din directiva menționată. Această definiție are un caracter deschis, întrucât, potrivit acesteia, prestare de servicii înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri. Următoarele dispoziții cuprinse în capitolul 3 completează și clarifică această definiție și introduc posibilitatea unor derogări pentru statele membre.

35. În ceea ce privește articolul 25 din Directiva 2006/112, acesta clarifică faptul că prestarea de servicii poate cuprinde printre altele trei tipuri de activități, despre care nu este evident într-un mod intuitiv că sunt cuprinse în noțiunea de prestare de servicii. Este vorba despre: cesiunea de bunuri necorporale [articolul 25 litera (a)], obligația de a se abține de la o acțiune sau o situație sau de a tolera o acțiune sau o situație [articolul 25 litera (b)] și, în fine, prestarea de servicii efectuată pe baza unui ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii [articolul 25 litera (c)]. Formularea „poate” utilizată în cuprinsul acestei dispoziții nu înseamnă că statele membre au opțiunea de a asimila sau nu aceste operațiuni unei prestări de servicii [22], ci că prestarea de servicii poate, în anumite situații, să ia forma uneia dintre aceste operațiuni.

36. Astfel, articolul 25 din directivă nu extinde definiția prestării de servicii, ci doar clarifică, în cazul în care există îndoieli, faptul că anumite operațiuni constituie prestare de servicii. Acest articol nu schimbă însă faptul că, potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, prestarea de servicii este supusă TVA-ului doar atunci când este efectuată cu titlu

[21] Deși, în acest caz, aceste servicii ar putea fi scutite de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112.

[22] Pentru că, într-o asemenea situație, legiuitorul Uniunii ar fi utilizat formularea „statele membre pot asimila”, precum la articolul 27 din Directiva 2006/112, sau o formulare asemănătoare.

oneros, în sensul acestei din urmă dispoziții. Această condiție se referă la toate operațiunile care reprezintă prestare de servicii, inclusiv cele menționate la articolul 25. Prin urmare, atât cesiunea de bunuri necorporale, cât și obligația de a se abține de la o acțiune sau o situație sau de a tolera o acțiune sau o situație, precum și prestarea de servicii efectuată pe baza unui ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii sunt supuse TVA-ului în măsura în care sunt efectuate cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din directiva menționată.

37. Articolul 25 litera (c) din Directiva 2006/112 nu poate constitui, așadar, temeiul supunerii la plata TVA-ului a serviciilor furnizate de radiodifuzorul public dacă modul de finanțare a acestor servicii nu permite considerarea acestora ca servicii efectuate cu titlu oneros.

38. Astfel, propunem să se răspundă la prima întrebare preliminară că articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în măsura în care este finanțată din subvenții de la bugetul de stat, activitatea unui organism public de televiziune care constă în prestarea de servicii mass-media de televiziune nu constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros în sensul acestei dispoziții.

Cu privire la cea de a doua întrebare preliminară

39. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă serviciile prestate de un radiodifuzor public pot fi considerate servicii scutite de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112, ca urmare a faptului că acestea sunt finanțate din subvenții de la bugetul de stat și în măsura în care sunt finanțate în acest mod.

40. Instanța de trimitere adresează această întrebare în cazul în care, în răspunsul la prima întrebare, serviciile furnizate de un radiodifuzorul public finanțate din subvenții de la bugetul de stat sunt considerate ca fiind supuse TVA-ului. În opinia noastră, această întrebare merită însă examinată și în cazul în care răspunsul la prima întrebare este cel pe care îl propunem. Astfel, indiferent dacă activitatea radiodifuzorului public este considerată ca fiind în afara domeniului de aplicare al TVA-ului sau scutită de TVA, rămâne de stabilit în ce măsură radiodifuzorul public are dreptul de a deduce TVA-ul datorat sau achitat în amonte. Acesta este obiectul celei de a treia și al celei de a patra întrebări preliminare. Analiza celei de a doua întrebări va permite să se distingă activitățile de interes general ale radiodifuzorului public[23] de activitățile de natură comercială ale acestuia.

Activități de natură comercială ale radiodifuzorilor publici

41. Articolul 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112 impune scutirea de TVA a „alt[or] activități decât cele de natură comercială efectuate de organismele publice de radio și televiziune”. În plus, potrivit jurisprudenței Curții menționate mai sus[24] și propunerii noastre de răspuns la prima întrebare preliminară, serviciile furnizate de radiodifuzorii publici (organismele publice de radio și televiziune) nu sunt supuse TVA-ului în măsura în care nu pot fi considerate ca fiind efectuate cu titlu oneros. În schimb, sunt taxabile (în sensul că sunt supuse TVA-ului și nu sunt

[23] Articolul 132 din Directiva 2006/112 figurează în capitolul 2 din titlul IX din această directivă, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”.

[24] Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

scutite de această taxă) operațiunile efectuate de aceste organisme în cadrul „activităților de natură comercială” ale acestora. Aplicarea corectă a sistemului comun de TVA în privința operațiunilor efectuate de acești radiodifuzori necesită astfel stabilirea sensului noțiunii de „activități de natură comercială”.

42. Nici articolul 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112, nici altă dispoziție din această directivă nu definesc noțiunea de „activități de natură comercială”. În special, această noțiune nu trebuie asimilată noțiunii de „activitate economică”, definită la articolul 9 alineatul (1) din directiva menționată, întrucât această noțiune include și operațiunile scutite. Astfel, definiția noțiunii de „activități de natură comercială” trebuie construită în raport cu economia generală și cu finalitatea articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112.

43. Mai întâi, în opinia noastră, trebuie asimilate activităților de natură comercială doar operațiunile efectuate cu titlu oneros în sensul articolului 2 din Directiva 2006/112. Astfel, având în vedere că activitățile de natură comercială ale radiodifuzorilor publici reprezintă o excepție de la principiul general al scutirii activității acestora, ele trebuie să se refere la operațiuni taxabile, așadar efectuate cu titlu oneros, întrucât doar asemenea operațiuni pot beneficia de scutire. Prin urmare, serviciile furnizate de radiodifuzorii publici, care, ca urmare a modului lor de finanțare, nu pot fi considerate ca fiind efectuate cu titlu oneros, nu intră în sfera noțiunii de „activități de natură comercială” ale acestor radiodifuzori. Cu alte cuvinte, activitățile radiodifuzorului public finanțate din subvenții de la bugetul de stat nu pot fi considerate activități de natură comercială, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112.

44. Activitatea principală a organismelor de radio și televiziune constă în difuzarea de programe [25]. În cazul radiodifuzorilor publici, această activitate este adesea finanțată din două tipuri de surse. Prima o reprezintă resursele publice, fie sub forma unei taxe de abonament, precum în cauza în care a fost pronunțată Hotărârea Český rozhlas [26], fie sub forma unei subvenții, precum în prezenta cauză. A doua sursă este difuzarea de publicitate și alte „comunicări comerciale audiovizuale” (sponsorizare, teleshopping și plasare de produse), pentru a utiliza terminologia Directivei 2010/13/UE [27], sau echivalentele radio ale acestora.

45. În măsura în care comunicările de acest tip sunt difuzate cu titlu oneros - și, de regulă, sunt, pentru că acesta este rolul lor -, ele reprezintă prestare de servicii efectuată cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 și intră în sfera noțiunii de activități de natură comercială ale radiodifuzorilor publici în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din directiva menționată. Prin urmare, sunt, în principiu, taxabile, baza de impozitare fiind prețul pe care clienții de publicitate îl plătesc pentru difuzarea acestor conținuturi.

46. Este însă evident că veniturile din difuzarea acestor comunicări nu sunt utilizate exclusiv pentru acoperirea costurilor acestei difuzări, care sunt, de altfel, minime în raport cu totalitatea costurilor de funcționare a organismelor de radio și televiziune. Scopul difuzării de publicitate și de alte asemenea comunicări contra cost este finanțarea activității principale a acestor

[25] În prezentele concluzii, ne axăm pe activitatea principală a radiodifuzorilor publici, care face și obiectul întrebărilor preliminare, și anume pe activitatea de difuzare de programe. Radiodifuzorii menționați pot efectua și alte operațiuni, de exemplu vânzarea de drepturi de proprietate intelectuală, servicii de închiriere de echipamente, organizarea de evenimente culturale etc. Aceste operațiuni sunt, de regulă, efectuate cu titlu oneros și, în afara unor cazuri excepționale, intră în sfera activităților de natură comercială ale radiodifuzorilor publici, fiind, așadar, supuse TVA-ului. Le vom omite însă în continuare, întrucât nu creează aceleași dificultăți de interpretare precum activitatea de difuzare.

[26] Hotărârea din 22 iunie 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

[27] A se vedea articolul 1 alineatul (1) litera (h) din 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 (Directiva serviciilor mass-media audiovizuale) (JO 2010, L 95, p. 1).

radiodifuzori publici, care constă în difuzarea de programe, și anume, în termeni mai generali, a tuturor conținuturilor, cu excepția comunicărilor comerciale, în situația în care, pentru difuzarea acestor programe, radiodifuzorul nu percepe o remunerație de la beneficiari. Se ridică astfel problema în ce mod difuzarea acestor programe de către radiodifuzorii publici, în măsura în care este finanțată din venituri provenite din difuzarea de comunicări comerciale, ar trebui tratată din punctul de vedere al normelor referitoare la TVA.

47. În cazul radiodifuzorilor privați finanțați în întregime din venituri provenite din comunicări comerciale contra cost, se consideră că ansamblul activităților lor, și anume atât difuzarea de comunicări comerciale contra cost, cât și difuzarea altor conținuturi, reprezintă una și aceeași activitate. În consecință, în scopul aplicării normelor referitoare la TVA, costul activității de difuzare este considerat în întregime drept cost al unor operațiuni taxabile, reprezentate de serviciile de difuzare de comunicări comerciale contra cost [28].

48. În cazul radiodifuzorilor publici, situația este mai complicată. În primul rând, aceștia sunt finanțați, de obicei, parțial din fonduri publice (sub formă de taxă de abonament sau subvenție), astfel încât, potrivit jurisprudenței existente a Curții [29] și propunerii noastre de răspuns la prima întrebare preliminară, activitatea acestora, în această măsură, nu este supusă TVA-ului. În al doilea rând însă, chiar și în măsura în care activitățile lor sunt supuse TVA-ului, acestea sunt în principiu scutite în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112, cu excepția activităților de natură comercială. Astfel, rămâne de soluționat aspectul dacă difuzarea altor programe decât comunicările comerciale contra cost, în măsura în care este finanțată din venituri provenite din aceste comunicări, trebuie calificată ca activitate de natură comercială a radiodifuzorilor publici.

Principii referitoare la ajutorul de stat

49. Actul care, în sistemul de drept al Uniunii, reglementează în mod detaliat distincția dintre activitățile de interes general ale radiodifuzorilor publici și activitățile de natură comercială ale acestora este Comunicarea Comisiei cu privire la aplicarea normelor privind ajutoarele de stat serviciilor publice de radiodifuziune [30] (denumită în continuare „comunicarea Comisiei”). Lectura acesteia indică faptul că, în opinia Comisiei, trebuie asimilate activităților comerciale în primul rând difuzarea de comunicări comerciale cu plată, activitatea de comerț electronic și servicii asemănătoare [31], precum și serviciile pentru care organismul public percepe taxe de la beneficiari. În schimb, difuzarea gratuită a altor conținuturi constituie sau, în orice caz, poate constitui o activitate de interes general [32].

50. Dacă aceste criterii ar fi aplicate în contextul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112, ar însemnă că activitatea taxabilă este reprezentată doar de difuzarea de comunicări comerciale cu plată, iar toate celelalte activități de difuzare fie nu ar fi supuse TVA-ului, fie ar fi scutite cu titlu de activități de interes general.

[28] A se vedea în această privință, și Concluziile prezentate în cauza Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, punctul 53).

[29] Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[30] JO 2009, C 257, p. 1.

[31] A se vedea în special punctele 48, 49 și 57 din comunicarea Comisiei.

[32] A se vedea în special punctul 65 din comunicarea Comisiei.

51. Trebuie însă să avem în vedere că comunicarea Comisiei nu urmărește aceleași obiective precum Directiva 2006/112, în special articolul 132 alineatul (1) litera (q) din aceasta. Comunicarea menționată urmărește, pe de o parte, să asigure statelor membre libertatea în definirea misiunii organismelor publice de radiodifuziune [33] și, pe de altă parte, să prevină comportamentele anticoncurențiale, precum supracompensația costurilor serviciului public și subvențiile încrucișate ale activităților de natură comercială [34]. În schimb, nu este problematică finanțarea misiunii de serviciu public din veniturile provenite din activitățile comerciale. Din punctul de vedere al acestor obiective, este întemeiată o delimitare restrictivă a sferei activităților considerate ca fiind comerciale.

52. În schimb, obiectivul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112 constă, pe de o parte, în reducerea costurilor unei activități de interes general prin scutirea acesteia de la plata TVA-ului și, pe de alta, în prevenirea denaturării concurenței, care ar putea rezulta din scutirea unei activități desfășurate în condiții de concurență cu operatorii privați. Pentru atingerea acestor obiective nu este necesară o definiție atât de restrânsă ca în comunicarea Comisiei a sferei noțiunii de „activități de natură comercială” ale radiodifuzorilor publici. Astfel, din punctul de vedere al normelor de concurență, este suficient ca activitatea acestor radiodifuzori să fie supusă taxei în ceea ce privește serviciile furnizate cu titlu oneros, și anume serviciile de difuzare de comunicări comerciale, întrucât în acest mod se asigură faptul că radiodifuzorii menționați operează pe această piață în aceleași condiții ca radiodifuzorii privați. În schimb, calificarea difuzării altor conținuturi, în măsura în care este finanțată din venituri provenite din transmisia de comunicări comerciale cu plată, ca nefiind supusă TVA-ului sau ca fiind scutită nu contribuie cu nimic la îndeplinirea obiectivelor articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112. Dimpotrivă, poate contribui la creșterea costurilor acestei activități, întrucât unicul efect al acestei calificări ar fi privarea radiodifuzorilor publici de dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat în amonte pentru bunurile și serviciile utilizate în scopul desfășurării acestei activități.

53. Având în vedere cele de mai sus, considerăm că criteriile de delimitare a activităților de interes general ale radiodifuzorilor publici de activitățile de natură comercială ale acestora adoptate în comunicarea Comisiei nu trebuie transferate în contextul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112.

Interpretarea propusă de BNT

54. Cu privire la această distincție, BNT prezintă, în observațiile sale, un punct de vedere interesant. Dacă înțelegem bine această poziție, BNT consideră ca fiind activitate de natură comercială difuzarea tuturor programelor care, în opinia sa, atrag telespectatorii, permițând astfel vânzarea de timp de emisie destinat publicității. Este vorba în principal despre transmisiile de evenimente sportive, filme străine sau programe de divertisment. În acest temei, în perioada în discuție în procedura principală, BNT a dedus în întregime TVA-ul datorat sau achitat aferent componentelor costului difuzării acestor programe. În schimb, difuzarea altor tipuri de programe este efectuată, în opinia BNT, în cadrul misiunii de serviciu public și, ca atare, nu este supusă TVA-ului.

55. Această poziție este însă, în opinia noastră, eronată din două motive.

[33] A se vedea în special punctul 47 din comunicarea Comisiei.

[34] A se vedea în special punctele 70-76 din comunicarea Comisiei.

56. În primul rând, clasificarea programelor adoptată de BNT în programe care generează venituri din publicitate și programe care nu generează asemenea venituri ni se pare arbitrară și nu neapărat conformă cu realitatea. Pot fi identificate cu ușurință categorii de programe care îndeplinesc *par excellence* criteriile misiunii de serviciu public și, în același timp, atrag, de regulă, un număr mare de telespectatori, fiind un „suport” excelent de publicitate, de exemplu programele informative. În schimb, categorii de programe pe care BNT le consideră comerciale pot fi foarte bine incluse în activitatea de interes general a radiodifuzorilor publici. Acest interes este legat de „nevoile democratice, sociale și culturale ale […] societăți[i]” [35], iar aceste nevoi cuprind și domenii precum filmele, sportul sau divertismentul.

57. În al doilea rând, metoda de clasificare propusă de BNT a serviciilor furnizate de aceasta nu ia în considerare un element pe care se bazează sistemul de TVA, și anume legătura dintre bunurile și serviciile pe care o persoană impozabilă le achiziționează pentru nevoile activității sale și livrarea de bunuri sau prestarea de servicii taxabilă pe care o efectuează în cadrul acestei activități. Cu alte cuvinte, pentru ca bunurile și serviciile achiziționate de persoana impozabilă în amonte să poată fi considerate ca fiind utilizate în scopul desfășurării activității sale, costurile de achiziție a acestora trebuie, în principiu, să facă parte dintre elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxabile efectuate de persoana impozabilă în aval [36].

Propunere de răspuns

58. În ceea ce privește costurile de achiziție de bunuri sau servicii care nu sunt utilizate în mod direct în scopul operațiunilor taxabile – cum este cazul programelor difuzate cu titlu gratuit, care au doar o legătură indirectă cu prestarea serviciilor de difuzare de comunicări comerciale cu plată [37] –, acest obiectiv poate fi atins în două moduri. Primul constă în alocarea strictă a anumitor venituri din activitățile taxabile pentru achiziționarea anumitor bunuri sau servicii destinate difuzării de programe gratuite, de exemplu achiziționarea drepturilor de difuzare a unui film sau a unor competiții sportive. Însă, astfel cum observă în mod corect autoritățile fiscale în litigiul principal, acest lucru presupune ținerea unei contabilități separate care să permită o asemenea asociere a veniturilor cu cheltuielile.

59. Al doilea mod constă în calcularea proporției în care activitățile difuzorului public sunt finanțate din subvenții de la bugetul de stat (sau prin intermediul unei taxe de abonament) și a proporției în care acestea sunt finanțate din venituri provenite din operațiuni taxabile. Această a doua valoare, după deducerea eventualelor venituri din operațiuni scutite în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112, va reflecta ponderea activităților de natură comercială ale radiodifuzorului public în ansamblul activităților acestuia. Conform acestei proporții se vor putea atribui apoi acestor activități cheltuielile efectuate de radiodifuzorul public, fără a fi necesară o atribuire strictă a diverselor componente ale costurilor activităților de natură comercială sau activităților de interes general [38].

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

36 A se vedea, recent, Hotărârea din 12 noiembrie 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, punctele 41 și 42).

37 Această legătură constă în faptul că, pe de o parte, aceste emisiuni atrag publicul, astfel încât difuzarea comunicărilor comerciale are sens, iar pe de altă parte, difuzarea lor este finanțată din veniturile provenite din transmisia respectivelor comunicări comerciale.

38 Mai precis, adăugăm că comunicarea Comisiei interzice, în principiu, ca finanțarea publică a radiodifuzorilor publici să genereze profit pentru aceștia (a se vedea punctele 72-74 din această comunicare). Astfel, dacă aplicarea legislației privind TVA-ul trebuie să respecte normele privind ajutoarele de stat, orice excedent al veniturilor față de cheltuieli, dincolo de limitele admise de această comunicare, trebuie atribuit activităților de natură comercială.

60. În opinia noastră, ar trebui, așadar, să se constate că noțiunea de „activități de natură comercială” ale radiodifuzorilor publici în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112 cuprinde nu doar serviciile prestate cu titlu oneros în sens strict, precum difuzarea de comunicări comerciale, dar și serviciile pentru care destinatarii nu achită o taxă, în special difuzarea de programe disponibile în mod gratuit, în măsura în care acestea sunt finanțate din veniturile provenite din prima categorie de servicii.

61. Apreciem că această poziție este conformă cu punctele de vedere exprimate de guvernul spaniol și de Comisie în observațiile prezentate în prezenta cauză [39]. Această poziție este susținută, în opinia noastră, și de Liniile directoare ale Comitetului TVA, astfel cum rezultă din a 52-a reuniune din 28 și 29 mai 1997 [40]. Statele membre au considerat atunci, „aproape în unanimitate”, că singura activitate a radiodifuzorilor publici care nu este o activitate de natură comercială este difuzarea de programe finanțate din fonduri publice (și anume fie prin intermediul unei taxe de abonament, fie din subvenții). Prin urmare, în mod logic, difuzarea de programe, în măsura în care este finanțată din venituri provenite din activități de natură comercială, trebuie asimilată unei activități de natură comercială.

62. Având în vedere cele de mai sus, propunem ca la cea de a doua întrebare să se răspundă că articolul 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că noțiunea de „activități de natură comercială” ale organismelor publice de radio și televiziune, în sensul acestei dispoziții, cuprinde operațiunile efectuate cu titlu oneros și care nu reprezintă activități de interes general, precum și serviciile prestate cu titlu gratuit, în măsura în care sunt finanțate din venituri provenite din aceste operațiuni cu titlu oneros.

Cu privire la cea de a treia și cea de a patra întrebare preliminară

63. Prin intermediul celei de a treia și al celei de a patra întrebări preliminare, care propunem să fie examinate împreună, instanța de trimitere urmărește în esență să se stabilească sfera dreptului unui radiodifuzor public de deducere a TVA-ului datorat sau achitat pentru bunurile și serviciile pe care le achiziționează pentru nevoile activității sale, în situația în care această activitate este finanțată atât din subvenții de la bugetul de stat, cât și din venituri provenite din activități de natură comercială.

64. Am analizat deja această chestiune în detaliu cu privire la un radiodifuzor public finanțat prin intermediul unei taxe de abonament în Concluziile prezentate în cauza Český rozhlas [41]. Această problemă nu a făcut însă obiectul întrebărilor preliminare în acea cauză și nu a fost soluționată de Curte în hotărârea pronunțată. În opinia noastră, concluziile menționate pot fi aplicate în cauza în speță. În lumina prezentei cauze, am dori să adăugăm următoarele observații.

[39] Trebuie însă să subliniem că nu aderăm la punctul de vedere al Comisiei potrivit căruia, în situația în care activitatea radiodifuzorului este finanțată, în întregime sau parțial, din venituri provenite din difuzarea de comunicări comerciale, difuzarea programelor are un caracter accesoriu în raport cu difuzarea acestor comunicări comerciale, iar singurii destinatari ai serviciilor acestui radiodifuzor sunt clienții de publicitate. În opinia noastră, este vorba mai curând despre o situație în care serviciile prestate pentru telespectatori sau ascultători (difuzarea de programe) sunt finanțate de beneficiarii altor servicii, și anume serviciile de difuzare a comunicărilor comerciale. Acest lucru nu modifică însă calificarea respectivelor servicii din punctul de vedere al TVA-ului.

[40] Documentul XXI/1500/96.

[41] Concluziile prezentate în cauza C-11/15, EU:C:2016:181, punctele 44-63.

Modalități de deducere a taxei pentru activitățile mixte

65. Potrivit jurisprudenței constante a Curții, operațiunile efectuate de o persoana impozabilă care nu sunt supuse TVA-ului, de exemplu ca urmare a faptului că nu sunt efectuate cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva 2006/112, nu conferă dreptul de deducere a taxei datorate sau achitate pentru bunurile și serviciile achiziționate pentru aceste operațiuni. Este același principiu care este valabil pentru operațiunile scutite [42].

66. Principiul menționat este ușor de aplicat cu privire la bunurile și serviciile achiziționate de o persoană impozabilă exclusiv pentru operațiunile sale netaxabile – persoana impozabilă nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA-ului achitat pentru aceste bunuri și servicii.

67. Dificultatea apare în ceea ce privește bunurile și serviciile pe care persoana impozabilă le utilizează atât pentru operațiunile sale taxabile, cât și pentru operațiunile scutite și pentru cele netaxabile. Într-o asemenea situație, dreptul de deducere este conferit persoanei impozabile proporțional cu ponderea bunurilor și serviciilor achiziționate în cadrul operațiunilor sale taxabile.

68. Dacă însă, în ceea ce privește operațiunile scutite de TVA, articolele 173-175 din Directiva 2006/112 cuprind reguli detaliate de calcul al acestei proporții, dispozițiile menționate nu se aplică operațiunilor care nu sunt supuse taxei. În această situație, revine dreptului național al fiecărui stat membru sarcina să reglementeze modalitățile de calcul al acesteia, cu respectarea economiei și finalității sistemului comun de TVA. Modalitățile respective trebuie să permită luarea în considerare în mod obiectiv a ponderii costurilor aferente operațiunilor taxabile și celor netaxabile [43].

Aplicabilitatea în privința radiodifuzorilor publici

69. În speță, astfel cum rezultă din răspunsul care propunem să fie oferit la prima întrebare preliminară, radiodifuzorul public nu efectuează operațiuni supuse TVA-ului, în măsura în care activitatea sa este finanțată din subvenții de la bugetul de stat. Această activitate nu îi conferă, așadar, dreptul de deducere a TVA-ului achitat pentru bunurile și serviciile utilizate în scopul desfășurării sale.

70. În schimb, după cum rezultă din propunerea noastră de răspuns la cea de a doua întrebare preliminară, în măsura în care activitățile unui radiodifuzor public sunt finanțate din venituri provenite din transmisia de comunicări comerciale cu titlu oneros și din alte operațiuni taxabile, aceste activități constituie activități de natură comercială, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112. Activitățile respective trebuie considerate în întregime ca fiind activități efectuate cu titlu oneros și care conferă, prin urmare, dreptul de deducere a taxei datorate sau achitate pentru bunurile și serviciile utilizate în scopul desfășurării acestor activități.

71. În consecință, un radiodifuzor public ale cărui activități sunt finanțate atât din subvenții de la bugetul de stat și din eventuale operațiuni scutite, cât și din venituri provenite din operațiuni taxabile are dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat pentru bunurile și serviciile utilizate în scopul desfășurării acestor activități în măsura în care activitățile sale sunt finanțate din aceste ultime venituri.

42 A se vedea, recent, Hotărârea din 8 mai 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punctele 26 și 27).

43 A se vedea, recent, Hotărârea din 8 mai 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punctele 28 și 29).

72. Astfel cum am amintit, Directiva 2006/112 nu stabilește modalitățile de calcul al proporției costurilor care pot fi atribuite activităților netaxabile. Acest aspect intră, așadar, sub incidența dreptului național al fiecărui stat membru. Astfel, suntem de acord cu teza Comisiei exprimată în răspunsul la întrebarea Curții potrivit căreia statele membre pot, însă nu sunt obligate să aplice prin analogie normele prevăzute la articolele 173-175 din această directivă pentru operațiunile taxabile și operațiunile scutite.

73. Adoptarea definiției propuse de noi a activităților de natură comercială ale radiodifuzorilor publici permite în special aplicarea metodei de bază de calcul al acestei proporții, stabilită la articolul 174 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Potrivit acestei metode, dreptul de a deduce TVA-ul datorat sau achitat în amonte este conferit în mod proporțional cu valoarea cifrei de afaceri aferente operațiunilor taxabile raportată la valoarea totală a cifrei de afaceri a persoanei impozabile. Aplicând această metodă în privința radiodifuzorilor publici finanțați atât din subvenții de la bugetul de stat, cât și din operațiuni efectuate cu titlu oneros, ar trebui ca numărătorul raportului să fie reprezentat de valoarea cifrei de afaceri aferente acestor operațiuni, iar numitorul să fie reprezentat de valoarea acestei cifre de afaceri plus valoarea subvențiilor. Apoi, dacă radiodifuzorul a efectuat operațiuni cu titlu oneros, dar care sunt scutite de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112, la proporția astfel obținută ar trebui să se aplice normele prevăzute la articolele 173-175 din această directivă, pentru a obține proporția finală de deducere de către respectivul radiodifuzor a TVA-ului datorat sau achitat în amonte.

74. Desigur, statele membre pot adopta alte reguli de calcul al proporției menționate, cu condiția ca acestea să respecte criteriile indicate la punctul 68 din prezentele concluzii.

75. Având în vedere cele de mai sus, propunem ca la cea de a treia și la cea de a patra întrebare preliminară să se răspundă că articolul 168 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că un radiodifuzor public ale cărui activități sunt finanțate atât din subvenții de la bugetul de stat, cât și din venituri provenite din operațiuni supuse TVA-ului are dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat pentru bunurile și serviciile utilizate pentru nevoile acestor activități în măsura în care activitățile sale sunt finanțate din venituri provenite din operațiuni taxabile.

Concluzie

76. Având în vedere ansamblul considerațiilor de mai sus, propunem ca la întrebările preliminare adresate de Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria) să se răspundă în modul următor:

1) Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că, în măsura în care este finanțată din subvenții de la bugetul de stat, activitatea unui organism public de televiziune care constă în prestarea de servicii mass-media de televiziune nu constituie o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros în sensul acestei dispoziții.

2) Articolul 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că noțiunea de „activități de natură comercială” ale organismelor publice de radio și televiziune, în sensul acestei dispoziții, cuprinde operațiunile efectuate cu titlu oneros și care nu constituie activități de interes general, precum și serviciile prestate cu titlu gratuit, în măsura în care sunt finanțate din venituri provenite din aceste operațiuni efectuate cu titlu oneros.

3) Articolul 168 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că un radiodifuzor public ale cărui activități sunt finanțate atât din subvenții de la bugetul de stat, cât și din venituri provenite din operațiuni supuse TVA-ului are dreptul de deducere a TVA-ului datorat sau achitat pentru bunurile și serviciile utilizate pentru nevoile acestor activități în măsura în care activitățile sale sunt finanțate din venituri provenite din operațiuni taxabile.