

Ediție provizorie

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 (g) – 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

- 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.
- 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.
- 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 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 plăti, următoarele sume:

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

(b) TVA datorată pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestațiilor 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 datorat? sau achitat? pentru importul de bunuri în statul membru în cauz?."

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

„În cazul bunurilor sau serviciilor utilizate de o persoan? impozabil? atât pentru opera?iuni care dau drept de deducere în conformitate cu articolele 168, 169 și 170, cât și pentru opera?iuni care nu dau drept de deducere a TVA, deducerea este permis? numai pentru partea din TVA care poate fi atribuit? primelor tranzac?ii."

### ***Dreptul bulgar***

9. În temeiul articolului 6 alineatul 3 din Zakon za radioto i televiziata (Legea privind radioul și televiziunea), Balgarska natsionalna televizia (denumit? în continuare „BNT”) este o persoan? juridic?, furnizor public na?ional de servicii mass-media audiovizuale. Potrivit articolului 70 alineatul 3 din această lege, BNT este finan?at? din subven?ii de la bugetul de stat, venituri din publicitate etc. și alte surse.

10. Directiva 2006/112 a fost transpus? în legisla?ia bulgar? prin Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea ad?ugată?). Articolul 42 din această lege scute?te de TVA printre altele activitatea BNT, în m?sura în care aceasta este finan?at? de la bugetul de stat.

### **Situa?ia de fapt, procedura și întreb?rile preliminare**

11. BNT este organismul public bulgar de televiziune, și anume o entitate a c?rei activitate poate beneficia, în principiu, de scutirea prev?zută la articolul 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112. BNT este finan?at? par?ial din subven?ii de la bugetul de stat și par?ial din venituri provenite din propriile activit?i de natur? comercial?. Aceste activit?i constau atât în difuzarea de con?inut plătit, în special publicitate, cât și în alte activit?i decât cea de difuzare, precum vânzarea de drepturi de proprietate intelectual? sau închirierea de echipamente.

12. Litigiul principal se refer? la dreptul BNT de a deduce taxa datorat? sau achitat? pentru achizi?ionarea de c?tre aceasta de bunuri și servicii utilizate în scopul desf?șur?rii activit?ii sale. Acest litigiu rezult? din modul diferit în care BNT și autorit?ile fiscale bulgare percep activitatea BNT din punctul de vedere al TVA-ului. Astfel, în opinia BNT, subven?ia de la bugetul de stat nu poate fi considerat? o contrapresta?ie pentru difuzarea unui program și se situeaz?, în consecin??, complet în afara domeniului de aplicare al sistemului de TVA. BNT concluzioneaz?, a?adar, c?, în ceea ce prive?te bunurile și serviciile utilizate în scopul desf?șur?rii activit?ii sale finan?ate atât din subven?ii, cât și din venituri provenite din activit?i comerciale, are dreptul de a deduce integral taxa datorat?. În schimb, autorit?ile fiscale consider? c?, în m?sura în care este finan?at? de la bugetul de stat, activitatea BNT beneficiaz? de scutirea prev?zută la articolul 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112, astfel încât dreptul de deducere este conferit doar propor?ional, în m?sura în care activitatea de difuzare a BNT este finan?at? din venituri provenite din activit?i comerciale.

13. Acest litigiu a condus la emiterea deciziei de impunere din 14 decembrie 2016, prin care autoritatea fiscal? a impus rectificarea cuantumului declarat de BNT cu titlu de deducere a taxei datorate pentru perioada cuprins? între 1 septembrie 2015 și 31 martie 2016. BNT a formulat o contesta?ie împotriva acestei decizii, care a fost respins? de autoritatea fiscal? parte în litigiul principal prin decizia din 27 februarie 2017. Aceast? din urm? decizie a fost atacat? de BNT la instan?a 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 (g) 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

c?ruia o prestare de servicii, în sensul acestei directive, poate consta între altele în prestarea de servicii efectuat? pe baza unui ordin emis de o autoritate public? sau în numele unei autorit?i publice sau potrivit legii(5). Aceasta este situa?ia, în opinia instan?ei men?ionate, în cazul activit?ii BNT, care este exercitat? potrivit legii. Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativ? Suprem?) a invocat în aceast? privin?? Hot?rârea Cur?ii Le Rayon d'Or(6). Totodat?, aceasta a considerat c?, având în vedere modul diferit de finan?are a BNT în raport cu radiodifuzorii publici finan?a?i prin intermediul unei taxe de abonament, în cazul BNT nu este aplicabil? Hot?rârea Cur?ii ?eský rozhlas(7).

19. Pozi?ia autorit?ilor fiscale în litigiul principal este aceea?i cu cea re?inut? în hot?rârea din 23 aprilie 2018 men?ionat? mai sus.

20. Chestiunea dac? concluziile care decurg din Hot?rârea ?eský rozhlas(8) se aplic? în situa?ia unui radiodifuzor public finan?at din subven?ii de la Trezoreria Statului este esen?ial? pentru r?spunsul la prima întrebare preliminar? în prezenta cauz?. Relu?m, a?adar, pe scurt aceast? hot?râre.

#### *Hot?rârea ?eský rozhlas*

21. În Hot?rârea ?eský rozhlas(9), Curtea a reamintit mai întâi jurispruden?a sa anterioar? potrivit c?reia o prestare de servicii nu este efectuat? „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 punctul 1 din Directiva 77/388/CEE(10), ?i, prin urmare, nu este imposibil? decât în cazul în care între prestator ?i beneficiar exist? un raport juridic în cadrul c?ruia au loc presta?ii reciproce, plata primit? de prestator constituind contravaloarea efectiv? a serviciului furnizat beneficiarului(11). Prin urmare, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, no?iunea de „prest?ri de servicii efectuate cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 punctul 1 din Directiva 77/388, presupune existen?a unei leg?turi directe între serviciul prestat ?i contravaloarea primit?(12).

22. Apoi Curtea a constatat c? nu exista un asemenea raport juridic între radiodifuzorul public finan?at prin intermediul unei taxe de abonament ?i persoanele obligate la plata acestui abonament. Astfel, pe de o parte, aceast? obliga?ie nu era condi?ionat? de utilizarea efectiv? a serviciilor radiodifuzorului public, ci doar de de?inerea unui receptor, iar pe de alt? parte, accesul la aceste servicii nu era condi?ionat de plata abonamentului. Acest abonament nu reprezint? o plat? pentru serviciul furnizat de radiodifuzorul public(13).

23. Curtea a respins ?i argumentul guvernului ceh potrivit c?ruia exista un asemenea raport juridic între radiodifuzorul public ?i stat, care îi asigura finan?area prin stabilirea obliga?iei de plat? a abonamentului(14).

24. De asemenea, Curtea a respins posibilitatea aplic?rii în cazul radiodifuzorului public finan?at prin intermediul unei taxe de abonament a solu?iei care rezult? din Hot?rârea Le Rayon d'Or(15). Astfel, Curtea a ar?tat c?, în cauza în care a fost pronun?at? aceast? hot?râre, exista o leg?tur? direct? între serviciile prestate ?i contrapartida primit? – chiar dac? aceast? contrapartid? era pl?tit? sub forma unei sume forfetare –, astfel încât aceast? plat? forfetar? reprezenta contrapartida pentru serviciile prestate cu titlu oneros ?i, în acest temei, intra în domeniul de aplicare al TVA?ului. În schimb, în cazul radiodifuzorului public finan?at prin intermediul unei taxe de abonament nu exist? aceast? leg?tur? direct?(16).

25. Având în vedere cele de mai sus, Curtea a statuat c? o activitate de radiodifuziune public?, precum cea în discu?ie în litigiul principal din cauza în care a fost pronun?at? Hot?rârea ?eský rozhlas, finan?at? printr-o tax? legal? obligatorie pl?tit? de persoanele care de?in în proprietate sau în posesie un receptor radio ?i exercitat? de o societate de radiodifuziune creat? prin lege nu constituie o prestare de servicii „efectuat? 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).

#### *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 încredinșând 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 s-a aibut 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 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 destinat 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 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 s? se r?spund? la prima întrebare preliminar? c? articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c?, în m?sura în care este finan?at? din subven?ii de la bugetul de stat, activitatea unui organism public de televiziune care const? în prestarea de servicii mass?media de televiziune nu constituie o prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros în sensul acestei dispozi?ii.

### ***Cu privire la cea de a doua întrebare preliminar?***

39. Prin intermediul celei de a doua întreb?ri preliminare, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? 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 c? acestea sunt finan?ate din subven?ii de la bugetul de stat ?i în m?sura în care sunt finan?ate în acest mod.

40. Instan?a de trimitere adreseaz? aceast? întrebare în cazul în care, în r?spunsul la prima întrebare, serviciile furnizate de un radiodifuzor public finan?ate din subven?ii de la bugetul de stat sunt considerate ca fiind supuse TVA?ului. În opinia noastr?, aceast? întrebare merit? îns? examinat? ?i în cazul în care r?spunsul la prima întrebare este cel pe care îl propunem. Astfel, indiferent dac? activitatea radiodifuzorului public este considerat? ca fiind în afara domeniului de aplicare al TVA?ului sau scutit? de TVA, r?mâne de stabilit în ce m?sur? radiodifuzorul public are dreptul de a deduce TVA?ul datorat sau achitat în amonte. Acesta este obiectul celei de a treia ?i al celei de a patra întreb?ri preliminare. Analiza celei de a doua întreb?ri va permite s? se disting? activit??ile de interes general ale radiodifuzorului public(23) de activit??ile de natur? comercial? ale acestuia.

### ***Activit??i de natur? comercial? ale radiodifuzorilor publici***

41. Articolul 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112 impune scutirea de TVA a „alt[or] activit??i decât cele de natur? comercial? efectuate de organisme publice de radio ?i televiziune”. În plus, potrivit jurispruden?ei Cur?ii men?ionate mai sus(24) ?i propunerii noastre de r?spuns la prima întrebare preliminar?, serviciile furnizate de radiodifuzorii publici (organisme publice de radio ?i televiziune) nu sunt supuse TVA?ului în m?sura în care nu pot fi considerate ca fiind efectuate cu titlu oneros. În schimb, sunt taxabile (în sensul c? sunt supuse TVA?ului ?i nu sunt scutite de aceast? tax?) opera?iunile efectuate de aceste organisme în cadrul „activit??ilor de natur? comercial?” ale acestora. Aplicarea corect? a sistemului comun de TVA în privin?a opera?iunilor efectuate de ace?ti radiodifuzori necesit? astfel stabilirea sensului no?iunii de „activit??i de natur? comercial?”.

42. Nici articolul 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112, nici alt? dispozi?ie din aceast? directiv? nu definesc no?iunea de „activit??i de natur? comercial?”. În special, aceast? no?iune nu trebuie asimilat? no?iunii de „activitate economic?”, definit? la articolul 9 alineatul (1) din directiva men?ionat?, întrucât aceast? no?iune include ?i opera?iunile scutite. Astfel, defini?ia no?iunii de „activit??i de natur? comercial?” trebuie construit? în raport cu economia general? ?i cu finalitatea articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112.

43. Mai întâi, în opinia noastr?, trebuie asimilate activit??ilor de natur? comercial? doar opera?iunile efectuate cu titlu oneros în sensul articolului 2 din Directiva 2006/112. Astfel, având în vedere c? activit??ile de natur? comercial? ale radiodifuzorilor publici reprezint? o excep?ie de la principiul general al scutirii activit??ii acestora, ele trebuie s? se refere la opera?iuni taxabile, a?adar efectuate cu titlu oneros, întrucât doar asemenea opera?iuni pot beneficia de scutire. Prin urmare, serviciile furnizate de radiodifuzorii publici, care, ca urmare a modului lor de finan?are, nu

pot fi considerate ca fiind efectuate cu titlu oneros, nu intr? în sfera no?iunii de „activit??i de natur? comercial?” ale acestor radiodifuzori. Cu alte cuvinte, activit??ile radiodifuzorului public finan?ate din subven?ii de la bugetul de stat nu pot fi considerate activit??i de natur? comercial?, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112.

44. Activitatea principal? a organismelor de radio ?i televiziune const? în difuzarea de programe(25). În cazul radiodifuzorilor publici, această activitate este adesea finan?at? din dou? tipuri de surse. Prima o reprezint? resursele publice, fie sub forma unei taxe de abonament, precum în cauza în care a fost pronun?at? Hot?rârea ?eský rozhlas(26), fie sub forma unei subven?ii, precum în prezenta cauz?. A doua surs? este difuzarea de publicitate ?i alte „comunic?ri comerciale audiovizuale” (sponsorizare, teleshopping ?i plasare de produse), pentru a utiliza terminologia Directivei 2010/13/UE(27), sau echivalentele radio ale acestora.

45. În m?sura în care comunic?rile de acest tip sunt difuzate cu titlu oneros ?i, de regul?, sunt, pentru c? acesta este rolul lor , ele reprezint? prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 ?i intr? în sfera no?iunii de activit??i de natur? comercial? ale radiodifuzorilor publici în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din directiva men?ionat?. Prin urmare, sunt, în principiu, taxabile, baza de impozitare fiind pre?ul pe care clien?ii de publicitate îl pl?tesc pentru difuzarea acestor con?inuturi.

46. Este îns? evident c? veniturile din difuzarea acestor comunic?ri nu sunt utilizate exclusiv pentru acoperirea costurilor acestei difuz?ri, care sunt, de altfel, minime în raport cu totalitatea costurilor de func?ionare a organismelor de radio ?i televiziune. Scopul difuz?rii de publicitate ?i de alte asemenea comunic?ri contra cost este finan?area activit??ii principale a acestor radiodifuzori publici, care const? în difuzarea de programe, ?i anume, în termeni mai generali, a tuturor con?inuturilor, cu excep?ia comunic?rilor comerciale, în situa?ia în care, pentru difuzarea acestor programe, radiodifuzorul nu percepe o remunera?ie de la beneficiari. Se ridic? astfel problema în ce mod difuzarea acestor programe de c?tre radiodifuzorii publici, în m?sura în care este finan?at? din venituri provenite din difuzarea de comunic?ri comerciale, ar trebui tratat? din punctul de vedere al normelor referitoare la TVA.

47. În cazul radiodifuzorilor priva?i finan?a?i în întregime din venituri provenite din comunic?ri comerciale contra cost, se consider? c? ansamblul activit??ilor lor, ?i anume atât difuzarea de comunic?ri comerciale contra cost, cât ?i difuzarea altor con?inuturi, reprezint? una ?i aceea?i activitate. În consecin??, în scopul aplic?rii normelor referitoare la TVA, costul activit??ii de difuzare este considerat în întregime drept cost al unor opera?iuni taxabile, reprezentate de serviciile de difuzare de comunic?ri comerciale contra cost(28).

48. În cazul radiodifuzorilor publici, situa?ia este mai complicat?. În primul rând, ace?tia sunt finan?a?i, de obicei, par?ial din fonduri publice (sub form? de tax? de abonament sau subven?ie), astfel încât, potrivit jurispruden?ei existente a Cur?ii(29) ?i propunerii noastre de r?spuns la prima întrebare preliminar?, activitatea acestora, în această m?sur?, nu este supus? TVA?ului. În al doilea rând îns?, chiar ?i în m?sura în care activit??ile lor sunt supuse TVA?ului, acestea sunt în principiu scutite în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112, cu excep?ia activit??ilor de natur? comercial?. Astfel, r?mâne de solu?ionat aspectul dac? difuzarea altor programe decât comunic?rile comerciale contra cost, în m?sura în care este finan?at? din venituri provenite din aceste comunic?ri, trebuie calificat? ca activitate de natur? comercial? a radiodifuzorilor publici.

#### *Principii referitoare la ajutorul de stat*

49. Actul care, în sistemul de drept al Uniunii, reglementează în mod detaliat distinc?ia dintre activit??ile de interes general ale radiodifuzorilor publici ?i activit??ile de natur? comercial? ale

acestora este Comunicarea Comisiei cu privire la aplicarea normelor privind ajutoarele de stat serviciilor publice de radiodifuziune(30) (denumit? în continuare „comunicarea Comisiei”). Lectura acesteia indic? faptul c?, în opinia Comisiei, trebuie asimilate activit?ilor comerciale în primul rând difuzarea de comunic?ri comerciale cu plat?, activitatea de comer? electronic ?i servicii asem?n?toare(31), precum ?i serviciile pentru care organismul public percepe taxe de la beneficiari. În schimb, difuzarea gratuit? a altor con?inuturi 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 însemn? c? activitatea taxabil? este reprezentat? doar de difuzarea de comunic?ri comerciale cu plat?, iar toate celelalte activit?i de difuzare fie nu ar fi supuse TVA?ului, fie ar fi scutite cu titlu de activit?i de interes general.

51. Trebuie îns? s? avem în vedere c? comunicarea Comisiei nu urm?re?te acelea?i obiective precum Directiva 2006/112, în special articolul 132 alineatul (1) litera (q) din aceasta. Comunicarea men?ionat? urm?re?te, pe de o parte, s? asigure statelor membre libertatea în definirea misiunii organismelor publice de radiodifuziune(33) ?i, pe de alt? parte, s? previn? comportamentele anticoncuren?iale, precum supracompensa?ia costurilor serviciului public ?i subven?iile încruci?ate ale activit?ilor de natur? comercial?(34). În schimb, nu este problematic? finan?area misiunii de serviciu public din veniturile provenite din activit?ile comerciale. Din punctul de vedere al acestor obiective, este întemeiat? o delimitare restrictiv? a sferei activit?ilor considerate ca fiind comerciale.

52. În schimb, obiectivul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112 const?, pe de o parte, în reducerea costurilor unei activit?i de interes general prin scutirea acesteia de la plata TVA?ului ?i, pe de alta, în prevenirea denatur?rii concuren?ei, care ar putea rezulta din scutirea unei activit?ii desf??urate în condi?ii de concuren?? cu operatorii priva?i. Pentru atingerea acestor obiective nu este necesar? o defini?ie atât de restrâns? ca în comunicarea Comisiei a sferei no?iunii de „activit?i de natur? comercial?” ale radiodifuzorilor publici. Astfel, din punctul de vedere al normelor de concuren??, este suficient ca activitatea acestor radiodifuzori s? fie supus? taxei în ceea ce prive?te serviciile furnizate cu titlu oneros, ?i anume serviciile de difuzare de comunic?ri comerciale, întrucât în acest mod se asigur? faptul c? radiodifuzorii men?iona?i opereaz? pe aceast? pia?? în acelea?i condi?ii ca radiodifuzorii priva?i. În schimb, calificarea difuz?rii altor con?inuturi, în m?sura în care este finan?at? din venituri provenite din transmisia de comunic?ri comerciale cu plat?, ca nefiind supus? TVA?ului sau ca fiind scutit? nu contribuie cu nimic la îndeplinirea obiectivelor articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112. Dimpotriv?, poate contribui la cre?terea costurilor acestei activit?ii, întrucât unicul efect al acestei calific?ri ar fi privarea radiodifuzorilor publici de dreptul de deducere a TVA?ului datorat sau achitat în amonte pentru bunurile ?i serviciile utilizate în scopul desf??ur?rii acestei activit?ii.

53. Având în vedere cele de mai sus, consider?m c? criteriile de delimitare a activit?ilor de interes general ale radiodifuzorilor publici de activit?ile de natur? comercial? ale acestora adoptate în comunicarea Comisiei nu trebuie transferate în contextul articolului 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112.

#### *Interpretarea propus? de BNT*

54. Cu privire la aceast? distinc?ie, BNT prezint?, în observa?iile sale, un punct de vedere interesant. Dacă în?elegem bine aceast? pozi?ie, BNT consider? ca fiind activitate de natur? comercial? difuzarea tuturor programelor care, în opinia sa, atrag telespectatorii, permi?ând astfel vânzarea de timp de emisie destinat publicit?ii. Este vorba în principal despre transmisiile de evenimente sportive, filme str?ine sau programe de divertisment. În acest temei, în perioada în discu?ie în procedura principal?, 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.

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 [...] societății”<sup>(35)</sup>, 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<sup>(36)</sup>.

#### *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 conținut comercial cu plată<sup>(37)</sup> –, 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 înerea 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 (g) 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<sup>(38)</sup>.

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 *Ěeský 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.

### ***Modalități de deducere a taxei pentru activitățile mixte***

65. Potrivit jurisprudenței constante a Curții, operațiunile efectuate de o persoană 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 permit 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 comunicații comerciale cu titlu oneros și din alte operațiuni taxabile, aceste activități constituie activități de natură comercială, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) 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.

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 finanțată 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 propor?ia astfel ob?inut? ar trebui s? se aplice normele prev?zute la articolele 173-175 din aceast? directiv?, pentru a ob?ine propor?ia final? de deducere de c?tre respectivul radiodifuzor a TVA?ului datorat sau achitat ?n amonte.

74. Desigur, statele membre pot adopta alte reguli de calcul al propor?iei men?ionate, cu condi?ia ca acestea s? respecte criteriile indicate la punctul 68 din prezentele concluzii.

75. Av?nd ?n vedere cele de mai sus, propunem ca la cea de a treia ?i la cea de a patra ?ntrebare preliminar? s? se r?spund? c? articolul 168 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat ?n sensul c? un radiodifuzor public ale c?rui activit??i sunt finan?ate at?t din subven?ii de la bugetul de stat, c?t ?i din venituri provenite din opera?iuni supuse TVA?ului are dreptul de deducere a TVA?ului datorat sau achitat pentru bunurile ?i serviciile utilizate pentru nevoile acestor activit??i ?n m?sura ?n care activit??ile sale sunt finan?ate din venituri provenite din opera?iuni taxabile.

## Concluzie

76. Av?nd ?n vedere ansamblul considera?iilor de mai sus, propunem ca la ?ntreb?rile preliminare adresate de Administrativen sad Sofia?grad (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria) s? se r?spund? ?n modul urm?tor:

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 ad?ugat? trebuie interpretat ?n sensul c?, ?n m?sura ?n care este finan?at? din subven?ii de la bugetul de stat, activitatea unui organism public de televiziune care const? ?n prestarea de servicii mass?media de televiziune nu constituie o prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros ?n sensul acestei dispozi?ii.

2) Articolul 132 alineatul (1) litera (q) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat ?n sensul c? no?iunea de „activit??i de natur? comercial?” ale organismelor publice de radio ?i televiziune, ?n sensul acestei dispozi?ii, cuprinde opera?iunile efectuate cu titlu oneros ?i care nu constituie activit??i de interes general, precum ?i serviciile prestate cu titlu gratuit, ?n m?sura ?n care sunt finan?ate din venituri provenite din aceste opera?iuni efectuate cu titlu oneros.

3) Articolul 168 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat ?n sensul c? un radiodifuzor public ale c?rui activit??i sunt finan?ate at?t din subven?ii de la bugetul de stat, c?t ?i din venituri provenite din opera?iuni supuse TVA?ului are dreptul de deducere a TVA?ului datorat sau achitat pentru bunurile ?i serviciile utilizate pentru nevoile acestor activit??i ?n m?sura ?n care activit??ile sale sunt finan?ate din venituri provenite din opera?iuni taxabile.

1 Limba original?: 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 contr?le des offres des radiodiffuseurs de service public”, ?n Observatoire europ?en de l'audiovisuel, *IRIS Plus 2010-4. M?dias de service public: pas de contenu sans financement*, Strasbourg, 2010, p. 7.

3 Hot?r?rea din 22 iunie 2016, ?esk? rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470, dispozitivul).

4 JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7.

5 Aceast? dispozi?ie nu a fost transpus? ?n mod expres ?n dreptul bulgar, ?ns? Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativ? Suprem?) a apreciat c? are efect direct. Cu privire la acest ultim aspect, aceast? instan?? are, ?n opinia noastr?, dreptate, ?ntruc?t 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.

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

10 Așa cum a fost 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).

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.

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.

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).

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).

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

29 Hotărârea din 22 iunie 2016, Šeský 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.

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

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

35 Protocolul (nr. 29) privind sistemul de radiodifuziune publică în statele membre, anexat la Tratatul 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.

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.

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).