Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. SZPUNAR
fremsat den 17. marts 2016[1]

Sag C-11/15

Odvolací finanční ředitelství
mod
Český rozhlas

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Nejvyšší správní soud (øverste forvaltningsdomstol, Den Tjekkiske Republik))

»Skattesystem — merværdiomsætningsafgift — afgiftsfritagelse — virksomhed, der udøves af offentlige radio- og tv-selskaber, der ikke har kommerciel karakter — public service radio- og tv-virksomhed — finansiering via obligatoriske licenser — kvalifikation af en sådan tjenesteydelse«

Indledning

1. Merværdiafgiften (moms) er baseret på en dobbelt mekanisme, nemlig betaling af udgående afgift og fradrag af indgående afgift. Med denne mekanisme bliver denne afgift neutral set ud fra de økonomiske aktørers synspunkt, og kun forbrugerne bærer den finansielle byrde.

2. For at sikre skatteforvaltningen, at de beløb, den har krav på, rent faktisk opkræves, er det nødvendigt, at fradraget kun vedrører goder og tjenesteydelser, der erhverves med henblik på en afgiftspligtig virksomhed, således at indgående moms rent faktisk fratrækkes den udgående moms. Såfremt den momspligtige person udfører såvel afgiftspligtig som ikke-afgiftspligtig virksomhed, gælder der særlige regler med henblik på fastsættelse af den del af den indgående moms, der kan fratrækkes. Situationen bliver endnu mere kompliceret, når den momspligtige person endvidere udfører en aktivitet, der slet ikke er omfattet af momssystemet, fordi den ikke har karakter af en økonomisk virksomhed, der udøves mod vederlag i henhold til bestemmelserne vedrørende momssystemet. Den foreliggende sag frembyder en lejlighed til at præcisere rækkevidden af Domstolens retspraksis på området.

1 — Originalsprog: fransk.

Retsforskrifter

EU-retten

3. Artikel 2, nr. 1), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag[2] (herefter »sjette direktiv«) bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.«

4. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q), er affattet således:

»*Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse*

1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

q) virksomhed udøvet af sådanne offentlige radio- og fjernsynsorganer, som ikke har kommerciel karakter.«

5. Følgende fremgår af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), og stk. 5:

»2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den [moms], der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]

5. For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af [momsen], der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

[...]«

2 — EFT L 145, s. 1.

6. Sjette direktivs artikel 19, stk. 1, bestemmer:

»Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:

— i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, [momsen] ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3

— i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, [momsen] ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret; medlemsstaterne kan i nævneren endvidere medtage andre tilskud end de i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omhandlede.

[...]«

Tjekkisk ret

7. Ovennævnte bestemmelser i sjette direktiv er blevet gennemført i tjekkisk ret ved § 2, stk. 1, § 51, stk. 1, litra b), § 72 og § 76, stk. 1 og 2, i lov nr. 235/2004 om merværdiafgift (zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty).

8. I henhold til lov nr. 348/2005 om radio- og tv-licens og om ændring af visse love (zákon č. 348/2005 Sb. o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů), i den udgave, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »lov nr. 348/2005«), indføres der en radiolicens, der skal finansiere tjekkisk public service radiovirksomhed. Ifølge denne lovs § 3 betales radiolicensen af en fysisk eller juridisk person, der ejer en radiomodtager, eller af en person, som, selv om denne ikke ejer en radiomodtager, er i besiddelse af eller anvender en radiomodtager med en anden retlig begrundelse i mindst en måned. Samme lovs § 7 bestemmer, at den betalingspligtige person betaler radiolicensen til det retmæssige radio- og tv-selskab, enten direkte eller via en bemyndiget person.

9. Radio- og tv-virksomhed, der finansieres via radio- og tv-licens, betragtes i tjekkisk ret som en momsfritaget virksomhed.

De faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen, retsforhandlingerne og det præjudicielle spørgsmål

10. Český rozhlas er det offentlige tjekkiske radio- og tv-selskab oprettet ved lov, og det finansieres bl.a. via radio- og tv-licensen, der blev indført ved lov nr. 348/2005.

11. Ved supplerende momsangivelser for afgiftsperioden marts til december 2006 gjorde Český rozhlas krav på en yderligere forhøjelse af momsfradraget ved i forbindelse med beregningen af den koefficient, der anvendes til fradrag af moms, at fratrække de ydelser, der svarer til den radio- og tv-licens, der er indbetalt til det, der oprindeligt var opgivet som momsfritagne ydelser uden ret til fradrag. Český rozhlas har i denne forbindelse gjort gældende, at disse licenser ikke udgør en modydelse for den leverede public service radio- og tv-virksomhed.

12. Afgiftsmyndighederne kunne ikke acceptere Český rozhlas' holdning, og afviste via supplerende momsansættelser, at disse ydelser, blev udelukket fra beregningen af pro rata-satsen for fradraget.

13. Da Český rozhlas' klage blev forkastet, anlagde selskabet sag til prøvelse af de af skattemyndighederne trufne afgørelser ved Městský soud v Praze (byretten i Prag), som annullerede disse afgørelser ved dom af 6. juni 2014.

14. Appellanten i hovedsagen har indgivet en kassationsanke af denne dom til den forelæggende ret. På denne baggrund har Nejvyšší správní soud (øverste forvaltningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan offentlig radio- og tv-virksomhed, der finansieres af obligatoriske lovpligtige licenser, som den afgiftspligtige person er underlagt på grundlag af ejerskab til en radiomodtager, besiddelse heraf eller ret til at anvende den af andre retlige grunde, og hvis størrelse fastsættes ved lov, betragtes som »levering af en tjenesteydelse mod vederlag« som omhandlet i artikel 2, nr. 1), i [...] sjette direktiv [...], som skal fritages for moms i henhold til direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q), eller er der tale om ikke-økonomisk virksomhed, der slet ikke er momspligtig i henhold til sjette direktivs artikel 2, og hvorpå momsfritagelse i henhold til direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q), derfor heller ikke finder anvendelse?«

15. Forelæggelsesafgørelsen indgik til Domstolen den 13. januar 2015. Parterne i hovedsagerne, den tjekkiske og den græske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Český rozhlas, den tjekkiske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt Kommissionen deltog i retsmødet den 17. december 2015.

Bedømmelse

16. Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om sjette direktivs artikel 2, nr. 1), skal fortolkes således, at et offentligt radio- og tv-selskabs virksomhed, der finansieres via en obligatorisk licens indført ved lov, som betales af alle indehavere af en radiomodtager, udgør en økonomisk momspligtig virksomhed i henhold til denne bestemmelse. Besvares dette spørgsmål bekræftende, skal en sådan virksomhed rent logisk fritages for moms i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q).

17. Man bør dog holde sig for øje, at dette spørgsmål er blevet fremsat i forbindelse med tvisten mellem Český rozhlas og skatte- og afgiftsmyndighederne, hvis genstand er ret til fradrag af indgående moms i goder og tjenesteydelser erhvervet af Český rozhlas i forbindelse med dets virksomhed. Domstolen kan ikke se bort fra dette aspekt, hvis den forelæggende ret skal gives et brugbart svar.

18. Jeg vil derfor først se på begrebet tjenesteydelse »mod vederlag« i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1). Jeg vil dog i nogle indledende bemærkninger begynde med at redegøre for den tvivl med hensyn til det præjudicielle spørgsmåls relevans for løsningen af tvisten i hovedsagen, som Český rozhlas har givet udtryk for i sine skriftlige indlæg.

Om det præjudicielle spørgsmåls relevans

19. Český rozhlas har i sine skriftlige indlæg bemærket, at tvisten i hovedsagen udelukkende vedrører radio- og tv-licensens karakter. Spørgsmålet er, om denne licens kan betegnes som et vederlag for de tjenester, som Český rozhlas leverer i sin egenskab af offentligt radio- og tv-selskab, og dette spørgsmål blev besvaret benægtende i den dom, der er genstand for den i hovedsagen omhandlede kassationsanke. Ifølge Český rozhlas skulle den forelæggende ret, der i denne henseende blev påvirket af de af appellanten i hovedsagen fremførte argumenter, have fordrejet problemstillingen ved at anmode Domstolen om at afgøre, om offentlig radio- og tv-virksomhed som sådan udgør en virksomhed, der er omfattet af momssystemet. Ifølge Český rozhlas er dette spørgsmål imidlertid ikke relevant, for denne virksomhed kan ligeledes finansieres med andre midler end radio- og tv-licensen.

20. Jeg deler ikke den tvivl, som Český rozhlas har givet udtryk for. Det er indlysende, at det påhviler de enkelte medlemsstaters nationale retsorden at tilrettelægge finansiering af offentlig radio- og tv-virksomhed, og at det kan forholde sig således, en afgift som den tjekkiske radio- og tv-licens ikke dækker alle omkostningerne i forbindelse med denne virksomhed. Formuleringen af det præjudicielle spørgsmål, der henviser til »offentlig radio- og tv-virksomhed, der finansieres af obligatoriske lovpligtige licenser«, betyder imidlertid nødvendigvis, at spørgsmålet vedrører offentlig radio- og tv-virksomhed i det omfang, den finansieres af radio- og tv-licensen.

21. Ved en besvarelse af spørgsmålet om, hvorvidt en sådan virksomhed skal betragtes som en tjenesteydelse mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1), er det dog vigtigt at vurdere radio- og tv-licensens karakter. Det skal således afgøres, om denne licens kan betegnes som et vederlag for ydelser leveret af Český rozhlas. Det er dog ikke tilstrækkeligt blot at foretage en sådan vurdering, sådan som Český rozhlas har ønsket, for tvisten i hovedsagen vedrører således ikke radiolicensens karakter i sig selv, men omfanget af Český rozhlas' fradragsret. Det præjudicielle spørgsmål er således efter min opfattelse formuleret helt korrekt.

Om begrebet tjenesteydelse »mod vederlag«

22. Kriterierne for, om en virksomhed har karakter af en tjenesteydelse, som foretages mod vederlag, følger af Domstolens faste praksis[3]. Ifølge denne retspraksis udføres en tjenesteydelse kun mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1), og er dermed kun afgiftspligtig, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi til den ydelse, som leveres til modtageren. Det forudsætter derfor, at der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi[4]. Når en tjenesteyders virksomhed består i udelukkende at udføre tjenesteydelser uden direkte modydelse, er der således intet beskatningsgrundlag, og tjenesteydelserne er følgelig ikke momspligtige[5].

23. Det er således på baggrund af disse kriterier, at jeg nu vil gå over til at vurdere karakteren af radio- og tv-virksomhed, der finansieres af en licens som den i hovedsagen omhandlede radio- og tv-licens.

Forholdet mellem Český rozhlas og de afgiftspligtige personer

24. Da situationen vurderes på grundlag af forholdet mellem Český rozhlas og de personer, der skal betale radio- og tv-licensen, må konklusionen efter min opfattelse nødvendigvis være, at Český rozhlas' virksomhed, der finansieres ved hjælp af radio- og tv-licensen, ikke opfylder kriterierne for, at den kan anses for at være omfattet af momssystemet.

25. Det må således fastslås, at det nødvendige direkte retsforhold savnes her. Dels er Český rozhlas' virksomhed lovbestemt, og udøvelsen af denne virksomhed afhænger hverken af lytternes identitet eller af deres konkrete antal. Der er tale om en offentlig radio- og tv-virksomhed, som således er kendetegnet ved to væsentlige aspekter: For det første er der tale om frit tilgængelig radio- og tv-virksomhed. For det andet er de udsendte programmers indhold, eftersom der netop er tale om en virksomhed, der modtager offentlig finansiering, ikke dikteret af hensyn til økonomisk rentabilitet.

3 — Blandt disse kriterier nævnes kun dem, der er relevante for vurderingen af det præjudicielle spørgsmål i den foreliggende sag.

4 — Jf. bl.a. domme Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 14) og Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, præmis 27).

5 — Jf. bl.a. domme Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, præmis 10) og GFKL Financial Services (C-93/10, EU:C:2011:700, præmis 17).

26. Dels er forpligtelsen til at betale radio- og tv-licens ud fra den afgiftspligtige persons synspunkt ligeledes helt uafhængig af den faktiske anvendelse af de offentlige radio- og tv-tjenester. Radio- og tv-licensen er lovpligtig, og den udløses ikke af, om der lyttes til offentlig radio, men af besiddelse af en radiomodtager. For så vidt som der parallelt med offentlige radio- og tv-virksomhed ligeledes kan forefindes private radio- og tv-selskaber, betyder besiddelse af en radiomodtager på ingen måde, at public service radio- og tv-virksomheden benyttes. Den omstændighed, at der ikke lyttes til public service radio, fritager dog ikke fra forpligtelsen til at betale radiolicens. Muligheden for at lytte til public service radio er heller ikke betinget af, at denne licens betales, for der er fri adgang til offentlige radio- og tv-selskabers tjenester. En person, der har undladt at betale licensen, risikerer allerhøjst mulige administrative sanktioner.

27. Denne mulighed for at anvende en radiomodtager til andre formål end at lytte til offentlige radioprogrammer udelukker efter min opfattelse nødvendigvis tanken om, at anskaffelse af en sådan modtager er udtryk for et ønske om at benytte offentlige radio- og tv-selskabers tjenester, og at prisen herfor udgøres af radio- og tv-licensen. Betaling af denne licens er lovpligtig og hænger rent faktisk sammen med besiddelse af en radiomodtager, men den er derimod helt uafhængig af, om de offentlige radio- og tv-selskabers tjenester benyttes eller ej.

28. Forpligtelsen til at betale radio- og tv-licens skaber således ikke et retsforhold mellem den afgiftspligtige person og det offentlige radio- og tv-selskab, fordi for det første er denne forpligtelse ikke baseret på anvendelsen af det pågældende radio- og tv-selskabs ydelser, men på besiddelsen af en radiomodtager, og for det andet er adgangen til nævnte ydelser ikke betinget af, at denne licens er betalt.

29. Det følger heraf, at radio- og tv-licensen ikke ud fra den afgiftspligtige persons synspunkt udgør en modydelse for det offentlige radio- og tv-selskabs ydelser.

Forholdet mellem Český rozhlas og den tjekkiske stat

30. Den tjekkiske regering har i sit indlæg anlagt en anden vurdering, nemlig at der findes et tresidet retsforhold, i hvilket den tjekkiske stat giver Český rozhlas til opgave at levere public service ydelser til modtagerne (potentielle brugere), samtidig med at Český rozhlas garanteres en finansiel modydelse i form af radiolicensen.

31. Denne vurdering er ikke overbevisende af den enkle årsag, at forholdet mellem Český rozhlas og den tjekkiske stat ikke er et kontraktforhold om levering af tjenesteydelser.

32. Offentlige radio- og tv-virksomheder er oprettet af hensyn til den almene interesse for at kunne opfylde samfundets demokratiske, sociale og kulturelle behov og for at bevare mediepluralismen [6]. Medlemsstaterne opretter med henblik herpå offentlige selskaber, der leverer radio- og tv-virksomhed, og garanterer finansieringen heraf ofte i form af en licens som den i hovedsagen omhandlede radiolicens. Disse selskaber varetager en public service opgave inden for radio- og tv-virksomhed, der består i en frit tilgængelig gratis tjeneste, som er uafhængig af økonomiske eller andre hensyn, der er i strid med deres opgave. Det er på denne baggrund, at protokollen om offentlig radio- og tv-virksomhed i medlemsstaterne fastlægger, at bestemmelserne i traktaten ikke griber ind i medlemsstaternes beføjelse til at finansiere public service radio- og tv-virksomhed.

6 — Protokol (nr. 29) om offentlig radio- og tv-virksomhed i medlemsstaterne, der er knyttet som bilag til EU- og EUF-traktaten.

33. Offentlige radio- og tv-selskaber oprettes af staten, som fastsætter deres opgave, sikrer, at de opfylder denne, og garanterer deres finansiering f.eks. ved at tildele dem indtægterne fra et obligatorisk bidrag, der specifikt indføres med henblik herpå. Der er således ikke tale om en økonomisk relation, der er indgået frit mellem to selvstændige enheder, staten og radio- og tv-selskabet, som i øvrigt skulle have været underlagt traktaternes og den afledte rets bestemmelser fuldt ud. Den offentlige radio- og tv-virksomhed opkræver ikke en »pris« for sine tjenesteydelser, og licensen udgør ikke betaling af en sådan pris.

34. Blandt de argumenter, der er blevet fremført i den foreliggende sag, er den i hovedsagen omhandlede licens blevet præsenteret som en form for skat beregnet til finansiering af en bestemt form for offentlig virksomhed. Efter min opfattelse svarer en sådan licens – navnlig når de nærmere bestemmelser herfor er dem, der gælder for den tjekkiske radiolicens, dvs. en licens, der betales af de afgiftspligtige personer direkte til radio- og tv-selskabet – snarere til en støtte i form af en særlig egenindtægt, som staten tildeler dette selskab. En virksomhed, der indebærer, at den afgiftspligtige person ikke modtager nogen modydelse fra modtagerne, og som finansieres via en støtte, som generelt er beregnet til finansiering af denne afgiftspligtige persons virksomhed, kan dog på ingen måde betegnes som en tjenesteydelse mod vederlag.

35. Selv når radiolicensen vurderes i lyset af forholdet mellem Český rozhlas og den tjekkiske stat, kan den følgelig ikke betragtes som en modydelse for public service radio- og tv-virksomhed, og Český rozhlas' virksomhed, der finansieres ved hjælp af denne licens, udgør ikke en tjenesteydelse mod vederlag i sjette direktivs forstand.

Spørgsmålet om relevansen af dommen i sagen Le Rayon d'Or

36. Den forelæggende ret har endvidere henledt Domstolens opmærksomhed på dommen i sagen Le Rayon d'Or [7], idet den er i tvivl om, hvorvidt det er hensigtsmæssigt at anvende den løsning, der er valgt i denne dom, eller en særlig analog løsning på offentlig radio- og tv-virksomhed, der finansieres via en licens.

37. Dette forslag bør efter min opfattelse forkastes. Domstolen fastslog ganske vist i denne dom, at de ydelser, som en institution leverer til ældre personer, skulle betragtes som leveret mod vederlag, selv om betalingen for disse ydelser ikke blev betalt af modtagerne af de pågældende ydelser for konkrete plejeydelser, men af sygeforsikringskassen i form af et fast plejebeløb.

38. Den sag, der gav anledning til dommen i sagen Le Rayon d'Or [8], adskiller sig imidlertid fra den foreliggende sag ved det retsforhold, der rent faktisk fandtes mellem modtagerne af ydelserne, dvs. alderdomshjemmets beboere, og selve institutionen. Det eneste særkende ved dette forhold lå i sygeforsikringskassens mellemkomst, idet den så at sige deltog i beboernes forpligtelser for at dække udgifterne til de ydelser, de havde modtaget. I forbindelse med offentlig radio- og tv-virksomhed er det som anført i punkt 28 i dette forslag til afgørelse netop dette retsforhold, der mangler. Den løsning, som Domstolen nåede frem til i dommen i sagen Le Rayon d'Or [9], kan således ikke overføres på den foreliggende sag.

7 — C-151/13, EU:C:2014:185.

8 — C-151/13, EU:C:2014:185.

9 — C-151/13, EU:C:2014:185.

Om lovgrunden i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q)

39. Den forelæggende ret er ligeledes i tvivl om, hvad fællesskabslovgivers hensigt med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q), er, såfremt det fastslås, at offentlig radio- og tv-virksomhed, der normalt finansieres via en licens som den i hovedsagen omhandlede, ikke er omfattet af dens anvendelsesområde. Ifølge den tjekkiske regering giver den i denne bestemmelse omhandlede fritagelse ingen mening i dette tilfælde.

40. Jeg er ikke enig heri. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q), udgør en del af en lang liste over fritagelser »til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse«. Disse former for virksomhed er ofte på grund af deres karakter eller på grund af de personer, der udøver dem, udelukket fra sjette direktivs anvendelsesområde, da der ikke er tale om virksomhed mod vederlag i direktivets forstand. De nærmere bestemmelser for finansiering af disse former for virksomhed kan dog være forskellige. De kan ligeledes udøves mod vederlag, i det mindste delvist. Dette gælder også virksomhed, der udøves af offentlige radio- og tv-selskaber, og som måske ikke finansieres fuldt ud af en licens, hvilket den tjekkiske regering i øvrigt selv har erkendt[10]. Det er i disse situationer, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q), foreskriver en fritagelse for denne virksomhed. Den omstændighed, at der i praksis ofte er tale om virksomhed, der ikke på nogen måde er omfattet af momssystemet, gør ikke denne fritagelse betydningsløs.

41. Det skal tilføjes, at en bestemmelse i sjette direktiv, der foreskriver fritagelse af en bestemt form for virksomhed, som f.eks. artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q), under alle omstændigheder ikke kan fortolkes således, at direktivets anvendelsesområde, der er fastsat i dets artikel 2, udvides. Det er således tilhørsforholdet til kategorien af skattepligtige former for virksomhed, der er betingelsen for en eventuel fritagelse, og ikke omvendt.

Konklusion om arten af den del af Český rozhlas' virksomhed, der finansieres via radio- og tv-licensen

42. Henset til det ovenstående skal det efter min opfattelse fastslås, at Český rozhlas' virksomhed, for så vidt som den finansieres via radio- og tv-licensen, ikke er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde, for der er ikke tale om en tjenesteydelse mod vederlag.

43. Denne konstatering er i princippet tilstrækkelig til at besvare det præjudicielle spørgsmål, sådan som den forelæggende ret har formuleret det. Domstolen kan dog efter min opfattelse i forbindelse med det samarbejde med de nationale retter, der er underforstået i artikel 267 TEUF, og ud fra et ønske om at give den forelæggende ret det mest brugbare svar med henblik på en løsning af tvisten i hovedsagen fortsætte sine overvejelser og tage spørgsmålet om omfanget af Český rozhlas' ret til fradrag af indgående afgift op.

10 — Det er vanskeligt her at komme med konkrete eksempler, for det påhviler den nationale lovgivning i hver enkelt medlemsstat at fastsætte public service-delen og den kommercielle del af offentlige radio- og tv-selskabers virksomhed. Salg til private radio- og tv-selskaber af programmer produceret inden for rammerne af public service-forpligtelsen kan dog betragtes som en virksomhed, der er fritaget i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q).

Om de afgiftspligtige personers ret til fradrag, når de udfører såvel afgiftspligtige transaktioner som transaktioner, der ikke er omfattet af momssystemet

Indledende bemærkninger

44. Det fremgår af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, at »[i] det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den [moms], der påhviler ham, at fradrage« skyldig eller betalt moms af disse goder og tjenesteydelser. Retten til fradrag af indgående afgift er den væsentligste mekanisme i momssystemet, for den bevirker, at denne afgift forbliver neutral for de økonomiske aktører, idet det i princippet kun er forbrugerne, der bærer den.

45. For at momsen effektivt kan pålægges forbrugerne, kan retten til fradrag imidlertid kun vedrøre goder og tjenesteydelser, der efterfølgende anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner. Den indgående moms fratrækkes således i den udgående moms, som den afgiftspligtige person opkræver af sine egne medkontrahenter ved at medtage den i prisen på sine egne leverancer af goder eller tjenesteydelser. Hvis den afgiftspligtige person derimod havde ret til at fratrække indgående moms af goder og tjenesteydelser, der ikke anvendes i forbindelse med dennes afgiftspligtige transaktioner, skulle denne moms refunderes, således at afgiftspligtige goder og tjenesteydelser i praksis ikke pålægges afgift. I dette tilfælde er det således den afgiftspligtige person, der skal bære skattebyrden, idet denne træder i forbrugerens sted.

46. Momssystemet indebærer korrektionsmekanismer, når goder og tjenesteydelser, der er anskaffet af den afgiftspligtige person, ikke anvendes i forbindelse med dennes afgiftspligtige transaktioner. De to mest almindelige situationer er den situation, hvor den afgiftspligtige person anvender goder og tjenesteydelser helt eller delvist til sine afgiftsfritagne transaktioner, og den situation, hvor han anvender dem til opfyldelse af sine egne eller sine ansattes behov.

47. Sjette direktiv indeholder imidlertid ingen specifikke regler, der finder anvendelse på en afgiftspligtig persons situation, når denne både udfører afgiftspligtige transaktioner, og transaktioner, der på ingen måde er omfattet af momssystemet. Hvad angår goder og tjenesteydelser, hvis anvendelse til den ene eller den anden af disse kategorier af transaktioner (dvs. afgiftspligtige transaktioner og ikke-afgiftspligtige transaktioner) let kan afgøres, er løsningen enkel og følger direkte af sjette direktivs artikel 17, stk. 2. De goder og tjenesteydelser, der anvendes til afgiftspligtige transaktioner, giver ret til fradrag (undtagen når disse transaktioner er fritaget), og goder og tjenesteydelser, der anvendes til transaktioner, der ikke er omfattet af momssystemet, giver ikke ret til noget fradrag. Spørgsmålet om omfanget af retten til fradrag opstår i forbindelse med goder og tjenesteydelser, der på en gang og på uadskillelig vis anvendes til afgiftspligtige transaktioner og til transaktioner, der ikke er omfattet af momssystemet. Disse goder og tjenesteydelser kan være mange og repræsentere en væsentlig del af omkostningerne i forbindelse med den økonomiske aktivitet, f.eks. elektricitet, leje af kontorer, rengøringstjenester, nogle former for udstyr osv.

Český rozhlas' situation

48. Det vil ligeledes være Český rozhlas' situation, hvis Domstolen tilslutter sig mit forslag til en besvarelse af det præjudicielle spørgsmål for så vidt angår kvalifikationen af dens virksomhed finansieret via radio- og tv-licensen[11]. I dette tilfælde må de tjekkiske skattemyndigheders tese, hvorefter Český rozhlas' virksomhed, der finansieres via radio- og tv-licensen, er omfattet af momssystemet, men er omfattet af den i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q), omhandlede fritagelse, forkastes. Det er således ikke muligt at anvende den i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og

11 — Dvs. hvis den finder, at Český rozhlas' virksomhed, der finansieres ved hjælp af radiolicensen, ikke er omfattet af momssystemet.

artikel 19 omhandlede metode til beregning af retten til prorata-fradrag. Begrebet »transaktioner, der ikke giver ret til fradrag«, der anvendes i disse bestemmelser, omfatter ikke transaktioner, der gennemføres i forbindelse med en virksomhed, der ikke er omfattet af momssystemets anvendelsesområde [12].

49. Český rozhlas har i hovedsagen gjort gældende, at afvisningen af at kvalificere radio- og tv-licensen som et vederlag bør medføre, at det beløb, der er opnået fra denne licens, udelukkes fra beregningen af prorata-fradraget. Selskabets ret til fradrag skal således være på 100% af den indgående moms [13]. Dette synspunkt er relevant, særlig hvis vurderingen udelukkende vedrørte arten af de fra radiolicensen opnåede indtægter. Ifølge fast retspraksis udgør fradragsretten en integrerende del af momssystemet og kan som udgangspunkt ikke begrænses og omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled [14]. Den omstændighed, at en afgiftspligtig person modtager indtægter, der ikke er en modydelse for dets tjenesteydelser, og som ikke indgår i dennes omsætning, bør i princippet ikke medføre en begrænsning af dennes fradragsret.

50. Denne vurdering ser dog bort fra den omstændighed, at radiolicensen ikke er en biindtægt for Český rozhlas, men en af dets væsentligste finansieringskilder [15]. Denne licens gør det således muligt for selskabet at finansiere sin lovpligtige virksomhed eller i det mindste den væsentligste del af denne virksomhed. Arten af den virksomhed, der på denne måde finansieres, er således uløseligt forbundet med arten af selve finansieringen, som i den foreliggende sag ikke har form af et vederlag for leverede ydelser, men snarere af en egenindtægt [16]. Denne virksomhed kan i overensstemmelse med mit forslag til en besvarelse i den foreliggende sag ikke betragtes som en tjenesteydelse mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1). Spørgsmålet er således, om denne virksomhed kan give ret til fradrag af indgående moms for så vidt angår de goder og tjenesteydelser, der anvendes til såvel denne virksomhed som afgiftspligtig virksomhed.

51. Efter min opfattelse må der svares benægtende herpå. Indrømmelse af en fradragsret for goder og tjenesteydelser, der anvendes til en virksomhed, der ikke er omfattet af momssystemets anvendelsesområde, ville således være i strid med dette systems logik og nærmere bestemt den kategoriske og klare formulering i sjette direktivs artikel 17, stk. 2 [17]. I et sådan tilfælde ville indgående moms ikke blive fratrukket den udgående moms, som den afgiftspligtige person skylder på grundlag af sine afgiftspligtige transaktioner (for der er ingen), og personen vil kunne kræve refundering heraf. Denne moms ville således i sidste ende ikke blive betalt af nogen, og goder og tjenesteydelser i den efterfølgende kæde af transaktioner ville reelt blive fritaget for afgift i strid med princippet om momssystemets universelle karakter.

12 — Jf. bl.a. generaladvokat Mazáks forslag til afgørelse Securenta (C-437/06, EU:C:2007:777, punkt 40 og den deri nævnte retspraksis) og dom Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 33).

13 — Den ville nærmere bestemt være på 100%, hvis alle Český rozhlas' transaktioner mod vederlag har kommerciel karakter i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q), idet denne virksomhed ikke er fritaget for afgift. Udfører Český rozhlas derimod også afgiftspligtige transaktioner, der dog er fritaget for afgift i henhold til denne bestemmelse, hvilket ikke fremgår klart af forelæggelsesafgørelsen, skal der på fradraget af hele den indgående moms anvendes en prorata-sats, der udelukkende tager hensyn til indtægter fra transaktioner omfattet af momssystemet (afgiftspligtige og afgiftsfritagne).

14 — Jf. bl.a. domme BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, præmis 18) og Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 24).

15 — Ifølge § 10 i den tjekkiske radiolov (zákon o Českém rozhlasu) består Český rozhlas' finansieringskilder af radiolicensen og indtægterne fra dets egne økonomiske aktiviteter.

16 — Jf. punkt 34 i dette forslag til afgørelse.

17 — Det skal bemærkes, at denne bestemmelse indrømmer fradragsret »[*i] det omfang* goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner« (min fremhævelse).

52. Dette gælder så meget desto mere, når den afgiftspligtige person er et offentligt radio- og tv-selskab, for dets virksomhed ville – hvis den blev udført mod vederlag og dermed var afgiftspligtig – være fritaget i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q), med undtagelse af kommerciel virksomhed, hvilket der ikke er tale om her, og ville ikke medføre nogen fradragsret [18]. Det ville således være ulogisk at indrømme fradragsret, når der er tale om virksomhed, der ikke er afgiftspligtig, med den begrundelse, at den ikke udføres mod vederlag, og ikke indrømme denne ret for den samme virksomhed, hvis den var afgiftspligtig.

53. En sammenligning med et privat radio- og tv-selskabs situation er måske meget sigende. Et privat radio- og tv-selskab kan også, og det er oftest tilfældet, udsende frit tilgængelige programmer, uden at modtage noget vederlag fra lytterne. Da det ikke modtager nogen licens og heller ikke nogen anden offentlig finansiering, skal det finansiere sin virksomhed ved at udsende »kommerciel kommunikation« for nu at bruge det udtryk, der anvendes i direktivet om »audiovisuelle medietjenester« [19], dvs. reklamer, sponserede programmer osv. Denne kommercielle kommunikation henvender sig til radioprogrammernes lyttere, således at udsendelse af kommerciel kommunikation hænger uløseligt sammen med udsendelse af programmerne. Ud fra et økonomisk synspunkt udgør alle disse udsendelser således radio- og tv-selskabets virksomhed finansieret via indtægter fra kommerciel kommunikation, der udgør dette radio- og tv-selskabs omsætning. Indgående moms af goder og tjenesteydelser, som dette radio- og tv-selskab anvender til hele sin virksomhed, trækkes således fra den udgående moms, der indgår i prisen for den kommercielle kommunikation, som dette selskab fakturerer. Denne medtagelse begrunder således selskabets ret til at fradrage hele den indgående moms.

54. Det er ikke situationen for et offentligt radio- og tv-selskab, hvis virksomhed i det mindste delvist finansieres via en licens. Da denne licens ikke udgør en modydelse for de leverede tjenesteydelser, findes der ikke nogen udgående moms, og den indgående moms kan derfor ikke fratrækkes. Det offentlige radio- og tv-selskab kan naturligvis udøve en kommerciel virksomhed, der finansieres via andre midler. Denne virksomhed giver det således en fradragsret, men kun for den del af dets goder og tjenesteydelser, der anvendes i forbindelse med virksomheden af kommerciel karakter.

55. For at fjerne enhver tvetydighed skal jeg tilføje, at den løsning, som Domstolen nåede frem til i Kretztechnik-dommen [20], ikke efter min opfattelse kan overføres på et offentligt radio- og tv-selskabs situation. Domstolen tillod i denne dom fradrag af indgående moms af udgifter afholdt i forbindelse med den afgiftspligtige persons udstedelse af aktier, idet den var af den opfattelse, at udstedelse af aktier udgjorde en del af hele denne afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (og dermed var afgiftspligtig). Det offentlige radio- og tv-selskab udøver imidlertid ikke sin virksomhed med henblik på at opnå licensen. Radio- og tv-selskabet har tværtimod til formål at udøve denne radio- og tv-virksomhed, og licensen er blot et middel til finansiering heraf. Selv om en sådan virksomhed blev udøvet mod vederlag, ville den i øvrigt være fritaget i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q). Der findes således ingen analogi med situationen i den sag, der gav anledning til Kretztechnik-dommen.

Beregning af fradragsrettens rækkevidde

56. Konstateringen af, at virksomhed, der finansieres via licensen ikke medfører nogen ret til fradrag af indgående moms, gælder såvel goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person udelukkende anvender til sin ikke-afgiftspligtige virksomhed, som goder og tjenesteydelser, der på en uadskillelig vis anvendes både til sådan virksomhed og til afgiftspligtig virksomhed. Goder og tjenesteydelser, der

18 — Den i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q), omhandlede fritagelse er således af subjektiv karakter: Alle offentlige radio- og tv-selskabers virksomhed er fritaget for afgift med undtagelse af virksomhed, som er af kommerciel karakter.

19 — Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2010/13/EU af 10.3.2010 om samordning af visse love og administrative bestemmelser i medlemsstaterne om udbud af audiovisuelle medietjenester (EUT L 95, s. 1).

20 — C-465/03, EU:C:2005:320.

indgår i den førstnævnte kategori, udgør ikke noget problem, for den afgiftspligtige person har ganske enkelt ikke nogen fradragsret. Hvad angår derimod den anden kategori skal det afgøres, i hvilket omfang den afgiftspligtige person skal kunne benytte sig af sin fradragsret, således at denne ret dels opretholdes for den del, der vedrører personens afgiftspligtige transaktioner, og at der dels ikke er tale om en uberettiget »overkompensation«.

57. Som Domstolen anførte i Securenta-dommen [21], indeholder sjette direktivs bestemmelser ikke regler, der omhandler de metoder eller kriterier, som medlemsstaterne skal anvende, når de udsteder regler om opdeling af den moms, der er erlagt i tidligere omsætningsled, alt efter om de tilsvarende udgifter vedrører afgiftspligtig virksomhed eller ikke-afgiftspligtig virksomhed.

58. Kommissionen har i sine skriftlige indlæg foreslået, at en afgift som den i hovedsagen omhandlede radiolicens kan analyseres som et tilskud som omhandlet i sjette direktivs artikel 19, stk. 1, andet led. Medlemsstaterne ville således i henhold til denne bestemmelse have mulighed for at medtage en sådan licens i nævneren i prorata-fradraget, hvorved omfanget af fradragsretten begrænses proportionalt.

59. Denne mulighed finder efter min opfattelse ikke anvendelse på den licens, der anvendes til finansiering af offentlige radio- og tv-selskaber i medlemsstaterne. Bortset fra, at den i hovedsagen omhandlede radio- og tv-licens udgør en støtte, der særlig er kendetegnet ved, at den er en egenindtægt, medfører dette efter min opfattelse to ulemper.

60. For det første integrerer denne løsning former for virksomhed i momssystemet, som ikke henhører herunder. Som anført i punkt 50 i dette forslag til afgørelse, kan radiolicensen ikke vurderes adskilt fra den virksomhed, den skal finansiere. På grund af denne finansiering udøves denne virksomhed ikke mod vederlag, og den er ikke omfattet af momssystemet. Eftersom den i sjette direktivs artikel 19 omhandlede mekanisme ikke finder anvendelse på ikke-skattepligtig virksomhed [22], er det ikke muligt at medtage de tilsvarende beløb i denne virksomhed.

61. For det andet finder den i nævnte artikel omhandlede mekanisme kun anvendelse på en afgiftspligtig person »med blandet virksomhed«, dvs. en person, der udfører såvel afgiftspligtige som afgiftsfritagne transaktioner. Den kan ikke anvendes på en afgiftspligtig person, der kun udfører afgiftspligtige transaktioner og desuden modtager støtte, således, at nævneren i prorata-forholdet udelukkende udgøres af omsætningen i forbindelse med de afgiftspligtige transaktioner og støttebeløbet [23]. De offentlige radio- og tv-selskaber kan sideløbende med den virksomhed, der finansieres via licensen, udføre anden virksomhed, der er fritaget i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q), men de kan også undlade at udføre sådan virksomhed. Den løsning, som Kommissionen har slået til lyd for, vil kun kunne finde anvendelse på radio- og tv-selskaber, der udfører anden virksomhed, hvilket risikerer at medføre en kraftig konkurrencefordrejning og at skade sjette direktivs mål om harmonisering.

62. Efter min opfattelse skal problematikken omkring licenser, der anvendes til finansiering af offentlige radio- og tv-selskaber, løses på grundlag af den løsning, som Domstolen nåede frem til i Securenta-dommen. I denne dom fastslog Domstolen, efter at have konstateret, at der i sjette direktivs bestemmelser ikke fandtes regler for fastsættelse af rækkevidden af fradragsretten for afgiftspligtige personer, der samtidig udfører afgiftspligtig (og afgiftspålagt) og ikke-afgiftspligtig virksomhed, at fastsættelsen af metoder og kriterier med henblik på fordelingen af indgående moms mellem afgiftspligtig virksomhed og ikke-afgiftspligtig virksomhed henhører under medlemsstaternes

21 — C-437/06 (EU:C:2008:166, præmis 33).

22 — Jf. punkt 49 i dette forslag til afgørelse og den deri nævnte retspraksis.

23 — Jf. dom Kommissionen mod Spanien (C-204/03, EU:C:2005:588, præmis 25 og 26).

skønsbeføjelse, idet medlemsstaterne under udøvelsen af denne beføjelse skal tage hensyn til dette direktivs formål og opbygning og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til hver af disse to former for virksomhed [24].

63. Securenta-dommen vedrørte ganske vist den specifikke problemstilling i forbindelse med udgifterne til udstedelse af aktier og investeringsbeviser. Den løsning, som Domstolen nåede frem til i denne dom, er dog ikke specifikt forbeholdt dette område og kan efter min opfattelse fuldt ud overføres på andre situationer, hvor afgiftspligtige personer udøver både en afgiftspligtig virksomhed og en virksomhed, der ikke er omfattet af momssystemet.

Forslag til afgørelse

64. Henset til det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål fra Nejvyšší správní soud (øverste forvaltningsdomstol) således:

»1) Artikel 2, nr. 1), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at et offentligt radio- og tv-selskabs virksomhed, der finansieres via en obligatorisk licens fastsat ved lov, som betales af alle indehavere af en radiomodtager, ikke udgør en virksomhed mod vederlag i denne bestemmelses forstand og ikke giver ret til fradrag af merværdiafgift, der skyldes eller er erlagt for goder og tjenesteydelser, som er erhvervet af dette selskab og anvendt i forbindelse med denne virksomhed.

2) Fastsættelsen af metoder og kriterier med henblik på fordelingen af indgående merværdiafgift mellem denne virksomhed og virksomhed, der giver ret til fradrag, henhører under medlemsstaternes skønsbeføjelse, idet medlemsstaterne under udøvelsen af denne beføjelse skal tage hensyn til formålet med og opbygningen af sjette direktiv 77/388 og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af udgifterne i forudgående omsætningsled der reelt skal henføres til hver af disse to former for virksomhed.«

24 — Dom Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 2 i domskonklusionen).