Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. SZPUNAR
fremsat den 25. marts 2021 [1]

Sag C-21/20

Balgarska natsionalna televizia
mod
Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien))

Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra c) – anvendelsesområde – levering af ydelser mod vederlag – artikel 132, stk. 1, litra q) – afgiftsfritagelse – udsendelse af fjernsynsprogrammer, som dels er finansieret ved tilskud fra staten, dels ved kommerciel virksomhed – retten til fradrag for indgående afgift

Indledning

1. Der findes to grundlæggende metoder for medlemsstaternes finansiering af offentlig radio og TV: ved indførelse af en særlig afgift, der ofte er knyttet til besiddelsen af radio- eller fjernsynsapparater, og disse afgiftsindtægter fordeles til dækning af offentlige radio- og TV-selskabers behov (licensafgift) eller også direkte fra statsbudgettet [2]. Visse medlemsstater kombinerer de to metoder ved at supplere afgiftsindtægterne, der anses for at være utilstrækkelige i forhold til de socialpolitiske opgaver, der påhviler de offentlige radio- og TV-selskaber, med direkte tilskud fra budgettet.

2. Den foreliggende sag vedrører spørgsmålet om, hvordan de offentlige radio- og TV-selskabers finansieringsmetoder skal kvalificeres med hensyn til merværdiafgift (herefter »moms«) og de virkninger, som denne kvalificering har på de nævnte radio- og TV-selskabers status som momspligtige.

3. Domstolen har allerede haft lejlighed til at fastslå, at virksomhed udøvet af et ved lov oprettet offentligt radio- og TV-selskab, der finansieres af en obligatorisk lovpligtig licensafgift, som betales af personer, der ejer eller er i besiddelse af en radiomodtager, og udøves af et ved lov oprettet radioselskab, ikke udgør levering af tjenesteydelser, som »foretages mod vederlag«, som

[1] Originalsprog: polsk

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

omhandlet i denne bestemmelse, og derfor ikke er omfattet af dets anvendelsesområde [3]. Spørgsmålet er imidlertid, om den samme løsning skal anvendes i tilfælde, hvor et radio- og TV-selskab finansieres ved tilskud fra det samlede statsbudget.

4. Domstolen vil ligeledes få lejlighed til at udvikle sin praksis i denne henseende ved at undersøge spørgsmålet om, hvordan et public service radio- og TV-selskabs ret til at fradrage den moms, som skal betales eller er erlagt for de varer og tjenesteydelser, som erhverves med henblik på dets virksomhed, skal sammensættes.

Retsforskrifter

EU-retten

5. Det følger af artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [4], at:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[…]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[…]«

6. Det fremgår af direktivets artikel 132, stk. 1, litra q), at:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[…]

q) offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed.

[…]«

7. Direktivets artikel 168 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

b) den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med levering af varer og ydelser i henhold til artikel 18, litra a), og artikel 27

[3] Dom af 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, domskonklusionen).

[4] EUT 2006, L 347, s. 1.

c) den moms, som skal betales for erhvervelser af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i)

d) den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 21 og 22

e) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for indførte varer.«

8. Endelig følger det af artikel 173, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112, at:

»For så vidt angår varer og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes både til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af artikel 168, 169 og 170, og til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives den førstnævnte form for transaktioner.«

Bulgarsk ret

9. I henhold til artikel 6, stk. 3, i Zakon za radioto i televiziata (den bulgarske radio- og fjernsynslov) er Balgarska natsionalna televizia (det bulgarske nationalfjernsyn) (herefter »BNT«) en juridisk person, som er en national offentlig udbyder af audiovisuelle medietjenester. I henhold til lovens artikel 70, stk. 3, finansieres BNT ved tilskud fra staten, reklameindtægter mv. samt fra andre kilder.

10. Direktiv 2006/112 er gennemført i bulgarsk ret ved bestemmelserne i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«). Lovens artikel 42 fritager bl.a. virksomhed udøvet af BNT fra moms, i det omfang den er finansieret via statens budget.

De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne, og de præjudicielle spørgsmål

11. BNT er en bulgarsk, offentlig fjernsynsudbyder, dvs. en juridisk person, hvis virksomhed i princippet kan være omfattet af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112. BNT finansieres dels ved tilskud fra staten, dels ved egen kommerciel virksomhed. Denne virksomhed består både i udsendelse af betalt indhold, særligt reklamer, og i anden virksomhed end udsendelse, såsom salg af intellektuelle ejendomsrettigheder eller leje af udstyr.

12. Tvisten i hovedsagen vedrører BNT's ret til fradrag for den moms, som skal betales eller er betalt, for BNT's modtagelse af varer og tjenesteydelser, som er blevet anvendt i forbindelse med dets virksomhed. Tvisten skyldes BNT's og de bulgarske afgiftsmyndigheders forskellige opfattelser af BNT's virksomhed set ud fra et momsretligt perspektiv. BNT er af den opfattelse, at tilskuddet fra staten ikke kan anses for at udgøre en modydelse for udsendelse af programmer, hvorfor den ikke er omfattet af momssystemets anvendelsesområde. Dette får BNT til at konkludere, at den for så vidt angår varer og tjenesteydelser, der anvendes til virksomhed, der både finansieres ved tilskud og ved kommercielle indtægter, har ret til fuldt fradrag for indgående afgift. Afgiftsmyndighederne finder derimod, at BNT's virksomhed, i det omfang denne er finansieret ved tilskud fra staten, er omfattet af undtagelsen i artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112, hvorfor retten til fradrag kun kan anerkendes for så vidt angår den del af BNT's udsendelsesvirksomhed, som finansieres af indtægter fra kommerciel virksomhed.

13. Denne uoverensstemmelse resulterede i en afgiftskontrolafgørelse af 14. december 2016, hvori afgiftsmyndigheden foretog en berigtigelse af de af BNT angivne beløb for fradrag for indgående moms for perioden fra den 1. september 2015 til den 31. marts 2016. BNT påklagede denne afgørelse, som blev afslået af afgiftsmyndigheden, som er sagsøgt i hovedsagen, ved afgørelse af 27. februar 2017. Sidstnævnte afgørelse er blevet indbragt for den forelæggende ret af BNT.

14. Under disse omstændigheder har Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan en public service-TV-stations levering af audiovisuelle medietjenester til seerne anses for en ydelse leveret mod vederlag som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112/EF, når den finansieres af staten i form af tilskud, idet seerne ikke betaler gebyrer for transmissionen, eller udgør den ikke en ydelse leveret mod vederlag i denne bestemmelses forstand og er ikke omfattet af dette direktivs anvendelsesområde?

2) Såfremt svaret herpå er, at public service-TV-stationers audiovisuelle medietjenester til seerne er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112/EF, skal det da lægges til grund, at det drejer sig om fritagne leveringer som omhandlet i direktivets artikel 132, stk. 1, litra q), og er en national bestemmelse lovlig, som fritager denne aktivitet alene på grund af det modtagne statstilskud, som public service-TV-stationen modtager, uanset om denne virksomhed også er kommerciel?

3) Er en praksis, som gør retten til fradrag af indgående moms for erhvervelser afhængig af ikke alene anvendelsen af erhvervelserne (til afgiftspligtig eller ikke afgiftspligtig virksomhed), men også af finansieringen af disse erhvervelser, nemlig for det første af egne indtægter (reklameydelser mv.) og for det andet af statstilskud, og som kun indrømmer ret til fradrag for erhvervelser, der er finansieret ved egne indtægter, og ikke for dem, der er finansieret ved statstilskud, idet der kræves en afgrænsning af disse, tilladt i henhold til artikel 168 i direktiv 2006/112/EF?

4) Såfremt det lægges til grund, at public service-TV-stationers virksomhed består af afgiftspligtige og fritagne leveringer, og under hensyntagen til den blandede finansiering af disse: Hvilket omfang har fradragsretten for disse erhvervelser, og hvilke kriterier skal der anvendes ved fastsættelsen?«

15. Anmodningen om præjudiciel afgørelse blev indleveret til Domstolen den 17. januar 2020. BNT, den spanske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. BNT og Kommissionen har skriftligt besvaret Domstolens spørgsmål.

Bedømmelse

16. Den forelæggende ret har forelagt fire præjudicielle spørgsmål. Jeg vil besvare dem i den rækkefølge, hvori de er blevet forelagt.

Det første præjudicielle spørgsmål

17. Den forelæggende ret ønsker med forelæggelsen af det første præjudicielle spørgsmål at få oplyst, om artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112/EF skal fortolkes således, at en public service TV-stations virksomhed, som består i at levere TV-medietjenesteydelser, i det omfang den finansieres ved tilskud fra staten, udgør levering af ydelser i henhold til denne bestemmelse.

Indledende betragtninger

18. Den forelæggende rets tvivl i denne henseende er knyttet til dom af 23. april 2018 afsagt af Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien), hvori det blev fastslået, at BNT's virksomhed falder ind under det fælles momssystem. Denne domstol henholdt sig særligt til artikel 25, litra c), i direktiv 2006/112 i sin afgørelse, hvorefter levering af ydelser i henhold til direktivet bl.a. kan omfatte udførelse af en ydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven[5]. Ifølge den nævnte domstol er dette tilfældet for BNT's virksomhed, der udføres ifølge loven. Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) henviste bl.a. til Domstolens dom i sagen Le Rayon d'Or[6]. Samtidig fandt den, at Domstolens dom i Český rozhlas-sagen[7] ikke fandt anvendelse på BNT, henset til finansieringsforskellene for BNT i forhold offentlige radio- og TV-selskaber, som finansieres ved licensafgift.

19. Afgiftsmyndighedernes standpunkter i hovedsagen er sammenfaldende med konklusionerne i ovennævnte dom af 23. april 2018.

20. Spørgsmålet om, hvorvidt konklusionerne i Český rozhlas-dommen[8] finder anvendelse i tilfælde, hvor der er tale om et offentligt radio- og TV-selskab, som finansieres ved tilskud fra staten, er af afgørende betydning for besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål i den foreliggende sag. Jeg vil derfor kort ridse dommen op.

Český rozhlas-dommen

21. I Český rozhlas-dommen[9] henviste Domstolen først og fremmest til sin tidligere praksis, hvoraf det følger, at en tjenesteydelse kun foretages »mod vederlag« som omhandlet i artikel 2, nr. 1), i direktiv 77/388/EØF[10], og derfor kun kan beskattes, 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 af den ydelse, som leveres til

5 Denne bestemmelse blev ikke udtrykkeligt gennemført i bulgarsk ret, men Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) fandt dog, at den havde direkte virkning. I sidstnævnte spørgsmål har domstolen efter min opfattelse ret, således at artikel 25 i direktiv 2006/112 er et element i definitionen af tjenesteydelser i henhold til direktivet, og at den som sådan ikke kræver særskilt gennemførelse i national ret. Bestemmelsen finder dog ikke anvendelse på BNT's virksomhed, som finansieres ved tilskud fra staten, som beskrevet nedenfor (jf. punkt 33-37 i dette forslag til afgørelse).

6 Dom af 27.3.2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

7 Dom af 22.6.2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

8 Dom af 22.6.2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

9 Dom af 22.6.2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

10 Rådets sjette direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EUT. 1977, L 145, s. 1). I øjeblikket for så vidt angår levering af tjenesteydelser, artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.

modtageren [11]. Derfor er det i overensstemmelse med Domstolens praksis, at begrebet »levering af tjenesteydelser mod vederlag« som omhandlet i artikel 2, nr. 1), i direktiv 77/388 forudsætter, at der er en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi [12].

22. Dernæst fandt Domstolen, at der ikke var et lignende retsforhold mellem den offentlige radiotjeneste, som finansieredes ved licens, og de personer, som var pålagt denne licensafgift. På den ene side var forpligtelsen ikke underlagt benyttelsen af den offentlige radiotjeneste, men udelukkende rådigheden over en radiomodtager, og på den anden side var adgangen til disse tjenester ikke underlagt betaling af licensen. Licensen udgjorde således ikke en modværdi for den offentlige radiotjenestes levering af tjenesteydelsen [13].

23. Domstolen afviste også den tjekkiske regerings argumentation om, at der bestod et retsforhold mellem den offentlige radiotjeneste og staten, således at finansieringen sikredes ved en obligatorisk licensafgift [14].

24. Domstolen afviste ligeledes muligheden for at anvende den løsning, som følger af dommen i sagen Le Rayon d'Or [15], på situationer, hvor offentlige radio- og TV-stationer finansieres ved abonnentsafgift. Domstolen påpegede således, at der i sagen, der gav anledning til denne dom, var en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelserne og den modtagne modydelse – selv om modydelsen havde karakter af et fast beløb – således at en sådan på forhånd fastsat betaling udgjorde modværdien for de tjenesteydelserne, og dermed var omfattet af momsens anvendelsesområde. Når der derimod er tale om et offentligt radio- og TV-selskab finansieret af licensafgift, foreligger der ikke en sådan direkte forbindelse [16].

25. Domstolen fastslog derfor, at offentlig radio- og TV-virksomhed, som omhandlet i den hovedsag, der blev afsluttet med Český rozhlas-dommen, som finansieres af en obligatorisk lovpligtig licensafgift, som betales af personer, der ejer eller er i besiddelse af en radiomodtager, og udøves af et ved lov oprettet radioselskab, ikke udgør levering af tjenesteydelser, som »foretages mod vederlag«, som omhandlet i artikel 2, nr. 1), i direktiv 77/388, og derfor ikke er omfattet af direktivets anvendelsesområde [17].

Anvendelse på den foreliggende sag

26. Jeg er af den opfattelse, at en tilsvarende løsning skal anvendes med hensyn til offentlige radio- og TV-selskaber, som finansieres ved tilskud fra staten. En sådan udbyder benytter sig ganske vist ikke som sådan af en særlig licensafgift, som betales af personer, der er i besiddelse af modtagere. I stedet modtages et tilskud direkte fra staten, som skal finansiere de opgaver, som udbyderen er pålagt ved lov.

27. Dette påvirker imidlertid i princippet ikke analysen af karakteren af et sådant radio- og fjernsynsforetagendes virksomhed i momsmæssig henseende. Dette tilskud udgør nemlig ikke modydelsen for de tjenesteydelser, der leveres af det offentlige radio- og TV-selskab, men

11 Dom af 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, præmis 21).
12 Dom af 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, præmis 22).
13 Dom af 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, præmis 23-27).
14 Dom af 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, præmis 29 og 30).
15 Dom af 27.3.2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).
16 Dom af 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, præmis 34 og 35).
17 Dom af 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, domskonklusionen).

finansieringsmåden for en bestemt type offentlige funktioner. Tildeling af et sådant tilskud eller indførelse af en anden finansieringsmetode er en nødvendig og uadskilleligt forbundet betingelse for tildelingen af de nævnte offentlige funktioner. Med andre ord er der ikke her tale om to gensidige ydelser, som er funktionelt uafhængige: tjenesteydelser, der leveres af det offentlige radio- og TV-selskab, og vederlag betalt af statens budget. Der er her tale om en statslig virksomhed, der organiserer en offentlig tjenesteydelsesopgave i form af radio- eller TV-virksomhed ved at tildele den driften af public service radio- og TV-virksomhed, samtidig med at den sikrer finansieringen af denne tjenesteydelse, f.eks. i form af tilskud til radio- og TV-selskabet. Ud fra dette synspunkt adskiller et sådant radio- og TV-selskab sig ikke grundlæggende fra offentlige institutioner såsom skoler, hæren eller politiet [18].

28. I forlængelse af ovenstående består der – ligesom det er tilfældet mellem et offentligt radio- og TV-selskab og personer, der er pålagt licensafgift – ikke et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, mellem et offentligt radio- og TV-selskab, som finansieres ved tilskud, og staten, som omhandlet i Domstolens praksis vedrørende anvendelsesområdet for det fælles momssystem [19]. Selv om der er en direkte forbindelse mellem den tjenesteydelse, der leveres af det offentlige radio- og TV-selskab, og det tilskud, som det modtager, er der ikke tale om en forbindelse mellem to modydelser, men en uadskillelig og nødvendig forbindelse mellem udøvelsen af en bestemt offentlig myndighed og finansieringen heraf.

29. Af samme årsag er det derfor ikke muligt at anvende Domstolens løsning i dommen i sagen Le Rayon d'Or [20] i situationer, hvor et offentligt radio- og TV-selskab finansieres ved tilskud fra staten. Sagen, der var genstand for denne dom, omhandlede tjenesteydelser til konkrete modtagere, til gengæld for hvilke tjenesteyderen modtog vederlag, som til trods for, at det var faste beløb, der blev betalt af andre personer end modtageren, havde karakter af en modydelse.

30. Af de ovenstående grunde deler jeg den opfattelse, som både BNT og den spanske regering har givet udtryk for, hvorefter et tilskud fra staten, som skal finansiere et offentligt radio- og TV-selskabs virksomhed, ikke udgør en modydelse, og at denne virksomhed, for så vidt som den finansieres af dette tilskud, ikke udgør levering af tjenesteydelser, som foretages mod vederlag, som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.

31. Der kan ganske vist være situationer, hvor staten erhverver visse tjenesteydelser mod vederlag fra et offentligt radio- og TV-selskab i henhold til artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112. Der er imidlertid tale om klart afgrænsede tilfælde, hvor et offentligt radio- og TV-selskab leverer tjenesteydelser, der går ud over den blotte opgave, som det er pålagt ved lov, idet vederlaget for disse ydelser skal være snævert forbundet med deres udførelse og afspejle disse ydelsers omfang og værdi, således at denne modydelse kan anses for at være betaling for prisen på disse ydelser. Denne pris vil i henhold til artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112 danne grundlag for moms [21].

32. Et generelt tilskud fra staten, som har til formål at dække omkostningerne ved det offentlige radio- og TV-selskabs virksomhed, som er defineret generelt, opfylder derimod ikke disse kriterier. Jeg er derfor ikke enig med Kommissionen i dens bemærkninger om, at BNT's tilskud kan anses for at udgøre vederlag for de tjenesteydelser, der leveres af radio- og TV-selskabet, alene med den begrundelse, at det beregnes pro-rata i forhold til udsendelsestiden for et

[18] For så vidt angår en fuldstændig gennemgang af forholdet mellem offentlige radio- og TV-selskaber og staten, henvises der til mit forslag til afgørelse Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, præmis 30-35).

[19] Jf. dom af 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

[20] Dom af 27.3.2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

[21] I dette tilfælde kan disse tjenesteydelser imidlertid være fritaget for moms i henhold artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112.

program. Metoden til beregning af tilskudsbeløbet ændrer ikke ved den omstændighed, at den udgør finansieringsmåden for de offentlige opgaver, der udføres af radio- og TV-selskabet, og ikke modydelsen for dets ydelser. Kvalificeringen af den afgiftspligtige persons virksomhed i momsmæssig henseende skal imidlertid foretages på grundlag af denne virksomheds væsentligste kendetegn, herunder finansieringsmåden for denne virksomhed, når finansieringen har betydning for kvalificeringen og ikke på grundlag af metoden til beregning af denne finansiering.

Artikel 25, litra c), i direktiv 2006/112

33. Ovenstående konklusioner vedrørende karakteren af det offentlige radio- og TV-selskabs virksomhed, som ikke er omfattet af det fælles momssystem, drages ikke i tvivl af artikel 25, litra c), i direktiv 2006/112.

34. Denne bestemmelse er indeholdt i direktivets afsnit IV med titlen »Afgiftspligtige transaktioner«. Afsnittet indeholder definitionerne af afgiftspligtige transaktioner, der er anført i artikel 2, stk. 1, i direktiv 2006/112. Kapitel 3 i dette afsnit vedrører levering af ydelser. Den generelle definition af levering af ydelser fremgår af direktivets artikel 24, stk. 1. Denne definition er relativt bred, for så vidt som den fastsætter, at levering af ydelser er enhver transaktion, der ikke er en levering af varer. De øvrige bestemmelser i ovennævnte kapitel 3 supplerer og præciserer denne definition og giver mulighed for visse undtagelser for medlemsstaterne.

35. For så vidt angår artikel 25 i direktiv 2006/112 fastsætter bestemmelsen, at levering af ydelser bl.a. kan bestå af tre former for transaktioner, hvor det ikke nødvendigvis er indlysende, at de er omfattet af begrebet levering af tjenesteydelser. Der er tale om følgende: overdragelse af et immaterielt gode [artikel 25, litra a)], forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand [artikel 25, litra b)], og endelig udførelse af en ydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven [artikel 25, litra c)]. Udtrykket »kan«, som anvendes i bestemmelsen, indebærer i denne henseende ikke en fakultativ mulighed for medlemsstaterne til at anse eller ikke anse disse transaktioner for levering af tjenesteydelser[22], men som en konstatering af, at en tjenesteydelse i visse situationer kan have form som en af disse transaktioner.

36. Direktivets artikel 25 udvider således ikke definitionen af tjenesteydelser, men præciserer blot i tvivlstilfælde, at visse former for transaktioner udgør tjenesteydelser. Dette ændrer dog ikke ved det forhold, at levering af en tjenesteydelse kun er momspligtig i henhold til artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, hvis den ydes mod vederlag i overensstemmelse med sidstnævnte bestemmelse. Denne betingelse gælder for alle transaktioner i form af levering af tjenesteydelser, herunder dem, der følger af artikel 25. Således er både overdragelse af et immaterielt gode og forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand samt udførelse af en ydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven momspligtige, såfremt de udføres mod vederlag i henhold til direktivets artikel 2, stk. 1, litra c).

37. Artikel 25, litra c), i direktiv 2006/112 kan således ikke udgøre et grundlag for at pålægge moms på tjenesteydelser leveret af et offentligt radio- og TV-selskab, eftersom finansieringsmåden for disse tjenesteydelser ikke gør det muligt at betragte dem som leveret mod vederlag.

[22] Da EU-lovgiver i et sådant tilfælde ville anvende udtrykket »kan medlemsstaterne […] sidestille«, jf. artikel 27 i direktiv 2006/112, eller tilsvarende.

38. Jeg foreslår derfor, at det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at et offentligt radio- og TV-selskabs virksomhed, der består i at udbyde TV-medietjenester, for så vidt som den finansieres ved tilskud fra staten, ikke udgør levering af tjenesteydelser mod vederlag som omhandlet i denne bestemmelse.

Det andet præjudicielle spørgsmål

39. Med sit andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt at få oplyst, om levering af ydelser, som udføres af et offentligt radio- og TV-selskab, er fritaget for moms i henhold til artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112, henset til, at de finansieres ved tilskud fra staten, og i det omfang de finansieres på denne måde.

40. Den forelæggende ret har stillet dette spørgsmål i tilfælde af, at et offentligt radio- og TV-selskabs tjenesteydelser, som finansieres ved tilskud fra staten, anses for at være momspligtige i besvarelsen af det første spørgsmål. Jeg finder det imidlertid også hensigtsmæssigt at behandle dette spørgsmål, også selv om det første spørgsmål besvares således, som jeg foreslår. Uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt det offentlige radio- og TV-selskabs virksomhed skal anses for at falde uden for momsens anvendelsesområde eller ej, står det således tilbage at afgøre, i hvilket omfang dette radio- og TV-selskab har ret til at fradrage den indgående afgift, der er erlagt eller skal betales i et tidligere afsætningsled. Dette er genstanden for det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål. Analysen af det andet spørgsmål gør det muligt at afgrænse det offentlige radio- og TV-selskabs virksomhed af almen interesse[23] fra dets kommercielle virksomhed.

Offentlige radio- og TV-selskabers kommercielle virksomhed

41. Artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112 fastsætter, at »offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed« er momsfritaget. I overensstemmelse med Domstolens ovennævnte praksis[24] samt mit forslag til besvarelse af det første præjudicielle spørgsmål er de tjenesteydelser, der leveres af offentlige radio- og TV-selskaber (offentlige radio- og fjernsynsforetagender), ikke momspligtige, for så vidt som de ikke kan anses for at være leveret mod vederlag. Derimod er de transaktioner, som disse udbydere foretager i forbindelse med deres »kommercielle virksomhed«, pålagt moms (dvs. at de er afgiftspligtige og ikke afgiftsfritaget). For at den fælles momsordning kan anvendes korrekt på disse radio- og TV-selskabers transaktioner, er det derfor nødvendigt at fastlægge betydningen af begrebet »kommerciel virksomhed«.

42. Hverken artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112 eller nogen anden bestemmelse i direktivet definerer begrebet »kommerciel virksomhed«. Begrebet bør især ikke sidestilles med begrebet »økonomisk virksomhed«, som er defineret i direktivets artikel 9, stk. 1, da dette begreb også omfatter fritagne transaktioner. Definitionen af begrebet »kommerciel virksomhed« bør således baseres på systematikken i og formålene med artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112.

[23] Artikel 132 i direktiv 2006/112 findes i direktivets kapitel 2 i afsnit IX med titlen »Fritagelse i forbindelse med vise former for virksomhed af almen interesse«.

[24] Dom af 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

43. For det første er det efter min opfattelse kun transaktioner, der foretages mod vederlag som omhandlet i artikel 2 i direktiv 2006/112, der skal anses for kommerciel virksomhed. Eftersom offentlige radio- og TV-selskabers kommercielle virksomhed udgør en undtagelse fra det almindelige princip om fritagelse for deres virksomhed, skal den vedrøre afgiftspligtige transaktioner, der således foretages mod vederlag, idet alene sådanne transaktioner kan være omfattet af fritagelsen. I forbindelse med ovenstående er tjenesteydelser, der leveres af offentlige radio- og TV-selskaber, og som på grund af deres finansieringsmåde ikke kan anses for at være leveret mod vederlag, derfor ikke omfattet af begrebet offentlige radio- og TV-selskabers »kommercielle virksomhed«. Med andre ord kan virksomhed udøvet af et offentligt radio- og TV-selskab, som finansieres ved tilskud fra staten, ikke anses for at være kommerciel virksomhed som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112.

44. Radio- og fjernsynsforetagendernes hovedvirksomhed består i at udsende programmer [25]. For så vidt angår offentlige radio- og TV-selskabers virksomhed er denne ofte finansieret fra to forskellige kilder. Den første er offentlig finansiering, enten i form af en licensafgift, som det var tilfældet i den sag, som blev afsluttet med Český rozhlas-dommen [26], eller i form af tilskud som i den foreliggende sag. Den anden kilde er reklameudsendelse og anden »audiovisuel kommerciel kommunikation« (sponsorering, teleshopping og produktplacering) for at bruge terminologien i direktiv 2010/13/EU [27] eller tilsvarende radioudsendelser.

45. I det omfang denne type udsendelser udsendes mod vederlag – og det gør de som regel, da det er deres rolle – udgør de levering af ydelser mod vederlag som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, og derfor falder de ind under anvendelsesområdet for offentlige radio- og fjernsynsforetagenders kommercielle virksomhed som omhandlet i direktivets artikel 132, stk. 1, litra q). De er derfor underlagt moms, idet momsgrundlaget udgøres af den pris, som annoncørerne betaler for udsendelsen af indholdet.

46. Det er imidlertid klart, at indtægterne fra disse udsendelser ikke udelukkende tjener til at dække omkostningerne ved udsendelserne, som i øvrigt er minimale i forhold til radio- og fjernsynsforetagendernes driftsomkostninger. Formålet med udsendelse af reklamer og lignende betalte udsendelser er at finansiere radio- og fjernsynsforetagendernes primære aktivitet, som er udsendelse af programmer, dvs. generelt al indhold, med undtagelse af kommerciel kommunikation, hvor radio- og fjernsynsforetagendet ikke opkræver vederlag fra modtagerne for udsendelsen af disse programmer. Derfor opstår spørgsmålet om, hvordan de offentlige radio- og TV-selskabers udsendelse af disse programmer, i det omfang de finansieres af indtægter fra kommerciel kommunikation, skal behandles med hensyn til momsbestemmelserne.

47. For private radio- og TV-selskaber, som i deres helhed finansieres ved indtægter fra kommerciel kommunikation, betragtes hele deres virksomhed, dvs. såvel udsendelsen af kommerciel kommunikation som udsendelsen af det øvrige indhold, for at udgøre en og samme

[25] I dette forslag til afgørelse vil jeg fokusere på public service radio- og TV-selskabers hovedvirksomhed, som ligeledes er genstand for de præjudicielle spørgsmål, navnlig udsendelse af programmer. Disse radio- og TV-selskaber kan også foretage andre transaktioner, såsom salg af intellektuelle ejendomsrettigheder, leje af udstyr eller organisering af kulturelle arrangementer mv. Disse transaktioner foretages sædvanligvis mod vederlag og er, bortset fra undtagelsestilfælde, omfattet af de offentlige radio- og TV-selskabers kommercielle virksomhed, dvs. at de er afgiftspligtige. Jeg ser imidlertid bort herfra i det følgende, såfremt de ikke giver anledning til fortolkningsvanskeligheder på samme måde, som f.eks. radio- og TV-virksomhed gør.

[26] Dom af 22.6.2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

[27] Jf. artikel 1, stk. 1, litra h), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv af 10.3.2010 om samordning af visse love og administrative bestemmelser i medlemsstaterne om udbud af audiovisuelle medietjenester (direktivet om audiovisuelle medietjenester) (EUT 2010, L 95, s. 1).

aktivitet. I forbindelse hermed anses prisen for radio- og TV-selskabets virksomhed i sin helhed derfor for prisen for de afgiftspligtige transaktioner, som ydelserne i form af kommerciel kommunikation mod vederlag udgør [28].

48. For offentlige radio- og TV-selskaber er situationen mere kompliceret. For det første finansieres de ofte for det første ved offentlige midler (i form af licensafgift eller tilskud) således, at denne del af deres virksomhed ikke er momspligtig i henhold til Domstolens hidtidige praksis [29] samt i henhold til mit forslag til besvarelse af det første præjudicielle spørgsmål. For det andet og selv i det omfang deres virksomhed er momspligtig, er denne i princippet fritaget i henhold til artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112 med undtagelse af kommerciel virksomhed. Spørgsmålet er derfor, om udsendelsen af andre programmer end kommerciel kommunikation mod vederlag, såfremt den finansieres af indtægterne fra disse udsendelser, henhører under offentlige radio- og TV-selskabers kommercielle virksomhed.

Statsstøttereglerne

49. Den retsakt, som inden for EU-retten netop regulerer afgrænsningen mellem offentlige radio- og TV-selskabers virksomhed af almen interesse og deres kommercielle aktiviteter, er Kommissionens meddelelse om statsstøttereglernes anvendelse på public service radio- og TV-virksomhed [30] (herefter »Kommissionens meddelelse«). En læsning heraf viser, at kommercielle aktiviteter ifølge Kommissionen særligt skal forstås som udsendelse af kommerciel kommunikation mod vederlag, aktiviteter i forbindelse med e-handel og lignede tjenesteydelser [31], såvel som tjenesteydelser, for hvilke udbyderen modtager vederlag fra modtagerne. Derimod udgør gratis udsendelse af andet indhold, eller kan under alle omstændigheder udgøre, virksomhed af almen interesse [32].

50. Såfremt disse kriterier anvendtes i henhold til artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112, ville det indebære, at kun udsendelsen af kommerciel virksomhed mod vederlag ville udgøre afgiftspligtig virksomhed, mens den resterende udsendelsesvirksomhed enten ikke ville være afgiftspligtig eller ville være fritaget for afgift som virksomhed af almen interesse.

51. Der skal imidlertid tages hensyn til, at Kommissionens meddelelse ikke forfølger de samme formål som direktiv 2006/112 og dermed direktivets artikel 132, stk. 1, litra q). Formålet med meddelelsen er på den ene side at sikre medlemsstaterne frihed til at definere den såkaldte public service-opgave [33] og på den anden side at forhindre konkurrenceforvridende adfærd, såsom overkompensation for udførelsen af denne opgave samt såkaldt krydssubsidiering af kommercielle aktiviteter [34]. Det er derimod ikke problematisk at finansiere opgaveaktiviteterne med indtægter fra kommerciel virksomhed. Henset til disse formål er det legitimt at afgrænse anvendelsesområdet til den virksomhed, der anses for at være kommerciel.

[28] Jf. mit forslag til afgørelse Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, punkt 53).

[29] Dom af 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[30] EUT 2009, C 257, s. 1.

[31] Jf. bl.a. punkt 48, 49 og 57 i Kommissionens meddelelse.

[32] Jf. bl.a. punkt 65 i Kommissionens meddelelse.

[33] Jf. bl.a. punkt 47 i Kommissionens meddelelse.

[34] Jf. bl.a. punkt 70-76 i Kommissionens meddelelse.

52. Formålet med artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112 er derimod dels at nedbringe omkostningerne for virksomhed af almen interesse ved at fritage den fra moms, dels at undgå de konkurrenceforvridninger, der kan opstå som følge af fritagelsen af virksomhed, der udøves på konkurrencevilkår med private radio- og TV-selskaber. For at nå disse formål er det dog ikke nødvendigt at definere omfanget af begrebet »kommerciel virksomhed« som i Kommissionens meddelelse. Det er således tilstrækkeligt ud fra et konkurrenceretligt synspunkt, at disse radio- og TV-selskabers virksomhed pålægges afgift for de tjenesteydelser, de leverer mod vederlag, dvs. udsendelse af kommerciel kommunikation. Dette sikrer navnlig, at disse foretagender opererer på markedet på de samme vilkår som de private radio- og TV-selskaber. Kvalificeringen af udsendelser med et andet indhold, såfremt det finansieres af indtægterne fra kommerciel kommunikation mod vederlag, som ikke er afgiftspligtigt eller fritaget, kan derimod ikke siges at bidrage til opfyldelsen af formålene i artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112. Det kan tværtimod bidrage til forøgelsen af omkostningerne ved denne virksomhed, eftersom en sådan kvalificering alene vil bevirke, at offentlige radio- og TV-selskaber fratages retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt eller skal betales for de varer og tjenesteydelser, der anvendes til denne virksomhed.

53. Jeg mener derfor, at kriterierne for afgrænsning af public service-TV-selskabers virksomhed af almen interesse og deres kommercielle aktiviteter, der er vedtaget i Kommissionens meddelelse, ikke bør overføres til artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112.

Fortolkning foreslået af BNT

54. BNT har anlagt en interessant synsvinkel med hensyn til denne afgrænsning i sine bemærkninger. Hvis jeg forstår BNT's standpunkt korrekt, er BNT af den opfattelse, at kommerciel virksomhed udgør udsendelse af samtlige programmer, som tiltrækker seere, og dermed tillader salg af sendetid til reklamer. Det drejer sig for det første om udsendelse af sportsbegivenheder, udenlandske film eller underholdningsprogrammer. På dette grundlag fradrog BNT i løbet af den i hovedsagen omhandlede periode hele den moms, der var betalt og skulle betales af omkostningselementerne for disse programmer. Udsendelsen af andre programtyper skete derimod inden for rammerne af public service-opgaven og var derfor ikke momspligtig.

55. Dette standpunkt er imidlertid efter min opfattelse forkert af to grunde.

56. For det første er den programopdeling, som BNT har lagt til grund, mellem de programmer, der genererer reklameindtægter, og dem, der ikke genererer dem, efter min opfattelse vilkårlig og ikke nødvendigvis i overensstemmelse med virkeligheden. Det er nemt at identificere de kategorier af programmer, der par excellence opfylder kriterierne for public service-opgaven, og samtidig normalt tiltrækker et stort antal seere, og som er et fremragende »medium« for reklamer, f.eks. nyhedsprogrammer. Derimod kan kategorien af programmer, som BNT klassificerer som kommercielle, med fordel falde ind under offentlige radio- og TV-selskabers virksomhed af almen interesse. Denne interesse hænger imidlertid sammen med »demokratiske, sociale og kulturelle behov i […] samfund« [35], og disse behov omfatter også områder såsom film, sport og underholdning.

[35] Protokol (nr. 29) om offentlig radio- og TV-virksomhed i medlemsstaterne, som bilag til EU-traktaten og EUF-traktaten.

57. For det andet tager den metode, som BNT har foreslået med henblik på klassificeringen af de tjenesteydelser, som selskabet leverer, ikke hensyn til det element, som momssystemet er baseret på, og som er forbindelsen mellem de varer og tjenesteydelser, som en afgiftspligtig person erhverver i forbindelse med sin virksomhed, og den afgiftspligtige levering af varer eller tjenesteydelser, som udføres i forbindelse med denne virksomhed. For at varer og tjenesteydelser, som er erhvervet i tidligere led af den afgiftspligtig person, kan anses for anvendt i forbindelse med dennes virksomhed, skal omkostningselementerne med andre ord i princippet indgå i prisen for de afgiftspligtige transaktioner, som den afgiftspligtige person foretager i senere led [36].

Forslag til besvarelse

58. For så vidt angår omkostningerne ved erhvervelse af varer eller tjenesteydelser, der ikke anvendes direkte til afgiftspligtige transaktioner – sådan som det er tilfældet med gratis udsendelser af programmer, der kun er indirekte forbundet til levering af kommercielle kommunikation mod vederlag [37] – kan dette formål opnås på to måder. Den første måde består i en streng fordeling af visse indtægter fra afgiftspligtige aktiviteter til erhvervelse af visse varer eller tjenesteydelser med henblik på gratis udsendelser af programmer, f.eks. erhvervelse af rettigheder til at sende film eller udsende sportskonkurrencer. Som afgiftsmyndighederne med rette har gjort gældende i hovedsagen, indebærer dette imidlertid, at der føres et separat regnskab, som muliggør, at indtægter og udgifter er således forbundet.

59. Den anden måde består i at beregne den andel, hvormed det offentlige radio- og TV-selskabs virksomhed finansieres ved hjælp af tilskud fra staten (eller ved en abonnentsafgift), og hvilken andel der er finansieret af indtægterne fra de afgiftspligtige transaktioner. Sidstnævnte beløb vil efter fradrag af indtægter fra transaktioner, der er fritaget i henhold til artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112, afspejle andelen af det offentlige radio- og TV-selskabs kommercielle virksomhed ud af dets samlede virksomhed. I denne andel vil det så være muligt at allokere omkostningerne, som det offentlige radio- og TV-selskab har haft til denne virksomhed, uden at det er strengt nødvendigt at påvise de forskellige omkostningselementer i forbindelse med kommerciel virksomhed eller virksomhed, der udføres i almen interesse [38].

60. Det bør derfor efter min opfattelse antages, at begrebet offentlige radio- og TV-selskabers »kommercielle virksomhed« i henhold til artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112 ikke kun omfatter tjenesteydelser mod vederlag i egentlig forstand, såsom udsendelse af kommerciel kommunikation, men også tjenesteydelser, for hvilke modtageren ikke betaler en afgift, navnlig udsendelse af gratis programmer, i det omfang de finansieres af indtægter fra den første kategori af tjenesteydelser.

[36] Jf. senest dom af 12.11.2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, præmis 41 og 42).

[37] Denne forbindelse består i dels den omstændighed, at disse programmer tiltrækker den almenhed, hvorigennem udbredelsen af kommerciel kommunikation har en betydning, dels den omstændighed, at deres udsendelse finansieres af indtægterne fra udsendelsen af den pågældende kommercielle kommunikation.

[38] Med henblik på en præcisering vil jeg tilføje, at Kommissionens meddelelse i princippet forbyder, at offentlig finansiering af public service radio- og TV-selskaber genererer et overskud (jf. punkt 72-74 i denne meddelelse). Såfremt anvendelsen af momsbestemmelserne også samtidig skal overholde statsstøttereglerne, skal ethvert overskud af indtægter over udgifter uden for det omfang, der er tilladt i henhold til meddelelsen, følgelig henføres til kommerciel virksomhed.

61. Jeg er af den opfattelse, at dette standpunkt er sammenfaldende med den spanske regerings og Kommissionens synspunkter, sådan som de fremgår af deres bemærkninger til den foreliggende sag [39]. Efter min opfattelse understøttes dette standpunkt også af Momsudvalgets retningslinjer fra 52. møde den 28. og 29. maj 1997 [40]. Her anerkendte medlemsstaterne »næsten enstemmigt«, at den eneste virksomhed foretaget af offentlige radio- og TV-selskaber, som ikke udgør kommerciel virksomhed, er udsendelse af programmer, som er finansieret af offentlige midler (dvs. ved licensafgift eller ved tilskud). Logisk set bør programudsendelser, såfremt de finansieres af indtægter fra kommerciel virksomhed, anses for kommerciel virksomhed.

62. Jeg foreslår derfor, at det andet spørgsmål besvares således, at artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at begrebet offentlige radio- og fjernsynsforetagenders »kommercielle virksomhed« som omhandlet i denne bestemmelses forstand omfatter transaktioner mod vederlag, som ikke udgør en aktivitet af almen interesse, og vederlagsfrie tjenesteydelser, såfremt de finansieres af indtægterne fra transaktionerne mod vederlag.

Det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål

63. Med det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål, som jeg foreslår at behandle samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, i hvilket omfang det offentlige radio- og TV-selskabs ret til at fradrage den afgift, som skal betales eller er erlagt for de varer og tjenesteydelser, som erhverves med henblik på dets virksomhed, er begrænset, når denne virksomhed er finansieret af statstilskud, såvel som indtægter fra kommerciel virksomhed.

64. Jeg har allerede foretaget en detaljeret analyse af dette spørgsmål for så vidt angår et offentligt radio- og TV-selskab, som finansieres ved abonnementsafgifter, i mit forslag til afgørelse i Český rozhlas-sagen [41]. Nærværende problemstilling går imidlertid ud over omfanget af de præjudicielle spørgsmål i den nævnte sag, og blev ikke blevet behandlet af Domstolen i dommen. Konklusionerne i dette forslag kan dog efter min opfattelse anvendes i den foreliggende sag. I lyset af den foreliggende sag ønsker jeg derfor at tilføje følgende betragtninger.

Reglerne vedrørende fradrag for afgift for blandede aktiviteter

65. I henhold til Domstolens faste praksis giver transaktioner foretaget af en afgiftspligtig person, der ikke er momspligtige, eksempelvis fordi de ikke foretages mod vederlag i henhold til artikel 2, stk. 1, i direktiv 2006/112, ikke ret til fradrag for den moms, som skal betales eller er erlagt for varer og ydelser, som er erhvervet med henblik på disse transaktioner. Det er de samme principper, som gælder for fritagne transaktioner [42].

66. Dette princip er let at anvende på varer og tjenesteydelser, som en afgiftspligtig person erhverver alene med henblik på sine ikke-afgiftspligtige transaktioner – den afgiftspligtige person opnår ikke ret til fradrag for den afgift, der er erlagt for disse varer og tjenesteydelser.

[39] Jeg må imidlertid fremhæve, at jeg ikke deler Kommissionens opfattelse af, at når radio- eller TV-selskabets virksomhed helt eller delvist finansieres af indtægter fra udsendelse af kommerciel kommunikation, er udsendelsen underordnet for så vidt angår udsendelsen af den kommercielle kommunikation, og at de eneste modtagere af dette radio- eller TV-selskabs tjenesteydelser er annoncører. Efter min opfattelse er der snarere tale om en situation, hvor de tjenesteydelser, der leveres til seerne eller lytterne (radio- og TV-udsendelse), finansieres af modtagerne af andre tjenesteydelser, navnlig udsendelsen af kommerciel kommunikation. Dette ændrer dog ikke klassificeringen af disse tjenesteydelser ud fra et momsretligt synspunkt.

[40] Dok. XXI/1500/96.

[41] Jf. forslag til afgørelse i sag C-11/15 (EU:C:2016:181, punkt 44-63).

[42] Jf. senest dom af 8.5.2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, præmis 26 og 27).

67. Vanskeligheden opstår med hensyn til goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person anvender til sine afgiftspligtige transaktioner såvel som til afgiftsfritagne og ikke-afgiftspligtige transaktioner. I en sådan situation har den afgiftspligtige person ret til fradrag for den forholdsmæssige andel af varerne og tjenesteydelserne, som er erhvervet i forbindelse med dennes afgiftspligtige transaktioner.

68. For så vidt angår transaktioner, som er fritaget for moms, indeholder artikel 173-175 i direktiv 2006/112 detaljerede regler for beregningen af pro rata-satsen, idet disse bestemmelser imidlertid ikke gælder for ikke-afgiftspligtige transaktioner. Under disse omstændigheder tilkommer det medlemsstaternes nationale ret at fastsætte de nærmere regler for dens beregning under hensyntagen til opbygningen af og formålet med det fælles momssystem. Disse bestemmelser skal gøre det muligt objektivt at tage hensyn til omkostningernes andel i afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige transaktioner [43].

Anvendelse på offentlige radio- og TV-selskaber

69. For så vidt angår den foreliggende sag, og som det også fremgår af den besvarelse, jeg foreslår af det første præjudicielle spørgsmål, foretager et offentligt radio- og TV-selskab ikke momspligtige transaktioner, såfremt dets virksomhed finansieres af tilskud fra staten. Denne virksomhed giver derfor ikke selskabet ret til at fradrage den afgift, der er erlagt for de varer og tjenesteydelser, der anvendes til denne virksomhed.

70. Som det fremgår af mit forslag til besvarelse af det andet præjudicielle spørgsmål, udgør offentlig radio- og TV-virksomhed derimod kommerciel virksomhed som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112, såfremt den finansieres ved indtægter fra udsendelsen af kommerciel kommunikation mod vederlag og andre afgiftspligtige transaktioner. Denne virksomhed skal i sin helhed anses for en virksomhed mod vederlag og dermed en aktivitet, der giver ret til fradrag af den afgift, der er erlagt eller skal betales for varer og tjenesteydelser, der anvendes til denne virksomhed.

71. Det følger af det ovenstående, at et offentligt radio- og TV-selskab, hvis virksomhed finansieres såvel gennem tilskud fra staten og af eventuelle afgiftsfritagne transaktioner som af indtægterne fra afgiftspligtige transaktioner, har ret til at fradrage den afgift, som er erlagt eller skal betales for varer og tjenesteydelser, der anvendes til denne virksomhed, såfremt dets virksomhed finansieres af disse indtægter.

72. Som jeg har nævnt, fastsætter direktiv 2006/112 ikke fremgangsmåden for beregning af pro rata-satsen for de former for virksomhed, der ikke er afgiftspligtig. Dette tilkommer således medlemsstaterne at fastsætte i deres nationale ret. Når dette er sagt, deler jeg den opfattelse, som Kommissionen har givet udtryk for i sit svar på Domstolens spørgsmål, hvorefter medlemsstaterne kan, men ikke skal, anvende de regler, der er fastsat i direktivets artikel 173-175, analogt på afgiftspligtige transaktioner og fritagne transaktioner.

73. Den definition af de offentlige radio- og TV-selskabers kommercielle virksomhed, som jeg foreslår, gør det bl.a. muligt at anvende den primære metode til beregning af pro rata-satsen, sådan som den er fastsat i artikel 174, stk. 1, i direktiv 2006/112. Ifølge denne metode er retten til fradrag for den indgående moms, der skal betales eller er erlagt i et tidligere led, tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der opnås ved afgiftspligtige transaktioner i forhold til den

[43] Jf. senest dom af 8.5.2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, præmis 28 og 29).

afgiftspligtige persons samlede omsætning. Ved at anvende denne metode på offentlige radio- og TV-selskaber, der både finansieres ved tilskud fra staten og ved transaktioner, der foretages mod vederlag, skal der i tælleren medregnes den del af omsætningen, der vedrører disse transaktioner, og i nævneren medregnes omsætningen samt størrelsen på tilskuddene. Dernæst, såfremt det offentlige radio- og TV-selskab foretager transaktioner mod vederlag, men som er underlagt momsfritagelse i henhold til artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112, bør principperne i direktivets artikel 173-175 anvendes på den opnåede andel med henblik på at opnå den endelige andel, som det offentlige radio- og TV-selskab har ret til at fradrage fra moms, der er erlagt eller skal betales i et tidligere led.

74. Medlemsstaterne kan naturligvis vedtage andre beregningsmetoder for pro rata-satsen, forudsat at de opfylder kriterierne i punkt 68 i dette forslag til afgørelse.

75. På grundlag af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål besvares således, at artikel 168 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at et offentlige radio- og TV-selskab, hvis virksomhed både finansieres ved tilskud fra staten og ved indtægter fra momspligtige transaktioner, har ret til at fradrage den moms, der skyldes eller er erlagt for varer eller tjenesteydelser, som anvendes i forbindelse med den virksomhed, som er finansieret ved indtægter fra de afgiftspligtige transaktioner.

Forslag til afgørelse

76. På baggrund af samtlige ovenstående betragtninger foreslår jeg følgende besvarelse af de af Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien) forelagte præjudicielle spørgsmål:

»1) Artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at et offentligt radio- og TV-selskabs virksomhed, der består i at udbyde TV-medietjenester, for så vidt som den finansieres ved tilskud fra staten, ikke udgør levering af tjenesteydelser mod vederlag som omhandlet i denne bestemmelse.

2) Artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at begrebet offentlige radio- og fjernsynsforetagenders »kommercielle virksomhed« som omhandlet i denne bestemmelses forstand omfatter transaktioner mod vederlag, der ikke udgør en aktivitet af almen interesse, og vederlagsfrie tjenesteydelser, for så vidt som de finansieres af udbyttet af transaktionerne mod vederlag.

3) Artikel 168 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at et offentlige radio- og TV-selskab, hvis virksomhed både finansieres ved tilskud fra staten og ved indtægter fra momspligtige transaktioner, har ret til at fradrage den moms, der skyldes eller er erlagt for varer eller tjenesteydelser, som anvendes i forbindelse med den virksomhed, som er finansieret ved indtægter fra de afgiftspligtige transaktioner.«