Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 25 mars 2021 [1]

Mål C-21/20

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

(begäran om förhandsavgörande från Administrativen sad Sofia-grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 c – Tillämpningsområde – Tillhandahållande av tjänster mot ersättning – Artikel 132.1 q – Undantag från skatteplikt – Sändning av tv-program som delvis finansieras ur den statliga budgeten och delvis genom kommersiell verksamhet – Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt”

Inledning

1. Det finns två grundläggande metoder för medlemsstaterna att finansiera offentlig radio och tv, dels genom införande av en särskild avgift, som i allmänhet är knuten till innehavet av en radio- eller tv-mottagare, från vilken intäkterna är avsedda för de offentliga programföretagens behov (abonnemang), dels genom direkt finansiering ur statsbudgeten. [2] Vissa medlemsstater kombinerar dessa två metoder genom att komplettera intäkterna från avgiften, vilka anses otillräckliga i förhållande till de sociopolitiska uppgifter som det offentliga programföretaget har, med direkta bidrag från budgeten.

2. Förevarande mål avser frågan hur dessa finansieringsmetoder som används av de offentliga programföretagen ska kvalificeras i mervärdesskattehänseende och hur denna kvalificering påverkar de offentliga programföretagens situation i egenskap av mervärdesskattskyldiga personer.

3. EU-domstolen har redan slagit fast att verksamhet som bedrivs av ett offentligt programföretag som inrättats genom lag och som finansieras via en obligatorisk avgift för personer som äger eller innehar en radiomottagare, inte utgör ett tillhandahållande av tjänster som ”sker mot vederlag” i

[1] Originalspråk: polska.

[2] Se: 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”, i Observatoire européen de l’audiovisuel, *IRIS Plus 2010–4. Médias de service public: pas de contenu sans financement*, Strasbourg 2010, s. 7.

den mening som avses i bestämmelser om mervärdesskatt, och omfattas inte av deras tillämpningsområde.[3] Frågan är emellertid om detta även gäller när ett programföretag finansieras genom bidrag från den allmänna statsbudgeten.

4. EU-domstolen kommer även att ha tillfälle att utveckla sin praxis i detta avseende genom att pröva frågan hur ett offentligt programföretags rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för varor och tjänster som det förvärvar i sin verksamhet ska utformas.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

5. I artikel 2.1 c rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt föreskrivs följande:[4]

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

…

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

…”

6. I artikel 132.1 i direktivet anges följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

q) Icke-kommersiell verksamhet som utförs av offentliga radio- och televisionsorgan.

…”

7. Artikel 168 i direktivet har följande lydelse:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

[3] Dom av den 22 juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, domslut).

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

b) Mervärdesskatt som skall betalas för transaktioner som enligt artikel 18 a och artikel 27 likställs med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.

c) Mervärdesskatt som i enlighet med artikel 2.1 b i skall betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor.

d) Mervärdesskatt som skall betalas för de transaktioner som avses i artiklarna 21 och 22 och som likställs med gemenskapsinterna förvärv.

e) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som importerats till medlemsstaten."

8. Artikel 173.1 i direktiv 2006/112 har slutligen följande lydelse:

"När varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner som avses i artiklarna 168, 169 och 170, vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna."

Bulgarisk rätt

9. Enligt artikel 6.3 i Zakon za radioto i televiziata (lagen om radio och television) (nedan kallad ZRT) är Balgarska natsionalna televizia (Bulgariens nationella television) (nedan kallad BNT) en juridisk person och en nationell offentlig tillhandahållare av audiovisuella medietjänster. Enligt artikel 70.3 ZRT finansieras BNT:s verksamhet genom bidrag från statsbudgeten, genom inkomster från reklam och liknande samt från andra källor.

10. Direktiv 2006/112 införlivades med bulgarisk rätt genom bestämmelserna i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen). Enligt artikel 42 i denna lag är bland annat BNT:s verksamhet, i den mån den finansieras ur statsbudgeten, undantagen från mervärdesskatteplikt.

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

11. BNT är ett bulgariskt offentligt programföretag, det vill säga en enhet vars verksamhet i princip kan omfattas av undantaget i artikel 132.1 q i direktiv 2006/112. BNT finansieras delvis genom ett bidrag från statsbudgeten, delvis genom intäkterna från egen kommersiell verksamhet. Verksamheten består i såväl sändning av betalinnehåll, särskilt reklam, som i annan verksamhet än sändningsverksamhet, som försäljning av immateriella rättigheter eller uthyrning av utrustning.

12. Målet vid den nationella domstolen avser huruvida BNT har rätt att dra av ingående mervärdesskatt som har betalats eller ska betalas för BNT:s förvärv av varor och tjänster som den använder i sin verksamhet. Tvisten har uppkommit till följd av att BNT och de bulgariska skattemyndigheterna hade olika uppfattningar om BNT:s verksamhet i mervärdesskattehänseende. Enligt BNT kan nämligen bidraget från statsbudgeten inte anses utgöra en ersättning för sändning av program, vilket innebär att det helt faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskattesystemet. Härav har BNT dragit slutsatsen att det har rätt att fullt ut göra avdrag för den ingående mervärdesskattskatt som ska betalas för de varor och tjänster som används i verksamheten och som finansieras såväl genom bidrag som genom

kommersiella intäkter. Skattemyndigheten anser däremot att BNT:s verksamhet, i den mån den finansieras ur statsbudgeten, omfattas av undantaget i artikel 132.1 q i direktiv 2006/112 och följaktligen föreligger endast proportionerlig avdragsrätt i den mån BNT:s sändningsverksamhet finansieras genom intäkter från kommersiell verksamhet.

13. Denna tvist gav upphov till ett beskattningsbeslut av den 14 december 2016, genom vilket skattemyndigheten beslutade om en korrigering av de av BNT deklarerade skatteavdraget för perioden från den 1 september 2015 till den 31 mars 2016. BNT begärde omprövning av detta beslut. Skattemyndigheten, som är part i det nationella målet, avslog denna begäran genom beslut av den 27 februari 2017. BNT överklagade det sistnämnda beslut till den hänskjutande domstolen.

14. Mot denna bakgrund beslutade Administrativen sad Sofia-grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Kan tillhandahållande av audiovisuella medietjänster till abonnenterna via television i allmänhetens tjänst betraktas som en tjänst som tillhandahålls mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv [2006/112/] om den finansieras av staten i form av subventioner, varvid abonnenterna inte erlägger några avgifter för sändningen, eller utgör den inte en mot ersättning tillhandahållen tjänst i den mening som avses i denna bestämmelse och ligger inte inom tillämpningsområdet för detta direktiv?

2) Ska man, om svaret är att de audiovisuella medietjänster som tillhandahålls abonnenterna via television i allmänhetens tjänst ligger inom tillämpningsområdet för artikel 2.1 c i direktiv [2006/112], utgå från att det rör sig om leveranser som är undantagna från skatteplikt i den mening som avses i artikel 132.1 q i direktiv [2006/112] och är en nationell bestämmelse tillåten genom vilken televisionen i allmänhetens tjänst undantas från skatteplikt endast på grundval av de medel som erhålls från statsbudgeten, oberoende av om verksamheten också är av kommersiell karaktär?

3) Är i enlighet med artikel 168 i direktiv 2006/112/EG ett förfarande tillåtet, vilket gör rätten till avdrag för inköp avhängigt inte endast av användningen av inköpen (för beskattningsbar eller inte beskattningsbar verksamhet) utan också hur dessa inköp finansieras, det vill säga dels med egna intäkter (reklamtjänster m.m.), dels genom statlig subventionering, och ger full avdragsrätt endast för de inköp som finansieras genom egna intäkter och inte för inköp som finansieras genom de statliga subventionerna, varvid det krävs att dessa avgränsas?

4) Utifrån ett antagande om att den verksamhet som bedrivs av televisionen i allmänhetens tjänst utgörs av beskattningsbara leveranser och leveranser som är undantagna från skatteplikt, vilken omfattning har då, med tanke på den blandade finansieringen, rätten till avdrag i fråga om dessa inköp och vilka kriterier ska tillämpas för att fastställa detta?”

15. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolen den 17 januari 2020. Skriftliga yttranden har ingetts av BNT, den spanska regeringen och Europeiska kommissionen. BNT och kommissionen har skriftligen besvarat domstolens frågor.

Bedömning

16. Den hänskjutande domstolen har ställt fyra tolkningsfrågor. Jag kommer att pröva dessa i den ordning som de har ställts.

Den första tolkningsfrågan

17. Den hänskjutande domstolen har ställt den första tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att ett tv-programföretags verksamhet som består i tillhandahållande av audiovisuella medietjänster, i den mån den finansieras med bidrag ur statsbudgeten, utgör tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i denna bestämmelse.

Inledande synpunkter

18. Den hänskjutande domstolens tvivel på denna punkt hänger samman med den dom som meddelades den 23 april 2018 av Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien), i vilken den domstolen slog fast att BNT:s verksamhet omfattas av det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Nämnda domstol grundade sitt beslut bland annat på artikel 25 c i direktiv 2006/112, enligt vilken ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i detta direktiv bland annat kan omfatta utförande av tjänster på anmodan av en offentlig myndighet eller i dennas namn eller enligt lag.[5] Enligt den hänskjutande domstolen är detta fallet med BNT:s verksamhet som bedrivs enligt lag. Varhoven administrativen sad hänvisade härvid till EU-domstolens dom i målet Le Rayon d'Or.[6] Den fann även att EU-domstolens dom i målet Český rozhlas[7] inte var tillämplig på BNT, med hänsyn till skillnaderna vad avser sättet för finansiering av BNT jämfört med offentliga programföretag som finansierades genom abonnemang.

19. Skattemyndighetens ståndpunkt i det nationella målet överensstämmer med den ståndpunkt som intogs i ovannämnda dom av den 23 april 2018.

20. För att besvara den första tolkningsfrågan i förevarande mål är det av avgörande betydelse huruvida de slutsatser som dragits i domen i målet Český rozhlas[8] är tillämpliga på ett offentligt programföretag som finansieras genom bidrag ur statsbudgeten. Jag kommer därför kort att gå igenom denna dom.

[5] Denna bestämmelse har inte införlivats uttryckligen med bulgarisk rätt, men Varhoven administrativen sad fann att den hade direkt effekt. På den sistnämnda punkten anser jag att Wyrchowen administratiwen syd har rätt, eftersom artikel 25 i direktiv 2006/112 ingår i definitionen av en tjänst i den mening som avses i direktivet och kräver inte som sådan ett separat införlivande med nationell rätt. Däremot är den inte tillämplig på BNT:s verksamhet som finansieras genom bidrag ur statsbudgeten, såsom kommer att anges i det följande (se punkterna 33–37 i detta förslag till avgörande).

[6] Dom av den 27 mars 2014, C-151/13, EU:C:2014:185.

[7] Dom av den 22 juni 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

[8] Dom av den 22 juni 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

Domen Český rozhlas

21. I domen Český rozhlas [9] erinrade EU-domstolen, för det första, om sin tidigare praxis, enligt vilken ett tillhandahållande av tjänster endast ”sker mot vederlag” i den mening som avses i artikel 2.1 i direktiv 77/388/EEG, [10] och därmed är skattepliktigt, om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet av den tjänst som tillhandahålls mottagaren. [11] Mot bakgrund av vad som anförts ovan följer det av EU-domstolens praxis att begreppet ”tillhandahållande av tjänster mot vederlag”, i den mening som avses i nämnda artikel 2.1 i direktiv 77/388, att det finns ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det motvärde som erhålls. [12]

22. EU-domstolen konstaterade därefter att det inte föreligger något liknande rättsförhållande mellan det offentliga programföretaget som finansierades genom abonnemanget och de personer som var skyldiga att betala abonnemanget. Denna skyldighet är nämligen å ena sidan inte beroende av den faktiska användningen av ett offentligt programföretags tjänster, utan endast av innehavet av en mottagare, och för det andra är tillgången till dessa tjänster inte beroende av att abonnemanget betalas. Detta abonnemang utgör således inte betalning för den tjänst som det offentliga programföretaget tillhandahåller. [13]

23. Domstolen godtog inte heller den tjeckiska regeringens argument enligt vilket ett sådant rättsförhållande mellan det offentliga programföretaget och den stat som säkerställer företaget finansieringen föreligger som garanterar finansiering genom att det åläggs en skyldighet att betala abonnemanget. [14]

24. På samma sätt har domstolen slagit fast att den lösning som framgår av domen i målet Le Rayon d’Or [15] inte är tillämplig på ett offentligt programföretag som finansieras genom abonnemanget. Domstolen påpekade nämligen att det i det mål som gav upphov till den domen fanns ett direkt samband mellan de tillhandahållna tjänsterna och det erhållna vederlaget, även om detta vederlag var schablonmässigt, så att ett sådant schablonvederlag utgjorde vederlag för tjänster som tillhandahållits mot vederlag och således omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. När det däremot gäller ett offentligt programföretag som finansieras genom abonnemanget saknas ett sådant direkt samband. [16]

25. Mot bakgrund av det ovan anförda slog EU-domstolen fast att en radioverksamhet i allmänhetens tjänst – såsom den som det rörde sig om i det nationella målet i vilken domen i målet Český rozhlas meddelades – som finansieras via en obligatorisk lagstadgad avgift för personer som äger eller innehar en radiomottagare och som bedrivs av ett radiobolag som

9 Dom av den 22 juni 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

10 Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet). Numera med avseende på tillhandahållande av tjänster, artikel 2.1 c i direktiv 2006/112.

11 Dom av den 22 juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punkt 21).

12 Dom av den 22 juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punkt 22).

13 Dom av den 22 juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punkterna 23–27).

14 Dom av den 22 juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punkterna 29–30).

15 Dom av den 27 mars 2014, C-151/13, EU:C:2014:185.

16 Dom av den 22 juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punkterna 34–35).

inrättats genom lag, inte utgör ett tillhandahållande av tjänster som ”sker mot vederlag” i den mening som avses i artikel 2.1 i direktiv 77/388, och omfattas således inte av nämnda direktivs tillämpningsområde. [17]

Tillämpning i det aktuella fallet

26. Jag anser att en liknande lösning ska tillämpas med avseende på ett offentligt programföretag som finansieras genom ett bidrag ur statsbudgeten. Ett sådant programföretag erhåller visserligen inte någon särskild avgift som betalas av innehavarna av mottagarna. I gengäld erhåller programföretaget ett bidrag direkt från statsbudgeten, vilket är avsett att finansiera de uppgifter som sådana programföretag har anförtrotts enligt lag.

27. Detta påverkar emellertid i princip inte bedömningen av arten av ett sådant programföretags verksamhet i mervärdesskattehänseende. Detta bidrag utgör nämligen inte ersättning för tjänster som det offentliga programföretaget tillhandahåller, utan ett sätt att finansiera en viss typ av offentliga uppgifter. Beviljandet av ett sådant bidrag eller införandet av ett annat finansieringssätt är ett nödvändigt och oupplösligt villkor för tilldelningen av sådana offentliga uppgifter. Det rör sig med andra ord inte om två funktionellt oberoende motprestationer, det vill säga tjänster som tillhandahålls av det offentliga programföretaget och ersättning som betalas ur statsbudgeten. Det är här fråga om en åtgärd som vidtas av en stat som erbjuder radio- eller tv-program som offentliga tjänster genom att anförtro ett offentligt programföretag driften av dessa, samtidigt som den säkerställer finansieringen av denna tjänst i form av till exempel ett bidrag som beviljas detta företag. Ur denna synvinkel skiljer sig ett sådant programföretag i princip inte från sådana offentliga institutioner som skolor, armén eller polisen. [18]

28. Mot bakgrund av vad som anförts ovan finns det på samma sätt som mellan det offentliga programföretaget och de personer som är skyldiga att betala abonnemanget, mellan ett offentligt programföretag som finansieras genom ett bidrag och staten, inte något rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, i den mening som avses i domstolens praxis avseende tillämpningsområdet för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. [19] Även om det finns ett direkt samband mellan den tjänst som det offentliga programföretaget tillhandahåller och det bidrag som det erhåller, rör det sig inte om ett samband mellan två ömsesidiga prestationer, utan om ett oupplösligt och nödvändigt samband mellan utövandet av en viss offentlig uppgift och finansieringen av denna.

29. Med avseende på det offentliga programföretag som finansieras genom bidrag ur statsbudgeten är det av samma skäl inte heller möjligt att tillämpa den lösning som antogs av EU-domstolen i domen i målet Le Rayon d’Or. [20] I det målet rörde det sig nämligen om tjänster som tillhandahölls särskilda tjänstemottagare, för vilka tjänsteleverantören fick ersättning, som trots att det var fråga om ett schablonbelopp som utbetalades av en annan person än tjänstemottagaren, hade karaktären av ömsesidiga prestationer.

[17] Dom av den 22 juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, domslut).

[18] För fullständighetens skull och beträffande förhållandet mellan det offentliga programföretaget och staten, se mitt förslag till avgörande i målet Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, punkterna 30–35).

[19] Se dom av den 22 juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

[20] Dom av den 27 mars 2014, C-151/13, EU:C:2014:185.

30. Av dessa skäl delar jag såväl BNT:s som den spanska regeringens uppfattning, att ett bidrag från statsbudgeten som är avsett att finansiera verksamhet som bedrivs av ett offentligt tv-programföretag inte utgör en ersättning, och att denna verksamhet, i den mån den finansieras genom detta bidrag, i sig inte utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2006/112.

31. Det kan visserligen förekomma situationer där staten förvärvar vissa tjänster mot ersättning från ett offentligt programföretag i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2006/112. Det ska emellertid röra sig om klart avgränsade fall där ett offentligt programföretag tillhandahåller tjänster som går utöver de vanliga uppgifter som det har tilldelats enligt lag, och ersättningen för dessa tjänster ska ha ett strikt samband med fullgörandet av dessa uppgifter och återspegla omfattningen och värdet av dessa tjänster, så att ersättningen kan anses utgöra priset för dessa tjänster. Detta pris utgör nämligen i enlighet med artikel 1.2 i direktiv 2006/112 beskattningsunderlaget för mervärdesskatten. [21]

32. Ett allmänt bidrag ur statsbudgeten som är avsett att täcka kostnaderna för det offentliga programföretagets verksamhet, vilket anges på ett allmänt sätt, uppfyller däremot inte dessa kriterier. Jag delar således inte den ståndpunkt som kommissionen har framfört i sitt yttrande att det bidrag som beviljats BNT kan anses utgöra ersättning för de tjänster som detta programföretag tillhandahåller enbart på grund av att det beräknas proportionellt i förhållande till programmets sändningstid. Metoden för att beräkna bidragets storlek ändrar ingalunda det faktum att metoden också tjänar finansieringen av offentliga uppgifter som fullgörs av programföretaget och inte ömsesidig prestation för tillhandhållandet av dess tjänster. Kvalificeringen av den skattskyldiges verksamhet ur mervärdesskattesynpunkt ska grunda sig på verksamhetens väsentliga egenskaper, inbegripet det sätt på vilket verksamheten finansieras, när denna finansiering påverkar denna kvalificering och inte sättet att beräkna storleken på denna finansiering.

Artikel 25 c i direktiv 2006/112

33. Ovannämnda slutsatser beträffande karaktären av det offentliga programföretagets verksamhet som verksamhet som inte omfattas av det gemensamma systemet för mervärdesskatt gäller även med beaktande av artikel 25 c i direktiv 2006/112.

34. Denna bestämmelse återfinns i avdelning IV i nämnda direktiv, som har rubriken ”Beskattningsbara transaktioner”. Denna avdelning innehåller definitioner av de beskattningsbara transaktioner som avses i artikel 2.1 i direktiv 2006/112. Kapitel 3 i denna avdelning avser tillhandahållande av tjänster. En allmän definition av tillhandahållande av tjänster finns i artikel 24.1 i nämnda direktiv. Denna definition är öppen, eftersom det fastställs att tillhandahållande av tjänster är varje transaktion som inte utgör leverans av varor. Övriga bestämmelser i kapitel 3 kompletterar och klargör denna definition och föreskriver även en möjlighet för medlemsstaterna att göra vissa undantag.

35. I artikel 25 i direktiv 2006/112 preciseras att ett tillhandahållande av tjänster bland annat kan omfatta tre typer av transaktioner med avseende på vilka det inte nödvändigtvis är intuitivt uppenbart att de omfattas av begreppet tillhandahållande av tjänster. Det rör sig om överlåtelse av immateriella tillgångar (artikel 25 a), åtagande att avstå från ett handlande eller att tolerera ett handlande eller en situation (artikel 25 b) och slutligen utförande av tjänster på anmodan av en

[21] I det fallet kan dessa tjänster emellertid undantas från mervärdesskatteplikt med stöd av artikel 132.1 q i direktiv 2006/112.

offentlig myndighet eller i dennas namn eller enligt lag (artikel 25 c). Uttrycket ”kan” som används i denna bestämmelse innebär inte i detta avseende att medlemsstaterna kan välja mellan att betrakta och att inte betrakta dessa transaktioner som ett tillhandahållande av tjänster eller kvalificera tjänsten som tillhandahållande av tjänster,[22] utan är ett konstaterande att tillhandahållandet av tjänster i vissa situationer kan ha formen av en av dessa transaktioner.

36. Artikel 25 i direktivet innebär således inte att definitionen av tillhandahållande av tjänster utvidgas, utan det preciseras endast, i tveksamma fall, att vissa transaktioner utgör tillhandahållande av tjänster. Artikeln påverkar emellertid inte det faktum att ett tillhandahållande av tjänster enligt artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 är mervärdesskattepliktigt endast om det sker mot ersättning i den mening som avses i sistnämnda bestämmelse. Detta villkor avser alla transaktioner som utgör tillhandahållande av tjänster, däribland dem som räknas upp i artikel 25. Överlåtelser av immateriella tillgångar, åtaganden att avstå från ett handlande eller att tolerera ett handlande eller en situation samt utförande av tjänster på anmodan av en offentlig myndighet eller i dennas namn eller enligt lag, är således mervärdesskattepliktiga när de sker mot ersättning i den mening som avses i nämnda artikel 2.1 c i nämnda direktiv.

37. Artikel 25 c i direktiv 2006/112 kan således inte ligga till grund för att ta ut mervärdesskatt på tjänster som tillhandahålls av ett offentligt programföretag, om sättet att finansiera dessa tjänster inte gör det möjligt att anse att de har tillhandahållits mot ersättning.

38. Jag föreslår således att den första tolkningsfrågan ska besvaras enligt följande: Artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att verksamhet som bedrivs av ett offentligt tv-programföretag som består i tillhandahållande av audiovisuella medietjänster, i den mån den finansieras med bidrag från statsbudgeten, inte utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i denna bestämmelse.

Den andra tolkningsfrågan

39. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida tjänster som tillhandahålls av ett offentligt programföretag kan anses utgöra tjänster som är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt artikel 132.1 q i direktiv 2006/112, med motiveringen att de finansieras genom bidrag ur statsbudgeten och i den mån de finansieras på detta sätt.

40. Den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för det fall att den första frågan besvaras på så sätt att tjänster som tillhandahålls av ett offentligt programföretag som finansieras genom bidrag ur statsbudgeten ska anses vara mervärdesskattepliktiga. Jag anser emellertid att det är värt att pröva denna fråga även för det fall att den första frågan besvaras på det sätt som jag föreslår. Oberoende av frågan om det offentliga programföretagets verksamhet ska anses falla utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, eller anses vara befriad från mervärdesskatt, återstår frågan i vilken mån detta programföretag har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i ett tidigare led i leveranskedjan. Detta är

[22] Unionslagstiftaren skulle i en sådan situation nämligen använda uttrycket ”får medlemsstaterna … likställa”, såsom i artikel 27 i direktiv 2006/112, eller ett liknande uttryck.

föremålet för den tredje och den fjärde tolkningsfrågan. Bedömningen av den andra frågan kommer att göra det möjligt att avgränsa den verksamhet som det offentliga programföretaget bedriver i det allmännas intresse [23] från dess kommersiella verksamhet.

De offentliga programföretagens kommersiella verksamhet

41. Enligt artikel 132.1 q i direktiv 2006/112 ska ”[i]cke-kommersiell verksamhet som utförs av offentliga radio- och televisionsorgan” undantas från mervärdesskatteplikt. Enligt EU-domstolens ovannämnda praxis [24] och mitt förslag till svar på den första tolkningsfrågan är tjänster som tillhandahålls av offentliga programföretag (offentliga radio- och televisionsorgan) inte mervärdesskattepliktiga, i den mån de inte kan anses tillhandahållas mot betalning. Däremot är de transaktioner som dessa programföretag utför inom ramen för sin ”kommersiella verksamhet” mervärdesskattepliktiga (det vill säga de är beskattningsbara och inte undantagna från skatteplikt). För att det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska tillämpas korrekt på transaktioner som utförs av dessa programföretag är det således nödvändigt att fastställa innebörden av begreppet ”kommersiell verksamhet”.

42. Varken artikel 132.1 q i direktiv 2006/112 eller någon annan bestämmelse i detta direktiv innehåller en definition av begreppet ”kommersiell verksamhet”. Detta begrepp kan inte likställas med begreppet ”ekonomisk verksamhet”, såsom det definieras i artikel 9.1 i det direktivet, eftersom sistnämnda begrepp även omfattar transaktioner som är undantagna från skatteplikt. Begreppet ”kommersiell verksamhet” ska således definieras utifrån systematiken i och syftena med artikel 132.1 q i direktiv 2006/112.

43. Framför allt anser jag att endast transaktioner som utförs mot ersättning i den mening som avses i artikel 2 i direktiv 2006/112 ska anses utgöra kommersiell verksamhet. Eftersom offentliga programföretags kommersiella verksamhet utgör ett undantag från den allmänna principen om undantag från skatteplikt för deras verksamhet, ska den avse skattepliktiga transaktioner och således transaktioner som utförs mot ersättning, eftersom endast sådana transaktioner kan omfattas av undantaget från skatteplikt. Mot bakgrund av vad som anförts ovan omfattas således inte tjänster som tillhandahålls av de offentliga programföretagen – tjänster som på grund av det sätt på vilket de finansieras inte kan anses ha tillhandahållits mot ersättning – av begreppet ”kommersiell verksamhet” som bedrivs av dessa programföretag. Med andra ord kan verksamhet som bedrivs av ett offentligt programföretag som finansieras genom bidrag ur statsbudgeten inte anses utgöra en kommersiell verksamhet som bedrivs av staten i den mening som avses i artikel 132.1 q i direktiv 2006/112.

44. Radio- och tv-företagens huvudsakliga verksamhet består i sändningsverksamhet. [25] När det gäller offentliga programföretag finansieras denna verksamhet ofta genom två typer av källor. Den första av dem är statliga medel, antingen i form av abonnemang, såsom i domen i målet Český rozhlas, [26] eller i form av bidrag, såsom i förevarande fall. Den andra källan är sändning av reklam

[23] Artikel 132 i direktiv 2006/112 återfinns i avdelning IX, kapitel 2 i detta direktiv, som har rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”.

[24] Dom av den 22 juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[25] I detta förslag till avgörande kommer jag att fokusera på de offentliga programföretagens huvudsakliga verksamhet, vilken även är föremål för tolkningsfrågorna, det vill säga sändningsverksamheten. Dessa programföretag kan även utföra andra transaktioner, till exempel försäljning av immateriella rättigheter, uthyrning av utrustning, organisering av kulturella evenemang osv. Dessa transaktioner utförs i allmänhet mot ersättning och omfattas, utom i undantagsfall, av den kommersiella verksamhet som bedrivs av programföretag, det vill säga de är skattepliktiga. Jag kommer emellertid inte att befatta mig med dem nedan, eftersom de inte medför sådana tolkningssvårigheter som sändningsverksamhet.

[26] Dom av den 22 juni 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

och andra ”audiovisuella kommersiella meddelanden” (sponsring, teleshopping och produktplacering) – för att använda terminologin i direktiv 2010/13/EU,[27] –eller motsvarande medel på radioområdet.

45. I den mån den typen av sändningar sker mot ersättning, vilket i allmänhet är fallet, eftersom detta är deras syfte, utgör de ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i nämnda artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 och hör till den kommersiella verksamhet som utövas av offentliga programföretag i den mening som avses i artikel 132.1 q i direktivet. De beskattas således i princip, varvid beskattningsunderlaget utgörs av det pris som annonsörerna betalar för att sända detta innehåll.

46. Det är emellertid uppenbart att de intäkter som genereras av sändning av dessa meddelanden inte enbart tjänar till att täcka kostnaderna för denna sändning, vilka för övrigt är minimala i förhållande till radio- och tv-programföretagens samtliga driftskostnader. Syftet med sändning av reklam och liknande meddelanden mot vederlag är att finansiera programföretagens huvudsakliga verksamhet, som består i sändningar av program, det vill säga mer allmänt allt innehåll, med undantag för kommersiella meddelanden, när programföretaget inte tar ut någon avgift för sändning av dessa program av mottagarna. Frågan uppkommer således om hur de offentliga programföretagens sändning av dessa program ska behandlas i mervärdesskattehänseende, i den mån den finansieras med intäkter från sändningar av kommersiella meddelanden.

47. Vad beträffar privata programföretag som helt och hållet finansieras genom intäkter från kommersiella meddelanden mot vederlag anses deras verksamhet i dess helhet, det vill säga såväl sändning av dessa meddelanden mot vederlag som sändning av övrigt innehåll, utgöra en och samma verksamhet. Vid tillämpningen av mervärdesskattebestämmelserna ska följaktligen kostnaden för sändningsverksamheten i dess helhet betraktas som kostnaden för de beskattade transaktioner som utgörs av tjänster för sändning av kommersiella meddelanden mot vederlag.[28]

48. När det gäller offentliga programföretag är situationen mer komplicerad. För det första finansieras dessa normalt sett till viss del med offentliga medel (i form av abonnemang eller bidrag), varför jag, i enlighet med domstolens hittillsvarande praxis,[29] föreslår att den första tolkningsfrågan ska besvaras så, att deras verksamhet i denna del inte är skattepliktig. För det andra är deras verksamhet, även om den skulle anses som skattepliktig, i princip undantagen från skatteplikt enligt artikel 132.1 q i direktiv 2006/112, med undantag för kommersiell verksamhet. Den fråga som återstår är således huruvida sändningen av andra program än kommersiella meddelanden mot vederlag, i den mån den finansieras med intäkterna från dessa meddelanden, hör till de offentliga programföretagens kommersiella verksamhet.

Reglerna om statligt stöd

49. Den rättsakt som, inom unionsrättens system, i detalj reglerar avgränsningen mellan verksamhet som bedrivs av offentliga programföretag av allmänt intresse och deras kommersiella verksamhet, är meddelandet från kommissionen om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på radio och tv i allmänhetens tjänst (nedan kallat kommissionens meddelande).[30] Av dess

[27] Se artikel 1.1 h i Europaparlamentets och rådets direktiv av den 10 mars 2010 om samordning av vissa bestämmelser som fastställs i medlemsstaternas lagar och andra författningar om tillhandahållande av audiovisuella medietjänster (direktiv om audiovisuella medietjänster) (EUT L 95, 2010, s. 1).

[28] Se även mitt förslag till avgörande i målet Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, punkt 53).

[29] Dom av den 22 juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

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

ordalydelse framgår att kommissionen anser att bland annat sändning av kommersiella meddelanden mot ersättning, elektronisk handel och liknande tjänster [31] samt tjänster för vilka programföretaget tar ut avgifter från mottagarna ska betraktas som kommersiell verksamhet. Gratis sändning av övrigt innehåll utgör däremot, eller kan i vart fall utgöra, en verksamhet av allmänt intresse. [32]

50. Om dessa kriterier hade tillämpats på artikel 132.1 q i direktiv 2006/112, skulle en skattepliktig verksamhet endast föreligga vid sändning av kommersiella meddelanden mot ersättning, medan övrig sändningsverksamhet antingen inte skulle vara skattepliktig eller skulle vara undantagen från skatteplikt i egenskap av verksamhet av allmänt intresse.

51. Det ska emellertid beaktas att kommissionens meddelande inte har samma syfte som direktiv 2006/112, och i synnerhetartikel 132.1 q i det direktivet. Syftet med detta meddelande är dels att säkerställa medlemsstaterna frihet att fastställa det så kallade uppdraget för offentliga programföretag, [33] dels att förebygga konkurrensbegränsande beteenden, såsom överkompensation för kostnaderna för fullgörandet av detta uppdrag och så kallad korssubventionering av den kommersiella verksamheten. [34] Det är däremot inte problematiskt att finansiera verksamheten inom ramen för det offentliga uppdraget med intäkter från kommersiell verksamhet. Mot bakgrund av dessa syften är det legitimt att göra en snäv begränsning av omfattningen av den verksamhet som anses vara kommersiell.

52. Syftet med artikel 132.1 q i direktiv 2006/112 är däremot dels att minska kostnaderna för verksamhet som bedrivs i det allmännas intresse genom att undanta den från mervärdesskatteplikt, dels att undvika den snedvridning av konkurrensen som skulle kunna bli följden av att verksamhet som bedrivs på konkurrensmässiga villkor med privata programföretag undantas från skatteplikt. För att uppnå dessa mål är det inte nödvändigt att definiera räckvidden av begreppet ”kommersiell verksamhet” för offentliga programföretag så snävt som i kommissionens meddelande. Det är, ur konkurrensrättslig synvinkel, nämligen tillräckligt att den verksamhet som bedrivs av dessa programföretag beskattas med avseende på de tjänster som de tillhandahåller mot ersättning, det vill säga med avseende på sändning av kommersiella meddelanden. Detta säkerställer nämligen att dessa programföretag är verksamma på marknaden på samma villkor som privata programföretag. Kvalificeringen av sändningar av annat innehåll, i den mån dessa finansieras genom intäkter från sändning av kommersiella meddelanden mot betalning som icke skattepliktig verksamhet eller verksamhet som är undantagen från skatteplikt, bidrar däremot inte på något sätt till att målen med artikel 132.1 q i direktiv 2006/112 uppnås. Detta kan tvärtom bidra till ökade kostnader för denna verksamhet, eftersom en sådan kvalificering endast medför att de offentliga programföretagen fråntas rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som har betalats eller ska betalas i ett tidigare led i leveranskedjan för de varor och tjänster som används i denna verksamhet.

53. Jag anser följaktligen att kriterierna för avgränsning av den verksamhet som bedrivs av offentliga programföretag i allmänhetens intresse och deras kommersiella verksamhet, såsom de anges i kommissionens meddelande, inte ska överföras till artikel 132.1 q i direktiv 2006/112.

[31] Se särskilt punkterna 48–49, och även punkt 57 i kommissionens meddelande.

[32] Se i synnerhet punkt 65 i kommissionens meddelande.

[33] Se särskilt punkt 47 i kommissionens meddelande.

[34] Se särskilt punkterna 70–76 i kommissionens meddelande.

Den tolkning som har föreslagits av BNT

54. När det gäller denna avgränsning har BNT gett uttryck för en intressant uppfattning i sitt yttrande. Om jag förstår BNT:s ståndpunkt riktigt anser den att samtliga sändningar som enligt BNT drar till sig publik och därigenom gör det möjligt att sälja sändningstid för reklam ska betraktas som kommersiell verksamhet. Det rör sig här framför allt om sändning av idrottsevenemang, utländska filmer eller underhållningsprogram. På grundval härav gjorde BNT, under den period som är aktuell i det nationella målet, fullt ut avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats och ska betalas för de olika delarna kostnaderna för sändningen av dessa program. Sändningen av övriga typer av program sker enligt BNT däremot inom ramen för ett offentligt uppdrag och är inte i sig mervärdesskattepliktig.

55. Jag anser emellertid att denna ståndpunkt är felaktig av två skäl.

56. För det första verkar den uppdelning av programmen mellan dem som genererar reklamintäkter och de program som inte genererar reklamintäkter vara godtycklig och stämmer inte nödvändigtvis överens med verkligheten. De kategorier av program som i allra högsta grad uppfyller kriterierna för offentliga uppdrag samtidigt som de ofta drar till sig många tv-tittare och som är ett utmärkt ”medium” för reklam, till exempel informationsprogram, kan utan svårighet anges. Däremot kan de kategorier av sändningar som enligt BNT hör till kommersiella sändningar utan vidare höra till den verksamhet som bedrivs av offentliga programföretag i allmänhetens intresse. Detta intresse är nämligen knutet till samhällets ”demokratiska, sociala och kulturella behov”[35] och dessa behov omfattar även sådana områden som film, sport eller underhållning.

57. För det andra tar den metod för klassificering av de tjänster som företaget tillhandahåller som BNT förespråkar inte hänsyn till den omständighet som ligger till grund för mervärdesskattesystemet, nämligen sambandet mellan de varor och tjänster som den beskattningsbara personen köper i sin verksamhet och den beskattningsbara leverans av varor eller tjänster som denne utför inom ramen för denna verksamhet. Med andra ord, för att de varor och tjänster som den beskattningsbara personen förvärvat i ett tidigare led i leveranskedjan ska anses ha använts i dess verksamhet måste kostnaden för förvärvet av dem i princip ingå i priset för de skattepliktiga transaktioner som den beskattningsbara personen har genomfört i ett senare led i leveranskedjan.[36]

Förslag till beslut

58. När det gäller kostnader för förvärv av varor eller tjänster som inte direkt används för skattepliktiga transaktioner, vilket är fallet med program som sänds utan ersättning, och som endast har ett indirekt samband med sändning av kommersiella meddelanden mot ersättning,[37] kan detta syfte uppnås på två sätt. För det första kan vissa inkomster från den verksamhet som beskattas strikt hänföras till förvärv av vissa varor eller tjänster som syftar till att användas för sändning av gratis program, till exempel förvärv av sändningsrättigheter för filmer eller

[35] Protokoll (nr 29) om systemet för radio och tv i allmänhetens tjänst i medlemsstaterna, fogat till EU- och EUF-fördragen.

[36] Se, senast, dom av den 12 november 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, punkterna 41–42).

[37] Detta samband består dels i att dessa program lockar den publik genom vilken sändning av kommersiella meddelanden är meningsfull, dels i att sändningen av dessa meddelanden finansieras med intäkter från sändningen av dessa kommersiella meddelanden.

idrottsevenemang. I likhet med vad skattemyndigheterna har gjort gällande i det nationella målet kräver detta emellertid en separat bokföring som möjliggör en sådan koppling mellan intäkter och utgifter.

59. För det andra kan man beräkna förhållandet i vilket det offentliga programföretagets verksamhet finansieras å ena sidan genom bidrag ur statsbudgeten (eller genom abonnemang), och å andra sidan genom intäkter från skattepliktiga transaktioner beräknas. Denna andra siffra kommer, efter avdrag för eventuella intäkter från transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 132.1 q i direktiv 2006/112 att återspegla andelen av den kommersiella verksamhet som det offentliga programföretaget bedriver i hela dess verksamhet. I denna proportion kan de kostnader som det offentliga programföretaget har haft därefter hänföras till denna verksamhet, utan att det är nödvändigt att strikt hänföra de olika kostnadskomponenterna till en kommersiell verksamhet eller en verksamhet som bedrivs i allmänhetens intresse. [38]

60. Jag anser därför att begreppet ”kommersiell verksamhet” som bedrivs av de offentliga programföretagen, i den mening som avses i artikel 132.1 q i direktiv 2006/112, inte enbart omfattar tillhandahållande av tjänster mot ersättning, i strikt mening, såsom sändningar av kommersiella meddelanden, utan även tillhandahållande av tjänster för vilka tjänstemottagarna inte betalar några avgifter, bland annat sändningar av program som tillhandahålls kostnadsfritt, i den mån de finansieras av intäkterna från den första kategorin tjänster.

61. Jag anser att denna ståndpunkt sammanfaller med den ståndpunkt som den spanska regeringen och kommissionen har intagit i sina yttranden i förevarande mål. [39] Enligt min mening finner denna ståndpunkt även stöd i mervärdesskattekommitténs riktlinjer från möte nr 52 av den 28–29 maj 1997. [40] Enligt den uppfattning som medlemsstaterna ”nästan enhälligt” företrädde där är sändning av program som finansieras med offentliga medel (från abonnemang eller bidrag) den enda verksamhet som bedrivs av offentliga programföretag som inte kan anses vara kommersiell. Logiskt sett ska således programsändningen, i den mån den finansieras av intäkter från kommersiell verksamhet, räknas till kommersiell verksamhet.

62. Jag föreslår följaktligen att den andra frågan ska besvaras enligt följande: Artikel 132.1 q i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att begreppet ”kommersiell verksamhet” som utförs av offentliga radio- och televisionsorgan, i den mening som avses i denna bestämmelse, omfattar transaktioner som sker mot ersättning och som inte utgör verksamhet av allmänintresse, samt tillhandahållande av tjänster utan ersättning, i den mån de finansieras genom intäkterna från dessa transaktioner som sker mot ersättning.

[38] Det ska i klargörande syfte tilläggas att kommissionens meddelande i princip förbjuder att den offentliga finansieringen av de offentliga programföretagen medför en vinst för dem (se punkterna 72–74 i detta meddelande). Om tillämpningen av reglerna om mervärdesskatt även ska vara förenlig med reglerna om statligt stöd, ska följaktligen alla överskjutande intäkter över utgifterna, som går utanför den ram som är tillåten i detta meddelande, således hänföras till kommersiell verksamhet.

[39] Jag vill emellertid understryka att jag inte delar kommissionens bedömning enligt vilken när programföretagets verksamhet helt eller delvis finansieras genom intäkter från sändning av kommersiella meddelanden, är sändningen av program underordnad utsändningen av dessa kommersiella meddelanden och de enda mottagarna av programföretagets tjänster är annonsörer. Enligt min mening rör det sig snarare om en situation där tjänster som tillhandahålls tv-tittarna eller radiolyssnarna (programsändningar) finansieras av mottagare av andra tjänster, nämligen sändning av kommersiella meddelanden. Detta påverkar dock inte kvalificeringen av dessa tjänster i mervärdesskattehänseende.

[40] Dokument XXI/1500/96.

Den tredje och den fjärde tolkningsfrågan

63. Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje och den fjärde tolkningsfrågan, vilka jag föreslår ska prövas tillsammans, för att få klarhet i räckvidden av det offentliga programföretagets rätt att dra av den ingående skatt som ska betalas eller har betalats för varor och tjänster som det har förvärvat i sin verksamhet, när denna verksamhet finansieras genom såväl bidrag från statsbudgeten som intäkter från kommersiell verksamhet.

64. Jag har redan analyserat denna fråga i detalj, med avseende på ett offentligt programföretag som finansieras genom abonnemang, i förslag till avgörande i målet Český rozhlas.[41] Denna problematik gick emellertid utöver tolkningsfrågornas räckvidd i det målet och prövades inte av domstolen i den domen. De slutsatser som jag drog i det förslaget till avgörande kan enligt min mening överföras på förevarande mål. Med avseende på förevarande mål vill jag tillägga följande.

Principerna om rätten att göra avdrag för skatt vid blandad verksamhet

65. Enligt domstolens fasta praxis ger transaktioner som utförs av en skattskyldig person och som inte är mervärdesskattepliktiga, till exempel på grund av att de inte sker mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 i direktiv 2006/112, inte rätt till avdrag för den skatt som ska betalas eller har betalats för varor och tjänster som förvärvats för dessa transaktioner. Det rör sig om samma princip som gäller för transaktioner som är undantagna från skatt.[42]

66. Denna princip är enkel att tillämpa på varor och tjänster som en skattskyldig person förvärvar uteslutande för sina icke skattepliktiga transaktioner, och den skattskyldige förvärvar inte rätten att dra av den skatt som erlagts för dessa varor och tjänster.

67. Svårigheten uppkommer med avseende på de varor och tjänster som den skattskyldige använder såväl för sina skattepliktiga transaktioner som för transaktioner som är undantagna från skatt och som inte är skattepliktiga. I en sådan situation föreligger avdragsrätt för den beskattningsbara personen i proportion till den andel som de varor och tjänster som han har förvärvat i samband med sina skattepliktiga transaktioner utgör.

68. Artiklarna 173–175 i direktiv 2006/112 innehåller visserligen, vad gäller transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt, detaljerade bestämmelser för att beräkna denna andel, dessa bestämmelser är emellertid inte tillämpliga på transaktioner som inte är mervärdesskattepliktiga. Under dessa omständigheter ankommer det på medlemsstaterna att i deras nationella rätt fastställa bestämmelserna för beräkningen av den, med beaktande av systematiken i och ändamålet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Dessa principer ska göra det möjligt att på ett objektivt sätt beakta andelen av kostanden för skattepliktiga och icke skattepliktiga transaktioner.[43]

[41] Förslag till avgörande i mål C-11/15, EU:C:2016:181, punkterna 44–63.

[42] Se, senast, dom av den 8 maj 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punkterna 26–27).

[43] Se, senast, dom av den 8 maj 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punkterna 28–29).

Tillämpning på offentliga programföretag

69. Vad gäller förevarande mål framgår det av mitt förslag till svar på den första tolkningsfrågan att ett offentligt programföretag inte utför mervärdesskattepliktiga transaktioner, i den mån dess verksamhet finansieras genom bidrag från statsbudgeten. Denna verksamhet ger således inte företaget rätt att dra av den skatt som erlagts för de varor och tjänster som används i denna verksamhet.

70. Såsom framgår av mitt förslag till svar på den andra tolkningsfrågan, utgör däremot verksamhet som bedrivs av ett offentligt programföretag, i den mån den finansieras genom intäkter från sändning av kommersiella meddelanden mot ersättning och andra skattepliktiga transaktioner, dess kommersiella verksamhet i den mening som avses i artikel 132.1 q i direktiv 2006/112. Denna verksamhet ska i sin helhet anses utgöra verksamhet som sker mot ersättning och ger således rätt till avdrag för den skatt som har betalats eller ska betalas med avseende på varor och tjänster som används i denna verksamhet.

71. Mot bakgrund av ovanstående har ett offentligt programföretag, vars verksamhet finansieras såväl genom bidrag ur statsbudgeten och eventuella skattebefriade transaktioner som genom intäkter från skattepliktiga transaktioner rätt att dra av den skatt som ska betalas eller har betalats för varor och tjänster som används i denna verksamhet, i den mån dess verksamhet finansieras med sistnämnda intäkter.

72. Som jag redan har nämnt fastställs i direktiv 2006/112 inte några bestämmelser om hur andelen av de kostnader som hänförs till den icke skattepliktiga verksamheten ska beräknas. Detta ska således fastställas i medlemsstaternas nationella rätt. Jag delar härvid den uppfattning som kommissionen gav uttryck för i sitt svar på domstolens fråga, enligt vilken medlemsstaterna härvid analogt kan men inte behöver tillämpa bestämmelserna i artiklarna 173–175 i detta direktiv för skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

73. Antagandet av den definition av de offentliga programföretagens kommersiella verksamhet som jag föreslagit kommer bland annat att göra det möjligt att tillämpa den huvudsakliga metoden för beräkning av denna andel, som anges i artikel 174.1 i direktiv 2006/112. Enligt denna metod föreligger avdragsrätt för mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i föregående led i leveranskedjan i proportion till den omsättning som härrör från skattepliktiga transaktioner i förhållande till den beskattningsbara personens totala omsättning. Vid tillämpningen av denna metod på offentliga programföretag som finansieras såväl genom bidrag från statsbudgeten som genom transaktioner som utförs mot ersättning, ska täljaren i bråktalet utgöras av storleken på den omsättning som kan hänföras till dessa transaktioner anges, och nämnaren utgöras av storleken på denna omsättning samt bidraget. När programföretaget har utfört transaktioner mot ersättning, som emellertid är undantagna från mervärdesskatteplikt, med tillämpning av artikel 132.1 q i direktiv 2006/112, ska bestämmelserna i artiklarna 173–175 i direktivet tillämpas på den sålunda beräknade andelen för att erhålla den slutliga andel i vilken detta programföretag har rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som har betalats eller ska betalas i ett tidigare led.

74. Medlemsstaterna får visserligen anta andra metoder för att beräkna denna andel, under förutsättning att de uppfyller de kriterier som anges i punkt 68 i detta förslag till avgörande.

75. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att den tredje och den fjärde tolkningsfrågan ska besvaras på följande sätt. Artikel 168 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att ett offentligt programföretag vars verksamhet finansieras genom såväl bidrag från statsbudgeten som intäkter från mervärdesskattepliktiga transaktioner har rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för varor och tjänster som används i denna verksamhet, i den mån dess verksamhet finansieras med intäkter från skattepliktiga transaktioner.

Förslag till avgörande

76. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som ställts av Administrativen sad Sofia-grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien) på följande sätt:

1) Artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att verksamhet som bedrivs av ett offentligt tv-programföretag som består i tillhandahållande av audiovisuella medietjänster, i den mån den finansieras med bidrag från statsbudgeten inte utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i denna bestämmelse.

2) Artikel 132.1 q direktiv 2006/112 ska tolkas så, att begreppet ”kommersiell verksamhet” som bedrivs av offentliga radio- och televisionsorgan, i den mening som avses i denna bestämmelse, omfattar transaktioner som sker mot ersättning och som inte utgör verksamhet av allmänintresse, samt tillhandahållande av tjänster utan ersättning, i den mån de finansieras genom intäkterna från dessa transaktioner som sker mot ersättning.

3) Artikel 168 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att ett offentligt programföretag, vars verksamhet finansieras genom såväl bidrag från statsbudgeten som intäkter från mervärdesskattepliktiga transaktioner har rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för varor och tjänster som används i denna verksamhet, i den mån dess verksamhet finansieras genom intäkter från skattepliktiga transaktioner.