

**Sag C-21/20****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

17. januar 2020

**Forelæggende ret:**

Administrativen sad Sofia-grad (Bulgarien)

**Afgørelse af:**

31. december 2019

**Sagsøger:**

Balgarska natsionalna televizija

**Sagsøgt:**

Direktor na Direktsia »Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika – Sofia pri Zentralno upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite (NAP)

**Hovedsagens genstand**

En offentlig fjernsynsstations ret til fradrag af indgående moms vedrørende de af stationen tilbudte tjenesteydelser.

**Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen**

Fortolkning af artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 25, litra c), artikel 132, stk. 1, litra q), og artikel 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem i henhold til artikel 267, stk. 1, litra b), TEUF.

**Præjudicielle spørgsmål**

Den forelæggende ret stiller følgende 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 (reklameydelse m.v.) 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?

### **Anførte EU-retlige bestemmelser og retspraksis**

Artikel 2, stk. 1, litra a), artikel 25, litra c), artikel 132, stk. 1, litra q), artikel 168 og artikel 173, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »direktivet«).

Domstolens dom af 27. marts 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 30 og 34.

Domstolens dom af 22. juni 2016, Odvolací finanční ředitelství, C-11/15, EU:C:2016:470, præmis 32.

### **Nationale retsfor skrifter**

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (den bulgarske momslov, herefter »ZDDS«).

»Artikel 2 Følgende transaktioner er momspligtige:

1. Enhver afgiftspligtig levering af en vare eller udførelse af en tjenesteydelse mod vederlag

[...]

Artikel 3 (1) Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt udøver en økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

[...]

(5) Staten samt de statslige og kommunale myndigheder anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, heller ikke selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner opkræver gebyrer, bidrag eller afgifter. Undtaget herfra er:

1. følgende transaktioner eller leveringer:

n) kommerciel radio- og fjernsynsvirksomhed

(6) En afgiftspligtig person, som også udfører fritagne leveringer og/eller leveringer eller tjenesteydelser uden for den selvstændige økonomiske virksomhed, samt en ikke afgiftspligtig juridisk person, som er momsregistreret, er afgiftspligtig for så vidt angår alle modtagne tjenesteydelser.

[...]

Artikel 8. I denne lov forstås ved tjenesteydelse alt, hvad der har en værdi, og som adskiller sig fra en vare og fra penge og udenlandsk valuta, der kan anvendes som betalingsmiddel.

[...]

Artikel 42. Fritagne leveringer er:

2. Virksomhed udøvet af Balgarsko natsionalno radio (den bulgarske nationalradio), Balgarska natsionalna televizia (det bulgarske nationale fjernsyn) og Balgarska telegrafna agentsia (det bulgarske nyhedsbureau), for hvilken disse modtager betalinger fra staten.

[...]

Artikel 69 (1) Når varer og tjenesteydelser anvendes forbindelse med den momsregistrerede persons afgiftspligtige transaktioner, kan den pågældende fradrage følgende:

1. afgiften på de varer eller tjenesteydelser, som leverandøren eller tjenesteyderen – der ligeledes er en i henhold til denne lov registreret person – har leveret eller udført eller vil levere eller udføre

[...]

Artikel 73. (1) Den registrerede person har ret til delvist fradrag af den indgående afgift vedrørende varer eller leveringer, som anvendes såvel til leveringer, for hvilke personen har fradragsret, som til leveringer eller aktiviteter, for hvilke personen ikke har en sådan ret.«

### **Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen**

- 1 Genstanden for anfægtelsen er en afgiftskontrolafgørelse af 14. december 2016, som blev udstedt af afgiftsmyndigheden og opretholdt ved afgørelse fra Direktor na direksia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Sofia pri Zentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktøren for direktoratet »Klager og praksis på området for afgifter og social sikring« i Sofia under det nationale agentur for offentlige indtægter) af 27. februar 2017. Der blev anlagt sag til prøvelse af den således opretholdte afgørelse, hvorved sagen for Administrativen Sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia) blev indledt.
- 2 Afgiftskontrolafgørelsen blev udstedt efter en afgiftskontrol hos Balgarska natsionalna televizija (det bulgarske nationalfjernsyn, herefter »BNT«) i henhold til ZDDS. For BNT blev der i perioden fra den 1. september 2015 til den 31. marts 2016 fastsat en momsskyld på i alt 1 568 037,04 leva plus renter for perioden fra den 15. oktober 2015 til den 14. december 2016 på i alt 144 138,74 leva. Denne skyldige afgift var resultatet af den efter afgiftskontrollen foretagne berigtigelse af de af BNT angivne resultater for de nævnte afgiftsperioder, idet afgiftskontrolmyndigheden anerkendte et delvist fradrag for de angivne leveringer, for hvilke BNT havde foretaget et fuldt fradrag.
- 3 BNT er en juridisk person, en national offentlig udbyder af audiovisuelle medietjenester i henhold til artikel 6, stk. 3, i Zakon za radioto i televiziata (radio- og fjernsynsloven, herefter »ZRT«).
- 4 BNT modtager ikke vederlag fra seerne for transmissionen af fjernsynsprogrammet. Stationens virksomhed finansieres i henhold til ZRT's artikel 70, stk. 3, dels ved et tilskud fra staten, dels ved egne indtægter fra reklame og sponsorvirksomhed m.v. Tilskuddet fra staten ydes til forberedelse, produktion og transmission af programmer og fastsættes på grundlag af et fast beløb pr. programtime, som fastsættes af regeringen.
- 5 BNT har siden den 28. december 1998 været registreret i henhold til ZDDS. Indtil marts 2015 foretog stationen et delvist fradrag af indgående afgift for alle sine indkøb. Efter en analyse i marts 2015 besluttede BNT, at

transmissionsvirksomheden ikke er en fritaget levering til seerne, og stationen begyndte efterfølgende at anvende metoden med direkte allokering. BNT er af den opfattelse, at stationen har ret til fuldt fradrag for de erhvervelser, der anvendes til dens kommercielle virksomhed. Derimod har den ret til delvist fradrag for de erhvervelser, som samtidig anvendes både til kommerciel virksomhed og til virksomhed, som ikke udelukkende er kommerciel.

- 6 I den anfægtede afgiftskontrolafgørelse afgjorde afgiftskontrolmyndigheden, at BNT leverer såvel afgiftspligtige transaktioner, nemlig reklamevirksomhed, som fritagne transaktioner, nemlig transmission af programmer, og at det i forbindelse med udøvelsen af fradragsretten ikke kan fastslås entydigt, om erhvervelsen kun hænger sammen med en fritaget transaktion eller kun med en afgiftspligtig transaktion. På dette grundlag blev berigtigelsen foretaget ved afgiftskontrollen, idet der for de transaktioner, for hvilke BNT havde foretaget fuldt fradrag, blev anerkendt en ret til delvist fradrag, og det blev afvist at refundere afgiften på 1 568 037,04 leva for perioden fra september 2015 til februar 2016, som var blevet gjort gældende.

#### **De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter**

- 7 Sagsøgeren anser afgiftskontrolafgørelsen for retsstridig.
- 8 Efter BNT's opfattelse udgør transmission af et program ikke en tjenesteydelse, da der ikke foreligger en retlig relation mellem BNT og seerne. Der er heller ikke tale om en transaktion mod vederlag, da tilskuddet fra staten ikke udgør en modydelse for tjenesteydelsen. BNT udøver kun en enkelt aktivitet, som er omfattet af anvendelsesområdet for momsen, nemlig salg af reklametid.
- 9 BNT er af den opfattelse, at bestemmelserne om anvendelse af den delvise fradragsret ikke finder anvendelse, da denne mekanisme kun gælder i tilfælde, hvor den afgiftspligtige person ikke kan sondre mellem, hvilke erhvervelser der anvendes til fritagne transaktioner, og hvilke der anvendes til afgiftspligtige transaktioner, altså i tilfælde, hvor princippet om direkte allokering ikke kan anvendes. I marts 2015 begyndte BNT imidlertid at anvende metoden med direkte allokering, idet stationen isoleret for hver erhvervelse prøver, om denne er beregnet eller kan anvendes til en kommerciel virksomhed eller til en virksomhed, som ligger inden for opfyldelsen af den offentlige opgave.
- 10 BNT gør gældende, at sagsøgte har påberåbt sig en bestemmelse, der ikke er gennemført i national ret, nemlig direktivets artikel 25, litra c). Staten og dens myndigheder kan imidlertid ikke påberåbe sig, at direktivets bestemmelser har direkte virkning, og kan ikke udlede rettigheder af de bestemmelser, der ikke er gennemført i national ret.
- 11 Desuden er der med ZDDS' artikel 42, nr. 2, som fastsætter, at BNT's virksomhed, som denne modtager betaling fra staten til, udgør en fritaget levering, foretaget en forkert gennemførelse af direktivets bestemmelser, idet direktivets

bestemmelser i modsætning til artikel 42, nr. 2, kvalificerer »offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed« som fritagne transaktioner. Således er det i praksis arten af finansieringen af transaktionen og ikke dens kommercielle karakter, der anerkendes som kriterium for afgiftspligten. Som følge heraf bliver en transaktion, som der ganske vist gives tilskud til, men som er fuldstændig kommerciel, i bulgarsk lovgivning fejlagtigt behandlet som fritaget. Dette sætter BNT i en ugunstig position i forhold til de kommercielle medier, hvis kommercielle virksomhed er afgiftspligtig, og tilsidesætter princippet om afgiftens neutralitet, hvis hovedformål er, at ensartede transaktioner skal beskattes ens.

- 12 Det fremgår af ekspertudtalelsen, hvilke af BNT's aktiviteter der er kommercielle, og stationen har derfor fuld fradragsret for de erhvervelser, der har direkte forbindelse til disse aktiviteter.
- 13 Endelig har BNT anfægtet sagsøgtens argument om, at BNT kun har fuld fradragsret for de erhvervede varer og tjenesteydelser, der er beregnet til stationens kommercielle virksomhed, hvis erhvervelsen fuldt ud finansieres af reklameindtægter eller andre indtægter, som stammer fra kommerciel virksomhed. Afgiftsmyndighedens praksis, som indfører ekstra betingelser for at gøre lovfæstede rettigheder gældende, er i strid med loven og med Domstolens praksis.
- 14 Sagsøgte er af den opfattelse, at afgiftskontrolafgørelsen ikke er i strid med loven eller EU-retten.
- 15 Afgiftsmyndighedens konklusion om, at BNT skal foretage et delvist fradrag af indgående afgift i henhold til ZDDS' artikel 73 for de modtagne leveringer af varer og tjenesteydelser, som anvendes til såvel afgiftspligtige som fritagne transaktioner, er begrundet. Den kontrollerede persons krav om fuldt fradrag for køb af rettigheder til at transmittere udsendelser er ubegrundet, da den pågældende person ikke har bevist, at erhvervelserne blev finansieret fuldstændigt af reklameindtægter og ikke af statstilskud. De modtagne statstilskud, som efter sagsøgtens opfattelse udgør en fritaget transaktion som omhandlet i ZDDS' artikel 42, nr. 2, er flere gange større end de indtægter, der er opnået ved afgiftspligtige transaktioner.
- 16 Da BNT ikke bogfører erhvervelserne særskilt efter deres finansieringsart, er der efter sagsøgtens opfattelse ikke mulighed for at sondre mellem de erhvervelser, der er finansieret ved statstilskud, og de erhvervelser, der er finansieret ved indtægter fra reklametjenesteydelser. Netop af denne grund er det korrekt, når der ved afgiftskontrolafgørelsen kun anerkendes en ret til delvist fradrag af indgående afgift for så vidt angår de foretagne erhvervelser af transmissionsrettigheder.
- 17 Eftersom BNT ikke har bevist, at stationen under forberedelsen, produktionen og transmissionen af en udsendelse kun har anvendt midler, som stammer fra salget af reklametid og ikke fra statstilskud, har BNT kun ret til delvist fradrag for de

foretagne erhvervelser af varer eller tjenesteydelser, som anvendes til efterfølgende afgiftspligtige transaktioner.

### **Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen**

- 18 Den forelæggende ret har påpeget, at tvisten mellem parterne drejer sig om, hvorvidt BNT's virksomhed som offentlig udbyder, som ved ZRT er pålagt specifikke opgaver, er undtaget fra ZDDS' anvendelsesområde (som sagsøgeren har gjort gældende) eller udgør en levering mod vederlag som omhandlet i ZDDS, som imidlertid er fritaget (som sagsøgte har gjort gældende). Desuden er parterne uenige om, hvorvidt bestemmelsen i ZDDS' artikel 73, som fastsætter retten til delvist fradrag, finder anvendelse på alle modtagne ydelser, fordi erhvervelserne ikke opdeles efter deres finansiering (sagsøgte opfattelse), eller om der skal anerkendes fuld fradragsret for ydelser, der skal anvendes til kommerciel virksomhed, som genererer indtægter, mens der for erhvervelser, som ikke fuldstændigt tjener denne kommercielle virksomhed, skal anerkendes en delvis fradragsret (sagsøgerens opfattelse).
- 19 Den forelæggende ret har henvist til bulgarske domstoles retspraksis vedrørende en ældre afgiftskontrolafgørelse for BNT i henhold til ZDDS, som tilsluttede sig sagsøgte standpunkt i den pågældende sag om afvisning af fuld fradragsret og anerkendelse af kun en delvis fradragsret, og ifølge hvilken de bestemmelser, som der i den foreliggende sag anmodes om en fortolkning af, er entydige og ikke giver anledning til tvivl.
- 20 Ved dom af 23. april 2018 fastslog Republikken Bulgariens Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, herefter »VAS«), at BNT's virksomhed trods stationens specifikke opgaver som offentlig udbyder i henhold til ZRT er omfattet af anvendelsesområdet for ZDDS og er underlagt moms. I henhold til direktivets artikel 25, litra c), omfatter begrebet »levering af ydelser« også udførelse af en ydelse ifølge loven. Selv om den citerede bestemmelse ikke er gennemført i bulgarsk lovgivning, var VAS af den opfattelse, at princippet om direktivets direkte virkning finder anvendelse. Dermed kan det ikke konkluderes ud fra den omstændighed, at en afgiftspligtig person udøver en aktivitet, som består i at opfylde ved loven pålagte og regulerede opgaver med henblik på at nå et almennyttigt mål, at denne aktivitet ikke anses for levering af en ydelse i henhold til ZDDS.
- 21 Retsforholdet mellem udbyderen af tjenesteydelsen og modtageren af denne beror efter VAS' opfattelse på de forpligtelser til at udføre almennyttige tjenesteydelser, som er pålagt den pågældende udbyder ved lov.
- 22 Med henvisning til Domstolens dom C-151/13, præmis 30 og 34, afgjorde VAS, at der består en direkte sammenhæng mellem de af BNT foretagne ydelser til seerne og statens modydelse i form af tilskud. VAS lagde til grund, at det ikke er nødvendigt, at modydelsen for tjenesteydelsen ydes direkte af modtagerne af

tjenesteydelsen, men at denne også kan ydes af en tredjemand eller, som i det foreliggende tilfælde, af staten.

- 23 VAS anså ikke dommen i sag C-11/15 for sammenlignelig, da det i sagen for VAS drejede sig om statstilskud i direkte forbindelse med udførelsen af tjenesteydelser, som BNT udfører som offentlig udbyder, og hvis størrelse er fastlagt på forhånd efter klart definerede kriterier.
- 24 Klagepunktet om, at ZDDS' artikel 42, nr. 2, ikke gennemfører direktivets artikel 132, stk. 1, litra q), korrekt, anså VAS for ubegrundet, da direktivets mål om kun at behandle offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed som fritagne transaktioner nås med bestemmelsen om, at den del af BNT's virksomhed, for hvilken der sker betaling fra staten, skal behandles som fritaget transaktion.
- 25 VAS afgjorde, at BNT kun har fuld fradragsret, hvis stationen beviser, at bestemte erhvervelser, som er beregnet til dens kommercielle virksomhed, finansieres fuldstændigt af reklameindtægter eller andre indtægter i forbindelse med transmissionsvirksomheden og ikke af de modtagne statstilskud. I denne forbindelse fremhævede VAS, at de midler, der genereres ved salg af reklametid, skal dække udgifterne til indkøb af programprodukter, dvs. film m.v., som udsendes i et af BNT's programmer, og at BNT ikke fører nogen detaljeret analytisk registrering af, hvilken del af stationens udgifter der afholdes af statstilskuddet, og hvilken del der afholdes ved salget af reklametid.
- 26 Den forelæggende ret har bemærket, at de faktiske omstændigheder, der lå til grund for dommen i sag C-11/15, var lidt anderledes, idet den tjekkiske radio opkrævede gebyrer fra lytterne, mens BNT som public service-tv-station modtager statstilskud, en omstændighed, som ikke var genstand for prøvelsen i ovennævnte sag. I modsætning til sag C-151/13 er der i den foreliggende sag ikke en så tydelig sammenhæng som mellem det i den pågældende sag omhandlede »faste plejebeløb« og de leverede tjenesteydelser.
- 27 På denne baggrund har den forelæggende ret lagt til grund, at det med henblik på afgørelsen i hovedsagen er væsentligt at få afklaret, om public service-tv-stationens (BNT) transmission af udsendelser på grund af statstilskuddet udgør en »ydelse mod vederlag« som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 1, litra c), som imidlertid er fritaget for moms i henhold til direktivets artikel 132, stk. 1, litra q), eller om denne form for virksomhed ikke udgør en afgiftspligtig transaktion, der er omfattet af direktivets anvendelsesområde.
- 28 I denne forbindelse skal det for det første bemærkes, at bestemmelsen i artikel 132, stk. 1, litra q), ganske vist fastsætter afgiftsfritagelse for »offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed«, men kun finder anvendelse på betingelse af, at denne virksomhed er underlagt moms i henhold til direktivets artikel 2, og for det andet, at den ikke kan fortolkes således, at der sker



en udvidelse af direktivets anvendelsesområde som defineret i artikel 2 (svarende til begrundelsen i præmis 32 i Domstolens dom i sag C-11/15).

- 29 Lige så vigtigt er det i lyset af fortolkningen af direktivets artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 132, stk. 1, litra q), at få afklaret, om det public service-tv-stationers virksomhed for så vidt angår levering af audiovisuelle tjenesteydelser til seerne udgør en fritaget levering af en ydelse som omhandlet i ZDDS, om de tilskud, som det nationale fjernsyn modtager fra staten, udgør en modydelse og tilsvarende, om BNT trods de specifikke opgaver som offentlig udbyder i forbindelse med denne virksomhed er omfattet af ZDDS' anvendelsesområde og underlagt moms.
- 30 Den forelæggende ret har fremhævet, at afgørelsen af, om BNT's fjernsynsvirksomhed, dvs. audiovisuelle medietjenester, hvis modtagere alle er bulgarske borgere, udgør levering af en ydelse i ZDDS' forstand, vil bidrage til afklaringen af spørgsmålet om, hvorvidt der skal tages hensyn til denne virksomhed ved prøvelsen af fradragsretten for de afgiftspligtige transaktioner, som sagsøgeren er modtager af. Såfremt det lægges til grund, at public service-tv-stationers virksomhed er af blandet natur og omfatter såvel fritagne transaktioner (transmission af fjernsynsudsendelser) som afgiftspligtige transaktioner (kommerciel reklame), er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt det skal lægges til grund, at der kun er fradragsret for den del af momsen på modtagne leveringer, som kan anses at vedrøre public service-tv-stationers kommercielle virksomhed. Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, hvilke kriterier der skal anvendes for fastsættelsen af fradragsretten, såfremt det bekræftes, at public service-tv-stationers virksomhed er af blandet karakter.
- 31 Endelig har den forelæggende ret bemærket, at den trods den anførte nationale retspraksis er i tvivl om omfanget af bestemmelserne i direktivets artikel 2, 132 og 168 med hensyn til BNT's virksomhed, idet den anser en fortolkning af disse bestemmelser for nødvendig for at kunne afgøre den foreliggende sag.