

Mål C-21/20

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

17 januari 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Administrativen sad Sofia-grad (Bulgarien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

31 december 2019

Sökande:

Balgarska natsionalna televizia

Motpart:

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

Saken i det nationella målet

Rätt för television i allmänhetens tjänst till avdrag för mervärdesskatt för tillhandahållna tjänster.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Med stöd av artikel 267 första stycket b FEUF framställs begäran om tolkning av artiklarna 2.1 c, 25 c, 132.1 q och 168 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Tolkningsfrågorna

Den hänskjutande domstolen ställer fyra tolkningsfrågor till domstolen.

1) Kan tillhandahållande av audiovisuella medietjänster till abonnenterna via television i allmänhetens tjänst betraktas som tjänst som tillhandahålls mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2006/112/EG] 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/E[G], utgå från att det rör sig om leveranser som är undantagna från skatteplikt i den mening som avses i artikel 132.1 q i nämnda direktiv och är en nationell bestämmelse tillåten genom vilken televisionen i allmänhetens 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?

Anförda unionsbestämmelser och anförd praxis från EU-domstolen

Artiklarna 2.1 c, 25 c, 132.1 q, 168 och 173.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1, nedan kallat direktivet).

Dom av den 27 mars 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, punkterna 30 och 34.

Dom av den 22 juni 2016, *Odvolačí finanční ředitelství*, C-11/15, EU:C:2016:470, punkt 32.

Anförda nationella bestämmelser

Lagen om mervärdesskatt (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, nedan kallad ZDDS):

”Artikel 2 Följande ska omfattas av mervärdesskatt:

1. Leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot vederlag.

...

Artikel 3.1 Med beskattningsbar person avses den som bedriver självständig ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

...

5 Icke beskattningsbara personer är staten, statliga och kommunala myndigheter i fråga om alla verksamheter och leveranser som dessa inom ramen för den statliga eller kommunala offentliga makten bedriver respektive tillhandahåller, inbegripet de fall då dessa uppbär avgifter och bidrag för dessa verksamheter eller leveranser. Undantag härifrån är

1. följande verksamheter eller leveranser:
 - n) Radio- och televisionssändningar av kommersiell art;

6 En beskattningsbar person som även utför eller tillhandahåller leveranser som är undantagna från skatteplikt och/eller leveranser eller tjänster utanför den självständiga ekonomiska verksamheten är, liksom en icke beskattningsbar juridisk person som är registrerad för mervärdesskatt, skattepliktig för alla mottagna tjänster.

...

Artikel 8. Med tjänst avses i denna lag allt som har ett värde och som inte utgör en vara eller betalningsmedel eller främmande valuta som används som betalningsmedel.

...

Artikel 42. Följande leveranser är undantagna från skatteplikt:

2. Den verksamhet som bedrivs av Bulgarsko natsionalno radio (Bulgariens nationella radio), Balgarska natsionalna televizia (Bulgariens nationella television) och Balgarska telegrafna agentsia (Bulgariens nyhetsbyrå), för vilken dessa mottar medel från statsbudgeten.

...

Artikel 69.1 I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den registrerade beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner, ska denna person ha rätt att dra av följande:

1. Skatten på de varor och tjänster som leverantören eller tillhandahållaren, när även denna är en beskattningsbar person som är registrerad i enlighet med denna lag, har tillhandahållit eller ska tillhandahålla vederbörande.

...

Artikel 73.1 Den registrerade personen har rätt till partiellt avdrag med avseende på varor eller leveranser som används både för leveranser för vilka denne har rätt till avdrag och för leveranser eller verksamheter för vilka denna person inte har sådan rätt.“

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Föremål för talan är ett beskattningsbeslut av den 14 december 2016, vilket utfärdades av skattemyndigheten och bekräftades genom beslut av Direktor na direksia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika – Sofia pri Zentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (chefen för avdelningen ”Överklaganden och beskattnings- och socialförsäkringsförfaranden” i Sofia vid centralförvaltningen för den nationella skattemyndigheten) av den 27 februari 2017. Talan har väckts mot det beslut genom vilket skattemyndighetens beslut bekräftades, vilket gav upphov till att förfarandet vid Administrativen sad Sofia-grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia) har inletts.
- 2 Beskattningsbeslutet utfärdades efter en skattekontroll hos Bulgarska natsionalna televizia (Bulgariens nationella television, nedan kallat BNT), utförd i enlighet med ZDDS. För BNT fastställdes en mervärdesskattskuld för tiden 1 september 2015 – 31 mars 2016 till ett sammantaget belopp av 1 568 037,04 lev samt en ränta för tiden 15 oktober 2015 – 14 december 2016 till ett sammanlagt belopp av 144 138,74 lev. Denna skatteskuld uppkom genom korrigering efter skattekontrollen av de av BNT deklarerade resultaten för nämnda perioder, varvid det beslutades om ett partiellt avdrag för de angivna leveranser för vilka BNT hade gjort fullt avdrag.
- 3 BNT är en juridisk person, en nationell offentlig tillhandahållare av audiovisuella medietjänster i enlighet med artikel 6.3 i lagen om radio och television (Zakon za radioto i televiziata, nedan kallad ZRT).
- 4 BNT får ingen ersättning från abonnenterna för sändningen av tv-program. Dess verksamhet finansieras enligt artikel 70.3 ZRT delvis genom en subvention från statsbudgeten, delvis genom egna inkomster från reklam och sponsring m.m..

Subventionen från statsbudgeten är avsedd för förberedande, utformning och sändning av program och fastställs på grundval av ett av regeringen fastställt schablonbidrag per sändningstimme.

- 5 BNT är registrerat för mervärdesskatt i enlighet med ZDDS med verkan från den 28 december 1998. Fram till mars 2015 gjorde detta tv-programföretag ett partiellt avdrag för alla sina inköp. Efter en analys som gjordes i mars 2015 fastställde BNT att sändningsverksamheten inte är en leverans till abonnenterna vilken är undantagen från skatteplikt och började därefter tillämpa metoden med direkttilldelning BNT anser sig ha rätt till fullt avdrag för inköpen för sin kommersiella verksamhet. Till skillnad från detta anser sig företaget ha rätt till partiellt avdrag i fråga om de inköp som samtidigt ska användas för verksamheter av kommersiell karaktär och för verksamheter, vars karaktär inte enbart är kommersiell.
- 6 I det angripna beskattningsbeslutet har skattekontrollorganet fastställt att BNT tillhandahåller både beskattningsbara leveranser, nämligen reklamverksamhet, och leveranser som är undantagna från skatteplikt, nämligen sändning av program, och att det i fråga om utövandet av rätten till avdrag inte entydigt kan fastställas om inköpet endast sammanhänger med en leverans som är undantagen från skatteplikt eller endast med en beskattningsbar leverans. På grund av detta gjordes vid skattekontrollen en korrigerings genom vilken en rätt till partiellt avdrag tillerkändes för de leveranser för vilka BNT gjort fullt avdrag och rätt att återfå det skattebelopp på 1 568 037,04 lev som gjorts gällande för tiden september 2015 till februari 2016 avslogs.

Parternas huvudargument

- 7 Sökanden anser att beskattningsbeslutet är lagstridigt.
- 8 Enligt BNT utgör sändningen av dess program inte någon tjänst, eftersom det saknas ett rättsligt förhållande mellan detta organ och abonnenterna. BNT anser att även de ekonomiska villkoren saknas, eftersom subventionen från statsbudgeten inte utgör en ersättning för en tjänst. BNT anser sig bedriva en enda verksamhet inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, nämligen försäljningen av reklamtid.
- 9 BNT anser att bestämmelserna om partiellt avdrag inte är tillämpliga, eftersom denna mekanism endast gäller om den beskattningsbara personen inte kan särskilja vilka inköp som ska användas för leveranser som är undantagna från skatteplikt och vilka som ska användas för beskattningsbara leveranser, det vill säga om principen om direkttilldelning inte kan tillämpas. I mars 2015 skulle BNT dock ha börjat tillämpa metoden med direkttilldelning genom att separat för varje inköp undersöka om det är avsett och kan användas för en verksamhet av kommersiell karaktär eller om det är avsett och kan användas för en verksamhet som ligger inom uppdraget att verka i allmänhetens tjänst.

- 10 BNT anför att motparten åberopar en bestämmelse i direktivet som inte har införlivats med nationell rätt, nämligen artikel 25 c. Staten och dess myndigheter får emellertid inte åberopa en direkt verkan av bestämmelser i direktivet och härleda några rättigheter från de bestämmelser som inte har införlivats med nationell rätt.
- 11 Enligt sökanden införlivas dessutom genom artikel 42.2 ZDDS, där det stadgas att den verksamhet inom BNT för vilken detta organ mottar medel från statsbudgeten är en leverans som är undantagen från skatteplikt, bestämmelserna i direktivet på ett felaktigt sätt, eftersom "[i]cke-kommersiell verksamhet som utförs av offentliga radio- och televisionsorgan" enligt bestämmelserna i direktivet kvalificeras som leveranser som är undantagna från skatteplikt, i motsats till vad som anges i artikel 42.2. Därigenom erkänns i praktiken slaget av finansiering av verksamheten och inte dess kommersiella karaktär som kriterium för beskattningsbarhet. Till följd härav behandlas en verksamhet som visserligen subventioneras men inte har någon fullständig kommersiell karaktär enligt bulgarisk lag felaktigt som undantagen från skatteplikt. Detta försätter BNT i en mer ogynnsam position än de kommersiella medier vars kommersiella verksamhet är beskattningsbar och kränker principen om skatteneutralitet, vars huvudsyfte är en likartad beskattning av leveranser av samma karaktär.
- 12 Det framgår av expertutlåtandet vilka verksamheter inom BNT som är av kommersiell karaktär, och därmed är tv-programföretaget berättigat till fullt avdrag för de inköp som direkt sammanhänger med dessa.
- 13 Slutligen bestrider BNT den ståndpunkt som framförts av motparten att detta organ endast är berättigat till fullt avdrag i fråga om de inköpta varor och tjänster som är avsedda för dess ekonomiska verksamhet, om inköpet i sin helhet finansieras genom reklamintäkter eller andra intäkter från kommersiell verksamhet. Skattemyndighetens förfarande, genom vilket det införs ytterligare villkor för att de lagstadgade rättigheterna ska kunna göras gällande, strider enligt BNT mot lagen och mot domstolens praxis.
- 14 Motparten anser att beskattningsbeslutet varken strider mot nationell lag eller mot unionsrätten.
- 15 Motparten anser att skattemyndighetens slutsats att BNT för de mottagna leveranserna av varor och tjänster som både används för beskattningsbara leveranser och för leveranser som är undantagna från skatteplikt skulle ha gjort ett partiellt avdrag i enlighet med artikel 73 ZDDS är berättigad. Den kontrollerade personens anspråk på fullt avdrag för inköp av sändningsrättigheter är enligt motparten ogrundat, eftersom denna person inte har bevisat att inköpen i sin helhet finansierades genom reklamintäkter och inte med statliga subventioner. De erhållna statliga subventionerna, vilka enligt motpartens åsikt är en leverans som är undantagen från skatteplikt i den mening som avses i artikel 42.2 ZDDS, översteg flerdubbelt inkomsterna från beskattningsbara leveranser..

- 16 Eftersom BNT inte bokför varje inköp för sig efter hur dessa finansieras finns det enligt motpartens åsikt ingen möjlighet att avgränsa de inköp som finansierats genom statliga subventioner från dem som finansierats med reklamtjänster. Just därför skulle tillerkännandet i beskattningsbeslutet av endast rätt till partiellt avdrag för inköpen av sändningsrättigheter vara berättigat.
- 17 Eftersom BNT inte har bevisat att organet under förberedandet, utformningen och sändningen av ett program endast har använt medel som härrör från försäljning av reklamtid och inte från statliga subventioner, skulle BNT bara vara berättigat till partiellt avdrag för de gjorda inköpen av varor eller tjänster som användes för kommande beskattningsbara leveranser.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 18 Den hänskjutande domstolen framhåller att tvisten mellan parterna gäller huruvida BNT:s verksamhet som offentlig tillhandahållare, vilken genom ZRT tilldelats särskilda uppgifter, är undantagen från tillämpningsområdet för ZDDS (så som sökanden påstår) eller om den utgör en verksamhet mot ersättning som dock är en leverans undantagen från skatteplikt i den mening som avses i ZDDS (så som motparten hävdar). Dessutom tvistar parterna över om bestämmelsen i artikel 73 ZDDS, som ger rätt till partiellt avdrag, är tillämplig på alla mottagna leveranser, eftersom inköpen inte har avgränsats efter vilket slag av finansiering som använts (så som motparten hävdar) eller om ett fullt avdrag ska tillerkännas för leveranser som ska användas för kommersiella verksamheter som ger intäkter, medan partiellt avdrag ska gälla för inköp som inte till sin helhet är avsedda för denna kommersiella verksamhet (enligt sökandens åsikt).
- 19 Den hänskjutande domstolen hänvisar till bulgariska domstolars rättspraxis i fråga om ett tidigare beskattningsbeslut för BNT i enlighet med ZDDS, vilket ansluter sig till motpartens ståndpunkt i förevarande mål om att fullt avdrag ska avslås och endast ett partiellt avdrag ska tillerkännas och enligt vilken de bestämmelser av vilka i förevarande mål tolkning begärs är entydiga och inte ger upphov till tvivel.
- 20 I dom av den 23 april 2018 fastslog Varhoven administrativen sad (Republiken Bulgariens högsta förvaltningsdomstol, nedan kallad VAS) att BNT:s verksamhet i enlighet med ZRT trots sina särskilda uppgifter ligger inom tillämpningsområdet för ZDDS i organets egenskap av offentlig tillhandahållare och ska omfattas av mervärdesskatt. Enligt artikel 25 c i direktivet omfattar begreppet ”tjänst” även utförande av tjänster enligt lag. Trots att den angivna bestämmelsen inte införlivats med bulgarisk lagstiftning fann VAS att principen om direkt verkan av direktivet ska gälla. I detta avseende kan det inte av det förhållandet att en beskattningsbar person bedriver en verksamhet som består i att utföra i lag ålagda och reglerade uppgifter i syfte att uppnå ett mål i allmänhetens tjänst dras slutsatsen att denna verksamhet inte skulle gälla som leverans av en tjänst enligt ZDDS.

- 21 Det rättsliga förhållandet mellan tjänsteleverantören och tjänstemottagarna är enligt VAS avhängigt av om leverantören har i lag delegerade skyldigheter att tillhandahålla tjänster i allmänhetens intresse.
- 22 Med hänvisning till punkterna 30 och 34 i domstolens dom i mål C-151/13 fastslog VAS att det förelåg en direkt koppling mellan BNT:s leveranser till abonnenterna och den i form av subventioner mottagna ersättningen från staten. VAS utgick från att det inte krävdes att ersättningen för tjänsten tillhandahölls direkt av tjänstemottagarna utan att den också kunde tillhandahållas av tredje man eller – som här – av staten.
- 23 VAS ansåg att domen i mål C-11/15 inte var jämförbar, eftersom det i det mål som anhängiggjorts vid VAS endast gällde statliga subventioner med direkt koppling till tillhandahållandet av de tjänster som BNT utför i sin egenskap av offentlig tillhandahållare och vars storlek fastställs i förväg enligt klart definierade kriterier.
- 24 Invändningen att artikel 132.1 q i direktivet inte på korrekt sätt införlivas i den nationella rätten genom artikel 42.2 ZDDS ansåg VAS ogrundad, eftersom direktivets syfte att endast de av de offentliga radio- och televisionsorganen bedrivna verksamheterna utan kommersiell karaktär ska behandlas som leveranser undantagna från skatteplikt uppnås genom bestämmelsen att den verksamhet som bedrivs av BNT, för vilka medel uppbärs från statsbudgeten, ska behandlas som leverans undantagen från skatteplikt.
- 25 VAS fastslog att BNT endast har full avdragsrätt om detta organ bevisar att vissa av dess för den kommersiella verksamheten avsedda inköp fullständigt finansieras med reklamintäkter eller andra intäkter som sammanhänger med sändningsverksamheten och inte med de mottagna statliga subventionerna. Härvidlag framhöll VAS att de medel som erhålls genom försäljning av reklamtid måste täcka utgifterna för inköp av programprodukter, det vill säga filmer m.m. som ingår i BNT:s programutbud, och att BNT inte på detaljplanet analytiskt avräknar vilken del av tv-programföretagets utgifter som bekostas med de statliga subventionerna och vilken del som bekostas med försäljning av reklamtid.
- 26 Den hänskjutande domstolen påpekar att de faktiska omständigheter som låg till grund för domen i mål C-11/15 var något annorlunda eftersom det tjeckiska radio- och tv-företaget tog ut avgifter av abonnenterna, medan BNT i sin egenskap av television i allmänhetens tjänst erhåller subventioner från statsbudgeten, ett förhållande som inte var föremål för prövningen i ovannämnda mål. I motsats till mål C-151/2013 saknas i det nationella målet en så tydlig koppling som mellan det där aktuella ”schablonbeloppet” och den tillhandahållna tjänsten.
- 27 Den hänskjutande domstolen utgår därför från att det är väsentlig vikt för avgörandet i det nationella målet att klargöra om sändningarna från den nationella televisionen i allmänhetens tjänst (BNT) på grund av sin statliga subventionering är en leverans ”tillhandahållen mot ersättning” i den mening som avses i artikel

2.1 c i direktivet men en från skatteplikt undantagen tjänst i den mening som avses i artikel 132.1 q i direktivet eller om detta slag av verksamhet inte utgör någon beskattningsbar leverans som ligger inom tillämpningsområdet för direktivet.

- 28 Det är härvidlag tillräckligt att konstatera att det i bestämmelsen i artikel 132.1 q förvisso föreskrivs ett undantag från skatteplikt för "[v]erksamheter av icke kommersiella offentliga radio- och televisionsorgan" men att detta endast är tillämpligt om dessa verksamheter är sådana som mervärdesskatt ska betalas för i den mening som avses i artikel 2 i mervärdesskattedirektivet och dessutom att de inte kan tolkas så, att tillämpningsområdet för direktivet, så som detta definieras i artikel 2, skulle utvidgas (i enlighet med motiveringen i punkt 32 i domstolens dom i mål C-11/15).
- 29 Likaså viktigt är att mot bakgrund av tolkningen av artiklarna 2.1 c och 132.1 q i direktivet klargöra huruvida den verksamhet som bedrivs av televisionen i allmänhetens tjänst i fråga om att tillhandahålla abonnenterna audiovisuella tjänster utgör ett tillhandahållande som är undantaget från skatteplikt av en tjänst i den mening som avses i ZDDS, huruvida de subventioner som från statsbudgeten betalas till det nationella televisionsorganet utgör en ersättning och i konsekvens härmed huruvida BNT, trots de särskilda uppgifterna som offentlig tillhandahållare i samband med nämnda verksamhet, faller inom tillämpningsområdet för ZDDS och omfattas av mervärdesskatt.
- 30 Den hänskjutande domstolen betonar att fastställandet av om BNT:s tv-sändningar, det vill säga audiovisuella medietjänster vars mottagare är samtliga bulgariska medborgare, utgör ett tillhandahållande av en tjänst i enlighet med ZDDS bidrar till att klargöra om denna verksamhet ska beaktas vid prövning av avdragsrätten för de beskattningsbara leveranser som sökanden mottar. Om man utgår från att den verksamhet som bedrivs av televisionen i allmänhetens tjänst är av blandad art och omfattar både leveranser som är undantagna från skatteplikt (tv-sändningar) och beskattningsbara leveranser (kommersiell reklam) vill den hänskjutande domstolen veta om det måste antas att endast den del av betald mervärdesskatt för mottagna leveranser får dras av vilken kan anses sammanhånga med den kommersiella verksamhet som bedrivs av televisionen i allmänhetens tjänst. Den hänskjutande domstolen vill också veta vilka kriterier som ska tillämpas vid fastställandet av avdragsrätten om den blandade karaktären inom de verksamheter som bedrivs av televisionen i allmänhetens tjänst bekräftas.
- 31 Slutligen framhåller den hänskjutande domstolen att den trots anförd nationell rättspraxis är tveksam beträffande räckvidden för bestämmelserna i artiklarna 2, 132 och 168 i direktivet med avseende på BNT:s verksamhet, varvid den anser att det krävs en tolkning av dessa bestämmelser för att den ska kunna meddela dom i det nationella målet.