



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

16. september 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – anvendelsesområde – artikel 2, stk. 1, litra c) – levering af ydelser mod vederlag – udelukkelse af audiovisuelle medietjenester, der udbydes til TV-seere, og som finansieres ved statsligt tilskud, idet TV-seerne ikke betaler gebyrer herfor – artikel 168 – ret til fradrag – afgiftspligtig person, der foretager såvel afgiftspligtige transaktioner som transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde«

I sag C-21/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien) ved afgørelse af 31. december 2019, indgået til Domstolen den 17. januar 2020, i sagen

Balgarska natsionalna televizia

mod

Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Vilaras, og dommerne N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin og K. Jürimäe (refererende dommer),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: kontorchef M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Balgarska natsionalna televizia ved advokati M. Raykov og I. Dimitrova,
- den spanske regering ved S. Jiménez García, som befuldmægtiget,

* Processprog: bulgarsk.

– Europa-Kommissionen først ved C. Georgieva og N. Gossement, dernæst ved C. Georgieva og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 25. marts 2021,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, 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 (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Balgarska natsionalna televizia (Bulgariens nationale TV-selskab, herefter »BNT«) og Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktøren for direktoratet »klager og praksis på skatte- og socialforsikringsområdet« i Sofia under centraladministrationen ved områdedirektionen ved det nationale agentur for indtægter (NAP), Bulgarien) (herefter »direktoratet«) vedrørende omfanget af BNT's ret til fradrag af merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), har følgende ordlyd:
»Følgende transaktioner er momspligtige:
[...]
c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«
- 4 Direktivets artikel 25, litra c), bestemmer:
»En levering af ydelser kan bl.a. bestå i en af følgende transaktioner:
[...]
c) udførelse af en ydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dets vegne eller ifølge loven.«
- 5 Direktivets artikel 132, stk. 1, litra q), har følgende ordlyd:
»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:
[...]

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

6 Samme direktivs artikel 168 bestemmer:

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

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

[...]«

7 Momsdirektivets artikel 173-175 fastsætter reglerne for beregning af pro rata-satsen.

8 I denne sammenhæng bestemmer direktivets artikel 173, stk. 1:

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

Pro rata-satsen for fradraget beregnes i overensstemmelse med artikel 174 og 175 for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person.«

Bulgarsk ret

9 Artikel 2, stk. 1, i zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift) af 21. juli 2006 (DV nr. 63 af 4.8.2006, s. 8) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »ZDDS«), har følgende ordlyd:

»[Moms] pålægges:

1. enhver afgiftspligtig levering af en vare og udførelse af en tjenesteydelse mod vederlag [...]«

10 ZDDS' artikel 3 bestemmer:

»(1) Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

[...]

(5) Staten og statslige og lokale myndigheder er ikke afgiftspligtige for den samlede virksomhed eller de transaktioner, de foretager i deres egenskab af statsligt organ eller lokal myndighed, herunder når de opkræver skatter, afgifter eller gebyrer for sådan virksomhed eller transaktion, bortset fra:

1. følgende virksomhed eller transaktioner:

[...]

n) radiovirksomhed og TV-spredningsvirksomhed af kommerciel karakter [...]«

11 ZDDS' artikel 42, stk. 2, fastsætter:

»afgiftsfritagne transaktioner:

[...]

2. den virksomhed, der udøves af den bulgarske statsradiofoni, [BNT] og det bulgarske nyhedsbureau, for hvilken disse enheder modtager udbetalinger, som finansieres over statsbudgettet«.

12 ZDDS' artikel 69, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Når varer og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den registrerede afgiftspligtige 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 afgiftspligtig person – har leveret eller udført eller vil levere eller udføre [...]«

13 ZDDS' artikel 73, stk. 1, bestemmer:

»En registreret person har ret til delvist at fradrage den indgående moms for så vidt angår afgiften på de varer eller tjenesteydelser, der anvendes såvel til transaktioner, for hvilke denne person har ret til fradrag, som til transaktioner eller aktiviteter, for hvilke denne person ikke har en sådan ret.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 BNT er en juridisk person, som er en national public service-udbyder af audiovisuelle medietjenester. I henhold til zakon za radioto i televiziyata (radio- og fjernsynsloven) af 23. september 1998 (DV nr. 138 af 24.11.1998) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »ZRT«), skal BNT navnlig sikre leveringen af medietjenester til alle bulgarske borgere.

15 BNT modtager ingen betaling fra sine TV-seere.

16 Selskabets virksomhed finansieres i henhold til ZRT gennem statslige tilskud, som er bestemt til forberedelse, produktion og udsendelse af landsdækkende og regionale udsendelser. Størrelsen af dette tilskud fastsættes på grundlag af et fast lovbestemt beløb pr. programtime, der godkendes i ministerrådet. BNT modtager desuden tilskud til forud fastlagte formål med henblik på erhvervelse og gennemgribende renovering af anlægsaktiver i henhold til en liste, der årligt godkendes af finansministeren.

17 BNT's virksomhed finansieres ligeledes af egne indtægter fra reklame og sponsorering, indtægter fra supplerende virksomhed i forbindelse med TV-virksomhed, gaver og legater, renter og andre indtægter i forbindelse med TV-virksomhed.

- 18 Indtil marts 2015 fradrog BNT delvist den indgående moms for alle de køb, som selskabet foretog. Efterfølgende anvendte BNT den såkaldte direkte allokeringemetode, som indebærer, at der for hvert enkelt indkøb blev foretaget en særskilt vurdering af, om det indkøbte anvendtes eller kunne anvendes til virksomhed af »kommerciel« karakter – såsom underholdningsudsendelser, film eller sportsudsendelser – eller til virksomhed, der var forbundet med udøvelsen af BNT's »public service-forpligtelse«, såsom transmissioner af parlamentsmøder, retransmissioner af religiøse ceremonier eller valgkampagner. BNT var i øvrigt af den opfattelse, at selskabets TV-virksomhed bestående i udsendelse af fjernsynsprogrammer ikke udgjorde en »afgiftsfritaget transaktion« som omhandlet i ZDDS, men virksomhed, der ikke omfattes af moms, og at kun selskabets »kommercielle« virksomhed var omfattet af denne afgift.
- 19 Ved anvendelse af denne metode fradrog BNT hele den indgående moms for indkøb foretaget med henblik på selskabets »kommercielle« virksomhed. Selskabet fradrog delvist den indgående moms for køb, der både blev anvendt til »kommerciel« virksomhed og til virksomhed, der ikke var af en sådan karakter.
- 20 Efter en skatte- og afgiftskontrol vedrørende perioden fra den 1. september 2015 til den 31. marts 2016 afviste de bulgarske skatte- og afgiftsmyndigheder ved en afgiftsansættelse af 14. december 2016 at anerkende en ret til fuldt fradrag for BNT's indkøb og fastslog, at BNT havde et momstilsvær for denne periode på 1 568 037,04 bulgarske leva (BGN) (ca. 801 455 EUR) med tillæg af renter.
- 21 Ifølge disse myndigheder var BNT's reklamevirksomhed afgiftspligtig, mens dets udsendelse af programmer var afgiftsfritagne transaktioner. BNT kunne imidlertid ikke fradrage hele den indgående moms, eftersom det var umuligt at afgøre, om de indkøb, der blev foretaget med henblik på dets økonomiske virksomhed, var bestemt til momspligtige transaktioner eller til transaktioner, der ifølge disse myndigheder var fritaget for moms. BNT kunne kun fradrage hele den indgående moms på disse indkøb, hvis virksomheden bestående i transmission af sportsbegivenheder, produktion og udsendelse af underholdningsprogrammer samt visning af udenlandske film fuldt ud var finansieret af reklameindtægter og ikke af statslige tilskud. Dette er ikke tilfældet i den foreliggende sag.
- 22 Ved afgørelse af 27. februar 2017 afviste direktoratet den klage, som BNT havde indgivet over denne afgiftsansættelse af 14. december 2016.
- 23 BNT anlagde efterfølgende sag til prøvelse af denne afgørelse ved Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien), den forelæggende ret.
- 24 Denne ret er af den opfattelse, at det for at træffe afgørelse i tvisten er nødvendigt at afgøre, om BNT's virksomhed bestående i udsendelse af programmer – i egenskab af public service-udbyder med særlige opgaver i henhold til ZRT og modtager af statslige tilskud – udgør levering af ydelser mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), men momsfritaget i medfør af direktivets artikel 132, stk. 1, litra q), eller om den ikke udgør en afgiftspligtig transaktion, som er omfattet af direktivets anvendelsesområde. Ifølge den forelæggende ret vil en besvarelse af dette spørgsmål gøre det muligt at afgøre, om sådan transmissionsvirksomhed skal tages i betragtning ved fastsættelsen af retten til fradrag for indgående moms for afgiftspligtige transaktioner, som BNT er modtager af.

- 25 Den forelæggende ret har tilføjet, at selv om Domstolen i dom af 22. juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), behandlede spørgsmålet om, hvorvidt den tjekkiske statsradiofonis public service-transmissionsvirksomhed, for hvilken den tjekkiske statsradiofoni modtager licensafgifter, som betales af personer, der ejer eller er i besiddelse af en radiomodtager, udgjorde levering af varer mod vederlag, har Domstolen endnu ikke taget stilling til public service-TV-virksomhed, som finansieres ved statslige tilskud.
- 26 Den forelæggende ret har ligeledes præciseret, at selv om Domstolen i dom af 27. marts 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), udtalte sig om, hvorvidt en på forhånd fastsat betaling, der foretages af en national sygeforsikringskasse, omfattes af momsens anvendelsesområde, kan der ikke heraf udledes noget entydigt svar med henblik på afgørelse af hovedsagen.
- 27 Såfremt BNT's virksomhed må anses for at være af todelt karakter, dvs. at den omfatter såvel afgiftsfritagne transaktioner som afgiftspligtige transaktioner, ønsker den forelæggende ret desuden oplyst, om det kun er den del af den indgående moms, der kan anses for at være knyttet til den del af BNT's virksomhed, der er »kommerciel«, der kan fradrages. I et sådant tilfælde ønsker den forelæggende ret endvidere oplyst, efter hvilke kriterier omfanget af fradragsretten skal fastlægges.
- 28 På denne baggrund har Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Kan en public service-TV-stations levering af audiovisuelle medietjenester til seerne anses for en ydelse leveret mod vederlag som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 2, stk. 1, litra c), [...] 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 [momsdirektivets] artikel 2, stk. 1, litra c), [...] skal det da lægges til grund, at det drejer sig om fritagne leveringer som omhandlet i direktivets artikel 132, stk. 1, litra q), og er en national bestemmelse lovlig, som fritager denne aktivitet alene på grund af det modtagne statstilskud, som public service-TV-stationen modtager, uanset om denne virksomhed også er kommerciel?
- 3) Er en praksis, som gør retten til fradrag af indgående moms for erhvervelser afhængig af ikke alene anvendelsen af erhvervelserne (til afgiftspligtig eller ikke afgiftspligtig virksomhed), men også af finansieringen af disse erhvervelser, nemlig for det første af egne indtægter (reklameydelser mv.) og for det andet af statstilskud, og som kun indrømmer ret til fradrag for erhvervelser, der er finansieret ved egne indtægter, og ikke for dem, der er finansieret ved statstilskud, idet der kræves en afgrænsning af disse, tilladt i henhold til [momsdirektivets] artikel 168 [...]?
- 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?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 29 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at en national public service-TV-stations virksomhed, som består i til TV-seere at levere audiovisuelle medietjenester, som finansieres ved statslige tilskud, og for hvis TV-transmission TV-seerne ikke betaler gebyrer, udgør en levering af en ydelse mod vederlag i denne bestemmelses forstand.
- 30 I denne henseende bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), som fastlægger momsens anvendelsesområde, er levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, momspligtig.
- 31 En levering af ydelser foretages kun »mod vederlag« som omhandlet i denne bestemmelse, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retligt forhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen opkrævede vederlag udgør den faktiske modværdi af den individualiserede ydelse, som leveres til modtageren. Dette er tilfældet, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi (jf. i denne retning dom af 8.3.1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, præmis 11, 12 og 16, af 22.6.2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, præmis 22, og af 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, præmis 39).
- 32 For så vidt angår audiovisuelle medietjenester, der til TV-seerne leveres af en national public service-udbyder, som finansieres af staten i form af tilskud, og for hvilke TV-seerne ikke betaler gebyrer, er der hverken noget retsforhold mellem denne udbyder og TV-seerne, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, eller nogen direkte sammenhæng mellem disse TV-medietjenester og dette tilskud (jf. analogt dom af 22.6.2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, præmis 23).
- 33 Det skal nemlig indledningsvis bemærkes, at med leveringen af denne tjeneste er nævnte udbyder og disse TV-seere ikke forbundet af noget aftalemæssigt forhold eller en transaktion, for hvilken der er fastsat en pris, og heller ikke af nogen retlig forpligtelse, som den ene frivilligt har indgået med den anden. De samme TV-seere har også fri adgang til audiovisuelle medietjenester fra samme udbyder, og den pågældende virksomhed er generelt til gavn for alle potentielle TV-seere.
- 34 Det skal endvidere bemærkes, at tilskuddet og den virksomhed, hvortil der ydes tilskud, er lovbestemt. Tildelingen af tilskud, der generelt skal finansiere den nationale public service-udbyders virksomhed, som består i forberedelse, produktion og udsendelse af landsdækkende og regionale udsendelser, og som fastsættes på grundlag af et fast lovbestemt beløb pr. programtime, er uafhængig af TV-seernes faktiske brug af de udbudte audiovisuelle medietjenester, deres identitet eller det konkrete antal TV-seere til hvert program.
- 35 Hvad angår den forelæggende rets spørgsmål om den parallel, som kan drages mellem den i hovedsagen omhandlede situation og den situation, der gav anledning til dom af 27. marts 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), bemærkes endvidere, at disse situationer ikke er sammenlignelige.

- 36 Den sag, der gav anledning til denne dom, omhandlede den afgiftsmæssige karakter af et »fast plejebeløb«, som en national sygeforsikringskasse udbetalte til boinstitutioner for plejekrævende ældre for levering af plejeydelser til deres beboere, hvor beregningen heraf bl.a. tog hensyn til antallet af beboere i den enkelte institution og deres plejebehov. I den nævnte dom fastslog Domstolen, at der var en direkte sammenhæng mellem leveringen af de tjenester, som disse institutioner ydede deres beboere, og den modtagne modydelse, dvs. dette »faste plejebeløb«, således at en sådan på forhånd fastsat betaling udgjorde modværdien for de plejeydelser, som en af disse institutioner leverede mod vederlag til sine beboere, og dermed var omfattet af momsens anvendelsesområde. Domstolen har i denne henseende præciseret, at den omstændighed, at den direkte modtager af de omhandlede tjenesteydelser ikke er den nationale sygesikringskasse, som betaler det faste beløb, men den sikrede person, ikke kan bryde den direkte sammenhæng mellem leveringen af ydelserne og den modtagne modydelse (dom af 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 35).
- 37 I den foreliggende sag er der imidlertid ikke mellem staten, som udbetaler statslige tilskud for at finansiere audiovisuelle medietjenester, og de TV-seere, der nyder godt af disse tjenester, et forhold, der svarer til forholdet mellem en sygeforsikringskasse og de forsikrede heri. De nævnte tjenester er nemlig ikke kun, således som det er anført i nærværende doms præmis 33, til gavn for personer, der klart kan identificeres, men samtlige potentielle TV-seere. Det er desuden på grundlag af et fast lovbestemt beløb pr. programtime og uden nogen hensyntagen til identiteten og antallet af brugere af den leverede tjenesteydelse, at det pågældende tilskudsbeløb fastsættes.
- 38 Endelig kan der ikke drages nogen anden konklusion af momsdirektivets artikel 25, litra c). I medfør af denne bestemmelse kan en levering af ydelser ganske vist bl.a. bestå i udførelse af en ydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven. Således som generaladvokaten har anført i punkt 35 og 36 i forslaget til afgørelse, kan denne bestemmelse, som begrænser sig til at præcisere, at en levering af ydelser »kan« antage en sådan form, imidlertid ikke udgøre et grundlag for at pålægge moms på levering af tjenesteydelser, som ikke foretages mod vederlag som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 1, litra c).
- 39 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at en national public service-TV-stations virksomhed, som består i til TV-seere at levere audiovisuelle medietjenester, som finansieres ved statslige tilskud, og for hvis TV-transmission TV-seerne ikke betaler gebyrer, ikke udgør en levering af en ydelse mod vederlag i denne bestemmelses forstand.

Det andet spørgsmål

- 40 Det andet spørgsmål, der angår fortolkningen af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra q), vedrører det tilfælde, hvor den i det første spørgsmål omhandlede virksomhed skal kvalificeres som levering af ydelser mod vederlag som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 1, litra c), og med dette ønskes det nærmere bestemt oplyst, om en sådan ydelse er fritaget.
- 41 Det følger imidlertid for det første af besvarelsen af det første spørgsmål, at en sådan virksomhed ikke er omfattet af begrebet »levering af ydelser mod vederlag« som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 1, litra c), således at den ikke udgør en afgiftspligtig transaktion i samme direktivs forstand.

- 42 Det bemærkes for det andet, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra q), som fritager »offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed«, kun finder anvendelse på den betingelse, at denne virksomhed er »momspligtig« som omhandlet i direktivets artikel 2 (jf. i denne retning dom af 22.6.2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, præmis 32).
- 43 Under disse omstændigheder er det uforholdsmæssigt at besvare det andet spørgsmål.

Det tredje og det fjerde spørgsmål

- 44 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af oplysningerne i de sagsakter, som Domstolen råder over, at det tredje og det fjerde spørgsmål, der angår retten til fradrag af indgående moms, vedrører det tilfælde, hvor en national public service-TV-udbyders virksomhed, som består i at udbyde audiovisuelle medietjenester til TV-seerne, og som finansieres af staten i form af tilskud, idet TV-seerne ikke betaler gebyrer for transmissionen, skal kvalificeres som en levering af ydelser mod vederlag og følgelig som en afgiftspligtig transaktion som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c). Den forelæggende ret ønsker således en afklaring med hensyn til fastlæggelsen af omfanget af retten til fradrag af indgående moms, der er betalt af en afgiftspligtig person, som både udfører afgiftspligtige transaktioner og afgiftsfritagne transaktioner.
- 45 Det fremgår af besvarelsen af det første spørgsmål, at denne virksomhed ikke udgør en levering af ydelser mod vederlag i denne bestemmelses forstand.
- 46 Det bemærkes imidlertid, at det følger af fast retspraksis, at det tilkommer Domstolen inden for rammerne af den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den. Ud fra dette synspunkt påhviler det Domstolen i givet fald at omformulere de spørgsmål, der forelægges den (dom af 5.3.2020, X (Momsfritagelse af telefonisk rådgivning), C-48/19, EU:C:2020:169, præmis 35, og af 25.11.2020, SABAM, C-372/19, EU:C:2020:959, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).
- 47 Under disse omstændigheder og med henblik på at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt og fuldstændigt svar skal det tredje og det fjerde spørgsmål, som skal behandles samlet, omformuleres, således at den forelæggende ret med disse spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 168 skal fortolkes således, at den nationale public service-TV-udbyder har ret til helt eller delvist at fradrage den indgående moms, der er betalt for køb af varer og ydelser, der anvendes i forbindelse med dennes virksomhed, der giver ret til fradrag, og virksomhed, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde.
- 48 Det bemærkes i denne henseende, at ifølge Domstolens faste praksis udgør afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, et grundlæggende princip, der er uløseligt forbundet med det fælles momssystem, som er indført ved EU-lovgivningen. Således som Domstolen gentagne gange har fastslået, udgør denne ret en integrerende del af momssystemet, der principielt ikke kan begrænses (jf. i denne retning dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 26 og 37 og den deri nævnte retspraksis, og af 18.3.2021, A. (Udøvelse af fradragsretten), C-895/19, EU:C:2021:216, præmis 32).

- 49 Den ved momsdirektivet indførte fradragsordning tilsigter således, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (dom af 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis, og af 18.3.2021, A. (Udøvelse af fradragsretten), C-895/19, EU:C:2021:216, præmis 33).
- 50 I denne forbindelse fremgår det for det første af momsdirektivets artikel 168 dels, at den berørte for at kunne indrømmes ret til fradrag skal være en »afgiftspligtig person« i dette direktivs forstand, dels, at de varer eller tjenesteydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, skal anvendes i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med dennes egne afgiftspligtige transaktioner, og at de pågældende varer eller tjenesteydelser skal leveres af en anden afgiftspligtig person i et foregående led (dom af 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis, og af 3.7.2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, præmis 23).
- 51 Når varer eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person har tilknytning til afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der derimod hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift (jf. i denne retning dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 30, og af 3.7.2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, præmis 24).
- 52 Det følger af denne retspraksis, at det er anvendelsen af de i tidligere led erhvervede varer og tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner, der begrunder fradraget for indgående moms. Med andre ord er den måde, hvorpå sådanne køb er finansieret, uanset om det sker ved hjælp af indtægter fra økonomisk virksomhed eller statslige tilskud, uden betydning for fastsættelsen af fradragsretten.
- 53 For så vidt som en afgiftspligtig person anvender de i tidligere led erhvervede varer og tjenesteydelser til at udføre såvel transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, skal det for det andet endvidere tilføjes, at det følger af momsdirektivets artikel 173-175, at beregningen af en pro rata-sats for fradraget for at fastlægge det momsbeløb, der kan fradrages, som udgangspunkt alene er forbeholdt varer og tjenesteydelser, som en afgiftspligtig person anvender til at foretage såvel økonomiske transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret til fradrag (jf. i denne retning dom af 14.12.2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, præmis 34, og af 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, præmis 57), såsom de fritagne transaktioner (jf. i denne retning dom af 29.4.2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, præmis 73).
- 54 Eftersom den indgående moms på udgifter afholdt af en afgiftspligtig person derimod ikke kan give fradragsret i det omfang, den vedrører virksomhed, som, henset til dens ikke-økonomiske karakter, ikke falder inden for momsdirektivets anvendelsesområde (jf. i denne retning dom af 13.3.2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 30), skal sådan virksomhed udelukkes ved beregningen af den pro rata-sats for fradraget, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 173-175 (jf. i denne retning dom af 29.4.2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

- 55 Det fremgår i denne henseende af Domstolens praksis, at fastsættelsen af metoder og kriterier med henblik på fordelingen af indgående moms mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed henhører under medlemsstaternes skønsbeføjelse. Under udøvelsen af denne beføjelse skal medlemsstaterne tage hensyn til dette direktivs formål og opbygning og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til hver af disse to former for virksomhed (dom af 6.9.2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 42, og af 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, præmis 58), for at sikre, at der kun foretages fradrag for den del af momsen, som forholdsmæssigt svarer til det beløb, der vedrører transaktioner, som giver ret til fradrag (jf. i denne retning dom af 13.3.2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 37, og af 12.11.2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, præmis 47).
- 56 I forbindelse med udøvelsen af denne skønsbeføjelse er medlemsstaterne beføjede til at anvende enhver fordelingsnøgle, såsom en fordelingsnøgle baseret på transaktionens art, uden at være forpligtede til kun at anvende en bestemt metode (jf. i denne retning dom af 13.3.2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 38).
- 57 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det tredje og det fjerde spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 168 skal fortolkes således, at den nationale public service-TV-udbyder har ret til at fradrage den indgående moms, der er betalt for køb af varer og ydelser, der anvendes i forbindelse med dennes virksomhed, der giver ret til fradrag, og at denne ikke har ret til at fradrage den indgående moms, der er betalt for køb af varer og ydelser, der anvendes i forbindelse med virksomhed, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde. Det tilkommer medlemsstaterne at fastsætte metoderne og kriterierne med henblik på fordelingen af indgående moms mellem afgiftspligtige transaktioner og transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, idet der tages hensyn til dette direktivs formål og opbygning under overholdelse af proportionalitetsprincippet.

Sagsomkostninger

- 58 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

- 1) Artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en national public service-TV-stations virksomhed, som består i til TV-seere at levere audiovisuelle medietjenester, som finansieres ved statslige tilskud, og for hvis TV-transmission TV-seerne ikke betaler gebyrer, ikke udgør en levering af en ydelse mod vederlag i denne bestemmelses forstand.
- 2) Artikel 168 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den nationale public service-TV-udbyder har ret til at fradrage den indgående merværdiafgift (moms), der er betalt for køb af varer og ydelser, der anvendes i forbindelse med dennes virksomhed, der giver ret til fradrag, og at denne ikke har ret til at fradrage den indgående moms, der er betalt for køb af varer og ydelser, der anvendes i forbindelse med virksomhed, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde. Det tilkommer medlemsstaterne at fastsætte

metoderne og kriterierne med henblik på fordelingen af indgående moms mellem afgiftspligtige transaktioner og transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, idet der tages hensyn til dette direktivs formål og opbygning under overholdelse af proportionalitetsprincippet.

Underskrifter