

Preliminär utgåva

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

den 16 september 2021 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Tillämpningsområde – Artikel 2.1 c – Tillhandahållande av tjänster mot ersättning – Audiovisuella medietjänster som tillhandahålls tv-tittarna, finansieras genom statliga subventioner och som tv-tittarna inte betalar för omfattas inte – Artikel 168 – Avdragsrätt – Beskattningsbar person som utför såväl beskattningsbara transaktioner som transaktioner som inte faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde”

I mål C-21/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad Sofia-grad (Förvaltningsrättsliga stadsdomstolen i Sofia, Bulgarien) genom beslut av den 31 december 2019, som inkom till domstolen den 17 januari 2020, i målet

Balgarska natsionalna televizia

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Vilaras samt domarna N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin och K. Jürimäe (referent),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: enhetschefen M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Balgarska natsionalna televizia, genom M. Raykov och I. Dimitrova, advokati,
- Spaniens regering, genom S. Jiménez García, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, inledningsvis genom C. Georgieva och N. Gossement, och därefter genom C. Georgieva och L. Lozano Palacios, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 25 mars 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 c, 132.1 q och 168 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 mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Balgarska natsionalna televizia (Bulgariens nationella tv) (nedan kallad BNT) och Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören för direktoratet "Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden", för Sofia stad, vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning (NAP), Bulgarien) (nedan kallad direktören). Målet rör omfattningen av BNT:s rätt att göra avdrag för mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"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".

4 I artikel 25 c i direktivet anges följande:

"Ett tillhandahållande av tjänster kan bl.a. utgöras av någon av följande transaktioner:

...

c) Utförande av tjänster på anmodan av en offentlig myndighet eller i dennas namn eller enligt lag."

5 Artikel 132.1 q i nämnda direktiv har följande lydelse:

"Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

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

6 I artikel 168 i samma direktiv föreskrivs följande:

"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.

...

7 Artiklarna 173–175 i mervärdesskattedirektivet innehåller bestämmelser om beräkningen av den avdragsgilla andelen.

8 I artikel 173.1 i direktivet föreskrivs följande:

”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.

Den avdragsgilla andelen skall bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen.”

Bulgariskrätt

9 I artikel 2.1 i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lagen om mervärdesskatt) av den 21 juli 2006 (DV nr 63, av den 4 augusti 2006, s. 8), i den version som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen) anges följande:

”Mervärdesskatt ska betalas för

1) Beskattningsbar leverans av varor eller beskattningsbart tillhandahållande av tjänster som sker mot ersättning ...”

10 I artikel 3 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”1) Med beskattningsbar person avses den som bedriver självständig ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

...

5) Staten och statliga och lokala myndigheter är inte skattskyldiga för sin samlade verksamhet eller de transaktioner som de utför i egenskap av statligt organ eller lokal myndighet, inbegripet när de tar ut skatter, avgifter eller pålagor för dessa verksamheter eller transaktioner, med undantag för

1. följande verksamheter eller transaktioner:

...

n) radio- och tv-sändningsverksamhet av kommersiell karaktär ...”

11 Artikel 42.2 i mervärdesskattelagen innehåller följande bestämmelse:

”Följande transaktioner är undantagna från skatteplikt:

...

2. Den verksamhet som bedrivs av Bulgariens nationella radio, [BNT] och den bulgariska telegrafbyrån, för vilken dessa enheter tilldelas medel via statsbudgeten.”

12 Artikel 69.1 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

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

1. Mervärdesskatten på de varor och tjänster som leverantören eller tillhandahållaren, när även denne är en beskattningsbar person som är registrerad i enlighet med denna lag, har levererat eller ska leverera till den aktuella beskattningsbara personen, eller har tillhandahållit eller ska tillhandahålla denne ..."

13 I artikel 73.1 i mervärdesskattelagen anges följande:

"En registrerad person har rätt att till viss del dra av ingående mervärdesskatt för de varor eller tjänster som används såväl för transaktioner för vilka denna person har rätt till avdrag, som för transaktioner eller verksamheter för vilka denna person inte har sådan rätt."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 BNT är en juridisk person som fungerar som offentlig nationell tillhandahållare av audiovisuella medietjänster. Enligt Zakon za radioto i televiziyata (radio- och tv-lagen) av den 23 september 1998 (DV nr 138 av den 24 november 1998), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad radio-och tv-lagen), har BNT bland annat i uppdrag att tillhandahålla medietjänster till samtliga bulgariska medborgare.

15 BNT erhåller inte någon ersättning från tv-tittarna.

16 Enligt radio- och tv-lagen finansieras BNT:s verksamhet genom en statlig subvention för förberedelse, utformning och spridning av nationella och regionala sändningar. Storleken på detta stöd fastställs på grundval av ett reglerat schablonbelopp per programtimme, vilket godkänns av ministerrådet. BNT erhåller även subventioner för vissa på förhand angivna syften, avseende förvärv och djupgående renovering av anläggningstillgångar enligt en förteckning som årligen godkänns av finansministern.

17 BNT:s verksamhet finansieras även genom egna intäkter från reklam och sponsring, genom intäkter från kompletterande verksamhet som har samband med tv-verksamheten, genom gåvor och legat samt genom räntor och andra intäkter kopplade till tv-verksamheten.

18 Fram till mars 2015 gjorde BNT partiellt avdrag för ingående mervärdesskatt för alla inköp som organet gjorde. Därefter tillämpade BNT den så kallade direktfördelningsmetoden, som innebar att man för varje enskilt inköp gjorde en separat bedömning av om det inköpta användes, eller kunde användas, för verksamhet av "kommersiell" karaktär – såsom underhållningssändningar, filmer eller sportsändningar – eller för verksamhet kopplad till utövandet av BNT:s "uppdrag i allmänhetens tjänst", såsom sändningar från parlamentssammanträden, direktsändningar från religiösa ceremonier eller valkampanjer. BNT ansåg för övrigt att dess tv-sändningsverksamhet inte utgjorde någon "transaktion som är undantagen från skatteplikt" i den mening som avses i mervärdesskattelagen, utan att detta var en verksamhet som över huvud taget inte föll inom mervärdesskattens tillämpningsområde, och att det endast var dess "kommersiella" verksamhet som gjorde det.

19 Med tillämpning av denna metod drog BNT av hela den ingående mervärdesskatten för de inköp som organet gjort inom ramen för dess "kommersiella" verksamhet. För den ingående mervärdesskatt som avsåg inköp som användes både för "kommersiell" verksamhet och för verksamhet som saknade kommersiell karaktär, gjorde BNT partiellt avdrag.

20 Efter en skatterevision avseende perioden från den 1 september 2015 till den 31 mars 2016 beslutade den bulgariska skattemyndigheten genom beslut av den 14 december 2016 att inte bevilja BNT full avdragsrätt för dess inköp. Myndigheten fastställde att BNT för denna period hade en mervärdesskatteskuld på 1 568 037,04 bulgariska lev (BGN) (cirka 801 455 euro) jämte ränta.

21 Myndigheten ansåg att BNT:s reklamverksamhet var skattepliktig, men att dess programsändningsverksamhet var undantagen från skatteplikt. BNT hade enligt myndigheten inte rätt att göra fullt avdrag för ingående mervärdesskatt, eftersom det var omöjligt att avgöra huruvida de inköp som gjordes för dess ekonomiska verksamhet var avsedda för mervärdesskattepliktiga transaktioner eller transaktioner som enligt nämnda myndighet var undantagna från mervärdesskatteplikt. För att BNT skulle ha rätt att dra av hela den ingående mervärdesskatten för dessa inköp, krävdes att den verksamhet som bestod i sportsändningar, utformning och spridning av underhållningsprogram samt sändning av utländska filmer helt och hållet var finansierad genom reklamintäkter och inte genom statliga subventioner. Så var inte fallet här.

22 Genom beslut av den 27 februari 2017 avslog direktören BNT:s begäran om omprövning av beslutet av den 14 december 2016.

23 BNT överklagade då sistnämnda beslut till Administrativen sad Sofia-grad (Förvaltningsrättsliga stadsdomstolen i Sofia, Bulgarien), som är den domstol som hänskjutit tolkningsfrågorna till EU-domstolen.

24 Den hänskjutande domstolen anser att det för att avgöra det nationella målet är nödvändigt att fastställa huruvida den sändningsverksamhet som BNT – i egenskap av offentlig aktör med särskilda uppdrag enligt radio- och tv-lagen och mottagare av statliga subventioner – bedriver, utgör ett tillhandahållande av tjänster som sker mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet, men som enligt artikel 132.1 q i detta direktiv är undantaget från mervärdesskatteplikt, eller om verksamheten över huvud taget inte utgör en beskattningsbar transaktion som faller inom direktivets tillämpningsområde. Det kan utifrån svaret på den frågan därefter fastställas huruvida sändningsverksamheten ska beaktas vid fastställandet av rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt för de beskattningsbara transaktioner i vilka BNT är mottagare.

25 Den hänskjutande domstolen har tillagt att EU-domstolen i domen av den 22 juni 2016, *Ľeský rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470), visserligen prövade frågan huruvida den tjeckiska nationella radions sändningsverksamhet i allmänhetens tjänst, för vilken *Ľeský rozhlas* tog ut avgifter från personer som ägde eller innehade en radiomottagare, utgjorde en verksamhet som bedrevs mot ersättning, men att domstolen däremot ännu inte har tagit ställning till tv-*verksamhet* i allmänhetens tjänst som finansieras genom statliga subventioner.

26 Den hänskjutande domstolen har vidare preciserat att även om EU-domstolen i sin dom av den 27 mars 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185) uttalade sig i frågan huruvida en schablonbetalning från en nationell sjukförsäkringskassa faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, går det inte att av detta sluta sig till ett entydigt svar vad det nationella målet anbelangar.

27 För det fall BNT:s verksamhet ska anses vara av dubbel natur, det vill säga att den omfattar

både transaktioner som är undantagna från skatteplikt och beskattningsbara transaktioner, vill den hänskjutande domstolen dessutom få klarhet i huruvida det endast är den del av den ingående mervärdesskatten som kan anses ha samband med den del av verksamheten som är av "kommersiell" karaktär som är avdragsgill. I ett sådant fall vill den hänskjutande domstolen även få klarhet i enligt vilka kriterier avdragsrättens omfattning ska bestämmas.

28 Mot denna bakgrund beslutade Administrativen sad Sofia-grad (Förvaltningsrättsliga stadsdomstolen i Sofia) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

- ”1) Kan tillhandahållande av audiovisuella medietjänster till tv-tittarna via tv i allmänhetens tjänst betraktas som tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i [mervärdesskattedirektivet] om den finansieras av staten i form av subventioner, varvid tv-tittarna inte erlägger några avgifter för sändningen, eller ska det anses att detta inte utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i denna bestämmelse och inte faller inom tillämpningsområdet för detta direktiv?
- 2) Ska man, om svaret är att de audiovisuella medietjänster som tillhandahålls tv-tittarna via tv i allmänhetens tjänst ligger inom tillämpningsområdet för artikel 2.1 c i [mervärdesskattedirektivet], utgå från att det rör sig om transaktioner som är undantagna från skatteplikt i den mening som avses i artikel 132.1 q i direktivet, och är det tillåtet med en nationell bestämmelse genom vilken tv i allmänhetens tjänst undantas från skatteplikt endast på grund av att verksamheten tilldelas medel från statsbudgeten, oberoende av om verksamheten också är av kommersiell karaktär?
- 3) Tillåter artikel 168 i [mervärdesskattedirektivet] en praxis som innebär att möjligheten till fullt avdrag för ingående mervärdesskatt villkoras inte bara av syftet med inköpen (för beskattningsbar eller inte beskattningsbar verksamhet) utan också av hur dessa inköp finansieras, bland annat när inköpen finansieras både genom egna intäkter (reklamtjänster m.m.) och genom statlig subventionering, och att full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt endast medges för de inköp som finansieras genom egna intäkter och inte för inköp som finansieras genom statliga subventioner, med ett krav på att särskilja dessa inköp?
- 4) Om det slås fast att den verksamhet som består i att tillhandahålla tv i allmänhetens tjänst utgörs av såväl beskattningsbara transaktioner och transaktioner som är undantagna från skatteplikt, hur omfattande är då – med beaktande av den blandade finansieringen – rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt och vilka kriterier ska tillämpas för att fastställa avdragsrättens omfattning[?]”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

29 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en verksamhet som bedrivs av en offentlig nationell tillhandahållare av tv-tjänster och som består i att tillhandahålla tv-tittare audiovisuella medietjänster, som finansieras av staten genom en subvention och som tv-tittarna inte betalar någon avgift för, utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i denna bestämmelse.

30 Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet, i vilken tillämpningsområdet för mervärdesskatt fastställs, ska tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt.

31 Det ska noteras att en tjänst tillhandahålls ”mot ersättning”, i den mening som avses i nämnda bestämmelse, endast 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 för en individualiserbar tjänst som tillhandahålls mottagaren. Så är fallet om det föreligger ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det mottagna motvärdet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 mars 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, EU:C:1988:120, punkterna 11, 12 och 16, dom av den 22 juni 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punkt 22, och dom av den 22 november 2018, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 39).

32 När det handlar om audiovisuella medietjänster som tillhandahålls tv-tittarna av en offentlig nationell tillhandahållare, som finansieras av staten genom en subvention och som tv-tittarna inte betalar någon avgift för, föreligger det inte något rättsförhållande mellan tillhandahållaren och tv-tittarna som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, och det föreligger inte heller något direkt samband mellan de audiovisuella medietjänsterna och subventionen (se, analogt, dom av den 22 juni 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punkt 23).

33 Det ska nämligen först och främst påpekas att det vid tillhandahållandet av dessa tjänster mellan tillhandahållaren av tjänsterna och tv-tittarna inte föreligger något avtalsförhållande eller någon transaktion med angivet pris, inte ens något frivilligt åtagande från den ena partens sida gentemot den andra. Vidare kan det konstateras att tv-tittarna har fri tillgång till de audiovisuella medietjänster som tillhandahålls av samma tillhandahållare och att den berörda verksamheten, generellt sett, kommer samtliga potentiella tv-tittare till godo.

34 Det ska vidare påpekas att såväl subventionen som den subventionerade verksamheten organiseras med stöd av lag. Beviljandet av subventionen, som syftar till att rent allmänt finansiera den offentliga nationella tillhandahållarens verksamhet – bestående i förberedelse, utformning och spridning av nationella och regionala sändningar – och som fastställs utifrån ett reglerat schablonbelopp per programtimme, är oberoende av i vilken utsträckning tv-tittarna faktiskt använder de tillhandahållna audiovisuella medietjänsterna, tv-tittarnas identitet och det konkreta antalet tv-tittare för varje program.

35 Vad vidare gäller den hänskjutande domstolens frågor avseende eventuella paralleller som kan dras mellan situationen i det nu aktuella nationella målet och situationen i det mål som avgjordes genom dom av den 27 mars 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), finner domstolen att dessa situationer inte är jämförbara.

36 Det mål där den domen avkunnades handlade om huruvida ett ”schablonbelopp för vård” som en nationell sjukförsäkringskassa betalade ut till äldreboenden för personer i behov av omsorg, för de vårdtjänster som dessa inrättningar tillhandahöll de boende, var mervärdesskattepliktigt. Schablonbeloppet fastställdes med hänsyn till bland annat antalet boende inom varje inrättning och deras behov av omsorg. Domstolen fann i det målet att det fanns ett direkt samband mellan dessa äldreboendens tillhandahållanden av tjänster till sina boende och det erhållna vederlaget, det vill säga ”schablonbeloppet för vård”. Ett sådant schablonbelopp utgjorde således vederlag för de vårdtjänster som ett av dessa äldreboenden mot ersättning tillhandahöll de boende och schablonbeloppet omfattades därför av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

Domstolen preciserade att den omständigheten att den direkta mottagaren av de ifrågavarande tjänsterna inte är den nationella sjukförsäkringskassa som betalar ut schablonbeloppet, utan den försäkrade, inte påverkar den direkta kopplingen mellan tillhandahållandet av tjänsten och det erhållna vederlaget (dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 35).

37 Förhållandet, i det nu aktuella målet, mellan staten, som betalar ut en statlig subvention för att finansiera audiovisuella medietjänster, och de tv-tittare som drar nytta av dessa tjänster, liknar emellertid inte förhållandet mellan en sjukförsäkringskassa och de som omfattas av dess försäkring. Såsom har påpekats ovan i punkt 33 sker tillhandahållandet av dessa förstnämnda tjänster inte till klart identifierbara personer utan till samtliga potentiella tv-tittare. Storleken på subventionen fastställs dessutom med hänvisning till ett reglerat schablonbelopp per programtimme och utan beaktande av vem som använder den tillhandahållna tjänsten och antalet användare.

38 Slutligen går det inte att dra någon annan slutsats av artikel 25 c i mervärdesskattedirektivet. Det är visserligen riktigt att det av den bestämmelsen framgår att ett tillhandahållande av tjänster bland annat kan innebära att utföra tjänster på anmodan av en offentlig myndighet eller i dennas namn eller enligt lag. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 35 och 36 i sitt förslag till avgörande kan denna bestämmelse, som endast preciserar att ett tillhandahållande av tjänster "kan" ske i en sådan form, emellertid inte utgöra en grund för att ta ut mervärdesskatt för tillhandahållande av tjänster som inte sker mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktivet.

39 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en verksamhet som bedrivs av en offentlig nationell tillhandahållare av tv-tjänster och som består i att tillhandahålla tv-tittare audiovisuella medietjänster, som finansieras av staten genom en subvention och som tv-tittarna inte betalar någon avgift för, inte utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i denna bestämmelse.

Den andra frågan

40 Den andra frågan, beträffande tolkningen av artikel 132.1 q i mervärdesskattedirektivet, avser hypotesen att den verksamhet som avses i den första frågan ska kvalificeras som ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, i den mening som avses i artikel 2.1 c i detta direktiv, och syftar i huvudsak till att få klarhet i huruvida tillhandahållandet är undantaget från skatteplikt.

41 Det framgår emellertid för det första av svaret på den första frågan att en sådan verksamhet inte omfattas av begreppet "tillhandahållande av tjänster mot ersättning" i den mening som avses i artikel 2.1 c i nämnda direktiv, vilket innebär att den inte utgör någon beskattningsbar transaktion i den mening som avses i direktivet.

42 För det andra ska det erinras om att artikel 132.1 q i mervärdesskattedirektivet, i vilken det föreskrivs undantag från skatteplikt för "icke-kommersiell verksamhet som utförs av offentliga radio- och televisionsorgan", endast är tillämplig under förutsättning att verksamheten är "föremål för mervärdesskatt" i den mening som avses i artikel 2 i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 juni 2016, ?eský rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punkt 32).

43 Det finns under dessa omständigheter inte någon anledning att besvara den andra frågan.

Dentredjeochdenfjärdefrågan

44 Det ska inledningsvis påpekas att det av handlingarna i målet vid domstolen framgår att den tredje och den fjärde frågan, vilka avser rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt, avser hypotesen att en verksamhet som bedrivs av en offentlig nationell tillhandahållare av tv-tjänster och som består i att tillhandahålla tv-tittare audiovisuella medietjänster, som finansieras av staten genom en subvention och som tv-tittarna inte betalar någon avgift för, ska kvalificeras som ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, och således som en beskattningsbar transaktion, i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen vill härigenom få klarhet i i vilken omfattning en beskattningsbar person som genomför såväl beskattningsbara transaktioner som transaktioner som är undantagna från skatteplikt kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

45 Det framgår emellertid av svaret på den första frågan att denna verksamhet inte utgör något tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i denna bestämmelse.

46 Dock är det på sin plats att erinra om att det av fast rättspraxis framgår att det enligt det förfarande för samarbete mellan nationella domstolar och EU-domstolen som införts genom artikel 267 FEUF ankommer på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, som gör det möjligt för den domstolen att avgöra det mål som den ska pröva. I detta syfte kan EU-domstolen behöva omformulera de frågor som hänskjutits (dom av den 5 mars 2020, X (Undantag från skatteplikt för telefonrådgivning), C-48/19, EU:C:2020:169, punkt 35, och dom av den 25 november 2020, SABAM, C-372/19, EU:C:2020:959, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

47 Under dessa omständigheter, och för att ge den hänskjutande domstolen ett användbart och fullständigt svar, ska den tredje och den fjärde frågan, som ska prövas gemensamt, omformuleras; den hänskjutande domstolen ska anses ha ställt dessa frågor för att få klarhet i huruvida artikel 168 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den offentliga nationella tillhandahållaren av tv-tjänster har rätt att dra av hela eller delar av den ingående mervärdesskatt som betalats för inköp av varor och tjänster som används såväl för verksamhet som medför rätt till avdrag som för verksamhet som inte faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde.

48 Det följer av domstolens fasta praxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen. Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast utgör avdragsrätten en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte begränsas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkterna 26 och 37 och där angiven rättspraxis, och dom av den 18 mars 2021, A. (Regler om utövande av avdragsrätten), C-895/19, EU:C:2021:216, punkt 32).

49 Syftet med avdragssystemet i mervärdesskattedirektivet är nämligen att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 10 november 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 42 och där angiven rättspraxis, och dom av den 18 mars 2021, A. (Regler om utövande av avdragsrätten), C-895/19, EU:C:2021:216, punkt 33).

50 I detta avseende framgår det för det första av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet att det, för att rätten till avdrag ska kunna utnyttjas, krävs att den berörda personen är en "beskattningsbar person" i den mening som avses i direktivet och för det andra att de varor eller tjänster som

åberopats som grund för ett sådant avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes beskattade transaktioner och att dessa varor eller tjänster levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person (dom av den 5 juli 2018, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, punkt 26 och där angiven rättspraxis, och dom av den 3 juli 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C?316/18, EU:C:2019:559, punkt 23).

51 Däremot gäller att när varor eller tjänster förvärvas av en beskattningsbar person för att användas i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska det inte påföras någon utgående mervärdesskatt och inte heller ske något avdrag för ingående sådan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punkt 30, och dom av den 3 juli 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C?316/18, EU:C:2019:559, punkt 24).

52 Det följer av denna rättspraxis att det är den omständigheten att varor och tjänster som förvärvats i ett tidigare led används för beskattningsbara transaktioner som motiverar avdraget för ingående mervärdesskatt. Med andra ord är det vid fastställandet av avdragsrätten inte relevant på vilket sätt sådana inköp finansieras. Om det sker med hjälp av intäkter från ekonomisk verksamhet eller genom statliga subventioner saknar betydelse.

53 För det andra ska följande tilläggas vad beträffar det fall att varor och tjänster, som förvärvats i ett tidigare led, används av den beskattningsbara personen både för transaktioner som medför rätt till avdrag och för transaktioner som inte faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde: Det framgår av artiklarna 173–175 i mervärdesskattedirektivet att beräkningen av en avdragsgill andel för att fastställa det avdragsgilla mervärdesskattebeloppet i princip endast gäller för de fall där varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för ekonomiska transaktioner som medför rätt till avdrag som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 december 2016, Mercedes Benz Italia, C?378/15, EU:C:2016:950, punkt 34, och dom av den 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, punkt 57), såsom transaktioner som undantas från skatteplikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004, EDM, C?77/01, EU:C:2004:243, punkt 73).

54 När avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för en beskattningsbar persons kostnader inte kan medges på grund av att mervärdesskatten avser verksamhet som med hänsyn till dess icke-ekonomiska karaktär faller utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2008, Securenta, C?437/06, EU:C:2008:166, punkt 30) kan verksamheten däremot inte beaktas vid beräkningen av den avdragsgilla andel som avses i artiklarna 173–175 i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004, EDM, C?77/01, EU:C:2004:243, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

55 Vad gäller detta framgår det av domstolens praxis att medlemsstaterna är behöriga att efter eget skön fastställa metoderna och kriterierna för att fördela de belopp som erlagts i ingående mervärdesskatt mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet. Medlemsstaterna måste, när de utövar denna behörighet, beakta syftet med och systematiken i direktivet och i enlighet härmed föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader på dessa två verksamheter (dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom, C?496/11, EU:C:2012:557, punkt 42, och dom av den 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, punkt 58), så att det säkerställs att avdrag endast medges för den del av mervärdesskatten som står i proportion till det belopp som hänför sig till de transaktioner som medför rätt till avdrag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2008, Securenta, C?437/06, EU:C:2008:166, punkt 37, och dom av den 12 november 2020,

56 Vid utövandet av denna behörighet kan medlemsstaterna använda sig av den fördelningsnyckel som de finner lämplig, exempelvis en fördelningsnyckel baserad på transaktionstypen, och de är inte skyldiga att begränsa sig till en enda särskild metod (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2008, *Securita*, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 38).

57 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje och den fjärde frågan besvaras enligt följande. Artikel 168 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den offentliga nationella tillhandahållaren av tv-tjänster har rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats för inköp av varor och tjänster som används för verksamhet som medför rätt till avdrag och saknar rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats för inköp av varor och tjänster som används för verksamhet som inte faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde. Det ankommer på medlemsstaterna att fastställa metoderna och kriterierna för att fördela de belopp som erlagts i ingående mervärdesskatt mellan å ena sidan beskattningsbara transaktioner och å andra sidan transaktioner som inte faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde, och att därvid beakta syftet med och systematiken i direktivet samt följa proportionalitetsprincipen.

Rättegångskostnader

58 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

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 en verksamhet som bedrivs av en offentlig nationell tillhandahållare av tv-tjänster och som består i att tillhandahålla tv-tittare audiovisuella medietjänster, som finansieras av staten genom en subvention och som tv-tittarna inte betalar någon avgift för, inte utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i denna bestämmelse.**

2) **Artikel 168 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den offentliga nationella tillhandahållaren av tv-tjänster har rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats för inköp av varor och tjänster som används för verksamhet som medför rätt till avdrag och saknar rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats för inköp av varor och tjänster som används för verksamhet som inte faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde. Det ankommer på medlemsstaterna att fastställa metoderna och kriterierna för att fördela de belopp som erlagts i ingående mervärdesskatt mellan å ena sidan beskattningsbara transaktioner och å andra sidan transaktioner som inte faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde, och att därvid beakta syftet med och systematiken i direktivet samt följa proportionalitetsprincipen.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: bulgariska