

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

MACIEJ SZPUNAR

föredraget den 17 mars 2016(1)

Mål C-11/15

Odvolací finanční úřad

mot

žeský rozhlas

(begäran om förhandsavgörande från Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Republiken Tjeckien))

”Beskattning – Mervärdesskatt – Undantag från skatteplikt – Verksamhet inom icke kommersiella offentliga radio- och televisionsorgan – Public service-radio – Finansiering via obligatoriska avgifter – Kvalificering av sådan tjänst”

Inledning

1. Mervärdesskattesystemet bygger på två mekanismer, närmare bestämt betalning av utgående skatt och avdrag för betald ingående skatt. Tack vare detta är mervärdesskatten neutral vad de ekonomiska aktörerna anbelangar – den ekonomiska bördan belastar uteslutande konsumenterna.
2. För att det ska kunna garanteras att skattemyndigheterna uppbär vad som tillkommer dem, får avdragen inte avse annat än varor och tjänster som har förvärvats för att användas i skattepliktig verksamhet, så att ingående mervärdesskatt verkligen dras av mot betald utgående mervärdesskatt. Om en skattskyldig person samtidigt bedriver både skattepliktig verksamhet och verksamhet som är undantagen från skatteplikt, krävs det särskilda regler för att avgöra vilken andel av den betalda ingående mervärdesskatten som är avdragsgill. Än mer komplicerad blir situationen om en skattskyldig även ägnar sig åt verksamhet som helt och hållet faller utanför mervärdesskattesystemet därför att den inte utgör ekonomisk verksamhet bedriven mot vederlag i den mening som avses i de bestämmelser som reglerar mervärdesskattesystemet. Förevarande mål erbjuder ett tillfälle att närmare ange räckvidden för EU-domstolens praxis på detta område.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3. I artikel 2.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund(2) (nedan kallat sjätte direktivet) föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”

4. I artikel 13 A.1 q i samma direktiv stadgas följande:

”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset

1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

q) Verksamheter av icke kommersiella offentliga radio- och televisionsorgan.”

5. I artikel 17.2 a och 17.5 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den [mervärdes]skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats [inom landets gränser] med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

...”

6. I artikel 19.1 i sjätte direktivet stadgas följande:

”1. Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

– täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3, [och]

– nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per

år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnen också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel [11 A.1 a].

...

Tjeckisk rätt

7. De ovannämnda bestämmelserna i sjätte direktivet har införlivats med den tjeckiska lagstiftningen genom §§ 2.1, 51.1 b, 72 och 76.1–2 lag nr 235/2004 om mervärdesskatt (zákon ?. 235/2004 Sb. o dani z p?idané hodnoty).

8. Genom lag nr 348/2005 om radio- och televisionsavgifter och om ändring av vissa lagar (zákon ?. 348/2005 Sb. o rozhlasových a televizních poplatcích a o zm?n? n?kterých zákon?) i den version som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad lag 348/2005) införs en radioavgift som är avsedd att finansiera den tjeckiska offentliga radions verksamhet. Enligt § 3 i den lagen ska radioavgiften betalas av varje fysisk eller juridisk person som äger en radiomottagare eller som under minst en månad innehar eller på annan rättslig grund använder en radiomottagare utan att vara ägare till denna. I § 7 i samma lag stadgas att den avgiftsskyldige ska betala radioavgiften till det genom lag inrättade radioorganet antingen direkt eller via befullmäktigat ombud.

9. Den radioverksamhet som finansieras via radioavgiften anses i tjeckisk rätt utgöra en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt.

Bakgrunden till målet vid den nationella domstolen, förfarandet och tolkningsfrågan

10. ?eský rozhlas är det offentliga tjeckiska radioorganet, vilket har skapats genom lag och finansieras bland annat via den radioavgift som inrättas genom lag nr 348/2005.

11. I kompletterande skattedeklarationer avseende perioden från mars till december 2006 beräknade ?eský rozhlas den avdragsgilla andelen av mervärdesskatten utan att beakta de tjänster som motsvarade de radioavgifter som hade betalats till ?eský rozhlas. Dessa tjänster hade ?eský rozhlas tidigare deklarerat såsom tjänster som var undantagna från mervärdesskatteplikt och inte medförde någon rätt till avdrag för mervärdesskatt. Därmed gjorde ?eský rozhlas gällande att dess rätt till avdrag för mervärdesskatt uppgick till ett större belopp än det ursprungligen angivna. Som motivering till detta anförde ?eský rozhlas att de aktuella avgifterna inte utgjorde vederlag för de tillhandahållna offentliga radiotjänsterna.

12. Denna ståndpunkt från ?eský rozhlas sida godtogs inte av skattemyndigheten, som genom kompletterande taxeringsbeslut slog fast att ?eský rozhlas inte fick undanta de aktuella tjänsterna vid beräkningen av den avdragsgilla andelen.

13. ?eský rozhlas begärde omprövning men fick avslag och väckte då talan mot skattemyndighetens beslut vid M?stský soud v Praze (förstainstansdomstolen i Prag), som ogiltigförklarade dessa beslut genom dom av den 6 juni 2014.

14. Skattemyndigheten väckte då kassationstalan mot nämnda dom vid Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen), som beslutade att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Kan public service-radioverksamhet, finansierad genom en lagstadgad avgift vars belopp fastställs i lag och som ska betalas av den som äger eller innehar en radiomottagare eller på annan rättslig grund har rätt att använda en sådan, anses utgöra ett ?tillhandahållande av tjänster

som sker mot vederlag' i den mening som avses i artikel 2.1 i ... sjätte direktiv[et] ... som ska undantas från mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 13 A.1 q i det direktivet, eller är det fråga om en icke ekonomisk verksamhet för vilken mervärdesskatteplikt enligt artikel 2 i nämnda direktiv över huvud taget inte kan föreligga och med avseende på vilken det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 q i det direktivet inte heller kan tillämpas?"

15. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolen den 13 januari 2015. Skriftliga yttranden har inkommit från parterna i det nationella målet, från den tjeckiska och den grekiska regeringen, från Förenade kungarikets regering och från Europeiska kommissionen. ?eský rozhlas, den tjeckiska regeringen, Förenade kungarikets regering och kommissionen var företrädare vid den muntliga förhandlingen, som ägde rum den 17 december 2015.

Bedömning

16. Den hänskjutande domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att vinna klarhet i huruvida artikel 2.1 i sjätte direktivet ska tolkas så, att en verksamhet som bedrivs av ett offentligt radioorgan och finansieras via en obligatorisk lagstadgad avgift som måste betalas av samtliga innehavare av radiomottagare utgör en ekonomisk verksamhet som i enlighet med den bestämmelsen i princip är mervärdesskattepliktig. Om den frågan ska besvaras jakande, torde det logiskt följa att verksamheten är undantagen från mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 13 A.1 q i sjätte direktivet.

17. Det är emellertid viktigt att komma ihåg att denna fråga har ställts inom ramen för en tvist mellan ?eský rozhlas och skattemyndigheten som rör rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på varor och tjänster som ?eský rozhlas har förvärvat i samband med sin verksamhet. Om EU-domstolen ska kunna lämna ett användbart svar på frågan, kan den inte bortse från detta.

18. Därför är det lämpligt att börja med att se närmare på begreppet verksamhet som sker "mot vederlag" i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet. Jag kommer emellertid först att i några inledande anmärkningar diskutera det tvivel som ?eský rozhlas har gett uttryck för i sitt skriftliga yttrande när det gäller huruvida tolkningsfrågan är relevant för avgörandet av det nationella målet.

Tolkningsfrågans relevans

19. ?eský rozhlas har i sitt skriftliga yttrande hävdade att det nationella målet uteslutande rör radioavgiftens art. Frågan är därvid enligt ?eský rozhlas huruvida denna avgift kan anses utgöra vederlag för de tjänster som ?eský rozhlas tillhandahåller i egenskap av offentligt radioorgan – en fråga som besvarades nekande i den dom som i det nationella målet är föremål för kassationstalan. Enligt ?eský rozhlas har den hänskjutande domstolen emellertid, under påverkan av skattemyndighetens argument, missuppfattat problemet och i stället uppmanat EU-domstolen att slå fast huruvida public service-radioverksamhet i sig utgör en verksamhet som omfattas av mervärdesskattesystemet. Den frågan är enligt ?eský rozhlas inte relevant, eftersom sådan verksamhet även kan finansieras på andra sätt än via en radioavgift.

20. Jag delar inte det tvivel som ?eský rozhlas hyser. Det står klart att det ankommer på den nationella rättsordningen i varje medlemsstat att avgöra hur public service-radioverksamhet ska finansieras och att det är fullt tänkbart att en sådan avgift som den tjeckiska radioavgiften inte täcker hela kostnaden för denna verksamhet. Tolkningsfrågans formulering, där det hänvisas till "public service-radioverksamhet, finansierad genom en lagstadgad avgift", innebär emellertid med nödvändighet att denna fråga avser public service-radioverksamhet endast i den mån som denna finansieras via radioavgiften.

21. För att det ska vara möjligt att besvara frågan huruvida en sådan verksamhet ska anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, är det förvisso helt nödvändigt att göra en bedömning av radioavgiftens art. Det behöver nämligen avgöras huruvida denna avgift kan anses utgöra vederlag för de tjänster som ?eský rozhlas tillhandahåller. Att inskränka bedömningen till att uteslutande avse den frågan, vilket ?eský rozhlas har förespråkat, vore emellertid otillräckligt, eftersom det nationella målet i själva verket inte rör radioavgiftens art i sig utan omfattningen av ?eský rozhlas avdragsrätt. Enligt min uppfattning är tolkningsfrågan således formulerad på ett fullständigt relevant sätt.

Begreppet verksamhet som sker mot vederlag

22. Vilka kriterier som ska användas för att bedöma huruvida en verksamhet sker mot vederlag framgår av fast rättspraxis från domstolens sida.(3) Av denna rättspraxis följer att ett tillhandahållande av tjänster endast sker mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet – och således endast är skattepliktigt – om det mellan tjänsteleverantören och mottagaren av tjänsten föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren. Det är alltså nödvändigt att det finns ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det motvärde som erhålls.(4) Om en tjänsteleverantörs verksamhet består enbart i att tillhandahålla tjänster utan direkt motprestation, finns det således inte något beskattningsunderlag, varför tjänsterna inte är mervärdesskattepliktiga.(5)

23. Det är följaktligen mot bakgrund av dessa kriterier som jag nu kommer att bedöma arten av en radioverksamhet som finansieras via en sådan avgift som den radioavgift som är i fråga i det nationella målet.

Förhållandet mellan ?eský rozhlas och de avgiftsskyldiga

24. Om man ser till förhållandet mellan ?eský rozhlas och de personer som är skyldiga att erlägga radioavgiften är det enligt min uppfattning uppenbart att den av ?eský rozhlas bedrivna verksamhet som finansieras via radioavgiften inte uppfyller de kriterier som krävs för att denna verksamhet ska kunna anses vara mervärdesskattepliktig.

25. Det måste nämligen konstateras att det nödvändiga direkta rättsförhållandet saknas. Till att börja med är ?eský rozhlas verksamhet organiserad på grundval av lagen, och hur denna verksamhet bedrivs beror inte på vilka eller hur många lyssnarna är. Det rör sig om public service-radioverksamhet, och sådan verksamhet uppvisar två väsentliga kännetecken: för det första är det fråga om fritt tillgänglig radio, och för det andra innebär den omständigheten att verksamheten är offentligt finansierad att innehållet i de program som sänds inte påverkas av lönsamhetshänsyn.

26. Vidare finns det från den avgiftsskyldiges synpunkt inte heller något samband mellan skyldigheten att betala radioavgiften och det faktiska utnyttjandet av den offentliga radions tjänster. Skyldigheten att betala radioavgiften är lagstadgad, och denna skyldighet inträder inte vid lyssnande på public service-radio utan vid innehav av radiomottagare. Eftersom det jämsides med

den offentliga radion kan finnas privata radioföretag, är innehav av en radiomottagare på intet sätt att jämställa med utnyttjande av den offentliga radions tjänster. Att en person inte lyssnar på public service-radio innebär inte att den personen befrias från skyldigheten att betala radioavgiften, och på motsvarande sätt utgör betalning av radioavgiften inte en förutsättning för att man ska kunna lyssna på public service-radio, eftersom den offentliga radion är fritt tillgänglig. Den som underlåter att betala avgiften riskerar på sin höjd att drabbas av administrativa sanktioner.

27. Denna möjlighet att använda en radiomottagare för andra ändamål än att lyssna på den offentliga radions program medför enligt min uppfattning nödvändigtvis att det inte går att dra slutsatsen att den som förvärvar en sådan mottagare därigenom visar prov på en vilja att utnyttja den offentliga radions tjänster, varvid radioavgiften skulle utgöra priset för detta utnyttjande. Skyldigheten att betala denna avgift är en lagstadgad skyldighet som förvisso är knuten till innehav av en radiomottagare men däremot helt saknar samband med ett eventuellt utnyttjande av den offentliga radions tjänster.

28. Skyldigheten att betala radioavgiften skapar således inte något rättsförhållande mellan den avgiftsskyldige och det offentliga radioorganet, av två skäl. För det första inträder denna skyldighet inte vid utnyttjande av de tjänster som detta radioorgan tillhandahåller utan vid innehav av en radiomottagare. För det andra utgör betalning av denna avgift inte en förutsättning för tillgång till dessa tjänster.

29. Således utgör radioavgiften från den avgiftsskyldiges synpunkt inte ett motvärde för det offentliga radioorganets tjänster.

Förhållandet mellan ?eský rozhlas och den tjeckiska staten

30. Den tjeckiska regeringen har i sitt yttrande gjort en annan bedömning, nämligen att det skulle föreligga ett triangulärt rättsförhållande där den tjeckiska staten har uppdragit åt ?eský rozhlas att tillhandahålla en tjänst av allmänt intresse till nytta för mottagarna (de potentiella användarna) och har sett till att ?eský rozhlas för detta erhåller ett ekonomiskt vederlag i form av radioavgiften.

31. Jag finner inte den analysen övertygande, av det enkla skälet att förhållandet mellan ?eský rozhlas och den tjeckiska staten inte är ett avtalsrättsligt förhållande som rör tillhandahållande av tjänster.

32. Den offentliga radion står i allmänhetens tjänst och har samband med samhällets demokratiska, sociala och kulturella behov liksom med behovet av att bevara mångfalden i medierna.(6) Därför inrättar staterna offentliga organ som de anförtror uppdraget att tillhandahålla radiotjänster, och staten finansierar även dessa organ, ofta via en sådan avgift som den radioavgift som är i fråga i det nationella målet. Dessa organ tillhandahåller public service-radio, det vill säga en kostnadsfri och fritt tillgänglig tjänst som är oberoende av ekonomiska eller andra inskränkningar som skulle strida mot uppdraget. Det är mot denna bakgrund som det i protokollet om systemet för radio och tv i allmänhetens tjänst i medlemsstaterna slås fast att bestämmelserna i fördragen inte ska påverka medlemsstaternas behörighet att svara för finansiering av radio i allmänhetens tjänst.

33. De offentliga radioorganen skapas av staten, som anger deras uppdrag, ser till att de fullgör detta och ombesörjer deras finansiering, exempelvis genom att tilldela dem intäkterna från en obligatorisk avgift som har införts särskilt för detta ändamål. Det rör sig således inte om någon ekonomisk förbindelse som två oberoende enheter – staten och radioorganet – frivilligt har ingått; en sådan förbindelse skulle för övrigt ha omfattats fullt ut av bestämmelserna i fördragen och sekundärrätten. Det offentliga radioorganet tar inte ut något "pris" för sina tjänster, och avgiften

utgör inte betalningen av något sådant pris.

34. Ett av de argument som har framförts inom ramen för förevarande mål grundar sig på att den avgift som är i fråga i det nationella målet skulle utgöra en form av skatt avsedd för finansiering av en viss typ av offentlig verksamhet. Jag skulle snarare säga att en sådan avgift – i all synnerhet om villkoren är sådana som för den tjeckiska radioavgiften, det vill säga om det rör sig om en avgift som de avgiftsskyldiga betalar direkt till det radioorgan som får utnyttja medlen – påminner om en särskild sorts subvention, nämligen en subvention i form av egna medel som staten tilldelar organet. När en verksamhet kännetecknas dels av att den skattskyldiga personen inte erhåller någon motprestation från dem som verksamheten riktar sig till, dels av att den finansieras via en subvention avsedd att generellt finansiera den skattskyldiga personens verksamhet, kan denna verksamhet definitivt inte anses ske mot vederlag.

35. Således kan radioavgiften inte – ens om den bedöms utifrån förhållandet mellan Český rozhlas och den tjeckiska staten – anses utgöra en motprestation för public service-radiotjänsterna, och den av Český rozhlas bedrivna verksamhet som finansieras via det bidraget utgör inte en verksamhet som sker mot vederlag i den mening som avses i sjätte direktivet.

Frågan om relevansen av domen i målet *Le Rayon d'Or*

36. Den hänskjutande domstolen har vidare riktat EU-domstolens uppmärksamhet mot dess dom i målet *Le Rayon d'Or*(7) och därvid undrat huruvida det är tänkbart att tillämpa den lösning som EU-domstolen valde i det målet, eller en specifik analog lösning, på bidragsfinansierad public service-radio.

37. Detta förslag ska enligt min uppfattning avvisas. Det är förvisso riktigt att EU-domstolen i den domen fann att ett äldreboendes tjänster skulle anses ha tillhandahållits mot vederlag trots att ersättningen för dessa tjänster, vilka utgjordes av konkreta vårdinsatser, inte betalades av mottagarna utan av sjukförsäkringskassan och dessutom i form av schablonbelopp.

38. Målet *Le Rayon d'Or*(8) skiljer sig emellertid från förevarande mål genom att det i det målet verkligen förelåg ett rättsförhållande mellan mottagarna av tjänsterna, det vill säga de boende på äldreboendet, och äldreboendet. Det enda som var speciellt med detta förhållande var att sjukkassan ingrep och så att säga bidrog till fullgörandet av de boendes skyldigheter i syfte att täcka kostnaden för de tjänster som dessa hade erhållit. Vad som saknas i fallet med public service-radio är, som jag har påpekat i punkt 28 i detta förslag till avgörande, just ett sådant rättsförhållande. Således kan den lösning som domstolen valde i domen i målet *Le Rayon d'Or*(9) inte tillämpas i förevarande mål.

Ratio legis för artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet

39. Den hänskjutande domstolen ställer sig även frågande till vad gemenskapslagstiftarens avsikt med bestämmelsen i artikel 13 A.1 q i sjätte direktivet kan tänkas ha varit, om public service-radioverksamhet, vilken ju normalt finansieras med en sådan avgift som den som är i fråga i det nationella målet, ska anses falla utanför det direktivets tillämpningsområde. Enligt den tjeckiska regeringen skulle undantaget enligt nämnda bestämmelse då vara meningslöst.

40. Jag delar inte denna farhåga. Artikel 13 A.1 q i sjätte direktivet ingår i en lång förteckning över undantag ”för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”. Sådana verksamheter faller ofta – antingen på grund av sin art eller på grund av vem som bedriver dem – utanför sjätte direktivets tillämpningsområde därför att de inte sker mot vederlag i den mening som avses i det direktivet. Trots detta kan emellertid sådana verksamheter finansieras på olika sätt, och de kan ske mot vederlag, åtminstone till viss del. Så är också fallet för offentliga radioorgans verksamhet,

där det är tänkbart att finansieringen inte uteslutande sker via en avgift – något som den tjeckiska regeringen för övrigt själv har vitsordat.⁽¹⁰⁾ Det är i dylika situationer som sådana verksamheter kan undantas från mervärdesskatteplikt med stöd av artikel 13 A.1 q i sjätte direktivet. Att det i praktiken ofta rör sig om verksamheter som över huvud taget inte omfattas av mervärdesskattesystemet innebär inte att detta undantag är meningslöst.

41. Till detta ska läggas att en bestämmelse i sjätte direktivet med innebörden att en viss verksamhet är undantagen från mervärdesskatt, såsom artikel 13 A.1 q i det direktivet, i alla händelser inte kan tolkas på ett sätt som medför en utvidgning av direktivets tillämpningsområde, vilket anges i artikel 2 i direktivet. Förutsättningen för att en verksamhet ska kunna undantas från mervärdesskatteplikt är att denna verksamhet tillhör den kategori av verksamheter som kan omfattas av mervärdesskatteplikt – inte tvärtom.

Slutsats om arten av den verksamhet som Český rozhlas bedriver med finansiering via radioavgiften

42. Mot bakgrund av det ovan anförda måste det enligt min uppfattning anses att den verksamhet som Český rozhlas bedriver, i den utsträckning som denna verksamhet finansieras via radioavgiften, inte faller inom tillämpningsområdet för sjätte direktivet, eftersom det inte rör sig om en verksamhet som sker mot vederlag.

43. Detta konstaterande är i princip tillräckligt för att tolkningsfrågan, såsom denna har formulerats av den hänskjutande domstolen, ska kunna besvaras. Det förefaller mig emellertid som om EU-domstolen – i den anda av samarbete med de nationella domstolarna som ligger till grund för artikel 267 FEUF, och i syfte att ge den hänskjutande domstolen ett svar som är så användbart som möjligt när det gäller att avgöra det nationella målet – även skulle kunna se närmare på frågan om omfattningen av Český rozhlas rätt att dra av betald ingående mervärdesskatt.

Avdragsrätt för skattskyldiga personer som samtidigt bedriver både mervärdesskattepliktig verksamhet och verksamhet som inte omfattas av mervärdesskattesystemet

Inledande anmärkningar

44. Enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet har en skattskyldig person rätt att från den mervärdesskatt som han ska betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats på varor och tjänster, "[i] den mån varorna och tjänsterna används i samband med [hans] skattepliktiga transaktioner". Rätten att dra av ingående mervärdesskatt är den centrala mekanismen i mervärdesskattesystemet, eftersom den ser till att denna skatt är neutral vad de ekonomiska aktörerna anbelangar; i princip belastar den ekonomiska bördan uteslutande konsumenterna.

45. Om mervärdesskatten verkligen ska belasta konsumenterna, får avdragsrätten emellertid inte omfatta annat än de varor och tjänster som den skattskyldiga personen efter förvärvandet använder för sina skattepliktiga transaktioner. Den ingående mervärdesskatten dras då av från den utgående mervärdesskatt som den skattskyldiga personen tar ut av sina egna motparter genom att inbegripa den i priset på sina egna varor eller tjänster. Om den skattskyldiga personen däremot hade rätt att dra av ingående mervärdesskatt på varor och tjänster som inte användes för hans mervärdesskattepliktiga transaktioner, skulle han få den mervärdesskatten återbetald, vilket skulle innebära att det i slutändan inte betalades någon mervärdesskatt på dessa mervärdesskattepliktiga varor och tjänster. Då skulle den skattemässiga bördan åvila skattebetalarna i stället för konsumenterna.

46. Mervärdesskattesystemet innefattar korrigeringsmekanismer som tillämpas när de varor och tjänster som en skattskyldig har förvärvat inte används i samband med hans skattepliktiga transaktioner. De vanligaste fallen är att den skattskyldiga personen helt eller delvis använder varorna eller tjänsterna för verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller att han använder dem för att tillgodose sina egna eller sina anställdas behov.

47. Sjätte direktivet innehåller emellertid inte några särskilda bestämmelser för fall där en skattskyldig samtidigt bedriver verksamhet som är mervärdesskattepliktig och verksamhet som över huvud taget inte omfattas av mervärdesskattesystemet. När det är lätt att avgöra vilken av de båda kategorierna av verksamhet (verksamhet som omfattas respektive inte omfattas av mervärdesskattesystemet) som den skattskyldiga personen använder en viss vara eller en tjänst för, är lösningen enkel och följer direkt av artikel 17.2 i sjätte direktivet: de varor och tjänster som används för skattepliktiga transaktioner ger rätt till avdrag (utom om det rör sig om transaktioner som i princip är skattepliktiga men är undantagna från skatteplikt) medan de varor och tjänster som används för transaktioner som inte omfattas av mervärdesskattesystemet inte ger rätt till avdrag. När det däremot gäller varor och tjänster som samtidigt används både för mervärdesskattepliktiga transaktioner och för transaktioner som inte omfattas av mervärdesskattesystemet, och det inte är möjligt att avgöra vad som används för vad, är frågan om avdragsrättens omfattning besvärligare. Sådana varor och tjänster kan vara av ett flertal olika slag och kan stå för en betydande del av kostnaden för den ekonomiska verksamheten. Exempel är kostnader för elektricitet, lokalhyra, städtjänster och viss utrustning.

Fallet ?eský rozhlas

48. Detta blir också situationen för ?eský rozhlas, om domstolen ställer sig bakom mitt förslag till svar på tolkningsfrågan såvitt avser hur ?eský rozhlas radioavgiftsfinansierade verksamhet ska kvalificeras.(11) Då blir det nödvändigt att avvisa den tjeckiska skattemyndighetens ståndpunkt att den av ?eský rozhlas bedrivna verksamhet som finansieras via radioavgiften omfattas av mervärdesskattesystemet men är undantagen från mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 13 A.1 q i sjätte direktivet. Således blir det inte möjligt att tillämpa den metod för beräkning av den avdragsgilla andelen som föreskrivs i artiklarna 17.5 och 19 i sjätte direktivet. Uttrycket "transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill" i dessa bestämmelser omfattar nämligen inte transaktioner som utförs inom ramen för en verksamhet som inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskattesystemet.(12)

49. ?eský rozhlas har för sin del i det nationella målet gjort gällande att om radioavgiften inte ska anses utgöra vederlag, måste detta leda till att de belopp som ?eský rozhlas har erhållit i radioavgifter inte ska beaktas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen. Därför anser ?eský rozhlas att dess avdragsrätt borde uppgå till 100 procent av den ingående mervärdesskatten.(13) Denna ståndpunkt saknar inte relevans, särskilt inte om man enbart ska bedöma arten av intäkterna från radioavgiften. Enligt fast rättspraxis utgör avdragsrätten nämligen en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet, den kan i princip inte inskränkas och den gäller för hela den ingående mervärdesskatten.(14) Att en skattskyldig uppbär intäkter som inte utgör motprestation för dess tjänster och inte ingår i dess omsättning ska i princip inte föranleda någon inskränkning av den skattskyldiga personens avdragsrätt.

50. I den bedömningen bortses det emellertid från att radioavgiften inte utgör en accessorisk inkomstkälla för ?eský rozhlas utan är ett av de huvudsakliga medlen för dess finansiering.(15) Denna avgift används nämligen för att finansiera ?eský rozhlas lagstadgade verksamhet, eller åtminstone huvuddelen av denna verksamhet. Den sålunda finansierade verksamhetens art är därför oupplösligt förbunden med själva finansieringens art, och i det aktuella fallet rör det sig inte om vederlag för utförda tjänster utan snarare om egna medel.(16) Denna verksamhet kan således

– i linje med mitt förslag till svar i förevarande mål – inte anses utgöra en verksamhet som sker mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet. Frågan är därför huruvida denna verksamhet kan medföra en rätt att dra av ingående mervärdesskatt såvitt avser varor och tjänster som används både för den verksamheten och för mervärdesskattepliktig verksamhet.

51. Enligt min uppfattning ska den frågan besvaras nekande. Att medge avdragsrätt för varor och tjänster som används för en verksamhet som inte faller inom mervärdesskattesystemets tillämpningsområde skulle strida mot det systemets logik och närmare bestämt mot de kategoriska och tydliga villkoren i artikel 17.2 i sjätte direktivet.⁽¹⁷⁾ Då skulle nämligen den ingående mervärdesskatten inte dras av mot den utgående mervärdesskatt som den skattskyldiga personen ska betala på sina skattepliktiga transaktioner (eftersom det inte skulle föreligga några skattepliktiga transaktioner), utan den skattskyldiga personen skulle kunna kräva återbetalning av denna ingående mervärdesskatt. Således skulle denna skatt i slutändan inte betalas av någon alls, och varorna och tjänsterna i tidigare led i transaktionskedjan skulle de facto undantas från skatteplikt, vilket skulle strida mot principen om mervärdesskattens allmängiltighet.

52. Så är i särskilt hög grad fallet när det rör sig om en skattskyldig som är ett offentligt radioorgan, eftersom dess verksamhet – om den skedde mot vederlag och således i princip var skattepliktig – skulle vara undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 13 A.1 q i sjätte direktivet (utom såvitt avser kommersiell verksamhet, men någon sådan är inte aktuell här) och således inte skulle medföra någon rätt att göra avdrag.⁽¹⁸⁾ Det vore ologiskt att medge avdragsrätt för en verksamhet som eftersom den inte bedrivs mot vederlag över huvud taget inte kan vara skattepliktig, men inte medge avdragsrätt för samma verksamhet om den i princip var skattepliktig.

53. Härvidlag kan det kanske vara belysande att jämföra med situationen för ett privat radioföretag. Ett privat radioföretag kan också – vilket är vanligt förekommande – erbjuda fri tillgång till de program som det sänder, alltså utan att erhålla något vederlag från lyssnarna. Eftersom ett privat radioföretag inte erhåller några avgiftsintäkter och inte heller någon annan offentlig finansiering, måste det i stället finansiera sin verksamhet genom att sända vad som i direktivet om audiovisuella medietjänster kallas för kommersiella meddelanden,⁽¹⁹⁾ det vill säga reklam, sponsrade program och så vidare. Dessa kommersiella meddelanden riktar sig till dem som lyssnar på radioföretagets program, vilket betyder att det finns ett ouppslösligt samband mellan sändandet av de kommersiella meddelandena och sändandet av programmen. Från ekonomisk synpunkt utgör dessa sändningar sammantagna den av radioföretaget bedrivna verksamhet som finansieras med intäkterna från de kommersiella meddelandena, vilka utgör radioföretagets omsättning. Den ingående mervärdesskatten på de varor och tjänster som radioföretaget använder i sin verksamhet i dess helhet kommer således att dras av mot den utgående mervärdesskatt som ingår i det pris som radioföretaget fakturerar för de kommersiella meddelandena. Att mervärdesskatt ingår i det priset motiverar radioföretagets rätt att dra av hela den ingående mervärdesskatten.

54. Sådan är inte situationen för ett offentligt radioorgan vars verksamhet åtminstone delvis finansieras via en avgift. Eftersom avgiften inte utgör motprestation för utförda tjänster, debiteras det inte någon utgående mervärdesskatt, varför den ingående mervärdesskatten inte kan dras av. Ett offentligt radioorgan kan naturligtvis även bedriva kommersiell verksamhet som finansieras på annat sätt. En sådan verksamhet medför då en avdragsrätt, som emellertid endast avser den del av varorna och tjänsterna som används för denna kommersiella verksamhet.

55. För tydlighetens skull ska det tilläggas att den lösning som domstolen valde i domen i målet Kretztechnik⁽²⁰⁾ enligt min uppfattning inte kan tillämpas på situationen för ett offentligt radioorgan. I den domen fann domstolen att ingående mervärdesskatt på omkostnaderna i

samband med den skattskyldiga personens emission av aktier fick dras av, eftersom aktieemissionen hade samband med den skattskyldiga personens samlade ekonomiska (och således mervärdesskattepliktiga) verksamhet. Ett offentligt radioorgan bedriver emellertid inte sin verksamhet i syfte att erhålla avgiften. Tvärtom är radioorganets syfte att bedriva denna radioverksamhet, och avgiften utgör endast ett sätt att finansiera verksamheten. Om en sådan verksamhet bedrevs mot vederlag, skulle den för övrigt dessutom vara undantagen från mervärdesskatteplikt med stöd av artikel 13 A.1 q i sjätte direktivet. Det föreligger således ingen analogi med situationen i målet Kretztechnik.

Beräkning av avdragsrättens omfattning

56. Slutsatsen att den verksamhet som finansieras via avgiften inte ger rätt att dra av ingående mervärdesskatt gäller både för de varor och tjänster som den skattskyldiga personen använder uteslutande för verksamhet som faller utanför mervärdesskattesystemets tillämpningsområde och för de varor som han samtidigt och utan att åtskillnad kan göras använder såväl för sådan verksamhet som för skattepliktig verksamhet. De varor och tjänster som hör till den förstnämnda kategorin utgör inte något problem, eftersom den skattskyldiga personen helt enkelt saknar avdragsrätt. När det gäller den andra kategorin behöver det däremot slås fast i vilken utsträckning den skattskyldiga personen ska kunna dra nytta av sin avdragsrätt, så att han bibehåller denna rättighet till den del som hänför sig till hans skattepliktiga transaktioner utan att det uppkommer obefogad "överkompensation".

57. Som domstolen påpekade i domen i målet *Securita*,⁽²¹⁾ finns det inte några bestämmelser i sjätte direktivet som rör de metoder eller kriterier som medlemsstaterna ska tillämpa när de antar bestämmelser som gör det möjligt att dela upp den ingående mervärdesskatten beroende på huruvida de kostnader som skatten avser hänför sig till verksamhet som omfattas av mervärdesskattesystemet eller verksamhet som inte omfattas av detta system.

58. Kommissionen har i sitt skriftliga yttrande föreslagit att en sådan avgift som den radioavgift som är i fråga i det nationella målet skulle kunna bedömas som en subvention i den mening som avses i artikel 19.1 andra strecksatsen i sjätte direktivet. Då skulle medlemsstaterna med stöd av den bestämmelsen ha möjlighet att ta med en sådan avgift i nämnaren vid beräkningen av den avdragsgilla andelen och således i motsvarande grad minska avdragsrättens omfattning.

59. Denna möjlighet kan emellertid enligt min uppfattning inte tillämpas på avgifter som används för att finansiera verksamhet som bedrivs av offentliga radioorgan i medlemsstaterna. Även bortsett från att den radioavgift som är i fråga i det nationella målet är en subvention som har den särskilda formen av egna medel, ser jag två olägenheter med att göra detta.

60. För det första skulle denna lösning innebära att mervärdesskattesystemet kom att tillämpas på verksamheter som inte omfattas av detta system. Som jag har förklarat i punkt 50 i detta förslag till avgörande, kan radioavgiften inte bedömas fristående från den verksamhet som den används för att finansiera. Att finansieringen fungerar som den gör, medför att verksamheten i fråga inte bedrivs mot vederlag och således inte omfattas av mervärdesskattesystemet. Den beräkningsmetod som anges i artikel 19 i sjätte direktivet är inte tillämplig på verksamhet som inte omfattas av mervärdesskattesystemet,⁽²²⁾ varför det inte heller är möjligt att vid användning av denna metod beakta belopp som hänför sig till sådan verksamhet.

61. För det andra är den beräkningsmetod som anges i den artikeln tillämplig endast på "delvis" skattskyldiga, det vill säga sådana som genomför både skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från skatteplikt. Denna metod kan inte tillämpas på en skattskyldig som endast genomför skattepliktiga transaktioner och därutöver erhåller subventioner,

så att nämnaren vid beräkningen av den avdragsgilla andelen skulle bestå uteslutande av omsättningen avseende skattepliktiga transaktioner och subventionsbeloppet.(23) Vid sidan av den avgiftsfinansierade verksamheten kan offentliga radioorgan antingen bedriva annan verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 13 A.1 q i sjätte direktivet, eller också inte bedriva någon sådan verksamhet. Den lösning som kommissionen förespråkar skulle vara tillämplig endast på den förstnämnda kategorin. Detta skulle riskera att ge upphov till en betydande konkurrenssnedvridning och skulle motverka sjätte direktivets harmoniseringssyfte.

62. Jag anser att problematiken kring de avgifter som används för att finansiera offentliga radioorgan ska hanteras på grundval av den lösning som domstolen valde i domen i målet *Secureta*. I den domen konstaterade domstolen inledningsvis att det inte finns några bestämmelser i sjätte direktivet för hur avdragsrätten ska fastställas för skattskyldiga som samtidigt bedriver verksamhet som omfattas av mervärdesskattesystemet (och i praktiken är mervärdesskattepliktig) och verksamhet som inte omfattas av detta system. Därefter fann domstolen att fastställandet av metoder och kriterier för uppdelning av ingående mervärdesskatt mellan verksamheter som omfattas respektive inte omfattas av mervärdesskattesystemet faller inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning samt att medlemsstaterna vid sin bedömning ska beakta syftet med och systematiken i sjätte direktivet och därvid föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader mellan dessa båda verksamhetstyper.(24)

63. Målet *Secureta* rörde förvisso det specifika problemet med omkostnader kopplade till emission av aktier och värdepapper avsedda att utgöra långfristiga placeringar, men domstolens lösning i det målet är inte specifik för den frågan utan kan enligt min uppfattning utan vidare tillämpas även på andra fall där en skattskyldig samtidigt bedriver verksamhet som omfattas av mervärdesskattesystemet och verksamhet som inte omfattas av detta system.

Förslag till avgörande

64. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågan från Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) enligt följande:

1) Artikel 2.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas så, att en verksamhet bedriven av ett offentligt radioorgan och finansierad via en obligatorisk, lagstadgad avgift som måste betalas av samtliga innehavare av radiomottagare, inte utgör en verksamhet som sker mot vederlag i den mening som avses i den bestämmelsen och inte ger rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats på varor och tjänster som organet har förvärvat och använt i samband med denna verksamhet.

2) Fastställandet av metoder och kriterier för uppdelning av ingående mervärdesskatt mellan denna verksamhet och verksamhet för vilken mervärdesskatten är avdragsgill faller inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning; vid sin bedömning ska medlemsstaterna beakta syftet med och systematiken i sjätte direktivet 77/388 och därvid föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader mellan dessa båda verksamhetstyper.

1 – Originalspråk: franska.

2 – EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

3 – Här nämns endast de av dessa kriterier som är relevanta för bedömningen av tolkningsfrågan i förevarande mål.

4 – Se, bland annat, dom Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 14) och dom Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 27).

5 – Se, bland annat, dom Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punkt 10) och dom GFKL Financial Services (C-93/10, EU:C:2011:700, punkt 17).

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

7 – C-151/13, EU:C:2014:185.

8 – C-151/13, EU:C:2014:185.

9 – C-151/13, EU:C:2014:185.

10 – Det är svårt att här ge konkreta exempel med tanke på att det ankommer på varje medlemsstat att i sin lagstiftning slå fast vad som är offentligt och vad som är kommersiellt i den verksamhet som bedrivs av offentliga radioorgan. Försäljning till privata radioföretag av program som har producerats inom ramen för public service-uppdraget skulle emellertid kunna anses utgöra en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt med stöd av artikel 13 A.1 q i sjätte direktivet.

11 – Det vill säga om domstolen finner att den av Český rozhlas bedrivna verksamhet som finansieras via radioavgiften inte omfattas av mervärdesskattesystemet.

12 – Se, bland annat, generaladvokat Mazáks förslag till avgörande i målet Securenta (C-437/06, EU:C:2007:777, punkt 40 och där angiven rättspraxis) och dom Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 33).

13 – Närmare bestämt skulle avdragsrätten uppgå till 100 procent om all verksamhet som Český rozhlas bedriver mot vederlag utgör kommersiell verksamhet i den mening som avses i artikel 13 A.1 q i sjätte direktivet, eftersom sådan verksamhet inte är undantagen från skatteplikt. Om Český rozhlas däremot även bedriver verksamhet som i princip är skattepliktig men som är undantagen från skatteplikt i enlighet med den bestämmelsen, skulle endast en viss andel av det sammanlagda beloppet av ingående mervärdesskatt vara avdragsgill, varvid denna andel skulle beräknas med beaktande uteslutande av intäkterna från transaktioner som omfattas av systemet med mervärdesskatt (transaktioner som i praktiken är skattepliktiga och transaktioner som är undantagna från skatteplikt). Vilketdera som är fallet för Český rozhlas framgår inte tydligt av begäran om förhandsavgörande.

14 – Se, bland annat, dom BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, punkt 18) och dom Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 24).

15 – Finansieringskällorna för Český rozhlas utgörs enligt 10 § lagen om den tjeckiska radion (zákon o Českém rozhlasu) av radioavgiften och intäkterna från Český rozhlas egen ekonomiska verksamhet.

16 – Se punkt 34 i detta förslag till avgörande.

17 – Jag erinrar om att den bestämmelsen medger avdragsrätt "[i] den mån varorna och tjänsterna

används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner” (min kursivering).

18 – Undantaget enligt artikel 13 A.1 q i sjätte direktivet är i själva verket av subjektiv karaktär: all verksamhet som bedrivs av offentliga radio- och televisionsorgan är undantagen från skatteplikt såvida det inte är fråga om kommersiell verksamhet.

19 – Europaparlamentets och rådets direktiv 2010/13/EU av den 10 mars 2010 om samordning av vissa bestämmelser som fastställs i medlemsstaternas lagar och andra författningar om tillhandahållande av audiovisuella medietjänster (EUT L 95, s. 1).

20 – C-465/03, EU:C:2005:320.

21 – C-437/06 (EU:C:2008:166, punkt 33).

22 – Se punkt 49 i detta förslag till avgörande och där angiven rättspraxis.

23 – Se dom kommissionen/Spanien (C-204/03, EU:C:2005:588, punkterna 25 och 26).

24 – Dom Securita (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 2 i domslutet).