



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 22 juni 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Sjätte direktivet 77/388/EEG — Mervärdesskatt — Artikel 2.1 — Tillhandahållande av tjänster mot vederlag — Begrepp — Radioverksamhet i allmänhetens tjänst — Finansiering genom en lagstadgad obligatorisk avgift”

I mål C-11/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Republiken Tjeckien) genom beslut av den 18 december 2014, som inkom till domstolen den 13 januari 2015, i målet

Odvací finanční ředitelství

mot

Český rozhlas,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta (referent) samt domarna J.-C. Bonichot, C.G. Fernlund, S. Rodin och E. Regan,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: handläggaren I. Illéssy,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 17 december 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Odvací finanční ředitelství, genom E. Nedorostková, i egenskap av ombud,
- Český rozhlas, genom P. Orct, advokát
- Tjeckiens regering, genom M. Smolek, J. Vlácil, Z. Petzl och T. Müller, samtliga i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom G. Konstantinos och A. Dimitrakopoulou, båda i egenskap av ombud,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tjeckiska.

- Förenade kungarikets regering, genom V. Kaye, i egenskap av ombud, biträdd av P. Mantle, barrister,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och Z. Malůšková, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 17 mars 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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 (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Odvolací finanční ředitelství (skattemyndighetens omprövningsenhet) (nedan kallad skattemyndigheten), tidigare Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (skattemyndigheten i Prag, Republiken Tjeckien) och Český rozhlas (Tjeckiska radion) angående den mervärdesskatt som Český rozhlas haft att betala med anledning av dess verksamhet bestående i att sända radio i allmänhetens tjänst (nedan även kallad public service-radio).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 2.1 i 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 sjätte direktivet föreskrivs följande:

”A. *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.”

Tjeckisk rätt

- 5 Enligt artikel 1 i lag nr 484/191 om Český rozhlas, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, inrättas ett radiobolag, Český rozhlas, med säte i Prag (Republiken Tjeckien). Enligt nämnda bestämmelse är Český rozhlas en juridisk person som förvaltar sina egna tillgångar, förvärvar egna rättigheter och ikläder sig egna skyldigheter.
- 6 I artikel 10 i lag nr 484/191 föreskrivs att Český rozhlas ska finansieras bland annat genom radioavgifter som uppbärs enligt en särskild lagstiftning och genom intäkter från bolagets egna ekonomiska verksamhet.
- 7 Enligt artikel 1 i lag nr 348/2005 om radio- och tv-avgifter, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, syftar radioavgiften till att finansiera Český rozhlas radioverksamhet i allmänhetens tjänst.
- 8 Enligt artikel 2 i lag nr 348/2005 ska radioavgiften betalas för teknisk utrustning med kapacitet att på begäran individuellt återge radiosändningar oberoende av det sätt på vilket dessa mottas (nedan kallad radiomottagaren), inbegripet om denna utrustning är avsedd att användas för ett annat syfte.
- 9 Enligt artikel 3 i lag nr 348/2005 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.
- 10 I artikel 7 i lag nr 348/2005 stadgas att den avgiftsskyldige ska betala radio- eller tv-avgiften till det genom lag inrättade radio- eller tv-organet, antingen direkt eller via befullmäktigat ombud.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 11 Český rozhlas är en juridisk person som bildats enligt lag, vars huvudsakliga verksamhet består i att sända radio i allmänhetens tjänst.
- 12 I kompletterande skattedeklarationer avseende perioden mars till och med december 2006 ökade Český rozhlas ytterligare sin avdragsrätt för mervärdesskatt genom att vid beräkningen av koefficienten för avdrag för mervärdesskatt bortse från tillhandahållanden som motsvarade de radioavgifter som hade betalats till Český rozhlas. Dessa tillhandahållanden hade Český rozhlas tidigare deklarerat såsom tillhandahållanden som var undantagna från mervärdesskatteplikt och inte medförde någon rätt till avdrag för mervärdesskatt. Český rozhlas anförde härvidlag att dessa avgifter inte utgjorde vederlag för den tillhandahållna radioverksamheten i allmänhetens tjänst.
- 13 Genom tio kompletterande beskattningsbeslut avseende den mervärdesskatt som Český rozhlas skulle betala för nämnda period slog Finanční úřad pro Prahu 10 (skattekontor nr 10 i Prag, Republiken Tjeckien) fast att Český rozhlas inte hade rätt att bortse från de aktuella tillhandahållandena vid beräkningen av den avdragsgilla andelen.
- 14 Český rozhlas begärde omprövning av dessa kompletterande beskattningsbeslut.
- 15 Skattemyndigheten vidhöll i tio omprövningsbeslut de tidigare besluten. Český rozhlas överklagade dessa beslut till Městský soud v Praze (Stadsdomstolen i Prag, Republiken Tjeckien).
- 16 I dom av den 6 juni 2014 ogiltigförklarade Městský soud v Praze (Stadsdomstolen i Prag) nämnda beslut och återförvisade ärendet till skattemyndigheten.
- 17 Skattemyndigheten överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen.

- 18 Mot denna bakgrund beslutade Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Kan radioverksamhet i allmänhetens tjänst, finansierad genom lagstadgade avgifter vilkas storlek 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 direktivet 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 föreligger och med avseende på vilken det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 q i det direktivet inte heller ska tillämpas?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 19 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att en radioverksamhet i allmänhetens tjänst – såsom den i det nationella målet – som finansieras via en lagstadgad obligatorisk avgift för personer som äger eller innehar en radiomottagare och som bedrivs av ett radiobolag som inrättats genom lag, utgör ett tillhandahållande av tjänster som sker ”mot vederlag” i den mening som avses i nämnda bestämmelse, men som är undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 q i direktivet, eller på så sätt att en sådan verksamhet inte utgör en skattepliktig transaktion som omfattas av tillämpningsområdet för detta direktiv.
- 20 Domstolen erinrar härvidlag om att inom mervärdesskattesystemet förutsätter skattepliktiga transaktioner att det finns en transaktion mellan parterna med angivet pris eller motvärde. Om en tjänsteleverantörs verksamhet enbart består i att tillhandahålla tjänster utan direkt vederlag, finns det inte något beskattningsunderlag och tillhandahållandena är således inte heller mervärdesskattepliktiga (se dom av den 3 mars 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 12, dom av den 29 oktober 2009, kommissionen/Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 43, och dom av den 27 oktober 2011, GFKL Financial Services, C-93/10, EU:C:2011:700, punkt 17).
- 21 Härav följer att ett tillhandahållande av tjänster endast ”sker mot vederlag” i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, och därmed endast är skattepliktigt, 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 av den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se dom av den 3 mars 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 14, dom av den 29 oktober 2009, kommissionen/Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 44, och dom av den 27 oktober 2011, GFKL Financial Services, C-93/10, EU:C:2011:700, punkt 18).
- 22 I detta sammanhang har domstolen vid upprepade tillfällen slagit fast att begreppet ”tillhandahållande av tjänster mot vederlag” i den mening som avses i nämnda artikel 2.1 förutsätter att det finns ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det motvärde som erhålls (se dom av den 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, EU:C:1981:38, punkt 12, dom av den 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, punkt 12, dom av den 3 mars 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 13, dom av den 29 oktober 2009, kommissionen/Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 45, och dom av den 27 oktober 2011, GFKL Financial Services, C-93/10, EU:C:2011:700, punkt 19).
- 23 Vad gäller den radioverksamhet i allmänhetens tjänst som är i fråga i det nationella målet kan det konstateras att det inte finns något rättsförhållande mellan Český rozhlas och de personer som är skyldiga att betala radioavgiften som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer. Det finns inte heller något direkt samband mellan denna radioverksamhet och denna avgift.

- 24 Vid tillhandahållandet av denna tjänst föreligger det nämligen mellan Český rozhlas och nämnda personer inte något avtalsförhållande eller någon transaktion med angivet pris, inte ens genom ett frivilligt åtagande från den ena partens sida gentemot den andra.
- 25 Skyldigheten att betala radioavgiften uppkommer vidare inte på grund av tillhandahållandet av någon tjänst som denna avgift skulle vara motvärdet för. Denna skyldighet är nämligen inte kopplad till de betalningsskyldiga personernas användning av den radioverksamhet i allmänhetens tjänst som Český rozhlas tillhandahåller, utan endast till innehavet av en radiomottagare, och detta oavsett hur denna radiomottagare används.
- 26 Personer som innehar en radiomottagare är således skyldiga att betala denna avgift, och detta även om de använder denna mottagare endast för att lyssna på radioprogram som sänds av andra radioföretag än Český rozhlas (såsom kommersiella radioprogram vilka finansieras på annat sätt än genom denna avgift), för att lyssna på CD-skivor eller andra digitala media, eller för att använda andra funktioner som normalt finns på utrustning som gör det möjligt att ta emot och återge radiosändningar.
- 27 Det ska vidare påpekas att den public service-radio som Český rozhlas tillhandahåller är fritt tillgänglig och att betalning av radioavgiften inte på något sätt är ett villkor för att få tillgång till dessa sändningar.
- 28 Tillhandahållande av public service-radio med sådana egenskaper som i det nationella målet utgör således inte ett tillhandahållande av tjänster som sker "mot vederlag", i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet.
- 29 Någon annan tolkning föranleds inte av den tjeckiska regeringens argument att situationen i det nationella målet utmärker sig genom att det föreligger ett rättsförhållande med tre parter, inom ramen för vilket tjeckiska staten ger Český rozhlas ett uppdrag av allmänintresse bestående i att tillhandahålla public service-radio, varvid staten säkerställer att Český rozhlas får ersättning i form av en obligatorisk avgift som enligt lag ska betalas av mottagarna av denna tjänst.
- 30 Även om det antas att ett sådant rättsförhållande med tre parter föreligger, är det i detta avseende tillräckligt att påpeka följande. För det första finns det inte något direkt samband mellan den public service-radio som Český rozhlas tillhandahåller och nämnda avgift, såsom konstaterats i punkt 23 ovan. För det andra följer det av denna avgifts kännetecken, vilka har beskrivits i punkt 25 ovan, att avgiften inte utgör betalning av ett pris för denna tjänst.
- 31 Detsamma gäller den tjeckiska regeringens argument att undantaget i artikel 13 A.1 q i sjätte direktivet är meningslöst om inte sådan radioverksamhet i allmänhetens tjänst som den i det nationella målet ska anses omfattas av tillämpningsområdet för direktivet.
- 32 Det är härvidlag tillräckligt att konstatera följande. För det första föreskrivs i nämnda bestämmelse förvisso ett undantag för "[v]erksamheter av icke kommersiella offentliga radio- och televisionsorgan". Denna bestämmelse är emellertid endast tillämplig om dessa verksamheter är sådana som "[m]ervärdesskatt skall betalas för" i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet. För det andra kan denna bestämmelse inte tolkas på så sätt att den utvidgar tillämpningsområdet för direktivet, såsom detta definieras i denna artikel 2.
- 33 Vad slutligen gäller den parallell som den hänskjutande domstolen har dragit mellan situationen i det nationella målet och situationen i målet som avgjordes genom dom av den 27 mars 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), konstaterar domstolen att dessa situationer inte är jämförbara.
- 34 Nämnda mål rörde frågan huruvida ett "schablonbelopp för vård" var skattepliktigt. Detta schablonbelopp betalades av en nationell sjukförsäkringskassa till äldreboenden för personer i behov av omsorg för att dessa äldreboenden skulle tillhandahålla vårdtjänster till de boende. Domstolen fann att det fanns ett direkt samband mellan dessa äldreboendens tillhandahållanden av tjänster till sina

boende och det erhållna vederlaget, det vill säga detta ”schablonbelopp för vård”. Ett sådant schablonbelopp utgjorde således vederlag för de vårdtjänster som ett av dessa äldreboenden mot ersättning gav de boende och schablonbeloppet omfattades därför av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

- 35 I det nu aktuella nationella målet saknas emellertid ett sådant samband mellan radioavgiften och den public service-radio som Český rozhlas tillhandahåller. Såsom redan har påpekats sker dessutom betalningen av radioavgiften inte inom ramen för ett rättsförhållande som inbegriper ett ömsesidigt utbyte av prestationer, utan inom ramen för fullgörandet av en skyldighet som föreskrivs i lag.
- 36 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande: Artikel 2.1 i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att en radioverksamhet i allmänhetens tjänst – såsom den i det nationella målet – som finansieras via en obligatorisk lagstadgad avgift för personer som äger eller innehar en radiomottagare och som bedrivs av ett radiobolag som inrättats genom lag, inte utgör ett tillhandahållande av tjänster som ”sker mot vederlag” i den mening som avses i den bestämmelsen, och omfattas således inte av nämnda direktivs tillämpningsområde.

Rättegångskostnader

- 37 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 (första avdelningen) följande:

Artikel 2.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas på så sätt att en radioverksamhet i allmänhetens tjänst – såsom den i det nationella målet – som finansieras via en obligatorisk lagstadgad avgift för personer som äger eller innehar en radiomottagare och som bedrivs av ett radiobolag som inrättats genom lag, inte utgör ett tillhandahållande av tjänster som ”sker mot vederlag” i den mening som avses i den bestämmelsen, och omfattas således inte av nämnda direktivs tillämpningsområde.

Underskrifter