CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. SZPUNAR
van 25 maart 2021 [1]

Zaak C-21/20

Balgarska natsionalna televizia
tegen
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

[verzoek van de Administrativen sad Sofia-grad (bestuursrechter in eerste aanleg Sofia, Bulgarije) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 2, lid 1, onder c) – Werkingssfeer – Verrichting van diensten onder bezwarende titel – Artikel 132, lid 1, onder q) – Vrijstelling – Televisieomroep die deels uit de staatsbegroting en deels met inkomsten uit commerciële activiteiten wordt gefinancierd – Recht op aftrek van de voorbelasting"

Inleiding

1. De lidstaten beschikken over twee basismethoden voor het financieren van openbare radio- en televisieomroepen: door middel van een speciale bijdrage, die meestal gekoppeld is aan het bezit van een radio- of televisietoestel en waarvan de inkomsten bedoeld zijn om te voorzien in de behoeften van de openbare omroeporganisaties (abonnement), of rechtstreeks uit de staatsbegroting. [2] Sommige lidstaten combineren deze twee methoden door de opbrengsten van de bijdrage, die in verhouding tot de sociaal-politieke taken van de openbare omroep ontoereikend worden geacht, aan te vullen met rechtstreekse subsidies ten laste van de begroting.

2. De onderhavige zaak betreft de vraag hoe de methoden voor het financieren van openbare omroeporganisaties moeten worden gekwalificeerd vanuit het oogpunt van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") en van de gevolgen die een dergelijke kwalificatie heeft voor de situatie van de omroeporganisaties als btw-plichtigen.

3. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat een activiteit van een bij de wet opgerichte openbare omroeporganisatie die wordt gefinancierd door middel van een verplichte wettelijke bijdrage die wordt betaald door eigenaars of houders van een radiotoestel, geen dienst „onder bezwarende

[1] Oorspronkelijke taal: Pools.

[2] Zie Berg, C. E., Lund, A. B., „Financing Public Service Broadcasting: A Comparative Perspective", *Journal of Media Business Studies*, nr. 9/2012, blz. 7, en Bron, C. M., „Le financement et le contrôle des offres des radiodiffuseurs de service public", in Observatoire européen de l'audiovisuel, *IRIS Plus 2010-4. Médias de service public: pas de contenu sans financement*, Straatsburg 2010, blz. 7.

titel” in de zin van de bepalingen inzake de btw is en dus niet binnen de werkingssfeer van deze bepalingen valt.[3] De vraag rijst evenwel of dezelfde oplossing moet worden gehanteerd ten aanzien van een omroeporganisatie die wordt gefinancierd met subsidies ten laste van de algemene staatsbegroting.

4. Het Hof zal tevens de gelegenheid hebben zijn rechtspraak hierover uit te werken door in te gaan op de vraag hoe het recht van een openbare omroeporganisatie op aftrek van de belasting die is verschuldigd of voldaan over goederen en diensten die zij ten behoeve van haar activiteiten verwerft, is vormgegeven.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

5. Artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde[4] bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[…]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[…]”

6. Artikel 132, lid 1, onder q), van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[…]

q) niet-commerciële activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties.

[…]”

7. Artikel 168 van de richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[3] Arrest van 22 juni 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, dictum.

[4] PB 2006, L 347, blz. 1.

b) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig artikel 18, punt a), en artikel 27 met goederenleveringen of met diensten gelijkgestelde handelingen;

c) de btw die verschuldigd is voor de intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), punt i);

d) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig de artikelen 21 en 22 met intracommunautaire verwerving gelijkgestelde handelingen;

e) de btw die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen."

8. Ten slotte bepaalt artikel 173, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112:

„Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor de in de artikelen 168, 169 en 170 bedoelde handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek)."

Bulgaars recht

9. Artikel 6, lid 3, van de Zakon za radioto i televiziata (radio- en televisiewet) bepaalt dat de Balgarska natsionalna televizia (Bulgaarse nationale televisie; hierna: „BNT") de rechtspersoon is die in Bulgarije de openbare audiovisuele mediadiensten verricht. Overeenkomstig artikel 70, lid 3, van deze wet wordt de BNT gefinancierd door middel van subsidies ten laste van de staatsbegroting, met inkomsten uit reclamespots en dergelijke alsmede uit andere bronnen.

10. Richtlijn 2006/112 is in Bulgaars recht omgezet bij de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde). Artikel 42 van deze wet voorziet onder andere in een vrijstelling van de btw voor de activiteiten van de BNT die worden gefinancierd uit de staatsbegroting.

Feiten, procedure en prejudiciële vragen

11. De BNT is de Bulgaarse openbare televisieomroep en is dus een entiteit waarvan de activiteiten in beginsel in aanmerking komen voor de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112. De BNT wordt deels gefinancierd met subsidies ten laste van de staatsbegroting en deels met de inkomsten van haar eigen commerciële activiteiten. Deze activiteiten bestaan zowel in het uitzenden van televisiecontent onder bezwarende titel, met name reclamespots, als in het verrichten van andere activiteiten dan die van een omroeporganisatie, zoals de verkoop van intellectuele-eigendomsrechten of het verhuren van apparatuur.

12. Het geschil in het hoofdgeding betreft het recht van de BNT om de belasting die is voldaan of verschuldigd over de aankoop van de voor zijn activiteiten gebruikte goederen en diensten in aftrek te brengen. Het geschil vloeit voort uit een verschil in visie tussen de BNT en de Bulgaarse belastingautoriteiten met betrekking tot de activiteiten van de BNT vanuit het oogpunt van de btw. Volgens de BNT kunnen subsidies ten laste van de staatsbegroting namelijk niet als vergoeding voor omroepactiviteiten worden beschouwd, zodat de omroep volledig buiten de werkingssfeer van het btw-stelsel valt. Hieruit concludeert de BNT dat de omroep met

betrekking tot de goederen en diensten die worden gebruikt voor de doeleinden van activiteiten die zowel met subsidies als met commerciële inkomsten worden gefinancierd, recht heeft op volledige aftrek van de voorbelasting. De belastingautoriteiten zijn daarentegen van mening dat de activiteiten van de BNT, voor zover deze worden gefinancierd uit de staatsbegroting, onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112 vallen, zodat slechts een recht op aftrek pro rata bestaat, namelijk voor zover de omroepactiviteit van de BNT wordt gefinancierd met opbrengsten van commerciële activiteiten.

13. Dit geschil heeft aanleiding gegeven tot de vaststelling van de belastingaanslag van 14 december 2016, waarin de belastingadministratie het door de BNT aangegeven bedrag van de af te trekken voorbelasting over de periode van 1 september 2015 tot en met 31 maart 2016 heeft gecorrigeerd. De BNT heeft bezwaar tegen deze aanslag gemaakt, maar dit bezwaar is bij besluit van de in het hoofdgeding optredende belastingautoriteit van 27 februari 2017 verworpen. Tegen dat laatste besluit heeft de BNT beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

14. Daarop heeft de Administrativen sad Sofia-grad (bestuursrechter in eerste aanleg Sofia, Bulgarije) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de hiernavolgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Kan het aanbieden van audiovisuele mediadiensten aan televisiekijkers door de publieke televisieomroep worden aangemerkt als een onder bezwarende titel verrichte dienst in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn [2006/112], wanneer deze omroep door de staat wordt gefinancierd in de vorm van subsidies en de kijkers geen omroepbijdrage betalen, of vormt deze dienstverrichting geen onder bezwarende titel verrichte dienst in de zin van deze bepaling, zodat zij buiten de werkingssfeer van deze richtlijn valt?

2) Indien het antwoord luidt dat het door de publieke televisieomroep aanbieden van audiovisuele mediadiensten aan televisiekijkers binnen de werkingssfeer van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn [2006/112] valt, moet dan worden aangenomen dat het gaat om vrijgestelde handelingen in de zin van artikel 132, lid 1, onder q), van deze richtlijn en is een nationale regeling toegestaan volgens welke deze activiteit alleen is vrijgesteld op grond van de betaling die de publieke televisieomroep uit de staatsbegroting ontvangt, ongeacht of deze activiteit ook een commercieel karakter heeft?

3) Verzet artikel 168 van richtlijn [2006/112] zich tegen een handelwijze die het recht op aftrek van voorbelasting over aankopen niet alleen afhankelijk stelt van het gebruik van deze aankopen (voor belastbare of vrijgestelde activiteiten), maar ook van de wijze waarop deze aankopen worden gefinancierd, namelijk enerzijds uit eigen inkomsten (reclamediensten enzovoort) en anderzijds uit overheidssubsidies, en die het recht op volledige aftrek van voorbelasting alleen toekent voor de uit eigen inkomsten gefinancierde aankopen en niet voor de met overheidssubsidies gefinancierde aankopen, waarbij een uitsplitsing naar de aard van deze aankopen wordt verlangd?

4) Voor zover wordt aangenomen dat de activiteiten van de publieke televisieomroep uit belastbare en vrijgestelde handelingen bestaan, en met inachtneming van de gemengde financiering daarvan: wat is de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting over deze aankopen en welke criteria moeten voor de vaststelling daarvan worden gehanteerd[?]”

15. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij het Hof ingekomen op 17 januari 2020. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door de BNT, de Spaanse regering en de Europese Commissie. De BNT en de Commissie hebben de door het Hof gestelde vragen schriftelijk beantwoord.

Analyse

16. De verwijzende rechter heeft vier prejudiciële vragen gesteld. Ik zal deze onderzoeken in de volgorde waarin ze zijn gesteld.

Eerste prejudiciële vraag

17. Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de activiteit van een openbare omroeporganisatie die bestaat in het verrichten van televisiemediadiensten, voor zover deze activiteit wordt gefinancierd met subsidies ten laste van de staatsbegroting, een dienst onder bezwarende titel in de zin van deze bepaling is.

Opmerkingen vooraf

18. De twijfel van de verwijzende rechter hierover houdt verband met de beslissing die op 23 april 2018 is gegeven door de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije; hierna: „VAS") en waarin deze rechterlijke instantie heeft geoordeeld dat de activiteiten van de BNT binnen het gemeenschappelijke btw-stelsel vallen. De VAS heeft zijn uitspraak met name gebaseerd op artikel 25, onder c), van richtlijn 2006/112, waarin is bepaald dat een dienstverrichting in de zin van deze richtlijn onder meer kan bestaan in het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet.[5] Volgens de VAS is dit ten aanzien van de krachtens de wet uitgeoefende activiteiten van de BNT het geval. In dit verband heeft de VAS verwezen naar het arrest Le Rayon d'Or[6] en geoordeeld dat het arrest Český rozhlas[7], gelet op de verschillende wijze van financiering van de BNT in vergelijking met openbare omroepen die op abonnementsbasis worden gefinancierd, niet op de BNT van toepassing is.

19. Het standpunt van de belastingautoriteiten in het hoofdgeding valt samen met voornoemde beslissing van 23 april 2018.

20. De vraag of de conclusies van het arrest Český rozhlas[8] van toepassing zijn op de situatie van een openbare omroep die wordt gefinancierd met subsidies uit de schatkist is van wezenlijk belang voor de beantwoording van de eerste prejudiciële vraag in de onderhavige zaak. Ik zal dit arrest dan ook kort in herinnering brengen.

[5] Deze bepaling is niet uitdrukkelijk omgezet in Bulgaars recht, maar de VAS was van oordeel dat zij rechtstreekse werking had. Wat dat betreft heeft deze rechterlijke instantie mijns inziens gelijk, aangezien artikel 25 van richtlijn 2006/112 deel uitmaakt van de definitie van een dienst in de zin van deze richtlijn en als zodanig geen afzonderlijke omzetting in nationaal recht vereist. Deze bepaling is daarentegen niet van toepassing op de activiteiten van de BNT die met subsidies ten laste van de staatsbegroting worden gefinancierd. Deze kwestie komt in het vervolg aan bod (zie de punten 33-37 infra).

[6] Arrest van 27 maart 2014, C-151/13, EU:C:2014:185.

[7] Arrest van 22 juni 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

[8] Arrest van 22 juni 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

Arrest Český rozhlas

21. In het arrest Český rozhlas [9] heeft het Hof in de eerste plaats herinnerd aan zijn eerdere rechtspraak, volgens welke een dienst slechts wordt verricht „onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2, punt 1, van richtlijn 77/388/EEG [10], en derhalve belastbaar is, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de aan de ontvanger verleende dienst. [11] Overeenkomstig de rechtspraak van het Hof veronderstelt het begrip „diensten onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2, punt 1, van richtlijn 77/388 derhalve dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde. [12]

22. Vervolgens heeft het Hof vastgesteld dat een dergelijke rechtsbetrekking niet bestaat tussen een op abonnementsbasis gefinancierde openbare omroep en de abonnees. Enerzijds is deze betalingsverplichting namelijk niet afhankelijk van het daadwerkelijke gebruik van de openbareomroepdienst, maar uitsluitend van het bezit van een radio- of televisietoestel, en anderzijds is de toegang tot deze diensten niet afhankelijk van het betalen van het abonnement. Dit abonnement vormt derhalve niet de vergoeding voor de door de openbare omroep verleende dienst. [13]

23. Het Hof heeft tevens het argument van de Tsjechische regering afgewezen dat een dergelijke rechtsbetrekking bestaat tussen de openbare omroep en de staat die de financiering van deze omroep verzorgt door middel van een verplichte abonnementsbijdrage. [14]

24. Evenzo heeft het Hof de mogelijkheid verworpen om op de situatie van een op abonnementsbasis gefinancierde openbare omroep de oplossing van het arrest Le Rayon d'Or [15] toe te passen. Het Hof heeft namelijk opgemerkt dat er in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, een rechtstreeks verband bestond tussen de verrichte diensten en de ontvangen tegenprestatie, ook al was deze tegenprestatie forfaitair van aard, zodat de forfaitaire betaling de tegenprestatie was voor onder bezwarende titel verrichte diensten en uit dien hoofde binnen de werkingssfeer van de btw viel. In het geval van een op abonnementsbasis gefinancierde openbare omroep is er daarentegen geen sprake van een dergelijk rechtstreeks verband. [16]

25. Gelet op het voorgaande heeft het Hof geoordeeld dat een openbareomroepactiviteit zoals die in het hoofdgeding van de zaak die heeft geleid tot het arrest Český rozhlas, die wordt gefinancierd door middel van een verplichte wettelijke bijdrage betaald door eigenaren en houders van een radiotoestel en die wordt uitgeoefend door een bij de wet opgerichte omroeporganisatie, geen dienst „onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2, punt 1, van richtlijn 77/388 is, en dus niet binnen de werkingssfeer van die richtlijn valt. [17]

9 Arrest van 22 juni 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

10 Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1). Thans, wat diensten betreft, artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112.

11 Arrest van 22 juni 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punt 21.

12 Arrest van 22 juni 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punt 22.

13 Arrest van 22 juni 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punten 23-27.

14 Arrest van 22 juni 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punten 29 en 30.

15 Arrest van 27 maart 2014, C-151/13, EU:C:2014:185.

16 Arrest van 22 juni 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punten 34 en 35.

17 Arrest van 22 juni 2016, C-11/15, EU:C:2016:470, dictum.

Toepassing op de onderhavige zaak

26. Ik ben van mening dat een soortgelijke oplossing moet worden gehanteerd ten aanzien van een openbare omroep die wordt gefinancierd met subsidies ten laste van de staatsbegroting. Het is juist dat een dergelijke omroeporganisatie geen speciale bijdrage van houders van televisie- of radiotoestellen ontvangt en dat zij veeleer een subsidie rechtstreeks uit de staatsbegroting ontvangt die bestemd is voor de financiering van de haar bij wet opgedragen taken.

27. Dit heeft evenwel geen wezenlijke invloed op de analyse van de aard van de activiteit van een dergelijke omroep vanuit het oogpunt van de btw. Deze subsidie is namelijk niet de tegenprestatie voor de door de openbare omroep verrichte diensten maar een wijze van financiering van een bepaald soort openbare functies. De toekenning van een dergelijke subsidie of de invoering van een andere wijze van financiering is een noodzakelijke en inherente voorwaarde voor de toewijzing van deze openbare functies. Met andere woorden, hier is geen sprake van twee over en weer uitgewisselde prestaties die functioneel onafhankelijk zijn van elkaar: de door de openbare omroep verrichte diensten en de uit de staatsbegroting gefinancierde vergoeding. Het betreft hier een handeling van de staat die de openbare televisiedienst organiseert door de uitvoering daarvan toe te vertrouwen aan een openbare omroeporganisatie en deze dienst te financieren in de vorm van, bijvoorbeeld, een aan die omroep toegekende subsidie. Vanuit dit oogpunt onderscheidt een dergelijke omroeporganisatie zich in beginsel niet van openbare instellingen zoals scholen, het leger of de politie. [18]

28. Bijgevolg is er geen sprake van een rechtsbetrekking tussen een openbare omroep en abonnees, net zomin als dat het geval is tussen de gesubsidieerde openbare omroep en de staat, waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld in de zin van de rechtspraak van het Hof over de werkingssfeer van het gemeenschappelijke btw-stelsel. [19] Voor zover tussen de door de openbare omroep verrichte dienst en de ontvangen subsidie een rechtstreeks verband bestaat, gaat het niet om een verband tussen twee over en weer uitgewisselde prestaties maar om het onlosmakelijke en noodzakelijke verband tussen de uitoefening van een bepaalde openbare functie enerzijds en de financiering daarvan anderzijds.

29. Bijgevolg kan de oplossing die het Hof heeft gekozen in het arrest Le Rayon d'Or [20] niet worden toegepast op een openbare omroep die wordt gefinancierd met subsidies ten laste van de staatsbegroting. De zaak die heeft geleid tot dat arrest had namelijk betrekking op diensten die aan een specifiek publiek werden verleend en waarvoor de dienstverrichter een tegenprestatie ontving die, hoewel deze forfaitair van aard was en werd betaald door iemand anders dan de ontvangers van de diensten, het karakter van een tegenprestatie had.

30. Om deze redenen deel ik het standpunt dat zowel door de BNT als door de Spaanse regering is ingenomen, namelijk dat een subsidie ten laste van de staatsbegroting ter financiering van activiteiten van een openbare televisieomroep geen tegenprestatie vormt en dat deze activiteiten, voor zover zij met een dergelijke subsidie worden gefinancierd, geen diensten onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 vormen.

[18] Zie, ten overvloede, met betrekking tot de relatie tussen de openbare omroep en de staat, mijn conclusie in de zaak Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:181, punten 30-35.

[19] Zie arrest van 22 juni 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

[20] Arrest van 27 maart 2014, C-151/13, EU:C:2014:185.

31. Het is juist dat er situaties kunnen bestaan waarin de staat van een openbare omroep bepaalde diensten onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 verwerft. Dit betreft evenwel strikt afgebakende gevallen waarin een openbare omroeporganisatie diensten verricht die verder gaan dan de haar bij wet opgelegde taken en waarbij de tegenprestatie voor deze diensten strikt verbonden is met de verrichting daarvan en de omvang en de waarde van deze diensten weergeeft, zodanig dat deze tegenprestatie als de kostprijs van deze diensten kan worden beschouwd. Deze kostprijs vormt overeenkomstig artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112 namelijk de maatstaf van heffing van de btw. [21]

32. Een algemene subsidie ten laste van de staatsbegroting ter dekking van de kosten van algemeen gedefinieerde activiteiten van een openbare omroep voldoet daarentegen niet aan deze criteria. Ik stem derhalve niet in met het standpunt dat door de Commissie in haar opmerkingen is ingenomen, namelijk dat de subsidie voor de BNT kan worden beschouwd als de tegenprestatie voor de door deze omroep verrichte diensten, op de enkele grond dat deze subsidie wordt berekend naar rato van de zendtijd. De wijze van berekening van het subsidiebedrag doet niet af aan het feit dat deze subsidie een wijze van financiering van de door de omroep uitgeoefende openbare taken is en niet de tegenprestatie voor de door de omroep verrichte diensten. De kwalificatie van de activiteiten van een belastingplichtige vanuit het oogpunt van de btw behoort te berusten op de wezenlijke kenmerken van deze activiteiten, waaronder de wijze van financiering ervan, wanneer deze van invloed is op deze kwalificatie, en niet op de wijze van berekening van deze financiering.

Artikel 25, onder c), van richtlijn 2006/112

33. Aan deze conclusies betreffende de aard van de activiteiten van een openbare omroep als activiteiten die niet binnen het gemeenschappelijke btw-stelsel vallen, wordt niet afgedaan door artikel 25, onder c), van richtlijn 2006/112.

34. Deze bepaling is terug te vinden onder titel IV van deze richtlijn, met als opschrift „Belastbare handelingen". Deze titel bevat de definities van de belastbare handelingen in artikel 2, lid 1, van richtlijn 2006/112. Hoofdstuk 3 van deze titel heeft betrekking op diensten. De algemene definitie van een dienst is te vinden in artikel 24, lid 1, van deze richtlijn. Deze definitie heeft een open karakter, aangezien erin wordt vastgesteld dat een dienst elke handeling is die geen levering van goederen is. De andere bepalingen van hoofdstuk 3 vullen deze definitie aan en verduidelijken de mogelijkheid van bepaalde afwijkingen voor de lidstaten.

35. Artikel 25 van richtlijn 2006/112 preciseert dat het begrip „dienst" onder meer drie soorten handelingen kan omvatten waarvan niet meteen voor de hand ligt dat zij eronder vallen. Het betreft de overdracht van een onlichamelijke zaak [artikel 25, onder a)], de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden [artikel 25, onder b)], en ten slotte het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet [artikel 25, onder c)]. De in deze bepaling gebruikte uitdrukking „kan" impliceert in dit verband geen facultatieve mogelijkheid voor de lidstaten om deze handelingen als dienstverrichting te beschouwen [22] maar de vaststelling dat een dienstverrichting in bepaalde situaties de vorm van een van deze handelingen kan aannemen.

[21] Hoewel deze diensten in dat geval krachtens artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112 van de btw kunnen worden vrijgesteld.

[22] Aangezien de Uniewetgever in dat geval de in artikel 27 van richtlijn 2006/112 gehanteerde bewoordingen „kunnen de lidstaten […] gelijkstellen" of soortgelijke bewoordingen zou gebruiken.

36. Artikel 25 van de richtlijn breidt de definitie van een dienstverrichting derhalve niet uit, maar preciseert slechts, in geval van twijfel, dat bepaalde activiteiten dienstverrichtingen zijn. Dat neemt niet weg dat een dienst overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 slechts aan de btw is onderworpen indien deze onder bezwarende titel in de zin van deze laatste bepaling wordt verricht. Deze voorwaarde ziet op alle handelingen die een dienstverrichting vormen, met inbegrip van de in artikel 25 genoemde handelingen. Derhalve is zowel de overdracht van een onlichamelijke zaak als de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden, alsmede het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet, onderworpen aan de btw, voor zover deze handelingen onder bezwarende titel in de zin van het genoemde artikel 2, lid 1, onder c), van deze richtlijn worden verricht.

37. Artikel 25, onder c), van richtlijn 2006/112 kan derhalve niet dienen als grondslag om door een openbare omroep verrichte diensten aan de btw te onderwerpen, indien op grond van de wijze van financiering daarvan niet kan worden aangenomen dat de betrokken diensten onder bezwarende titel worden verricht.

38. Derhalve stel ik voor om op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat activiteiten van een openbare televisieomroep die bestaan in het verrichten van televisiemediadiensten, voor zover deze worden gefinancierd met subsidies ten laste van de staatsbegroting, geen onder bezwarende titel verrichte diensten in de zin van deze bepaling vormen.

Tweede prejudiciële vraag

39. Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de door een openbare omroep verrichte diensten kunnen worden aangemerkt als diensten die krachtens artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112 zijn vrijgesteld van de btw op grond dat zij worden gefinancierd met subsidies ten laste van de staatsbegroting, voor zover zij op dergelijke wijze worden gefinancierd.

40. De verwijzende rechter stelt deze vraag voor het geval dat, in antwoord op de eerste vraag, de diensten van een openbare omroep die worden gefinancierd met subsidies ten laste van de staatsbegroting moeten worden geacht aan de heffing van btw te zijn onderworpen. Het lijkt mij evenwel nuttig om ook op deze vraag in te gaan in het geval de eerste vraag wordt beantwoord zoals ik heb voorgesteld. Los van de vraag of de activiteiten van een openbare omroep worden geacht buiten de werkingssfeer van de btw te vallen of van deze belasting te zijn vrijgesteld, moet namelijk nog worden vastgesteld in hoeverre deze omroep recht heeft op aftrek van de in een eerder handelsstadium voldane of verschuldigde belasting. Dat is het voorwerp van de derde en de vierde prejudiciële vraag. De analyse van de tweede vraag maakt het mogelijk om de door een openbare omroep uitgeoefende activiteiten van algemeen belang[23] af te bakenen van zijn commerciële activiteiten.

[23] Artikel 132 van richtlijn 2006/112 is opgenomen in hoofdstuk 2 van titel IX van deze richtlijn, met als opschrift „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”.

Commerciële activiteiten van openbare omroeporganisaties

41. Ingevolge artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112 dienen „niet-commerciële activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties" van de btw te worden vrijgesteld. Overeenkomstig de hierboven aangehaalde rechtspraak van het Hof[24] en mijn voorstel voor een antwoord op de eerste prejudiciële vraag zijn de diensten van openbare omroeporganisaties (openbare radio- en televisieomroepen) bovendien niet aan de btw onderworpen voor zover deze diensten niet kunnen worden geacht onder bezwarende titel te worden verricht. De handelingen die deze omroepen in het kader van hun „commerciële activiteiten" verrichten, zijn daarentegen wel aan deze belasting onderworpen (dat wil zeggen dat zij belastbaar zijn en niet vrijgesteld). Ten behoeve van de juiste toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel op de door deze omroeporganisaties verrichte handelingen moet derhalve de betekenis van het begrip „commerciële activiteiten" worden vastgesteld.

42. Noch artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112 noch enige andere bepaling van deze richtlijn geeft een definitie van het begrip „commerciële activiteiten". In het bijzonder kan dit begrip niet worden gelijkgesteld met het begrip „economische activiteit" zoals gedefinieerd in artikel 9, lid 1, van deze richtlijn, aangezien dit begrip ook vrijgestelde handelingen omvat. Bij de definitie van het begrip „commerciële activiteiten" moet derhalve rekening worden gehouden met de systematiek en het doel van artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112.

43. Allereerst kunnen volgens mij alleen handelingen die worden verricht onder bezwarende titel in de zin van artikel 2 van richtlijn 2006/112 als commerciële activiteiten worden beschouwd. Aangezien de commerciële activiteiten van openbare omroeporganisaties een uitzondering vormen op het algemene beginsel van de vrijstelling van hun activiteiten, dienen deze namelijk betrekking te hebben op belastbare handelingen, die derhalve onder bezwarende titel worden verricht. Alleen dergelijke handelingen komen namelijk in aanmerking voor vrijstelling. Door openbare omroeporganisaties verrichte diensten die vanwege de wijze waarop zij worden gefinancierd niet kunnen worden geacht onder bezwarende titel te worden verricht, vallen derhalve niet onder de „commerciële activiteiten" van deze omroeporganisaties. Met andere woorden, de activiteiten van een openbare omroeporganisatie die worden gefinancierd met een subsidie ten laste van de staatsbegroting kunnen niet worden beschouwd als commerciële activiteiten van deze omroep in de zin van artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112.

44. Omroeporganisaties houden zich voornamelijk bezig met omroepactiviteiten.[25] In het geval van openbare omroeporganisaties worden deze activiteiten vaak uit twee soorten bronnen gefinancierd. De eerste bron bestaat uit publieke middelen, in de vorm van een abonnement, zoals in de zaak die heeft geleid tot het arrest Český rozhlas[26], of in de vorm van subsidies, zoals in de onderhavige zaak. De andere bron is het uitzenden van reclamespots en andere

[24] Arrest van 22 juni 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470.

[25] In deze conclusie concentreer ik mij op de hoofdactiviteit van openbare omroeporganisaties, die ook het voorwerp van de prejudiciële vragen vormen, namelijk de omroepactiviteit. Deze omroeporganisaties kunnen ook andere handelingen verrichten, bijvoorbeeld de verkoop van intellectuele-eigendomsrechten, het verhuren van apparatuur, de organisatie van culturele evenementen enzovoort. Deze handelingen worden gewoonlijk onder bezwarende titel verricht. Behoudens uitzonderlijke gevallen vallen zij onder de commerciële activiteiten van de openbare omroeporganisaties en zijn zij derhalve belastbaar. Ik laat deze handelingen in de rest van mijn betoog evenwel buiten beschouwing, omdat zij niet dezelfde uitleggingsproblemen opleveren als omroepactiviteiten.

[26] Arrest van 22 juni 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

„audiovisuele commerciële communicatie" (sponsoring, telewinkelen en productplaatsing), om de terminologie van richtlijn 2010/13/EU te gebruiken [27], of van de equivalenten daarvan op de radio.

45. Voor zover dergelijke communicatie onder bezwarende titel wordt verricht (wat, gelet op de rol ervan, in de regel het geval is), vormt zij een onder bezwarende titel verrichte dienst in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 en valt zij onder de commerciële activiteiten van openbare omroeporganisaties in de zin van artikel 132, lid 1, onder q), van deze richtlijn. Dergelijke communicatie wordt derhalve in beginsel belast, waarbij de maatstaf van heffing wordt gevormd door de prijs die de adverteerders betalen voor de verspreiding ervan.

46. Het is evenwel duidelijk dat de opbrengsten van deze communicatie niet uitsluitend dienen voor de dekking van de kosten van het uitzenden ervan, die overigens gering zijn ten opzichte van het geheel van de werkingskosten van radio- of televisieomroepen. Het doel van het uitzenden van reclamespots en soortgelijke onder bezwarende titel verrichte uitzendingen is het financieren van de hoofdactiviteit van de omroeporganisaties, meer bepaald van hun uitzendingen of, meer in het algemeen, van het uitzenden van iedere content met uitzondering van commerciële communicatie, in een situatie waarin de omroep geen bijdrage voor de uitzending daarvan ontvangt. De vraag rijst derhalve hoe dergelijke uitzendingen van openbare omroeporganisaties, voor zover deze worden gefinancierd met de opbrengsten van commerciële communicatie, moeten worden behandeld vanuit het oogpunt van de bepalingen inzake de btw.

47. Alle activiteiten van particuliere omroeporganisaties die volledig worden gefinancierd met de opbrengsten van onder bezwarende titel verrichte commerciële communicatie, dat wil zeggen zowel het uitzenden van dergelijke onder bezwarende titel verrichte communicatie als het uitzenden van andere content, worden als een en dezelfde activiteit beschouwd. Voor de toepassing van de bepalingen inzake de btw worden de kosten van de omroepactiviteit derhalve in hun geheel aangemerkt als kosten voor belaste handelingen, te weten onder bezwarende titel uitgezonden commerciële communicatie. [28]

48. In het geval van openbare omroeporganisaties is de situatie ingewikkelder. In de eerste plaats worden zij doorgaans namelijk ten dele gefinancierd met openbare middelen (in de vorm van een abonnement of subsidies), zodat dat gedeelte van hun activiteiten, in overeenstemming met de bestaande rechtspraak van het Hof [29] alsmede met mijn voorstel voor een antwoord op de eerste prejudiciële vraag, niet belastbaar is. In de tweede plaats zijn hun activiteiten, zelfs voor zover deze belastbaar zijn, in beginsel vrijgesteld krachtens artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112, met uitzondering van commerciële activiteiten. De vraag blijft derhalve of het uitzenden van andere programma's dan onder bezwarende titel verrichte commerciële communicatie, voor zover dergelijke uitzendingen worden gefinancierd met de opbrengsten van dergelijke communicatie, tot de commerciële activiteiten van de openbare omroeporganisaties moet worden gerekend.

[27] Zie artikel 1, lid 1, onder h), van deze richtlijn van het Europees Parlement en de Raad van 10 maart 2010 betreffende de coördinatie van bepaalde wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen in de lidstaten inzake het aanbieden van audiovisuele mediadiensten (richtlijn audiovisuele mediadiensten) (PB 2010, L 95, blz. 1).

[28] Zie op dit punt ook mijn conclusie in de zaak Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:181, punt 53.

[29] Arrest van 22 juni 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470.

Regels inzake staatssteun

49. De Unierechtelijke rechtshandeling die de afbakening tussen de activiteiten van algemeen belang van openbare omroeporganisaties en hun commerciële activiteiten in detail regelt, is de mededeling van de Commissie betreffende de toepassing van de regels inzake staatssteun op de publieke omroep [30] (hierna: „mededeling van de Commissie"). Daaruit komt naar voren dat de Commissie van mening is dat met name het uitzenden van commerciële berichten onder bezwarende titel, activiteiten op het gebied van e-commerce en soortgelijke diensten [31], alsook diensten waarvoor de omroeporganisatie het publiek een bijdrage in rekening brengt als commerciële activiteiten moeten worden beschouwd. Het om niet uitzenden van andere content vormt daarentegen een activiteit van openbaar belang of kan althans als een dergelijke activiteit worden aangezien. [32]

50. Indien deze criteria worden toegepast in het kader van artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112, zou dit betekenen dat alleen het uitzenden van commerciële berichten onder bezwarende titel een belaste activiteit is, terwijl elke andere uitzendingsactiviteit niet belastbaar is of als activiteit van algemeen belang is vrijgesteld.

51. Er dient evenwel rekening mee te worden gehouden dat de mededeling van de Commissie niet dezelfde doelstellingen nastreeft als richtlijn 2006/112 en met name artikel 132, lid 1, onder q), daarvan. Deze mededeling heeft enerzijds tot doel de lidstaten vrijheid te bieden bij de vaststelling van de taak van openbare omroeporganisaties [33] en anderzijds om mededingingsverstorende gedragingen, zoals de overcompensatie van kosten voor de vervulling van deze taak en de zogenoemde kruissubsidiëring van commerciële activiteiten te voorkomen. [34] Het is daarentegen niet problematisch om een uitzendingsactiviteit te financieren met opbrengsten van commerciële activiteiten. Gelet op deze doelstellingen is het raadzaam om het gebied van de als commerciële activiteit aangemerkte activiteiten strikt af te bakenen.

52. Artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112 heeft enerzijds tot doel de kosten van activiteiten van algemeen belang te verlagen door deze vrij te stellen van de btw, en anderzijds om verstoringen van de mededinging te voorkomen die kunnen voortvloeien uit de vrijstelling van activiteiten die worden uitgeoefend in concurrentieverhoudingen met particuliere omroeporganisaties. Om deze doelstellingen te bereiken is het niet nodig om de draagwijdte van de „commerciële activiteiten" van openbare omroeporganisaties even strikt te definiëren als in de mededeling van de Commissie. Vanuit het oogpunt van de mededingingsregels volstaat het namelijk dat de activiteiten van deze organisaties worden belast uit hoofde van de diensten die zij onder bezwarende titel verrichten, te weten de diensten ter zake van het uitzenden van commerciële berichten. Dat garandeert namelijk dat deze omroepen op deze markt actief zijn onder dezelfde voorwaarden als particuliere omroepen. Daarentegen draagt de kwalificatie van het uitzenden van andere content, voor zover een dergelijke activiteit wordt gefinancierd met opbrengsten van onder bezwarende titel verrichte commerciële communicatie, als niet-belastbaar of vrijgesteld in geen enkel opzicht bij tot de verwezenlijking van de doelstellingen van artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112. Integendeel, het kan zelfs bijdragen tot een stijging van de kosten van deze activiteit, aangezien een dergelijke kwalificatie

30 PB 2009, C 257, blz. 1.

31 Zie met name de punten 48, 49 en 57 van de mededeling van de Commissie.

32 Zie met name punt 65 van de mededeling van de Commissie.

33 Zie met name punt 47 van de mededeling van de Commissie.

34 Zie met name de punten 70-76 van de mededeling van de Commissie.

enkel tot gevolg zou hebben dat openbare omroeporganisaties het recht wordt ontnomen om de in een eerder handelsstadium voldane of verschuldigde belasting over de voor de doeleinden van deze activiteit gebruikte goederen en diensten in aftrek te brengen.

53. Ik ben derhalve van mening dat de in de mededeling van de Commissie gehanteerde criteria voor de afbakening van enerzijds de in het openbaar belang verrichte en anderzijds de commerciële activiteiten van openbare omroeporganisaties niet kunnen worden toegepast in de context van artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112.

Door de BNT voorgestelde uitlegging

54. In zijn opmerkingen presenteert de BNT een interessante zienswijze met betrekking tot deze afbakening. Als ik het standpunt van de BNT goed begrijp, beschouwt hij alle uitzendingen die volgens hem een bepaald kijkcijfer halen en die het derhalve mogelijke maken om zendtijd voor reclamespots te verkopen als commerciële activiteiten. Het gaat in de eerste plaats om het uitzenden van sportevenementen, buitenlandse films en amusementsprogramma's. Op deze grondslag heeft de BNT in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde periode de btw die is voldaan en verschuldigd over de verschillende onderdelen van de voor deze programma's gemaakte uitzendkosten volledig in aftrek gebracht. Andere soorten programma's worden volgens de BNT daarentegen uitgezonden in het kader van zijn openbareomroeptaak en zijn als zodanig niet aan de btw onderworpen.

55. Dit standpunt is volgens mij evenwel om twee redenen onjuist.

56. Enerzijds lijkt mij de door de BNT gehanteerde uitsplitsing in programma's die reclame-inkomsten genereren en programma's die dergelijke inkomsten niet genereren willekeurig en niet noodzakelijkerwijs in overeenstemming met de werkelijkheid. Het is niet moeilijk om categorieën uitzendingen aan te wijzen die bij uitstek voldoen aan de criteria van een openbareomroeptaak maar die tegelijkertijd vaak een hoog kijkcijfer halen en die bij uitstek „drager" van reclame zijn, zoals informatieprogramma's. Bepaalde categorieën uitzendingen die door de BNT tot de commerciële omroepactiviteiten worden gerekend, kunnen daarentegen perfect tot de in het openbaar belang verrichte activiteiten van de omroep worden gerekend. Dit belang houdt verband met de „democratische, sociale en culturele behoeften" van de samenleving [35], die tevens gebieden als film, sport en amusement omvatten.

57. Anderzijds houdt de door de BNT voorgestane methode voor de indeling van zijn diensten geen rekening met een van de factoren waarop het btw-stelsel berust, namelijk de band tussen de goederen en de diensten die de belastingplichtige ten behoeve van zijn activiteiten verwerft en de belaste levering van goederen of diensten die hij in het kader van die activiteiten verricht. Met andere woorden, de kosten van de verwerving van de door de belastingplichtige in een eerder handelsstadium verworven goederen en diensten dienen in beginsel te zijn opgenomen in de prijs van de door deze belastingplichtige in een later handelsstadium verrichte belaste handelingen, opdat deze goederen en diensten kunnen worden geacht te zijn gebruikt voor de doeleinden van zijn activiteit. [36]

[35] Protocol (nr. 29) betreffende het openbare-omroepstelsel in de lidstaten, dat aan het VEU en het VWEU is gehecht.

[36] Zie laatstelijk arrest van 12 november 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, punten 41 en 42.

Voorstel voor een oplossing

58. Wat betreft de kosten van de verwerving van goederen of diensten die niet rechtstreeks voor belaste handelingen worden gebruikt, zoals het geval is bij uitzendingen om niet, die slechts onrechtstreeks verband houden met onder bezwarende titel verrichte commerciële communicatie[37], kan dit doel op twee manieren worden bereikt. De eerste bestaat erin dat bepaalde opbrengsten van belaste activiteiten uitsluitend worden aangewend voor de verwerving van bepaalde goederen of diensten die dienen voor het uitzenden van programma's om niet, zoals de verwerving van rechten op films of sportwedstrijden. Zoals de belastingautoriteiten in het hoofdgeding terecht aanvoeren, impliceert dit evenwel dat er een gescheiden boekhouding wordt gehanteerd die het mogelijk maakt de opbrengsten aldus met de uitgaven in verband te brengen.

59. De tweede manier bestaat in het berekenen van het pro rata van de financiering van de activiteiten van de openbare omroep met subsidies ten laste van de staatsbegroting (of een abonnement) enerzijds en met inkomsten uit belaste handelingen anderzijds. Dit tweede cijfer, verminderd met de eventuele opbrengsten van krachtens artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112 vrijgestelde handelingen, weerspiegelt het aandeel van de commerciële activiteiten van de openbare omroep in het geheel van zijn activiteiten. Volgens deze verhouding kunnen vervolgens ook de door de omroep gemaakte kosten aan deze activiteiten worden toegerekend, zonder dat de verschillende onderdelen van de kosten strikt aan de commerciële activiteiten of aan de activiteiten van openbaar belang behoeven te worden toegerekend.[38]

60. Mijns inziens moet derhalve worden vastgesteld dat het begrip „commerciële activiteiten" van openbare omroeporganisaties in de zin van artikel 132, lid 1, onder q), richtlijn 2006/112 niet alleen betrekking heeft op diensten die onder bezwarende titel in strikte zin worden verricht, zoals commerciële communicatie, maar ook op diensten waarvoor de ontvangers geen bijdrage betalen, met name om niet uitgezonden programma's die worden gefinancierd met opbrengsten van die eerste categorie van diensten.

61. Ik ben van mening dat dit standpunt overeenkomt met het standpunt dat door de Spaanse regering en door de Commissie wordt verdedigd in hun opmerkingen in deze zaak.[39] Dit standpunt wordt mijns inziens ook ondersteund door de richtsnoeren van het btw-comité die voortvloeien uit zijn 52e vergadering van 28 en 29 mei 1997.[40] Daarin hebben de lidstaten „vrijwel unaniem" geoordeeld dat de enige niet-commerciële activiteiten van publieke omroepen de activiteiten zijn die worden gefinancierd met publieke middelen (dat wil zeggen door middel van abonnementen of met subsidies). Logischerwijs moet de uitzending van programma's, voor zover deze activiteit wordt gefinancierd met opbrengsten van commerciële activiteiten, derhalve tot de commerciële activiteiten worden gerekend.

[37] Dit verband bestaat er enerzijds in dat deze uitzendingen bij het publiek een kijkcijfer halen dat het uitzenden van commerciële berichten zinvol maakt, en anderzijds dat deze uitzendingen worden gefinancierd met opbrengsten van deze commerciële communicatie.

[38] Ter verduidelijking voeg ik hieraan toe dat de mededeling van de Commissie in beginsel verbiedt dat de publieke financiering van openbare omroeporganisaties voor hen een voordeel oplevert (zie de punten 72-74 van deze mededeling). Indien bij de toepassing van de btw-regels ook de regels inzake staatssteun in acht moeten worden genomen, moet elk overschot aan opbrengsten ten opzichte van de uitgaven boven wat door deze mededeling is toegestaan derhalve aan de commerciële activiteiten worden toegerekend.

[39] Ik moet evenwel benadrukken dat ik het niet eens ben met de analyse van de Commissie dat in geval van een activiteit van een omroeporganisatie die geheel of gedeeltelijk wordt gefinancierd met de opbrengsten van commerciële communicatie de uitzending van programma's accessoir is aan de uitzending van deze commerciële communicatie en de adverteerders de enige ontvangers van de diensten van deze omroep zijn. Naar mijn mening is veeleer sprake van een situatie waarin de diensten die aan de televisiekijkers of luisteraars worden verstrekt (de uitzending van programma's), worden gefinancierd door de ontvangers van andere diensten, te weten de commerciële communicatie. Dat doet evenwel niets af aan de kwalificatie van deze diensten vanuit het oogpunt van de btw.

[40] Document XXI/1500/96.

62. Ik stel derhalve voor om op de tweede vraag te antwoorden dat artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het begrip „commerciële activiteiten" van openbare radio- en televisieorganisaties in de zin van deze bepaling betrekking heeft op handelingen die onder bezwarende titel worden verricht en die geen activiteiten van algemeen belang zijn, alsook op om niet verrichte diensten die worden gefinancierd met opbrengsten van dergelijke onder bezwarende titel verrichte handelingen.

Derde en vierde prejudiciële vraag

63. Met zijn derde en vierde prejudiciële vraag, die ik samen zal behandelen, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen wat de reikwijdte is van het recht van openbare omroeporganisaties om de belasting die is verschuldigd of voldaan over de goederen en diensten die zij ten behoeve van hun activiteiten verwerven in aftrek te brengen, wanneer deze activiteiten zowel met subsidies ten laste van de staatsbegroting als met opbrengsten van commerciële activiteiten worden gefinancierd.

64. Wat betreft openbare omroepen die op abonnementsbasis worden gefinancierd heb ik deze kwestie reeds in detail onderzocht in de conclusie in de zaak Český rozhlas.[41] Die problematiek ging evenwel verder dan de reikwijdte van de in die zaak gestelde prejudiciële vragen en is in het arrest van het Hof niet beslecht. De gevolgtrekkingen in die conclusie kunnen mijns inziens op de onderhavige zaak worden toegepast. In het licht van de onderhavige zaak wil ik daaraan nog het volgende toevoegen.

Regels voor de aftrek van belasting voor gemengde activiteiten

65. Volgens vaste rechtspraak van het Hof geven door een belastingplichtige verrichte handelingen die niet aan de btw zijn onderworpen, bijvoorbeeld omdat zij niet zijn verricht onder bezwarende titel in de zin van dat artikel 2, lid 1, van richtlijn 2006/112, geen recht op aftrek van de belasting die is verschuldigd of voldaan over goederen en diensten die ten behoeve van deze handelingen zijn verworven. Dat is dezelfde regel als voor vrijgestelde handelingen.[42]

66. Deze regel kan gemakkelijk worden toegepast op goederen en diensten die door een belastingplichtige uitsluitend worden verworven ten behoeve van zijn niet-belaste handelingen – de belastingplichtige verwerft geen recht op aftrek van de over die goederen en diensten voldane belasting.

67. De moeilijkheid doet zich voor met betrekking tot goederen en diensten die door de belastingplichtige zowel voor belaste handelingen als voor vrijgestelde en niet-belaste handelingen worden gebruikt. In een dergelijke situatie heeft de belastingplichtige recht op aftrek naar rato van het aandeel van de goederen en diensten dat hij in het kader van zijn belaste handelingen verwerft.

68. Ofschoon de artikelen 173 tot en met 175 van richtlijn 2006/112 nadere regels voor de berekening van dit pro rata met betrekking tot van de btw vrijgestelde handelingen bevatten, zijn deze bepalingen niet van toepassing op handelingen die niet aan de btw zijn onderworpen. In die omstandigheden staat het aan de lidstaten om in hun nationale recht regels voor de berekening

41 C-11/15, EU:C:2016:181, punten 44-63.

42 Zie laatstelijk arrest van 8 mei 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, punten 26 en 27.

daarvan vast te stellen, met inachtneming van de systematiek en het doel van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Deze regels moeten het mogelijk maken objectief weer te geven welk aandeel van de kosten aan de belaste en welk aandeel aan de niet-belaste handelingen is toe te rekenen. [43]

Toepassing op openbare omroeporganisaties

69. Wat de onderhavige zaak betreft, volgt uit mijn antwoord op de eerste prejudiciële vraag dat een openbare omroep geen aan de btw onderworpen handelingen verricht voor zover zijn activiteiten worden gefinancierd met subsidies ten laste van de staatsbegroting. Deze activiteiten geven de omroep derhalve geen recht op aftrek van de belasting die is voldaan over de voor deze activiteiten gebruikte goederen en diensten.

70. Zoals volgt uit mijn voorstel van antwoord op de tweede prejudiciële vraag vormen de activiteiten van een openbare omroep daarentegen commerciële activiteiten in de zin van artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112 voor zover deze activiteiten worden gefinancierd met opbrengsten van onder bezwarende titel verrichte commerciële communicatie en andere belaste handelingen. Deze activiteiten moeten in hun geheel worden aangemerkt als onder bezwarende titel verrichte activiteiten en derhalve als activiteiten die recht geven op aftrek van de belasting die is voldaan of verschuldigd over de goederen en diensten die daarvoor worden gebruikt.

71. Hieruit volgt dat een openbare omroep waarvan de activiteiten zowel met subsidies ten laste van de staatsbegroting en inkomsten uit eventuele vrijgestelde handelingen als met opbrengsten van belaste handelingen worden gefinancierd, recht heeft op aftrek van de belasting die is verschuldigd of voldaan over de voor deze activiteiten gebruikte goederen en diensten, voor zover zijn activiteiten worden gefinancierd met die opbrengsten.

72. Zoals ik in herinnering heb gebracht, zijn in richtlijn 2006/112 geen regels voor de berekening van het pro rata van de kosten voor niet-belaste activiteiten neergelegd. Het staat derhalve aan de lidstaten dergelijke regels in hun nationale recht vast te stellen. In dat verband deel ik het standpunt dat door de Commissie wordt ingenomen in haar antwoord op de vraag van het Hof, namelijk dat de lidstaten de regels van de artikelen 173 tot en met 175 van deze richtlijn voor belaste en vrijgestelde handelingen in dat verband naar analogie kunnen toepassen, maar dat niet hoeven te doen.

73. De door mij voorgestelde definitie van de commerciële activiteiten van openbare omroeporganisaties maakt het met name mogelijk om de basismethode voor de berekening van dit pro rata, zoals vastgesteld in artikel 174, lid 1, van richtlijn 2006/112, toe te passen. Volgens deze methode ontstaat het recht op aftrek van de in een eerder stadium verschuldigde of voldane belasting naar rato van de omzet die uit de belaste handelingen is behaald in verhouding tot de totale omzet van de belastingplichtige. Bij de toepassing van deze methode op openbare omroeporganisaties die zowel met subsidies ten laste van de staatsbegroting als met inkomsten uit onder bezwarende titel verrichte handelingen worden gefinancierd, zou in de teller van de breuk het bedrag van de omzet uit deze handelingen en in de noemer het bedrag van deze omzet en van de subsidies moeten worden opgenomen. Indien de omroep onder bezwarende titel verrichte maar krachtens artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112 van de btw vrijgestelde handelingen heeft verricht, zouden op de aldus verkregen verhouding vervolgens de

[43] Zie laatstelijk arrest van 8 mei 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, punten 28 en 29.

regels van de artikelen 173 tot en met 175 van deze richtlijn moeten worden toegepast om de definitieve verhouding te verkrijgen waarin deze omroep recht heeft op aftrek van de in een eerder stadium voldane of verschuldigde belasting.

74. De lidstaten kunnen uiteraard andere methoden voor de berekening van deze verhouding vaststellen, mits deze voldoen aan de criteria genoemd in punt 68 van deze conclusie.

75. Gelet op het voorgaande stel ik voor om op de derde en de vierde prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 168 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een openbare omroeporganisatie waarvan de activiteiten zowel met subsidies ten laste van de staatsbegroting als met inkomsten uit aan de btw onderworpen handelingen worden gefinancierd, recht heeft op aftrek van de btw die is verschuldigd of voldaan over de voor deze activiteiten gebruikte goederen en diensten voor zover haar activiteiten worden gefinancierd met opbrengsten van belaste handelingen.

Conclusie

76. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Administrativen sad Sofia-grad te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat de activiteiten van een openbare omroep die bestaan in het verrichten van televisiemediadiensten die worden gefinancierd met subsidies ten laste van de staatsbegroting, geen onder bezwarende titel verrichte diensten in de zin van die bepaling vormen.

2) Artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat het begrip „commerciële activiteiten” van openbare radio- en televisieorganisaties in de zin van deze bepaling betrekking heeft op handelingen die onder bezwarende titel worden verricht en die geen activiteiten van algemeen belang zijn, alsook op om niet verrichte diensten die worden gefinancierd met opbrengsten van dergelijke onder bezwarende titel verrichte handelingen.

3) Artikel 168 van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat een openbare omroeporganisatie waarvan de activiteiten zowel met subsidies ten laste van de staatsbegroting als met opbrengsten van aan de btw onderworpen handelingen worden gefinancierd, recht heeft op aftrek van de btw die is verschuldigd of voldaan over goederen en diensten die ten behoeve van deze activiteiten worden gebruikt, voor zover haar activiteiten worden gefinancierd met opbrengsten van belaste handelingen.”