

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

16 september 2021 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Werkingssfeer – Artikel 2, lid 1, onder c) – Verrichting van diensten onder bezwarende titel – Uitsluiting van aan televisiekijkers aangeboden audiovisuele mediadiensten die worden gefinancierd met een overheidssubsidie en waarvoor de televisiekijkers geen vergoeding betalen – Artikel 168 – Recht op aftrek – Belastingplichtige die zowel belastbare handelingen als buiten de werkingssfeer van de btw vallende handelingen verricht”

In zaak C-21/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad Sofia-grad (bestuursrechter Sofia, Bulgarije) bij beslissing van 31 december 2019, ingekomen bij het Hof op 17 januari 2020, in de procedure

**Balgarska natsionalna televizia**

tegen

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

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: M. Vilaras, kamerpresident, N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin en K. Jürimäe (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: M. Aleksejev, hoofd van een administratieve eenheid,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Balgarska natsionalna televizia, vertegenwoordigd door M. Raykov en I. Dimitrova, advocati,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Jiménez García als gemachtigde,
- de Europese Commissie, aanvankelijk vertegenwoordigd door C. Georgieva en N. Gossement, vervolgens door C. Georgieva en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 maart 2021,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2, lid 1, onder c), artikel 132, lid 1, onder q), en artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geschil tussen de Bulgarska natsionalna televizija (Bulgaarse nationale televisie; hierna: „BNT”) en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite [directeur van het directoraat bezwaar en praktijk inzake fiscaliteit en sociale zekerheid voor de stad Sofia van het centrale bestuur van het nationale agentschap voor belastinginkomsten (NAP), Bulgarije; hierna: „directeur”] inzake de omvang van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) van de BNT.

## **Toepasselijke bepalingen**

### ***Unierecht***

3 Artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„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”.

4 Artikel 25, onder c), van die richtlijn bepaalt:

„Een dienst kan onder meer een van de volgende handelingen zijn:

[...]

c) het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet.”

5 Artikel 132, lid 1, onder q), van die richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

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

6 Artikel 168 van die 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;

[...]"

7 In de artikelen 173 tot en met 175 van de btw-richtlijn worden de regels voor de berekening van het aftrekbare gedeelte vastgesteld.

8 In dit verband bepaalt artikel 173, lid 1, van deze richtlijn:

„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).

Het aftrekbare gedeelte wordt overeenkomstig de artikelen 174 en 175 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.”

### ***Bulgaars recht***

9 Artikel 2, lid 1, van de zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde) van 21 juli 2006 (DV nr. 63 van 4 augustus 2006, blz. 8), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „ZDDS”), bepaalt:

„Aan de [btw] zijn onderworpen:

1. elke belastbare levering van goederen en diensten die onder bezwarende titel wordt verricht [...]"

10 Artikel 3 ZDDS luidt:

„(1) Belastingplichtig is iedere persoon die een zelfstandige economische activiteit uitoefent, ongeacht het oogmerk en de resultaten van die activiteit.

[...]

(5) De staat, de nationale en de gemeentelijke autoriteiten worden voor alle activiteiten en handelingen die zij verrichten als nationale of gemeentelijke overheden niet als belastingplichtigen beschouwd, ook niet indien zij voor die activiteiten of handelingen heffingen, bijdragen of retributies innen, behoudens:

1. voor de volgende activiteiten of handelingen:

[...]

n) commerciële activiteiten op het gebied van radio en televisie [...]"

11 Artikel 42, lid 2, ZDDS bepaalt:

„Vrijgestelde handelingen zijn:

[...]

2. de activiteiten van de Bulgaarse nationale radio, de [BNT] en de Bulgaarse publieke nieuwsdienst die uit de staatsbegroting worden gefinancierd.”

12 Artikel 69, lid 1, ZDDS luidt:

„Wanneer de goederen en diensten worden gebruikt voor belastbare handelingen die worden verricht door een geregistreerde belastingplichtige, heeft deze het recht het volgende af te trekken:

1. de belasting over de goederen en diensten die aan hem zijn geleverd of moeten worden geleverd, dan wel ten behoeve van hem zijn verricht of moeten worden verricht door een leverancier of dienstverstreker die eveneens overeenkomstig deze wet voor btw-doeleinden is geregistreerd [...].”

13 Artikel 73, lid 1, ZDDS bepaalt:

„De voor btw-doeleinden geregistreerde persoon heeft recht op de gedeeltelijke aftrek van de voorbelasting over de goederen of diensten die worden gebruikt zowel voor handelingen waarvoor de persoon recht op aftrek van de voorbelasting heeft als voor handelingen of activiteiten waarvoor de persoon dit recht niet heeft.”

### **Hoofding en prejudiciële vragen**

14 De BNT is een rechtspersoon en een nationale publiekrechtelijke aanbieder van audiovisuele mediadiensten. Overeenkomstig de Zakon za radioto i televiziata (radio- en televisiewet) van 23 september 1998 (DV nr. 138 van 24 november 1998) in de versie die van toepassing is op het hoofding (hierna: „ZRT”) verricht de BNT met name mediadiensten voor alle Bulgaarse burgers.

15 De BNT ontvangt geen vergoeding van de televisiekijker.

16 Haar activiteiten worden overeenkomstig de ZRT gefinancierd met een subsidie uit de staatsbegroting, die is bedoeld voor het voorbereiden, realiseren en uitzenden van nationale en regionale programma's. De hoogte van deze subsidie wordt bepaald op basis van een bij besluit vastgelegd en door de ministerraad goedgekeurd vast bedrag per programma-uur. Bovendien ontvangt de BNT subsidies voor vooraf bepaalde doelen, die bestemd zijn om vaste activa te verwerven en grondig te vernieuwen, volgens een jaarlijks door de minister van Financiën goedgekeurde lijst.

17 De activiteiten van de BNT worden ook gefinancierd met eigen inkomsten uit reclame en sponsoring, met inkomsten uit aanvullende activiteiten die verband houden met de televisieactiviteiten, met schenkingen en legaten, met interesten en met andere inkomsten die verband houden met de televisieactiviteiten.

18 Tot en met maart 2015 heeft de BNT de voorbelasting over al haar aankopen gedeeltelijk afgetrokken. Vervolgens heeft zij de methode van de zogenoemde „directe toerekening” gehanteerd, waarbij afzonderlijk rekening werd gehouden met elk van haar aankopen, naargelang deze werden gebruikt – of konden worden gebruikt – voor een „commerciële” activiteit, zoals amusementsprogramma's, films of sportprogramma's, dan wel voor een activiteit die verband hield met haar „overheidstaken”, zoals de uitzending van de zittingen van het parlementaire controleorgaan, van religieuze ceremonieën of van verkiezingscampagnes. Volgens de BNT was haar activiteit inzake de uitzending van televisieprogramma's overigens geen „vrijgestelde handeling” in de zin van de ZDDS, maar een activiteit die buiten de werkingssfeer van de btw viel, en viel alleen haar „commerciële” activiteit binnen de werkingssfeer van de btw.

19 Overeenkomstig deze methode trok de BNT de voorbelasting volledig af voor aankopen met het oog op haar „commerciële” activiteiten. Zij trok de voorbelasting gedeeltelijk af voor de

aankopen die zowel voor haar „commerciële” als voor haar „niet-commerciële” activiteiten werden gebruikt.

20 Naar aanleiding van een belastingcontrole die betrekking had op het tijdvak van 1 september 2015 tot en met 31 maart 2016 hebben de Bulgaarse belastingautoriteiten bij naheffingsaanslag van 14 december 2016 geweigerd om een recht op volledige aftrek voor de aankopen van de BNT te erkennen, en hebben zij ten laste van de BNT een btw-schuld van 1 568 037,04 Bulgaarse lev (BGN) (ongeveer 801 455 EUR) vastgesteld, vermeerderd met rente.

21 Volgens deze autoriteiten was de reclameactiviteit van de BNT belastbaar, terwijl de uitzending van televisieprogramma's een vrijgestelde handeling was. De BNT kon de voorbelasting niet volledig aftrekken, aangezien onmogelijk kon worden vastgesteld of de aankopen voor haar economische activiteiten bestemd waren voor aan de btw onderworpen handelingen, dan wel voor handelingen die volgens deze autoriteiten van btw waren vrijgesteld. De BNT kon volgens hen de voorbelasting voor deze aankopen alleen volledig aftrekken indien de activiteiten van uitzending van sportprogramma's, realisatie en uitzending van amusementsprogramma's en uitzending van buitenlandse films volledig werden gefinancierd met reclame-inkomsten en niet met subsidies uit de staatsbegroting. Dit was volgens de autoriteiten in casu niet het geval.

22 Bij beslissing van 27 februari 2017 heeft de directeur beslist tot verwerping van het bezwaar dat de BNT tegen de naheffingsaanslag van 14 december 2016 had ingediend.

23 De BNT heeft daarop beroep tegen die beslissing ingesteld bij de Administrativen sad Sofia-grad (bestuursrechter Sofia, Bulgarije), de verwijzende rechter.

24 Deze rechter is van mening dat het voor de beslechting van het hoofdgeding noodzakelijk is om uit te maken of het uitzenden van programma's door de BNT, als openbare marktdeelnemer waaraan de ZRT specifieke taken toekent en die subsidies uit de staatsbegroting ontvangt, een onder bezwarende titel verrichte dienst is in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn die evenwel overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder q), van deze richtlijn van btw is vrijgesteld, dan wel of dit geen belastbare handeling is die binnen de werkingssfeer van deze richtlijn valt. Volgens deze rechter kan op basis van het antwoord op deze vraag worden uitgemaakt of met deze omroepactiviteit rekening dient te worden gehouden ter bepaling van het recht op aftrek van voorbelasting voor de belastbare handelingen die ten behoeve van de BNT worden verricht.

25 De verwijzende rechter voegt daaraan toe dat het Hof in het arrest van 22 juni 2016, *Ěeský rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470), weliswaar de vraag heeft onderzocht of de openbareomroepactiviteit van de Tsjechische nationale radio, waarvoor deze bijdragen ontving van de personen die eigenaar of bezitter van een radiotoestel zijn, een onder bezwarende titel verrichte activiteit is, maar het Hof nog geen uitspraak heeft gedaan over de activiteit van de openbare televisieomroep die wordt gefinancierd met subsidies uit de staatsbegroting.

26 De verwijzende rechter geeft ook aan dat het Hof zich in zijn arrest van 27 maart 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), weliswaar heeft uitgesproken over de vraag of een forfaitaire betaling door een nationale zorgverzekering binnen de werkingssfeer van de btw valt, maar dat daaruit geen eenduidig antwoord kan worden afgeleid ter beslechting van het hoofdgeding.

27 Voor het geval dat moet worden geoordeeld dat de aard van de activiteit van de BNT tweeledig is, namelijk dat daaronder zowel vrijgestelde als belastbare handelingen vallen, vraagt de verwijzende rechter zich bovendien af of alleen het deel van de voorbelasting dat kan worden geacht verband te houden met het „commerciële” deel van haar activiteit aftrekbaar is. In dit geval

vraagt de verwijzende rechter zich overigens af volgens welke criteria de omvang van het recht op aftrek moet worden bepaald.

28 Daarop heeft de Administrativen sad Sofia-grad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„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 [de btw-richtlijn], 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 [de btw-richtlijn] 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 [de btw-richtlijn] 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[?]

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### ***Eerste vraag***

29 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de activiteit van een nationale openbare televisieomroep, die erin bestaat dat ten behoeve van televisiekijkers audiovisuele mediadiensten worden verricht, die door de staat wordt gefinancierd met een subsidie en waarvoor de kijkers geen omroepbijdrage betalen, een dienst onder bezwarende titel in de zin van deze bepaling is.

30 In dit verband zij eraan herinnerd dat overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, waarin de werkingssfeer van de btw wordt afgebakend, diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw onderworpen zijn.

31 Een dienst wordt enkel „onder bezwarende titel” verricht in de zin van die bepaling wanneer er tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en waarbij de door de dienstverrichter ontvangen

vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor een aan de ontvanger verleende individualiseerbare dienst. Dit is het geval wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie (zie in die zin arresten van 8 maart 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, EU:C:1988:120, punten 11, 12 en 16; 22 juni 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punt 22, en 22 november 2018, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, punt 39).

32 Wat betreft de audiovisuele mediadiensten die een nationale openbare televisieomroep ten behoeve van televisiekijkers verricht, die door de staat worden gefinancierd met een subsidie en waarvoor de kijkers geen omroepbijdrage betalen, bestaat er tussen deze omroep en deze kijkers geen rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en is er evenmin sprake van een rechtstreeks verband tussen deze audiovisuele mediadiensten en deze subsidie (zie naar analogie arrest van 22 juni 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punt 23).

33 Allereerst moet immers worden opgemerkt dat die omroep en die kijkers in het kader van de verrichting van die diensten niet zijn verbonden door een contractuele verhouding of transactie waarbij een prijs wordt afgesproken, en zelfs niet door een juridische verbintenis die de ene partij vrijwillig jegens de andere is aangegaan. De toegang van deze kijkers tot de audiovisuele mediadiensten die deze omroep verricht is ook vrij en de betrokken activiteit komt in het algemeen alle potentiële kijkers ten goede.

34 Vervolgens zij opgemerkt dat zowel de subsidie als de gesubsidieerde activiteit op basis van de wet wordt georganiseerd. De toekenning van de subsidie, die ertoe strekt in het algemeen de activiteiten van de nationale openbare omroep – die bestaan in de voorbereiding, de realisatie en de uitzending van nationale en regionale programma's – te financieren en die wordt bepaald op basis van een bij besluit vastgelegd vast bedrag per programma-uur, staat los van het daadwerkelijke gebruik van de verrichte audiovisuele mediadiensten door de kijkers, van hun identiteit of van het concrete aantal kijkers voor elk programma.

35 Wat bovendien de vragen betreft van de verwijzende rechter op grond van de mogelijke parallel tussen de situatie in het hoofdgeding en die in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 27 maart 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), zij vastgesteld dat deze situaties niet vergelijkbaar zijn.

36 De zaak die tot dat arrest heeft geleid, had betrekking op de belastbaarheid van een „zorgforfait” dat een nationale zorgverzekering betaalde aan instellingen voor de huisvesting van afhankelijke ouderen om hun bewoners zorgdiensten te verstrekken, waarbij in de berekening van dit forfait onder meer rekening werd gehouden met het aantal opgevangen bewoners in elke instelling en hun afhankelijkheidsniveau. In dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat er sprake was van een direct verband tussen de diensten die deze instellingen aan hun bewoners verstrekten en de ontvangen tegenprestatie, namelijk het „zorgforfait”, zodat een dergelijke forfaitaire betaling de tegenprestatie was voor de zorg die een van deze instellingen onder bezwarende titel aan haar bewoners verstrekke, en uit dien hoofde dus binnen de werkingssfeer van de btw viel. Het heeft dienaangaande verduidelijkt dat het feit dat de directe begunstigde van de aan de orde zijnde dienstverrichtingen niet de nationale zorgverzekering is die het forfait betaalt, maar de verzekerde, niet van dien aard is dat dit het directe verband tussen de dienstverrichting en de ontvangen tegenprestatie verbreekt (arrest van 27 maart 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, punt 35).

37 In casu bestaat er tussen de staat, die een subsidie uit zijn begroting betaalt om audiovisuele mediadiensten te financieren, en de kijkers aan wie deze diensten ten goede komen, echter geen verband dat analoog is aan dat tussen een zorgverzekering en haar verzekerden. Zoals in punt 33 van het onderhavige arrest is opgemerkt, komen deze diensten immers geen

duidelijk identificeerbare personen ten goede, maar alle potentiële kijkers. Bovendien wordt het bedrag van de betrokken subsidie bepaald op basis van een bij besluit vastgesteld vast bedrag per programma-uur, waarbij geen rekening wordt gehouden met de identiteit en het aantal gebruikers van de verrichte dienst.

38 Ten slotte kan uit artikel 25, onder c), van de btw-richtlijn geen andere conclusie worden getrokken. Een dienst kan volgens deze bepaling weliswaar onder meer het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet zijn, maar zoals de advocaat-generaal in de punten 35 en 36 van zijn conclusie heeft aangegeven, kan deze bepaling – waarin alleen wordt gepreciseerd dat een dienst deze vorm „kan” aannemen – niet als grondslag dienen om diensten die niet onder bezwarende titel worden verricht in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van deze richtlijn, aan de btw te onderwerpen.

39 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de activiteit van een nationale openbare televisieomroep, die erin bestaat dat ten behoeve van televisiekijkers audiovisuele mediadiensten worden verricht, die door de staat wordt gefinancierd met een subsidie en waarvoor de kijkers geen omroepbijdrage betalen, geen dienst onder bezwarende titel in de zin van deze bepaling is.

### ***Tweede vraag***

40 De tweede vraag, die de uitlegging van artikel 132, lid 1, onder q), van de btw-richtlijn betreft, gaat over het geval waarin de in de eerste vraag bedoelde activiteit moet worden aangemerkt als een dienst onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van deze richtlijn, en strekt er in wezen toe te vernemen of deze dienst is vrijgesteld.

41 Ten eerste vloeit uit het antwoord op de eerste vraag voort dat deze activiteit niet valt onder het begrip „onder bezwarende titel verrichte dienst” in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van deze richtlijn, zodat deze geen belastbare handeling is in de zin van deze richtlijn.

42 Ten tweede zij eraan herinnerd dat artikel 132, lid 1, onder q), van de btw-richtlijn, waarin wordt bepaald dat „niet-commerciële activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties” zijn vrijgesteld, slechts van toepassing is voor zover die activiteiten „aan de btw zijn onderworpen” in de zin van artikel 2 van deze richtlijn (zie in die zin arrest van 22 juni 2016, *eský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punt 32).

43 In deze omstandigheden hoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

### ***Derde en vierde vraag***

44 Vooraf zij opgemerkt dat uit de gegevens in het dossier waarover het Hof beschikt blijkt dat de derde en de vierde vraag, die het recht op aftrek van de voorbelasting betreffen, gaan over het geval waarin de activiteit van een nationale openbare televisieomroep, die erin bestaat dat ten behoeve van televisiekijkers audiovisuele mediadiensten worden verricht, die door de staat wordt gefinancierd met een subsidie en waarvoor de kijkers geen omroepbijdrage betalen, moet worden aangemerkt als dienst onder bezwarende titel en dus als belastbare handeling in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn. De verwijzende rechter wenst dus verduidelijking over de bepaling van de omvang van het recht op aftrek van de voorbelasting die is betaald door een belastingplichtige die zowel belastbare als vrijgestelde handelingen verricht.



45 Uit het antwoord op de eerste vraag blijkt echter dat die activiteit geen dienst onder bezwarende titel in de zin van die bepaling is.

46 In herinnering zij evenwel gebracht dat het volgens vaste rechtspraak, in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof, aan het Hof staat om de nationale rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan hij het bij hem aanhangige geding kan beslechten. Daartoe dient het Hof de voorgelegde vragen in voorkomend geval te herformuleren [arresten van 5 maart 2020, X (Btw-vrijstelling voor telefonische consultaties), C?48/19, EU:C:2020:169, punt 35, en 25 november 2020, SABAM, C?372/19, EU:C:2020:959, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

47 In deze omstandigheden, en om de verwijzende rechter een nuttig en volledig antwoord te geven, dienen de derde en de vierde vraag, die samen moeten worden onderzocht, aldus te worden geherformuleerd dat de verwijzende rechter met deze vragen in wezen wenst te vernemen of artikel 168 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de nationale openbare televisieomroep gerechtigd is om de voorbelasting op aankopen van goederen en diensten die worden gebruikt voor zijn activiteiten waarvoor recht op aftrek bestaat en zijn activiteiten die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, geheel of gedeeltelijk af te trekken.

48 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het recht van de belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verrichte diensten, volgens vaste rechtspraak van het Hof een basisbeginsel vormt van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft benadrukt, is dat recht een integrerend deel van het btw-stelsel en kan het, in beginsel, niet worden beperkt [zie in die zin arresten van 15 september 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punten 26 en 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 18 maart 2021, A. (Uitoefening van het recht op aftrek), C?895/19, EU:C:2021:216, punt 32].

49 De bij de btw-richtlijn ingevoerde aftrekregeling heeft immers tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat ervan, op voorwaarde dat die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen [arresten van 10 november 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 18 maart 2021, A. (Uitoefening van het recht op aftrek), C?895/19, EU:C:2021:216, punt 33].

50 Dienaangaande blijkt in de eerste plaats uit artikel 168 van de btw-richtlijn dat de betrokkene slechts recht op aftrek heeft indien, ten eerste, hij een „belastingplichtige” in de zin van deze richtlijn is en, ten tweede, de goederenleveringen of diensten waarvoor op dat recht aanspraak wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium worden gebruikt voor zijn belaste handelingen en in een eerder stadium door een andere belastingplichtige zijn verricht (arresten van 5 juli 2018, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 3 juli 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C?316/18, EU:C:2019:559, punt 23).

51 Wanneer daarentegen door een belastingplichtige verworven goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, kan er geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium noch van aftrek van voorbelasting (zie in die zin arresten van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punt 30, en 3 juli 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C?316/18, EU:C:2019:559, punt 24).

52 Uit deze rechtspraak vloeit voort dat het gebruik van de in een eerder stadium verworven goederen en diensten voor belastbare handelingen de aftrek van de voorbelasting rechtvaardigt. De manier waarop deze aankopen worden gefinancierd, of het nu met inkomsten uit economische activiteiten, dan wel met subsidies uit de staatsbegroting is, is met andere woorden niet relevant om te bepalen of er sprake is van een recht op aftrek.

53 In de tweede plaats, voor zover een belastingplichtige de in een eerder stadium aangekochte goederen en diensten zou gebruiken zowel voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, dient daaraan nog te worden toegevoegd dat uit de artikelen 173 tot en met 175 van de btw-richtlijn voortvloeit dat de berekening van een aftrekbaar gedeelte om het bedrag van de aftrekbare btw te bepalen, in beginsel is voorbehouden aan uitsluitend de goederen en diensten die door een belastingplichtige worden gebruikt zowel voor economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor economische handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat (zie in die zin arresten van 14 december 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, punt 34, en 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punt 57), zoals vrijgestelde handelingen (zie in die zin arrest van 29 april 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punt 73).

54 Aangezien er geen recht op aftrek van de voorbelasting over de door een belastingplichtige gemaakte kosten bestaat wanneer deze belasting betrekking heeft op activiteiten die wegens de niet-economische aard ervan buiten de werkingssfeer van de btw-richtlijn vallen (zie in die zin arrest van 13 maart 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punt 30), moeten dergelijke activiteiten daarentegen worden uitgesloten van de berekening van het aftrekbare gedeelte bedoeld in de artikelen 173 tot en met 175 van de btw-richtlijn (zie in die zin arrest van 29 april 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

55 Dienaangaande blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat de vaststelling van de methoden en de criteria voor de verdeling van de betaalde voorbelasting over economische en niet-economische activiteiten tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten behoort. Bij de uitoefening van deze bevoegdheid moeten deze lidstaten rekening houden met het doel en de systematiek van die richtlijn en daarom een berekeningsmethode vaststellen die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gedane uitgaven werkelijk toe te rekenen is aan elk van die twee soorten activiteiten (arresten van 6 september 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 42, en 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punt 58), zodat wordt gewaarborgd dat de aftrek slechts mogelijk is voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat (zie in die zin arresten van 13 maart 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punt 37, en 12 november 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, punt 47).

56 Bij de uitoefening van die beoordelingsbevoegdheid hebben de lidstaten het recht om gebruik te maken van om het even welke passende verdeelsleutel, zoals een verdeelsleutel volgens het soort handeling, zonder dat zij zich hoeven te beperken tot één specifieke methode (zie in die zin arrest van 13 maart 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punt 38).

57 Gelet op een en ander dient op de derde en de vierde vraag te worden geantwoord dat artikel 168 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de nationale openbare televisieomroep gerechtigd is om de voorbelasting op aankopen van goederen en diensten die worden gebruikt voor zijn activiteiten waarvoor recht op aftrek bestaat, af te trekken, en dat hij niet gerechtigd is om de voorbelasting op aankopen van goederen en diensten die worden gebruikt voor zijn activiteiten die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, af te trekken. Het staat aan de lidstaten om de methoden en de criteria vast te stellen voor de verdeling van de betaalde voorbelasting over belastbare handelingen en handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw

vallen, rekening houdend met het doel en de systematiek van deze richtlijn en met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel.

## **Kosten**

58 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart voor recht:

- 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 activiteit van een nationale openbare televisieomroep, die erin bestaat dat ten behoeve van televisiekijkers audiovisuele mediadiensten worden verricht, die door de staat wordt gefinancierd met een subsidie en waarvoor de kijkers geen omroepbijdrage betalen, geen dienst onder bezwarende titel in de zin van deze bepaling is.**
- 2) **Artikel 168 van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat de nationale openbare televisieomroep gerechtigd is om de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die als voorbelasting is voldaan op aankopen van goederen en diensten die worden gebruikt voor zijn activiteiten waarvoor recht op aftrek bestaat, af te trekken, en dat hij niet gerechtigd is om de voorbelasting op aankopen van goederen en diensten die worden gebruikt voor zijn activiteiten die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, af te trekken. Het staat aan de lidstaten om de methoden en de criteria vast te stellen voor de verdeling van de betaalde voorbelasting over belastbare handelingen en handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, rekening houdend met het doel en de systematiek van deze richtlijn en met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Bulgaars.