



Datum van
inontvangstneming

:

07/01/2019

Zaak C-694/18

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

7 november 2018

Verwijzende rechter:

Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid (Spanje)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

4 oktober 2018

Verzoekende partij:

Ente Público Radio Televisión Madrid

Verwerende partij:

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT)

MINISTERIO

DE HACIENDA

(Ministerie van Financiën)

TWEEDE KAMER

BELASTING OVER DE

TOEGEVOEGDE WAARDE

[OMISSIS] [identificatie van de procedure]

BESCHRIJVING VAN DE FEITEN

De ENTE PÚBLICO RADIO TELEVISIÓN MADRID (publieke radio- en televisieomroep van de autonome gemeenschap Madrid, Spanje) is opgericht door de Comunidad de Madrid (autonome gemeenschap Madrid, Spanje) [OMISSIS]. Deze omroep is de enige aandeelhouder van de handelsvennootschappen die de openbare radio- en televisiediensten in de autonome gemeenschap beheren,

namelijk: TELEVISIÓN AUTONOMÍA MADRID, S.A. [OMISSIS] en RADIO AUTONOMÍA MADRID, S.A. [OMISSIS].

Het betreft ondernemingen die onder de autonome gemeenschap Madrid ressorteren. Zij zijn in wezen overheidsbedrijven (de enige aandeelhouder ervan [Or. 2] is de onder de autonome gemeenschap vallende Ente Público, en de financiering van de vennootschappen verloopt goeddeels via de begroting van die autonome gemeenschap), die belast zijn met de verrichting van een openbare dienst.

Het door de handelsvennootschappen uitgevoerde beheer wordt voornamelijk bekostigd met overheidsmiddelen, die worden aangevuld met de middelen die zij verkrijgen uit het in de handel brengen en verkopen van hun producten en het verrichten van reclamediensten.

De Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración [T]ributaria (AEAT) (regionale inspectiedienst van de bijzondere afdeling Madrid van de Spaanse nationale belastingdienst) heeft inspectieprocedures uitgevoerd met betrekking tot de door de ENTE PÚBLICO RADIO TELEVISIÓN MADRID verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de belastingjaren 2012, 2013 en 2014.

In de besluiten waarmee die procedures werden beëindigd, wordt verklaard dat het maatschappelijk doel van voornoemde handelsvennootschappen niet alleen bestaat uit het aanbieden van openbare radio- en televisiediensten, maar ook uit andere activiteiten, zoals het maken van reclame voor en het verkopen van hun eigen producten, zodat zij een duaal karakter hebben.

Deze typering als „duale belastingplichtige” impliceert het volgende:

- a) de verrichting van openbare radio- en televisiediensten voor de [E]nte Público is niet onderworpen aan btw. Overboekingen voor of bijdragen aan de financiering van deze uitvoerende lichamen kunnen niet worden beschouwd als belastbare tegenprestaties, aangezien het bijdragen van openbare aard betreft die louter een instrument voor het rechtstreekse beheer van de openbare dienst vormen;
- b) de overige activiteiten, op de markt voor reclame, het verkopen van eigen producten, enz., worden voor btw-doeleinden als economische activiteiten aangemerkt. [Or. 3]

Bij het onderzoek of de btw aftrekbaar was, concludeerde de inspectie het volgende:

- a) de betaalde voorbelasting is aftrekbaar wanneer de aangeschafte goederen en diensten uitsluitend worden gebruikt voor handelingen die eigen zijn aan de commerciële activiteit;

- b) de voorbelasting betaald over goederen en diensten die volledig worden gebruikt voor de verrichting van de openbare radio- en televisiedienst is niet aftrekbaar;
- c) de betaalde voorbelasting is gedeeltelijk aftrekbaar voor zover de goederen en diensten waarop zij drukt tezamen of zonder onderscheid worden gebruikt voor de verrichting van beide soorten activiteiten, d.w.z. zowel voor de openbare radio- en televisiedienst als voor de commerciële activiteit.

De omroep, die zich niet kon vinden in de besluiten, heeft twee klachten ingediend bij deze Tribunal Económico-Administrativo Central (centrale rechter in economische en bestuurszaken, Spanje; hierna: „TEAC”). Daarbij betoogt hij dat de activiteiten die worden verricht door de Ente Público en de onder de Ente Público vallende vennootschappen voor btw-doeleinden alle moeten worden gekwalificeerd als economische activiteiten en dat hem daarom recht op aftrek van de over dat geheel van activiteiten betaalde voorbelasting dient te worden toegekend.

Daarnaast is bij de TEAC, op de datum van indiening van dit verzoek om een prejudiciële beslissing, een niet-onaanzienlijk aantal andere klachten in behandeling met betrekking tot met overheidskapitaal gefinancierde handelsvennootschappen die zijn belast met de verrichting van openbare diensten.

In verband met bovengenoemde klachten heeft deze rechter twijfels, voor het wegnemen waarvan de beantwoording door het Hof van Justitie van de voorgelegde vragen noodzakelijk is.

DE PREJUDICIËLE VRAGEN [Or. 4]

In artikel 13 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn 2006/112/EG”) wordt bepaald dat publiekrechtelijke lichamen die aan bepaalde voorwaarden voldoen niet als belastingplichtigen worden aangemerkt.

Volgens vaste rechtspraak, en onverminderd de vervulling van andere vereisten, bestaan die voorwaarden erin dat die publiekrechtelijke lichamen rechtstreeks en als overheid handelen.

Dit artikel is in Spaans recht omgezet bij artikel 7, punt 8), van Ley 37/1992[, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido] (wet 37/1992 van 28 december 1992 inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”).

Volgens dit artikel zijn de handelingen van overheden niet aan btw onderworpen mits zij door hen rechtstreeks en zonder tegenprestatie dan wel in ruil voor tegenprestaties van fiscale aard worden verricht. Deze laatste tegenprestaties

worden opgelegd voor het specifieke gebruik van het publieke domein of in ruil voor verplicht te verrichten of verplicht door de burgers te ontvangen diensten of wanneer er geen mededinging met de particuliere sector is.

De vraag of de btw-vrijstelling voor handelingen van publiekrechtelijke lichamen kan worden uitgebreid naar overheidsvennootschappen of vennootschappen waarover de overheid zeggenschap uitoefent, is in Spanje al sinds de invoering van de belasting voorwerp van controverse.

Volgens de bewoordingen van de btw-wet die tot 31 december 2014 van kracht was, waren rechtstreeks door publiekrechtelijke lichamen verrichte handelingen van vrijstelling van btw uitgesloten wanneer die publiekrechtelijke lichamen handelden „via een overheids-, particuliere of gemengde onderneming of, in het algemeen, een handelsvennootschap”. Hieruit vloeide voort, althans [Or. 5] ogenschijnlijk, dat de door dit soort ondernemingen verrichte handelingen in ieder geval als onderworpen aan btw moesten worden aangemerkt.

Dat leidde tot aanzienlijke verstoringen, met name wanneer de handelingen van bedoelde ondernemingen bestonden in het verrichten van diensten aan de publiekrechtelijke lichamen waardoor ze waren opgericht. Als voorbeelden hiervan kunnen worden genoemd:

- a) zeer personeelsintensieve ondernemingen (zoals voor de ophaling van huisvuil), die als gevolg daarvan een laag bedrag aan voorbelasting betaalden. De onderwerping aan btw van door dergelijke ondernemingen verrichte handelingen leidde tot een zeer grote stijging van de kosten van over de verrichting van hun diensten geheven btw;
- b) ondernemingen actief op het gebied van overheidsinvesteringen, waarbij de onderwerping aan btw ertoe leidde dat ze het totaalbedrag van de betaalde voorbelasting onverwijld aftrokken, omdat de latere overdracht van de aldus aangelegde infrastructuur aan btw onderworpen was. In dit geval werd de verstoring veroorzaakt door het financiële voordeel dat werd verkregen als gevolg van de onverwijld afrek van de voorbelasting in ruil voor een in de tijd gespreide betaling die over zeer lange perioden kon worden uitgesmeerd.

Zowel de ene als de andere situatie veroorzaakte belangrijke problemen, met name wanneer de [publiekrechtelijke] lichamen die die ondernemingen hadden opgericht – hoofdzakelijk lokale overheden en autonome gemeenschappen – niet de Staat zelf waren, die grotendeels verantwoordelijk is voor de inning van btw in Spanje.

Gesteld voor die omstandigheid verklaarde de Dirección General de Tributos (directoraat-generaal Belastingen), het raadgevend orgaan van het Ministerio de Hacienda (ministerie van Financiën, Spanje), in antwoord op verzoeken om een ruling [OMISSIS], dat bedoelde overheidsvennootschappen moesten worden

beschouwd als „technisch-juridische lichamen” van de overheden waardoor ze waren opgericht. **[Or. 6]**

Deze kwalificatie had betrekking op de handelingen van deze ondernemingen op het werkterrein van het publiekrechtelijke lichaam, dat wil zeggen uitsluitend op interne transacties tussen de ondernemingen en de overheden die hun enige aandeelhouder waren. Bijgevolg werden diensten tussen deze overheidsvennootschappen en publiekrechtelijke lichamen aangemerkt als vrijgesteld van btw.

Deze interpretatie werd aanvaard door de TEAC, die haar in [verschillende] besluiten toepasbaar verklaarde [OMISSIS].

In ieder geval bleven de handelingen waarbij bedoelde overheidsvennootschappen optraden tegenover derden, dat wil zeggen andere personen dan de publieke lichamen waardoor ze waren opgericht, of waarbij hun optreden kon worden gelijkgesteld aan dat van een particuliere marktdeelnemer, buiten de btw-vrijstelling.

Om de rechtszekerheid voor de marktdeelnemers te vergroten, werd de btw-wet gewijzigd; daarbij werd met ingang van 1 januari 2015 de eerder genoemde zinsnede inzake handelsvennootschappen geschrapt.

Tezelfdertijd werden twee aanvullende alinea's toegevoegd aan artikel 7, punt 8), van de btw-wet, waarin uitdrukkelijk wordt bepaald dat de volgende handelingen niet aan btw zijn onderworpen:

- a) „diensten die krachtens beheerovereenkomsten worden verricht door lichamen, organisaties of ondernemingen van de publieke sector die, in overeenstemming met artikel 4, lid 1, onder n), en artikel 24, lid 6, van de Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (gecodeerde tekst van de wet inzake het plaatsen van overheidsopdrachten, zoals vastgesteld bij koninklijk wetsbesluit nr. 3/2011 van 14 november 2011), de hoedanigheid hebben van uitvoerende en technische **[Or. 7]** diensten van de opdrachtgevende overheid en de onder die overheden ressorterende aanbestedende diensten”;
- b) „diensten die door lichamen, organisaties of ondernemingen van de publieke sector, in de zin van artikel 3, lid 1, van de Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, worden verricht ten gunste van de overheden waaronder zij ressorteren of van een andere, volledig onder die overheden ressorterende overheid, wanneer die lichamen, organisaties of ondernemingen van de publieke sector volledig eigendom zijn van die overheden”.

In beide voorschriften zijn technische wijzigingen aangebracht ten gevolge van de inwerkingtreding, op 9 november 2018, van de nieuwe wet inzake het plaatsen van overheidsopdrachten, maar geen inhoudelijke wijzigingen.

Deze vrijstelling van btw vindt ook steun in een ander voorschrift, namelijk artikel 93, [lid] 5, van diezelfde btw-wet, volgens welke bepaling „de verschuldigde of voldane belasting over aangekochte of ingevoerde goederen of diensten die uitsluitend zijn bestemd voor de verrichting van de in artikel 7, punt 8), van deze wet bedoelde handelingen, in geen enkele verhouding aftrekbaar [zijn]”.

Volgens de Spaanse btw-wet zijn de beschreven handelingen derhalve niet onderworpen aan btw. Bijgevolg is de betaalde voorbelasting op voor de verrichting van die handelingen gebruikte goederen en diensten krachtens de Spaanse btw-wet niet aftrekbaar.

Wat de hierboven beschreven situatie betreft, is de TEAC bekend met de criteria die het Hof van Justitie heeft vastgesteld in zijn arresten van 29 oktober 2015, C-174/14, Sudaçor, en 22 februari 2018, C-182/17, Ntp. Nagyszénás.

In beide arresten heeft het Hof de activiteiten van handelsvennootschappen die diensten verrichten voor de publiekrechtelijke lichamen waardoor zij waren opgericht, aangemerkt als economische activiteiten in de zin van artikel 9 van richtlijn 2006/112/EG. **[Or. 8]**

Met betrekking tot de mogelijke uitbreiding van artikel 13 van die richtlijn naar deze vennootschappen wordt in het eerstgenoemde arrest geconcludeerd dat „die vennootschap moet worden aangemerkt als publiekrechtelijk lichaam en dat zij die activiteit verricht als overheid, mits de verwijzende rechterlijke instantie vaststelt dat door de vrijstelling van dezelfde activiteit geen mededingingsverstoringen van enige betekenis ontstaan”.

In het tweede arrest wordt categorischer verklaard dat „een werkzaamheid als in het hoofdgeding, waarbij een vennootschap bepaalde gemeentelijke publieke taken uitvoert op grond van een tussen die vennootschap en een gemeente gesloten overeenkomst, niet valt onder de in die bepaling neergelegde regel van behandeling als niet-belastingplichtige voor de belasting over de toegevoegde waarde wanneer die werkzaamheid een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van die richtlijn vormt”.

In het licht van de in die arresten neergelegde criteria zou de conclusie kunnen worden getrokken dat in situaties als hierboven beschreven de opdracht tot het verrichten van deze activiteiten aan de vennootschappen de verrichting van aan btw onderworpen diensten impliceert. Dit zou kunnen worden afgeleid uit de aanmerking van de activiteit als economisch van aard en de niet-toepasselijkheid van artikel 13 van richtlijn 2006/112/EG in deze context.

De TEAC heeft de postulaten van genoemde arresten gevolgd in [verschillende] besluiten [OMISSIS].

Nu wordt deze rechter echter geconfronteerd met een inhoudelijke vraag van wezenlijk andere aard, die betrekking heeft op de mogelijke toepassing in deze situaties van artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG. **[Or. 9]**

Zoals bekend staat dit artikel elke lidstaat van de Unie toe om „personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige [aan te merken]”, alsook om specifieke maatregelen vast te stellen om te voorkomen dat gebruikmaking van deze bepaling leidt tot belastingfraude of -ontwijking.

Daartoe wordt aangenomen dat entiteiten die niet de hoedanigheid van belastingplichtige voor de btw hebben tezamen één btw-plichtige kunnen vormen, zoals het Hof van Justitie reeds heeft vastgesteld in zijn arresten van 9 april 2013, C-85/11, Commissie/Ierland, en 25 april 2013, C-86/11, Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-95/11, Commissie/Denemarken, en C-109/11, Commissie/Tsjechische Republiek.

De TEAC ziet het daarom niet als problematisch dat publiekrechtelijke lichamen, ook als zij op zichzelf niet btw-plichtig zijn, onderdeel kunnen zijn van dergelijke eenheden of van één enkele belastingplichtige.

Indien een groep van btw-plichtigen kan worden aangemerkt als één enkele btw-plichtige, rijzen voornamelijk vragen met betrekking tot de verwevenheid die tussen deze lichamen die samen één enkele belastingplichtige vormen, moet bestaan, willen zij door de betrokken lidstaat als zodanig worden aangemerkt.

In dit kader neemt deze rechter de mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 2 juli 2009, die is vervat in het document COM(2009) 325 definitief, als uitgangspunt. Deze mededeling, die niet verbindend is voor deze rechter, vormt ongetwijfeld een antecedent van grote relevantie. In de mededeling geeft de Commissie de volgende richtsnoeren: **[Or. 10]**

- a) de financiële verwevenheid wordt gedefinieerd aan de hand van een percentage van deelneming in het vermogen of in de stemrechten van de groepsleden. Om hieraan te voldoen moet dit percentage hoger zijn dan 50 %, zodat de daadwerkelijke zeggenschap over de formeel onafhankelijke groepsleden wordt gegarandeerd;
- b) de economische verwevenheid wordt gedefinieerd aan de hand van de aard van de ontplooiende activiteiten, die gemeenschappelijk moet zijn voor alle groepsleden. Ook activiteiten die elkaar aanvullen of van elkaar afhangen, alsook activiteiten die tot voordeel van de andere groepsleden strekken, komen in aanmerking;

- c) de organisatorische verwevenheid wordt gedefinieerd aan de hand van de structuur van de leiding van de groepsleden, die gezamenlijk of ten minste tot op zekere hoogte gezamenlijk moet zijn.

In de opvatting van de TEAC zijn deze vereisten vervuld in de structuren die hem ter beoordeling zijn voorgelegd, zoals hierna ook zal worden aangetoond.

De vennootschappen waarover vragen rijzen, zijn vennootschappen waarin de directe of indirecte deelneming van publiekrechtelijke lichamen 100 % bedraagt, zodat is voldaan aan het criterium van de financiële verwevenheid. Indien de deelneming niet waarborgt dat het publiekrechtelijke lichaam daadwerkelijke zeggenschap over de vennootschappen in kwestie uitoefent, kan deze bijzondere regeling in de zienswijze van de TEAC niet worden toegepast.

De activiteiten die de betreffende vennootschappen verrichten, zijn activiteiten die deel uitmaken van de normale uitvoering van de openbare [diensten]. In dit kader kunnen twee verschillende soorten diensten worden onderscheiden, te weten:

- a) openbare diensten met de verrichting waarvan deze vennootschappen zijn belast. Dit geldt bijvoorbeeld voor activiteiten als het ophalen van huisvuil, een dienst die in Spanje een verplichting is voor de meeste [Or. 11] lokale overheden, zoals bepaald in artikel 26, lid 1, onder a), van Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (wet 7/1985 van 2 april 1985 houdende basisvoorschriften voor lokale overheden);
- b) ondersteunende diensten voor het publiekrechtelijke lichaam, of voor andere lichamen die onder dat publiekrechtelijke lichaam ressorteren, die samenhangen met zijn of hun openbare activiteit.

Het betreft activiteiten die eigen zijn aan het overheidsoptreden, hetzij omdat zij als ondersteunende diensten tot het interne werkterrein van het publiekrechtelijke lichaam behoren, hetzij omdat het openbare of overwegend openbare diensten betreft.

De kosten van deze activiteiten worden door het publiekrechtelijke lichaam dat aandeelhouder is van de ondernemingen die de activiteiten ontplooiën, betaald uit zijn algemene inkomsten of door het heffen van rechten of belastingen van de burgers.

Bijgevolg is deze rechter van oordeel dat ook is voldaan aan het vereiste van economische verwevenheid tussen de groepsleden.

Tot slot hebben de beheerstructuren van deze vennootschappen enkele elementen gemeen met de publiekrechtelijke lichamen waaronder zij vallen.

Een daarvan, dat van grote relevantie is, is de financiële zeggenschap over deze vennootschappen, zoals blijkt uit de toepassing op die vennootschappen van de

regeling inzake overheidsopdrachten, zoals die in Spanje in essentie is neergelegd in Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (wet 9/2017 van 8 november 2017 inzake het plaatsen van overheidsopdrachten), met de bijbehorende controle-instrumenten.

Dit [vereiste] moet, samen met de andere twee reeds geanalyseerde, worden geacht te zijn vervuld in de modellen van overheidsopdrachten die hier worden beoordeeld.

Op grond van al deze overwegingen, en gelet op het feit dat alle drie de verwevenheden – de financiële, de economische en de organisatorische – aanwezig zijn, zou volgens de TEAC kunnen worden geoordeeld dat de publiekrechtelijke lichamen die dit soort vennootschappen gebruiken voor de verrichting van hun openbare activiteiten, [Or. 12] samen met die vennootschappen belastingplichtigen kunnen vormen waarop de bijzondere regeling van artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van toepassing is.

Indien dit het geval is, moet naar het oordeel van de TEAC worden uitgesloten dat betalingen of overboekingen door de publiekrechtelijke lichamen aan deze vennootschappen tegenprestaties – en daardoor maatstaven van heffing – voor de verrichting van aan btw onderworpen diensten vormen. Dit kan worden afgeleid uit de aanmerking van de vennootschappen als één enkele belastingplichtige en wordt bevestigd in het arrest van het Hof van Justitie van 22 mei 2008, C-162/07, Amplisientifica en Amplifin, waarin wordt geoordeeld dat bij toepassing van de bedoelde bijzondere regeling alleen de groep, als belastingplichtige, btw-aangiften kan indienen.

Volgens de TEAC verschillen de vragen die thans worden voorgelegd aan het Hof van Justitie van die welke aanleiding gaven tot de arresten in de eerder genoemde zaken C-174/14 en C-182/17. Daarin waren de voorschriften van richtlijn 2006/112/EG waarvan het Hof van Justitie werd verzocht een uitlegging te geven, de artikelen 9 en 13. In het verzoek om een prejudiciële beslissing dat nu wordt ingediend, is de regeling waarvan om uitlegging wordt verzocht artikel 11 van deze richtlijn, dat een wezenlijk andere inhoud heeft.

Indien de transacties die worden verricht tussen publiekrechtelijke lichamen en de hier bedoelde vennootschappen worden aangemerkt als niet-onderworpen aan btw, rijzen bij deze rechter tevens vragen over de bepaling en de werkingssfeer van het recht op btw-aftrek.

Zoals reeds toegelicht, was een van de redenen voor de wettelijke configuratie van de behandeling van deze transacties in verband met de btw in Spanje het voorkomen van de verstoringen die deze vennootschappen konden veroorzaken. Bepaalde van deze verstoringen vloeiden voort uit de aanspraak op volledige aftrek van de betaalde voorbelasting over de door die vennootschappen aangeschafte goederen en diensten. De kwalificatie van publiekrechtelijke lichamen, samen met de vennootschappen waarin zij een deelneming hebben en

waarover zij zeggenschap uitoefenen, als één enkele belastingplichtige **[Or. 13]** zou er in de zienswijze van deze rechter toe moeten leiden dat het recht op aftrek wordt verleend aan deze enige belastingplichtige. Het is deze enige belastingplichtige die de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112/EG moet toepassen.

Deze rechter is van oordeel dat op de enige belastingplichtige de in artikel 168 van de richtlijn neergelegde criteria moeten worden toegepast.

Ten aanzien van dit artikel acht deze rechter het in deze context met name relevant dat de goederen en diensten waarover voorbelasting wordt betaald, zijn bestemd voor de ontplooiing van activiteiten die moeten worden aangemerkt als economisch van aard en die aanleiding geven tot handelingen waarover daadwerkelijk belasting wordt geheven, zodat de belasting voor de belastingplichtige een kostenpost vormt.

Indien de bestemming voor dergelijke activiteiten slechts gedeeltelijk is, zou ook de aftrek van de voorbelasting gedeeltelijk moeten zijn en zouden bijgevolg de door het Hof van Justitie in zijn arrest van 13 maart 2008, C-437/06, *Securenta*, vastgestelde criteria van toepassing moeten zijn.

Het voorgaande zou impliceren dat de voorbelasting over goederen en diensten die slechts gedeeltelijk worden gebruikt voor de verrichting van belaste handelingen eveneens gedeeltelijk aftrekbaar is. Deze gedeeltelijke aftrek zou moeten worden gekwantificeerd met behulp van objectieve methoden waarmee kan worden gemeten in hoeverre de aangeschafte goederen en diensten werkelijk zijn gebruikt voor het verrichten van de genoemde aan btw onderworpen handelingen.

Deze objectieve methoden, en de toepassing ervan in de praktijk, zouden moeten worden betrokken op de verschillende leden van de groep die voor btw-doeleinden als één enkele belastingplichtige worden beschouwd.

In dat kader zou voor alle door de groep betaalde voorbelasting de daadwerkelijke bestemming van de aangeschafte goederen en diensten moeten worden bepaald. Voor zover die bestemming bestaat in de **[Or. 14]** verrichting – door de groep – van handelingen waarover btw wordt geheven, en evenredig aan de mate waarin dat het geval is, zou de voorbelasting aftrekbaar zijn.

In deze context is vooral de situatie van de publieke omroepen omstreden.

De activiteiten van de publieke omroepen in Spanje worden voor het merendeel ontplooid via handelsvennootschappen waarvan het kapitaal, rechtstreeks of indirect, voor 100 % in handen van de overheid is. De publieke omroepen worden deels bekostigd met inkomsten uit economische activiteiten, inzonderheid reclamediensten, en deels met overheidsmiddelen. Deze middelen worden hun overgemaakt door de publiekrechtelijke lichamen waaronder zij vallen en kunnen meer dan 90 % van hun totale inkomsten beslaan.

De betaling van deze overheidsmiddelen vindt doorgaans plaats binnen het raamwerk van programmaovereenkomsten waarin de door de ondernemingen te ontvangen financiering en na te komen verplichtingen zijn vastgelegd. Die verplichtingen hebben onder andere betrekking op de programmering, die dus niet enkel is gebaseerd op commerciële overwegingen, zoals dat bij een particuliere marktdeelnemer het geval kan zijn.

Openbare televisiediensten worden vermeld in bijlage I bij richtlijn 2006/112/EG, waarin een opsomming wordt gegeven van bepaalde activiteiten die moeten worden uitgesloten van de vrijstelling als bedoeld in artikel 13 van deze richtlijn. In die bijlage worden alle „werkzaamheden van radio- en televisiediensten voor zover deze niet uit hoofde van artikel 132, lid 1, onder q), zijn vrijgesteld” aangemerkt als economisch van aard. Bij deze laatste bepaling wordt aan „niet-commerciële activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties” een vrijstelling verleend.

In de richtlijn lijkt onderscheid te worden gemaakt tussen twee werkerreinen van de openbare radio- en televisieorganisaties, namelijk: **[Or. 15]**

- a) hun commerciële activiteiten, die van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder q), zijn uitgesloten en waarvan de aard van economische activiteit in bijlage I wordt bevestigd, en
- b) de overige activiteiten, waarvan niet zonder meer kan worden verklaard dat zij een economische activiteit vormen en waarop de vrijstelling niet kan worden toegepast.

Bijgevolg dient per geval, aan de hand van de kenmerken van de betrokken activiteit, te worden beoordeeld welke btw-regeling van toepassing is.

Daarenboven dient rekening te worden gehouden met het criterium dat door het Hof van Justitie is vastgesteld in zijn arrest van 22 juni 2016, *Cesky rozhlas*, C-11/15.

In de Spaanse regeling worden „commerciële of [handelsactiviteiten] van publieke radio- en televisieomroepen, met inbegrip van activiteiten die verband houden met de terbeschikkingstelling van hun installaties” reeds lange tijd aangemerkt als economisch van aard. Deze bepaling was neergelegd in de derde alinea, onder l), van artikel 7, punt 8), van het btw-wetboek.

Met ingang van 1 januari 2015 werd aan bovenstaande zinsnede een volzin toegevoegd met de volgende strekking: „Met dit oogmerk worden alle activiteiten die niet uit de publieke sector afkomstige reclame-inkomsten genereren of kunnen genereren, aangemerkt als commerciële of handelsactiviteiten”.

Deze volzin is uit de nationale regeling geschrapt na de vaststelling en inwerkingtreding van wet 9/2017 van 8 november 2017 inzake het plaatsen van overheidsopdrachten, waarbij het btw-wetboek is gewijzigd.

In het kader van de mogelijke aanmerking als één enkele belastingplichtige van de ondernemingen die de radio- en televisiedienst verrichten en de publiekrechtelijke lichamen die deze ondernemingen oprichten en financieren, heeft de TEAC vragen over de werkingssfeer van het recht op btw-aftrek. **[Or. 16]**

Voor het geval dat het duale karakter van deze activiteiten, dat door de richtlijn zelf lijkt te worden erkend, zou worden bevestigd, vraagt de TEAC zich af of de criteria die het Hof van Justitie in de hierboven aangehaalde zaak C-437/06 heeft vastgesteld in casu moeten worden toegepast.

Gelet op het voorgaande heeft de TEAC vragen over de werkingssfeer die moet worden toegekend aan de artikelen 11 en 168 van richtlijn 2006/112/EG en acht hij een uitlegging van deze artikelen noodzakelijk voor de beslechting van de hoger bedoelde klachten.

Dienaangaande moet worden verwezen naar artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, waarin het volgende wordt bepaald:

„Het Hof van Justitie van de Europese Unie is bevoegd, bij wijze van prejudiciële beslissing, een uitspraak te doen:

- a) over de uitlegging van de Verdragen,
- b) over de geldigheid en de uitlegging van de handelingen van de instellingen, de organen of de instanties van de Unie.

Indien een vraag te dien aanzien wordt opgeworpen voor een rechterlijke instantie van een der lidstaten, kan deze instantie, indien zij een beslissing op dit punt noodzakelijk acht voor het wijzen van haar vonnis, het Hof verzoeken over deze vraag een uitspraak te doen.

Indien een vraag te dien aanzien wordt opgeworpen in een zaak aanhangig bij een nationale rechterlijke instantie waarvan de beslissingen volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep, is deze instantie gehouden zich tot het Hof te wenden. **[Or. 17]**

Indien een dergelijke vraag wordt opgeworpen in een bij een nationale rechterlijke instantie aanhangige zaak betreffende een gedetineerde persoon, doet het Hof zo spoedig mogelijk uitspraak.”

Betreffende de indiening van een prejudiciële vraag door de TEAC bij het Hof van Justitie van de Europese Unie krachtens het hierboven weergegeven artikel 267 – oud artikel 177 van het EG-Verdrag – zij opgemerkt dat het Hof in zijn arrest van 21 maart 2000, gevoegde zaken C-110/98 tot en met C-147/98, Gabalfrisa e.a., reeds heeft geoordeeld dat Tribunales Económico-Administrativos rechterlijke instanties zijn aangezien zij voldoen aan de vijf in de rechtspraak van het Hof daarvoor gestelde voorwaarden, te weten a) de wettelijke grondslag, b) het

permanente karakter, c) de verplichte rechtsmacht, d) beslissing na een procedure op tegenspraak, en e) toepassing van regelen des rechts.

Gezien het voorgaande, en gelet op de noodzaak dat het Hof van Justitie van de Europese Unie zich hierover uitspreekt,

besluit de **TWEEDE KAMER** van de **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL** (centrale rechter in economische en bestuurszaken) van het Koninkrijk Spanje, het Hof van Justitie te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- 1) Kunnen ondernemingen zoals beschreven, samen met de publiekrechtelijke lichamen waardoor zij zijn opgericht, voor btw-doeleinden worden beschouwd als één belastingplichtige in de zin van artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG?
- 2) Zo ja, kan de financiering die deze ondernemingen ontvangen van de publiekrechtelijke lichamen waardoor zij zijn opgericht dan in **[Or. 18]** geen geval worden aangemerkt als een tegenprestatie voor de verrichting van aan btw onderworpen diensten?
- 3) Wat de aftrek van door deze ondernemingen betaalde voorbelasting betreft, moet het aftrekbare bedrag worden bepaald door de enige belastingplichtige als zodanig, met toepassing van artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG en op basis van de door hem ontplooiende activiteiten?
- 4) Wat in het bijzonder de activiteiten als publieke omroep betreft – aangenomen dat deze activiteiten een duale aard kunnen hebben en dat de betrokken ondernemingen, samen met de publiekrechtelijke lichamen die een meerderheidsdeelneming in hun kapitaal hebben, als één belastingplichtige worden beschouwd –, is slechts het deel van de betaalde voorbelasting aftrekbaar dat kan worden geacht verband te houden met hun economische activiteit?