



Datum van inontvangstneming : 24/02/2015

Zaak C-11/15

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

13 januari 2015

Verwijzende rechter:

Nejvyšší správní soud (Česká republika) [hoogste administratieve rechterlijke instantie van Tsjechië]

Datum van de verwijzingsbeslissing:

18 december 2014

Verzoekende partij in eerste aanleg:

Český rozhlas [Tsjechische radio-omroep]

Verwerende partij in eerste aanleg, verzoekende partij in de procedure voor de Nejvyšší správní soud:

Odvolací finanční ředitelství [kamer van beroep van de belastingdienst]

Rechtsgrondslag:

Artikel 267 VWEU

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Het hoofdgeding betreft een door de Odvolací finanční ředitelství bij de Nejvyšší správní soud ingesteld cassatieberoep tegen een vonnis dat de Městský soud [rechter in eerste aanleg] heeft gewezen in een door Český rozhlas (hierna: „verzoekster”) aanhangig gemaakte zaak betreffende een verzoek om aanvullende btw-aftrek.

Prejudiciële vraag

Kan een publieke omroep die wordt gefinancierd met wettelijk opgelegde bijdragen, waarvan ook de hoogte bij wet wordt vastgesteld, die verschuldigd zijn door eenieder die eigenaar of bezitter is van een radio of deze op een andere rechtsgrond mag gebruiken, worden geacht „tegen betaling diensten te verrichten” in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde btw-richtlijn (77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, welke diensten overeenkomstig artikel 13, A, lid 1, onder q), van deze richtlijn moeten worden vrijgesteld van btw, of verricht een dergelijke omroep een niet-economische activiteit die op grond van artikel 2 van de Zesde btw-richtlijn geenszins aan btw is onderworpen en die dus niet overeenkomstig artikel 13, A, lid 1, onder q), van deze richtlijn kan worden vrijgesteld van btw?

Aangevoerde bepalingen van gemeenschapsrecht

Artikel 2, artikel 2, punt 1, artikel 4, leden 1 en 2, en artikel 13, A, lid 1, onder q), van de Zesde btw-richtlijn (77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: „Zesde btw-richtlijn”)

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

A. Wet nr. 235/2004 Coll. inzake de belasting over de toegevoegde waarde, in de versie die gold in het relevante belastingtijdvak (hierna: „btw-wet”)

§ 2

Voorwerp van de belasting

Aan de belasting zijn onderworpen:

(1) [...]

b) diensten die een belastingplichtige in ruil voor een tegenprestatie verricht in het kader van een economische activiteit, voor zover de plaats van de verrichting zich in Tsjechië bevindt;

[...]

3) handelingen die binnen de werkingssfeer van de belasting vallen, zijn belastbaar, voor zover zij niet zijn vrijgesteld.

§ 4

Definitie van basisbegrippen

(1) Voor de toepassing van deze wet:

a) wordt onder „tegenprestatie” verstaan een betaling in contanten of met andere betaalmiddelen, dan wel in natura;

[...]

§ 5

Belastingplichtige

(1) Een belastingplichtige is een natuurlijke of rechtspersoon die zelfstandig economische activiteiten verricht. Een rechtspersoon die niet is opgericht om bedrijfseconomische redenen is belastingplichtig wanneer hij economische activiteiten verricht.

[...]

(3) Een publiekrechtelijk orgaan wordt steeds als belastingplichtige beschouwd indien het de in bijlage 3 vermelde activiteiten verricht.

[...]

§ 14

Dienstverrichting

(1) Voor de toepassing van deze wet wordt onder dienstverrichting verstaan elke activiteit die geen levering van goederen of overdracht van vastgoed behelst.

[...]

(2) De volgende handelingen worden beschouwd als een dienstverrichting:

a) De verrichting van een dienst in ruil voor een tegenprestatie, ook op grond van een beslissing van een overheidsorgaan of een bijzondere wetsbepaling.

[...]

(3) Ook de volgende handelingen worden beschouwd als een dienstverrichting in ruil voor een tegenprestatie:

a) De verrichting van een dienst om redenen die geen verband houden met de economische activiteiten van de belastingplichtige.

[...]

(4) Voor de toepassing van deze wet worden tevens de volgende handelingen beschouwd als de verrichting van een dienst om redenen die geen verband houden met de economische activiteiten van de belastingplichtige:

[...]

b) de kosteloze verrichting van diensten die bestemd zijn voor persoonlijk gebruik door de belastingplichtige of diens werknemers of om andere redenen die geen verband houden met de economische activiteiten van de belastingplichtige, voor zover om aftrek van voorbelasting is verzocht met betrekking tot daarmee rechtstreeks verband houdende handelingen.

§ 51

Vrijgestelde handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat

(1) Indien de voorwaarden van de §§ 52 tot en met 62 zijn vervuld, zijn de volgende handelingen vrijgesteld, zonder dat recht op aftrek bestaat:

[...]

b) Radio- en televisieomroepdiensten (§ 53)

[...]

(2) Indien handelingen zijn vrijgesteld, zonder dat recht op aftrek bestaat, ontstaat de verplichting tot aangifte van de verrichting van die handeling op de dag dat zij wordt verricht of de dag dat de betaling wordt ontvangen, indien die eerder valt. De belastingplichtige moet vrijgestelde handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, opgeven in zijn belastingaangifte met betrekking tot het belastingtijdvak waarin de verplichting tot opgave van die handeling is ontstaan.

[...]

§ 53

Radio- en televisieomroepdiensten

Voor de toepassing van de vrijstelling worden onder radio- en televisieomroepdiensten verstaan radio- of televisie-uitzendingen die door omroepinstellingen overeenkomstig de wet worden verzorgd, met uitzondering van reclameboodschappen, telewinkelen en sponsoring.

§ 72

Aftrek van voorbelasting

(1) Een belastingplichtige heeft het recht om de voorbelasting af te trekken die hij heeft voldaan over belastbare goederenleveringen of diensten, wanneer hij de betrokken goederen of diensten gebruikt voor zijn economische activiteit. Het recht op aftrek ontstaat op de dag dat voor hem de verplichting tot het declareren van de verschuldigde belasting ontstaat.

(2) Een belastingplichtige mag aftrek van voorbelasting vorderen betreffende de door hem ontvangen belastbare goederenleveringen of diensten, wanneer hij de ontvangen goederen of diensten gebruikt voor:

- a) het verrichten van belastbare handelingen, met betrekking waartoe hij de verschuldigde belasting moet declareren;
- b) vrijgestelde handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat;

[...]

(3) Onder vordering tot aftrek van voorbelasting wordt verstaan het verzoeken om de aftrek in de belastingaangifte.

(4) De belastingplichtige heeft recht op integrale aftrek van de voorbelasting wanneer hij de ontvangen belastbare goederenleveringen of diensten uitsluitend gebruikt voor het verrichten van de in lid 2 bedoelde handelingen. Indien de belastingplichtige de door hem ontvangen belastbare goederenleveringen en diensten zowel gebruikt voor het verrichten van de in lid 2 bedoelde handelingen als voor het verrichten van de in § 75, lid 1, bedoelde handelingen, moet de belastingaftrek worden verminderd op de in § 76 beschreven wijze.

(5) Indien de belastingplichtige de ontvangen belastbare goederenleveringen of diensten zowel gebruikt in het kader van zijn economische activiteiten als voor activiteiten die daar geen verband mee houden, heeft hij slechts recht op aftrek ten belope van het gedeelte dat hij in het kader van zijn economische activiteiten heeft gebruikt. Indien de belastingplichtige met betrekking tot deze door hem ontvangen belastbare goederenleveringen of diensten integrale aftrek van de voorbelasting vordert, wordt het gedeelte van de belastbare goederenleveringen of diensten dat hij gebruikt om redenen die geen verband houden met zijn economische activiteiten beschouwd als een levering van goederen overeenkomstig § 13, lid 4, onder a), dan wel als een dienstverrichting overeenkomstig § 14, lid 3, onder a).

[...]

§ 75

Ontvangen goederenleveringen of diensten waarvoor de belastingplichtige geen recht op aftrek van voorbelasting heeft

(1) De belastingplichtige heeft geen recht om de voorbelasting af te trekken die hij heeft betaald over belastbare goederenleveringen of diensten die hij gebruikt voor het verrichten van vrijgestelde handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, als bedoeld in § 51 [...]

§ 76

Wijze waarop de belastingaftrek wordt beperkt

(1) Wanneer de belastingplichtige belastbare goederenleveringen of diensten heeft ontvangen met betrekking waartoe de belastingaftrek overeenkomstig § 72, lid 4, moet worden beperkt („goederenleveringen of diensten met beperking”), wordt de belastingaftrek als volgt naar evenredigheid berekend: de belasting die verschuldigd is over de goederenleveringen of diensten met beperking inzake het relevante belastingtijdvak, vermenigvuldigd met een coëfficiënt.

(2) De coëfficiënt is een breukgetal waarvan de teller de totale waarde (exclusief belastingen) is van de door de belastingplichtige verrichte handelingen waarvoor recht op belastingaftrek bestaat, als bedoeld in § 72, lid 2, onder a) tot en met d), en de noemer het totaal van alle bedragen uit de teller én de totale waarde van de door de belastingplichtige verrichte vrijgestelde handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, als bedoeld in § 75, lid 1 en overeenkomstig lid 3 aangepast in de gevallen waarin dit gepast is. Voor de toepassing van deze bepaling worden bij de totale waarde (exclusief belastingen) van de handelingen waarvoor recht op belastingaftrek bestaat, ook de ontvangen betalingen geteld, voor zover de belastingplichtige als gevolg van die betalingen gehouden is een belasting aan te geven, dan wel een goederenlevering of een dienst te verrichten.

[...]

Bijlage 3

Lijst van handelingen bij de verrichting waarvan een publiekrechtelijk orgaan steeds als belastingplichtige wordt aangemerkt

[...]

– Diensten van radio- en televisieomroepen die in overeenstemming met de wet worden verricht, met uitzondering van de diensten die overeenkomstig § 53 van de onderhavige wet zijn vrijgesteld.

[...]

B. Wet nr. 484/1991 Coll. betreffende de Tsjechische radio-omroep, in de versie die gold in het relevante tijdvak (hierna: „wet op de Tsjechische radio-omroep”)

§1

[...]

(2) Český rozhlas is een rechtspersoon die zijn eigen vermogen beheert, dat zijn oorsprong vindt in het vermogen dat hem is overgedragen door Československý rozhlas [de Tsjechoslowaakse radio-omroep]. Door middel van rechtshandelingen verwerft Český rozhlas rechten en gaat zij verbintenissen aan.

(3) De staat kan niet worden aangesproken voor de nakoming van de door Český rozhlas aangegane verbintenissen, en omgekeerd.

§ 2

(1) Český rozhlas maakt en verspreidt radioprogramma's voor het publiek, eventueel met extra multimediacontent, en verstrekt aanvullende diensten op het gehele Tsjechische grondgebied en daarbuiten (hierna: „openbare dienst op het gebied van radio-omroep”).

[...]

§ 10

De financiering van Český rozhlas

(1) De voornaamste financieringsbronnen van Český rozhlas zijn:

- a) overeenkomstig een bijzondere wet geïnde radio-omroepbijdragen;
- b) inkomsten uit eigen commerciële activiteiten;

[...]

C. Wet nr. 348/2005 Coll. inzake radio- en televisie-omroepbijdragen, in de versie die gold in het relevante tijdvak (hierna: „wet op de omroepbijdragen”)

Ingevolge § 3 van de wet op de omroepbijdragen is de radio-omroepbijdrage verschuldigd door elke natuurlijke of rechtspersoon die een radio bezit.

Krachtens §5 van deze wet bedraagt de radio-omroepbijdrage 45 CZK per maand.

§ 7 van deze wet bepaalt hoe deze bijdrage dient te worden betaald, te weten maandelijks (voor natuurlijke personen) of trimestrieel (voor natuurlijke personen die een zelfstandige beroepsactiviteit uitoefenen en voor rechtspersonen).

§ 8 van deze wet regelt de verplichte registratie van de belastingplichtigen – waarvan het beheer door de omroep wordt verzorgd overeenkomstig de wettelijke voorschriften – en de verkrijging van informatie over niet-geregistreerde belastingplichtigen.

§§ 9 en 10 van deze wet betreffen de toeslagen die de belastingplichtige verschuldigd is wanneer hij niet aan zijn verplichtingen voldoet, en de inning van de door de belastingplichtigen verschuldigde bedragen.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Bij aanvullende btw-aangiften voor het enige belastingtijdvak maart tot december 2006 heeft verzoekster, op grond van een gecorrigeerde berekening van het krachtens de btw-wet aftrekbare bedrag, verzocht om een aanvullende aftrek van voorbelasting. Meer in het bijzonder telde zij in haar nieuwe berekening van de coëfficiënt die bij goederenleveringen of diensten met beperking wordt gebruikt om het aftrekbare bedrag te bepalen, de oorspronkelijk aangegeven handelingen die waren vrijgesteld van btw en waarvoor geen recht op belastingaftrek bestond, niet mee. Het ging om de uitsluiting van handelingen die overeenstemden met betaalde omroepbijdragen als vrijgestelde handelingen waarvoor geen recht op belastingaftrek bestond. Verzoekster betoogde dat de betaalde omroepbijdragen geen tegenprestatie waren voor de verrichte publieke-omroepdienst.
- 2 De belastingautoriteit (Finanční úřad) heeft deze uitsluiting niet aanvaard. Bij tien aanvullende btw-aanslagen voor het enige belastingtijdvak maart tot december 2006 heeft deze autoriteit geweigerd om verzoekster de gevraagde aanvullende btw-aftrek toe te kennen voor dat belastingtijdvak. Die aanslagen betroffen een totaalbedrag van 72 783 789 CZK, te weten het bedrag dat verzoekster in haar aanvullende btw-aangiften had gevorderd.
- 3 Verzoekster heeft tegen die aanvullende btw-aanslagen bezwaar gemaakt, dat door de Finanční ředitelství bij tien verschillende besluiten is afgewezen. Verzoekster heeft daarop beroep tegen deze besluiten ingesteld bij de Městský Soud te Praag.
- 4 Bij vonnis van 6 juni 2014 heeft deze rechterlijke instantie de bestreden besluiten elk afzonderlijk nietig verklaard en de zaak terugverwezen naar de Odvolací finanční ředitelství (hierna: „verweerster”) voor verdere afhandeling.
- 5 Verweerster heeft cassatieberoep ingesteld tegen het vonnis van de Městský soud, waarmee zij betoogt dat deze laatste rechter blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting en derhalve een onrechtmatigheid heeft begaan.

Voornaamste argumenten van partijen en motivering van het vonnis van de Městský Soud

- 6 Verzoekster. Wat de criteria betreft om te kunnen spreken van diensten die onder bezwarende titel worden verricht in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde btw-richtlijn, betoogt verzoekster hoofdzakelijk dat met betrekking tot de publieke omroep **de vrijwilligheid en de consensualiteit ontbreken**. De betaling van de bijdrage is immers verplicht, aangezien op eenieder die een toestel bezit waarmee

uitzendingen kunnen worden beluisterd, een betalingsverplichting rust, zelfs al luistert de belastingplichtige enkel naar uitzendingen van personen die geen inkomsten halen uit de bijdrage (zoals commerciële omroepen). De belastingplichtige kan in ieder geval niet kiezen of hij zich contractueel verbindt en dus een „abonnement” neemt op een openbare dienst; hij kan dus niet kiezen of hij belastingplichtige wil zijn of niet. Zodra de voorwaarden van de wet betreffende de radio- en televisieomroep zijn vervuld, moet de betrokkene als belastingplichtige worden aangemerkt. De naleving van een wettelijke verplichting kan niet worden gezien als de uitdrukking van de vrije wil om een bepaalde dienst af te nemen en daarvoor een tegenprestatie aan de tegenpartij te leveren. Evenzo mag verzoekster, die een openbare dienst verstrekt, niet kiezen of zij de bijdrage wil innen of niet; zij is daartoe wettelijk verplicht. Bovendien moet zij deze bijdragen overeenkomstig de wet gebruiken, te weten voor de financiering van die openbare dienst. Zij mag deze tegoeden dus niet naar goeddunken besteden.

- 7 Verder bestaat evenmin **een mogelijkheid voor de ontvanger van de diensten om de verrichter ervan te controleren**. Een belastingplichtige kan, ook al is hij ontvanger van de publieke-omroepdienst, geen directe invloed uitoefenen op de inhoud, de omvang, de kwaliteit of het zwaartepunt van deze openbare dienst. Die parameters worden immers hoofdzakelijk door de Tsjechische omroepwet en niet door de belastingplichtigen vastgelegd. Vervolgens moet verzoekster bepalen hoe zij die wettelijk voorgeschreven opdrachten zal vervullen. Luisteraars kunnen eventuele ontevredenheid met de ontvangen dienst niet opgelost zien door een „klacht” in te dienen, noch rechten putten uit een gebrekkige nakoming.
- 8 Ook bestaat er **geen rechtstreeks verband en geen evenredige verhouding tussen de verrichting van de openbare dienst en de betaling van de bijdrage**. Volgens verzoekster is het conceptueel onmogelijk om de ontvangsten van de bijdrage te beschouwen als een tegenprestatie voor de verrichting van deze openbare dienst. De bijdrage wordt betaald voor het bezit van het toestel waarmee de uitzendingen kunnen worden ontvangen en hangt niet af van de vraag of en in hoeverre wordt gebruikgemaakt van deze openbare dienst, noch staat zij in verband met de werkelijk lasten die verzoekster draagt bij de verrichting van de publieke-omroepdienst.
- 9 Verzoekster wijst er ook op dat **het bedrag van de bijdrage onmogelijk kan worden beïnvloed**, noch door verrichter van de openbare dienst, noch door de belastingplichtige. Het bedrag wordt door de wetgever bepaald en het ligt vast, zodat het niet afhangt van een subjectieve beoordeling, van de mate waarin „wordt gebruikgemaakt” van de openbare dienst, of van de lasten die verzoekster moet dragen bij de nakoming van deze openbaredienstverplichting. Dat verzoekster het bedrag van de door haar geïnde bijdrage niet kan beïnvloeden en de hoogte ervan niet kan afstemmen op de openbaredienstverplichtingen die op haar rusten, impliceert dat er geen rechtstreeks verband kan bestaan tussen (i) de eventuele mogelijkheid voor de bezitter van het toestel om de uitzendingen van die omroep

te ontvangen en (ii) de economische weerspiegeling van het voordeel, de „waarde” of de prijs van deze openbare dienst, dan wel de tegenprestatie ervoor.

- 10 Gelet op een en ander is verzoekster van mening dat de omroepbijdrage moet worden gezien als een belasting, aangezien zij niet kan worden beschouwd als de tegenprestatie voor de verrichte dienst, die het voorwerp is van een horizontale verhouding tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst. Volgens haar moet integendeel worden uitgegaan van de publiekrechtelijke aard van de bijdrage. Met betrekking tot het verzoek om de aanvullende btw-aftrek betoogt verzoekster dat het bedrag van de aanvullende btw-aftrek slechts kan worden aangepast indien het bedrag van de tegenprestatie (de waarde van de tegenprestatie) kan worden vastgesteld. Het geschil draait in wezen rond de vraag of de omroepbijdrage (de waarde, het bedrag ervan) kan worden beschouwd als een tegenprestatie voor de door de verrichter verstrekte dienst.
- 11 Verweerster. Volgens verweerster vormen de omroepbijdragen een tegenprestatie voor de openbare dienst van radio-omroep. Zij verwijst naar de rechtspraak van het Hof van Justitie waarin de criteria zijn neergelegd om te bepalen of een handeling kan worden geacht in ruil voor een tegenprestatie te zijn verricht. Met betrekking tot de publieke radio-omroep betoogt zij dat 1) **het contractuele bestanddeel** daarin ligt dat de belastingplichtige, door een radio te kopen en de daarmee gepaarde gaande verplichting tot betaling van de bijdrage na te komen, de wil uitdrukt om de door verzoekster verrichte openbare dienst van radio-omroep te ontvangen, dat (2) aan de tweede voorwaarde is voldaan omdat er **mechanismen bestaan voor controle** van de openbare dienst van radio-omroep, welke controle gebeurt door de relevante toezichthouders, te weten de Rada pro rozhlasové a televizní vysílání (Raad voor de radio- en televisieomroep) en de Rada Českého rozhlasu (Tsjechische radioraad), en dat (3) de **omvang van het voordeel** voor de belastingplichtige niet objectief kan worden bepaald op basis van de specifieke kenmerken van de verrichte dienst. Dat de dienst in kwestie belastbaar is, blijkt volgens verweerster ook uit de aard van de tegenprestatie, die veeleer lijkt op een abonnement dan op een bijdrage met een uniform tarief. Uit deze overwegingen volgt dat er een direct verband bestaat tussen de bijdragen en de openbare dienst van radio-omroep. Voor verzoekster en de belastingplichtige heeft deze openbare dienst een subjectieve waarde en drukken de geïnde bijdragen de waarde uit van deze openbare dienst, die een bepaalde kwaliteit en een bepaalde inhoud heeft. Derhalve kunnen de radiobijdragen worden beschouwd als de tegenprestatie voor de door verzoekster verrichte openbare dienst van radio-omroep.
- 12 Verweerster stelt tevens dat indien de Nejvyšší správní soud tot de conclusie zou komen dat de radiobijdrage geen tegenprestatie is voor de verrichte dienst, de door verzoekster verstrekte openbare dienst van radio-omroep dan geen economische activiteit uitmaakt. De conclusie dat verzoekster een economische activiteit verricht voor een tegenprestatie die nul bedraagt, is volgens verweerster absurd en in strijd met de basisbeginselen van de btw. Om aanspraak te kunnen maken op

btw-aftek moet verzoekster voldoen aan de voorwaarden van § 72, lid 2, van de btw-wet, waarin is bepaald voor welke doeleinden de ontvangen belastbare goederenleveringen en diensten in een dergelijk geval moeten worden aangewend. Het verzoek om belastingaftek kan in beginsel niet worden toegewezen wanneer de belastbare goederenleveringen en diensten zijn gebruikt om niet-belastbare handelingen te verrichten.

- 13 De Městský soud. Deze rechterlijke instantie verwijst met betrekking tot de onderhavige zaak in het bijzonder naar het arrest (van het Hof van Justitie) Coöperatieve Aardappelenbewaarkaats (arrest van 5 februari 1981, 154/80, EU:C:1981:38), waarin voor het eerst drie fundamentele criteria werden geformuleerd op basis waarvan het in de voornoemde bepaling van de Zesde btw-richtlijn neergelegde begrip „diensten die onder bezwarende titel worden verricht” kan worden afgelijnd. Volgens dat arrest (1) moet er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaan tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde, (2) moet de tegenwaarde in geld kunnen worden uitgedrukt, en (3) moeten beide partijen bij de handeling een subjectieve waarde hebben toegekend aan de tegenprestatie.
- 14 In het licht van deze criteria concludeert de Městský soud dat de radiobijdragen van § 10, lid 1, van de wet op de Tsjechische radio-omroep, gelet op hun kenmerken, niet kunnen beschouwd als een „betaling” in de zin van de Zesde btw-richtlijn of een „tegenprestatie” in de zin van § 2, lid 1, onder b), van de btw-wet, aangezien deze bijdragen niet voldoen aan het vereiste dat een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de dienst en de ontvangen tegenprestatie, en evenmin aan het vereiste dat beide partijen bij de handeling een subjectieve waarde aan de tegenprestatie toekennen.
- 15 Naar het oordeel van de Městský soud speelt de vraag of radiobijdragen al dan niet belastbaar zijn en of de nationale wetgeving inzake belastingvrijstelling zonder recht op aftek een correcte omzetting vormt van de voorschriften van de Zesde btw-richtlijn, ook een rol in de procedure ter vermindering van verzoeksters aanspraak op belastingaftek krachtens § 72, lid 4, van de btw-wet. Op grond van § 76, lid 1, juncto § 72, lid 4, van de btw-wet, moet de verzoekende partij haar aanvraag tot belastingaftek verminderen in de mate dat zij belastbare diensten en goederenleveringen ontvangt die zij gebruikt voor het verrichten van handelingen waarvoor recht op aftek bestaat (§72, lid 2, van de btw-wet), maar tegelijk ook belastbare diensten en goederenleveringen ontvangt die zij gebruikt voor het verrichten van vrijgestelde handelingen waarvoor geen recht op belastingaftek bestaat (§ 75, lid 1, van de btw-wet). De aftek wordt verminderd op basis van een berekening die gebeurt aan de hand van de in § 76, lid 2, van die wet bedoelde coëfficiënt, die zowel rekening houdt met de waarde van de handelingen waarvoor wel recht op aftek bestaat als met die waarvoor geen recht op aftek bestaat. Aangezien er in dit geval twijfel bestaat over de vraag of en in hoeverre de activiteiten van de publieke radio-omroep belastbaar zijn, is de Městský soud het eens met verzoeksters opvatting dat de Tsjechische wettelijke regeling onduidelijk

is, voor zover § 51, lid 1, onder b), van de btw-wet niet zonder meer moet worden toegepast.

- 16 De Městský soud is van oordeel dat de belastingplichtige bij twijfel in het gelijk moet worden gesteld.

Onderzoek van de prejudiciële vraag van de Nejvyšší správní soud

- 17 Om het cassatieberoep te kunnen beslechten, moet worden uitgemaakt of het verrichten van radio-uitzendingen door een publieke omroep een dienst is die wordt verricht tegen betaling van bijdragen (tegenprestatie) en die is vrijgesteld van btw zonder dat recht op aftrek bestaat, dan wel of het om een niet-economische activiteit gaat waarover helemaal geen btw dient te worden voldaan. Hoewel de toepasselijke wettelijke regeling in beide gevallen bepaalt dat het aftrekbare bedrag van de voorbelasting moet worden verminderd, aangezien verzoekster belastbare goederenleveringen of diensten heeft ontvangen die zij zowel heeft gebruikt voor het verrichten van aan de btw onderworpen economische activiteiten (zoals reclameboodschappen en gesponsorde programma's uitzenden) als voor het verrichten van publieke-omroepdiensten in de strikte zin, die ofwel van btw zijn vrijgesteld ofwel helemaal niet belastbaar zijn, **is het mogelijk dat de methode ter vermindering van de btw-aftrek tot een ander resultaat leidt wanneer de belastingplichtige de ontvangen belastbare goederenleveringen en diensten gebruikt voor zijn eigen economische activiteiten én voor activiteiten die daar geen verband mee houden, dan wanneer de btw-aftrek wordt verminderd op basis van de coëfficiënt die zowel rekening houdt met de vrijgestelde als met de belaste handelingen. Bijgevolg dient in elk geval eerst te worden bepaald of de uitzendingen van de publieke radio binnen het Tsjechische grondgebied, die door middel van de hierboven beschreven bijdragen worden gefinancierd, kunnen worden beschouwd als de „verrichting van een dienst tegen betaling” in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde btw-richtlijn, die overeenkomstig artikel 13, A, lid 1, onder q), van die richtlijn moet worden vrijgesteld van de btw, dan wel of het om een niet-economische activiteit gaat, die helemaal niet aan de btw is onderworpen, en waarop de in de voormelde bepaling van de richtlijn bedoelde vrijstelling dus niet van toepassing is.**
- 18 Vóór de toetreding van Tsjechië tot de Europese Unie liet het Tsjechische recht er geen twijfel over bestaan dat de activiteiten van de publieke radio-omroep, met uitzondering van de uitzending van reclameboodschappen en gesponsorde programma's, vrijgesteld waren van btw. Overeenkomstig de vorige btw-wet (nr. 588/1992 Coll.) hoefde geen sprake te zijn van een tegenprestatie om een bepaalde handeling als een belastbare handeling aan te merken, en was radio- en televisieomroep uitdrukkelijk vermeld als een vrijgestelde handeling waarvoor geen recht op aftrek bestond.

- 19 De voorschriften van § 2, lid 1, onder b), en § 51, lid 1, onder b), juncto § 53 van de huidige btw-wet zijn uiteraard de omzetting in Tsjechisch recht van de overeenkomstige voorschriften van de artikelen 2, lid 1, onder c), en 13, A, lid 1, onder q), van de Zesde btw-richtlijn, en zij kunnen thans worden beschouwd als de uitvoering van de artikelen 2, lid 1, onder c), en 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke btw-stelsel (hierna: „richtlijn 2006/112”). Zij definiëren het voorwerp van de belasting als een dienst die in ruil voor een tegenprestatie wordt verricht en zij onttrekken de activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties, met uitzondering evenwel van de commerciële activiteiten, aan de werkingssfeer van de btw. De bedoelde voorschriften van nationaal recht moeten derhalve in overeenstemming met het Unierecht worden uitgelegd.
- 20 In Tsjechië blijkt duidelijk twijfel te bestaan over de vraag of de publieke radio-omroep, gelet op het feit dat hij overeenkomstig de hierboven aangehaalde wettelijke bepalingen hoofdzakelijk met radio-omroepbijdragen wordt gefinancierd, hoe dan ook wel een krachtens artikel 2, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn en/of artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 belastbare dienst verricht, of derhalve de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, onder q), van de Zesde btw-richtlijn en/of artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112 wel van toepassing is op de publieke radio-omroep in Tsjechië (en zo ja, in hoeverre) en of die bepaling van de richtlijn dus eigenlijk wel hoefde te worden omgezet in het btw-recht. (Een soortgelijke vraag rijst met betrekking tot de publieke televisie-omroep in Tsjechië, maar daar gaat de onderhavige zaak niet over).
- 21 Met betrekking tot deze vraag heeft de Nejvyšší správní soud reeds het volgende verklaard in zijn arrest van 24 juni 2010: „Om btw-vrijstelling voor een bepaalde handeling kan slechts worden verzocht indien de handeling belastbaar is. Indien een handeling niet onderworpen is aan de btw, kan zij er ook niet van worden vrijgesteld, aangezien geen vrijstelling kan worden verleend van niet-bestaande verplichtingen”.
- 22 Voor zover de Nejvyšší správní soud bekend is, heeft het Hof van Justitie nog geen uitspraak gedaan over de vraag of artikel 13, A, lid 1, onder q), van de Zesde btw-richtlijn [en/of artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112] rechtstreekse werking heeft.
- 23 Wel heeft het Hof van Justitie al betrekkelijk veel beslissingen gegeven in verband met artikel 2, punt 1, van de Zesde btw-richtlijn. In het bijzonder zij verwezen naar het bovengenoemde arrest Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats en naar de arresten Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120), Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619) en Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671).

- 24 In zijn arrest *Apple and Pear Development Council* is het Hof van Justitie ingegaan op de vraag of bijdragen die werden gestort aan een bij wet opgericht publiekrechtelijke orgaan voor de bevordering van de fruitteelt in Engeland en Wales, en tot betaling waarvan de telers wettelijk verplicht waren, een tegenprestatie vormden voor de dienst die bestond in de publieke ondersteuning van de fruitverkoop, marketing, enz. In de punten 15 en 16 van dat arrest heeft het Hof van Justitie het volgende geoordeeld: „er [bestaat] geen verband tussen de omvang van het voordeel dat individuele telers bij de dienstverlening van de Council hebben en het bedrag van de verplichte bijdragen die zij ingevolge de [wettelijke bepaling] moeten betalen. Die bijdragen worden niet als een contractuele, maar als een wettelijke verplichting opgelegd en kunnen als schuld aan de Council steeds van de individuele teler worden ingevorderd, ongeacht of deze al dan niet voordeel heeft bij een specifieke dienst van de Council. Hieruit volgt dat de aan de telers opgelegde verplichte bijdrage niet een tegenprestatie is die in rechtstreeks verband staat met de voordelen die voor de individuele telers voortvloeien uit de werkzaamheden van de Council. Onder die omstandigheden is de uitoefening van die werkzaamheden dus geen dienst welke onder bezwarende titel wordt verricht, in de zin van artikel 2, aanhef en punt 1, van de Zesde richtlijn.”
- 25 Evenzo meent de Nejvyšší správní soud dat in het onderhavige geval moeilijk een rechtstreeks verband kan worden ontwaard tussen de wettelijke verplichting van de individuele belastingplichtigen om radiobijdragen te betalen en een eventueel voordeel dat zij halen uit de diensten van de publieke omroep.
- 26 In de preambule van de wet op de omroepbijdragen worden deze bijdragen beschreven als een solidariteitsbetaling die het mogelijk maakt om de openbare dienst van radio- en televisieomroep te verrichten, met inbegrip van de diensten die niet rendabel zouden zijn voor commerciële omroepen.
- 27 De huidige wettelijke voorschriften inzake radiobijdragen in Tsjechië hebben de volgende fundamentele kenmerken:
- de verplichting tot betaling van de bijdrage en het bedrag ervan zijn wettelijk bepaald;
 - de bijdrage moet worden betaald voor toestellen waarmee technisch gezien radio-uitzendingen kunnen worden ontvangen;
 - de belastingplichtige is een natuurlijke of rechtspersoon die minstens een maand lang eigenaar of bezitter is van de radio of deze op een andere rechtsgrond mag gebruiken;
 - verzoekster mag de geïnde radiobijdragen uitsluitend gebruiken voor de nakoming van haar wettelijke verplichtingen;

- de wet verplicht de belastingplichtige om informatie te verstrekken en stelt een sanctieregeling in, die de belastingplichtige toeslagen oplegt indien hij zijn wettelijke verplichtingen niet nakomt.
- 28 Naar het oordeel van de Nejvyšší správní soud voldoen de radiobijdragen die in Tsjechië worden geïnd dus niet aan de door het Hof van Justitie in het arrest *Apple and Pear Development Council* geformuleerde criteria om te bepalen of handelingen zijn verricht in ruil voor een tegenprestatie.
- 29 Aangaande de uitlegging van artikel 2, punt 1, van de Zesde btw-richtlijn moet evenwel worden gewezen op de meest recente rechtspraak van het Hof van Justitie. In het arrest *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185) is het Hof ingegaan op de vraag of een soortgelijke bijdrage met een uniform tarief, die „op forfaitaire basis voor verzorging” wordt betaald door zorgverzekeraars aan instellingen voor de huisvesting van behoeftige ouderen, een tegenprestatie vormt voor de zorg die deze instellingen aan de klanten ervan aanbieden, en derhalve onderworpen is aan de btw.
- 30 In dat arrest heeft het Hof van Justitie allereerst verklaard dat „volgens artikel 2 van de Zesde richtlijn, waarin de werkingssfeer van de btw is gedefinieerd, de ‚diensten, welke [...] onder bezwarende titel worden verricht’ aan de btw zijn onderworpen en dat het vaste rechtspraak van het Hof is dat een dienst enkel ‚onder bezwarende titel’ in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn wordt verricht, en dus enkel **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 voor de aan de ontvanger verleende dienst**” en heeft het vervolgens geconcludeerd dat het in die zaak aan de orde zijnde „zorgforfait” de tegenprestatie was voor de zorg die een instelling voor de huisvesting van afhankelijke ouderen onder bezwarende titel aan zijn bewoners verstrekke en uit dien hoofde dus binnen de werkingssfeer van de btw viel.
- 31 Voorts moet worden gewezen op de volgende rechtsoverwegingen van dat arrest:
- „32 Vastgesteld moet worden dat het door de nationale zorgverzekering aan de IHAO’s betaalde ‚zorgforfait’ dat in het hoofdgeding aan de orde is, door de IHAO’s wordt ontvangen als tegenprestatie voor de zorg die zij volgens verschillende formules verstrekken aan hun bewoners.
- [...]
- 35 Het feit dat in het hoofdgeding de directe begunstigde van de aan de orde zijnde dienstverrichtingen niet de nationale zorgverzekering is die het forfait betaalt, maar de verzekerde, is niet van dien aard, in tegenstelling tot wat *Le Rayon d'Or* betoogt, dat dit het directe

verband tussen de dienstverrichting en de ontvangen tegenprestatie verbreekt.

- 36 Tot slot volgt uit de rechtspraak van het Hof dat wanneer, zoals in het hoofdgeding, de dienstverrichting er met name door wordt gekenmerkt dat de dienstverrichter permanent ter beschikking staat om waar nodig diensten ten behoeve van de bewoners te verrichten, **het niet noodzakelijk is dat wordt aangetoond dat een betaling betrekking heeft op geïndividualiseerde en eenmalige zorg waaraan de bewoners nood hebben, om het bestaan te erkennen van een rechtstreeks verband tussen die verrichting en de tegenprestatie die daarvoor wordt ontvangen** (zie in die zin arrest Kennemer Golf, EU:C:2002:200, punt 40).
- 37 Derhalve is de omstandigheid dat de zorg die in het hoofdgeding aan de bewoners wordt verstrekt, niet van tevoren is bepaald en ook niet is geïndividualiseerd, en dat **de vergoeding in de vorm van een forfait wordt betaald, evenmin van dien aard dat daardoor het directe verband wordt tenietgedaan tussen de verrichte diensten en de tegenprestatie die daarvoor wordt ontvangen, waarvan het bedrag van tevoren wordt bepaald volgens duidelijk afgebakende criteria.**”
- 32 De omstandigheden van die zaak verschillen weliswaar duidelijk van die van de onderhavige zaak, maar zij roepen wel de vraag op of de specifieke aard van de publieke-omroepactiviteit niet eveneens tot een bijzondere uitlegging noopt en of de wetgever van de toenmalige Gemeenschap niet in die richting dacht toen hij artikel 13, A, lid 1, onder q), instelde. Zoals de Europese Commissie heeft betoogd, zijn publieke omroepen vanouds steeds gratis te ontvangen geweest, om ervoor te zorgen dat de burgers zo goed mogelijk werden geïnformeerd, en kan van een rechtstreekse tegenprestatie voor een bepaalde publieke-omroepdienst slechts sprake zijn in uitzonderlijke omstandigheden (zie de mededeling van de Commissie betreffende de toepassing van de regels inzake staatssteun op de publieke omroep van 27 oktober 2009, 2009/C 257/01, punt 83).
- 33 Uit de studie „VAT in the public sector and exemptions in the public interest” van Copenhagen Economics, die op 10 januari 2013 is gepubliceerd en die via http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector_exemptions_en.pdf te raadplegen is, en in het bijzonder uit de bladzijden 91 tot en met 93 daarvan blijkt dat de praktijken van de individuele lidstaten op dit gebied uiteenlopen. In bepaalde lidstaten worden de activiteiten van de publieke omroep niet-belastbaar geacht (te weten in Estland, Italië, Duitsland, Polen, Griekenland, Spanje en het Verenigd Koninkrijk). In andere lidstaten zijn zij wel belastbaar en worden zij ofwel belast tegen het volle of een verminderd tarief (te weten in België, Denemarken, Finland, Frankrijk,

Ierland, Letland, Portugal en Oostenrijk) ofwel vrijgesteld van belasting (in de overige lidstaten).

- 34 Gelet op de situatie in Tsjechië, is de verwijzende rechter van mening dat er in deze lidstaat geen **rechtstreeks verband** bestaat **tussen de diensten die de publieke radio-omroep verricht en de betaalde bijdragen**, en dat de publieke-omroepdienst die de Tsjechische radio-omroep in Tsjechië verzorgt geen aan btw onderworpen handeling is. Indien dit inderdaad zo is, dan was artikel 13, A, van de Zesde btw-richtlijn niet van toepassing in het kwestieuze belastingtijdvak en is artikel 132, lid 1, onder q), van richtlijn 2006/112 niet van toepassing in latere belastingtijdvakken.
- 35 Indien het Hof van Justitie tot diezelfde conclusie komt, dan moeten de door verzoekster verrichte diensten van publieke radio-omroep naar het oordeel van de verwijzende rechter worden aangemerkt als een niet-economische activiteit die niet aan de belasting is onderworpen, en dus niet als een van belasting vrijgestelde dienst waarvoor geen recht op aftrek bestaat. De verwijzende rechter baseert zich voor dat oordeel op de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie, volgens welke een dienstverrichting waarvoor geen tegenprestatie wordt betaald, niet als een „economische activiteit” kan worden aangemerkt in de zin van de artikelen 2, punt 1, en 4, leden 1 en 2, van de Zesde btw-richtlijn (zie arrest van 1 april 1982, Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121, punten 9-11, en de reeds aangehaalde arresten SPÖ Landesorganisation Kärnten, punten 14-26, en Commissie/Finland, punten 43-51).
- 36 In dat geval kan verzoeksters verzoek om aftrek van voorbelasting niet worden beperkt op grond van § 72, lid 4, juncto § 76 van de btw-wet, maar moet § 72, lid 5, van die wet worden toegepast, volgens welke bepaling een belastingplichtige die de ontvangen belastbare goederenleveringen of diensten zowel gebruikt voor zijn economische activiteit als voor doeleinden die daar geen verband mee houden, slechts een bedrag mag aftrekken dat evenredig is aan de mate waarin hij de betrokken goederenleveringen of diensten voor economische doeleinden heeft gebruikt. Aangezien de Zesde btw-richtlijn geen methoden of criteria bevat ter bepaling van het aftrekbare bedrag in gevallen waarin de belastingplichtige de ontvangen belastbare goederenleveringen of diensten gebruikt voor de verrichting van zijn economische activiteiten én voor doeleinden die daar geen verband mee houden, verwijst de Nejvyšší správní soud in dit verband in het bijzonder naar het arrest Securenta van het Hof van Justitie (C-437/06, EU:C:2008:166, punten 37-38).