

Rechtssache C-21/20

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

17. Januar 2020

Vorlegendes Gericht:

Administrativen sad Sofia-grad (Bulgarien)

Datum der Vorlageentscheidung:

31. Dezember 2019

Klägerin:

Balgarska natsionalna televizija

Beklagter:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Zentralno upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite (NAP)

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Recht des öffentlich-rechtlichen Fernsehsenders auf Vorsteuerabzug hinsichtlich der Mehrwertsteuer für die von ihm angebotenen Dienstleistungen.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Auslegung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 25 Buchst. c, Art. 132 Abs. 1 Buchst. q und Art. 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gemäß Art. 267 Abs. 1 Buchst. b AEUV.

Vorlagefragen

Das vorlegende Gericht stellt folgende Vorlagefragen:

- 1) Kann die Erbringung audiovisueller Mediendienste an die Zuschauer durch das öffentlich-rechtliche Fernsehen als gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/E[G] gelten, wenn sie durch den Staat in Form von Zuschüssen finanziert wird, wobei die Zuschauer keine Gebühren für die Ausstrahlung entrichten, oder stellt sie keine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung im Sinne dieser Vorschrift dar und fällt nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie?
- 2) Sofern die Antwort lautet, dass die audiovisuellen Mediendienste an die Zuschauer des öffentlich-rechtlichen Fernsehens in den Geltungsbereich von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/E[G] fallen, ist dann davon auszugehen, dass es sich um befreite Lieferungen im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie handelt und ist eine nationale Regelung zulässig, die diese Tätigkeit allein aufgrund der erhaltenen Zahlung aus dem Staatshaushalt befreit, die das öffentlich-rechtliche Fernsehen erhält, ungeachtet dessen, ob diese Tätigkeit auch gewerblichen Charakter hat?
- 3) Ist gemäß Art. 168 der Richtlinie 2006/112/E[G] eine Praxis zulässig, die das Recht auf Vorsteuerabzug für Einkäufe nicht allein von der Verwendung der Einkäufe (für steuerbare oder nicht steuerbare Tätigkeit), sondern auch von der Art der Finanzierung dieser Einkäufe, nämlich zum einen aus eigenen Einkünften (Werbedienstleistungen u. a.), und zum anderen aus staatlicher Subventionierung, abhängig macht, und die das Recht auf den vollen Vorsteuerabzug nur für die aus eigenen Einkünften finanzierten Einkäufe und nicht für die durch die staatlichen Zuschüsse finanzierten zugesteht, wobei deren Abgrenzung gefordert wird?
- 4) Sofern angenommen wird, dass die Tätigkeit des öffentlich-rechtlichen Fernsehens aus steuerbaren und befreiten Lieferungen besteht und unter Berücksichtigung ihrer gemischten Finanzierung: Welchen Umfang hat das Recht auf Vorsteuerabzug bei diesen Einkäufen und welche Kriterien sind für dessen Bestimmung anzuwenden[?]

Unionsrechtliche Vorschriften und Rechtsprechung

Art. 2 Abs. 1 Buchst. a, Art. 25 Buchst. c, Art. 132 Abs. 1 Buchst. q, Art. 168 und Art. 173 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, 2006, S. 1; im Folgenden: die Richtlinie).

Urteil des Gerichtshofs vom 27. März 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, Rn. 30 und 34.

Urteil des Gerichtshofs vom 22. Juni 2016, *Odvolací finanční ředitelství*, C-11/15, EU:C:2016:470, Rn. 32.

Nationale Rechtsvorschriften

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS):

„Art. 2 Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. jede entgeltliche, steuerbare Lieferung eines Gegenstands oder Erbringung einer Dienstleistung;

...

Art. 3 (1) Steuerpflichtiger ist jede Person, die eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, unabhängig von den Zwecken und den Ergebnissen dieser Tätigkeit.

...

(5) Nicht steuerpflichtige Personen sind der Staat, die staatlichen und kommunalen Behörden für alle Tätigkeiten und Lieferungen, die sie im Rahmen der staatlichen oder kommunalen öffentlichen Gewalt ausüben bzw. erbringen, einschließlich der Fälle, in denen sie Gebühren, Beiträge oder Abgaben für diese Tätigkeiten oder Lieferungen erheben. Davon ausgenommen sind:

1. folgende Tätigkeiten oder Lieferungen:

n) Rundfunk- und Fernsehtätigkeit mit gewerblichem Charakter;

(6) Ein Steuerpflichtiger, der auch befreite Lieferungen und/oder Lieferungen oder Dienstleistungen außerhalb der selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit bewirkt bzw. erbringt, sowie eine nicht steuerpflichtige juristische Person, die für die Zwecke der Mehrwertsteuer registriert ist, sind in Bezug auf alle erhaltenen Dienstleistungen steuerpflichtig.

...

Art. 8. Dienstleistung im Sinne dieses Gesetzes ist alles, was einen Wert hat und sich von einem Gegenstand sowie vom Umlaufgeld und von Fremdwährungen, die als Zahlungsmittel verwendet werden, unterscheidet.

...

Art. 42. Befreite Lieferungen sind:

2. die Tätigkeit des Balgarsko natsionalno radio (Bulgarischer Nationalrundfunk), des Balgarska natsionalna televizija (Bulgarisches Nationalfernsehen) und der Balgarska telegrafna agentsia (Bulgarische Nachrichtenagentur), für die diese Zahlungen aus dem Staatshaushalt erhalten.

...

Art. 69 (1) Werden die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke von steuerbaren Lieferungen verwendet, die von einer für die Zwecke der Mehrwertsteuer registrierten Person getätigt werden, ist diese Person berechtigt, Folgendes abzuziehen:

1. die Steuer auf die Gegenstände und Dienstleistungen, die ihr vom Lieferer oder Dienstleistungserbringer – eine ebenfalls nach diesem Gesetz registrierte Person – geliefert oder erbracht wurden bzw. geliefert oder erbracht werden;

...

Art. 73. (1) Die registrierte Person hat das Recht auf teilweisen Vorsteuerabzug hinsichtlich der Gegenstände oder Lieferungen, die sowohl für Lieferungen, für die die Person ein Recht auf Vorsteuerabzug hat als auch für Lieferungen oder Tätigkeiten, für die die Person kein solches Recht hat, verwendet werden.“

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Gegenstand der Anfechtung ist ein Steuerprüfungsbescheid vom 14. Dezember 2016, der von der Steuerbehörde erlassen und mit Entscheidung des Direktor na direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Zentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer- und Sozialversicherungspraxis“ Sofia bei der Zentralverwaltung der Nationalen Agentur für Einnahmen) vom 27. Februar 2017 bestätigt wurde. Gegen den mit dieser Entscheidung bestätigten Bescheid wurde Klage erhoben, auf die das Verfahren beim Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht Sofia) eingeleitet wurde.
- 2 Der Steuerprüfungsbescheid wurde nach einer gemäß dem ZDDS erfolgten Steuerprüfung beim Balgarska natsionalna televizija (Bulgarisches Nationalfernsehen, im Folgenden: BNT) erlassen. Gegen das BNT wurden für den Zeitraum vom 1. September 2015 bis zum 31. März 2016 eine Mehrwertsteuerschuld in einer Gesamthöhe von 1 568 037,04 Leva und Zinsen für den Zeitraum vom 15. Oktober 2015 bis zum 14. Dezember 2016 in einer Gesamthöhe von 144 138,74 Leva festgesetzt. Diese Steuerschuld ergab sich aus der nach der Steuerprüfung erfolgten Berichtigung der vom BNT erklärten Ergebnisse für die genannten Steuerzeiträume, wobei die Steuerprüfung für die angegebenen Lieferungen, für die das BNT einen vollen Vorsteuerabzug vorgenommen hatte, einen teilweisen Vorsteuerabzug anerkannte.
- 3 Das BNT ist eine juristische Person, ein nationaler öffentlich-rechtlicher Anbieter von audiovisuellen Mediendiensten nach Art. 6 Abs. 3 des Zakon za radioto i televiziata (Gesetz über den Rundfunk und das Fernsehen, im Folgenden: ZRT).

- 4 Das BNT erhält von den Zuschauern kein Entgelt für die Ausstrahlung des Fernsehprogramms. Seine Tätigkeit wird gemäß Art. 70 Abs. 3 ZRT zum Teil durch einen Zuschuss aus dem Staatshaushalt, durch eigene Einkünfte aus Werbung und Sponsoring u. a. finanziert. Der Zuschuss aus dem Staatshaushalt ist für die Vorbereitung, Erstellung und Ausstrahlung von Programmen vorgesehen und wird aufgrund einer vom Ministerrat festgesetzten Pauschale pro Programmstunde bestimmt.
- 5 Das BNT ist mit Wirkung vom 28. Dezember 1998 gemäß dem ZDDS registriert. Bis März 2015 nahm das Fernsehen einen teilweisen Vorsteuerabzug für alle seine Einkäufe vor. Nach Erstellung einer Analyse im März 2015 entschied das BNT, dass die Ausstrahlungstätigkeit keine befreite Lieferung an die Zuschauer sei und begann anschließend, die Methode der direkten Zuweisung anzuwenden. Nach Ansicht von BNT steht ihm der volle Vorsteuerabzug in Bezug auf die für seine gewerbliche Tätigkeit verwendeten Einkäufe zu. Dagegen stehe ihm der teilweise Vorsteuerabzug in Bezug auf die Einkäufe zu, die gleichzeitig für Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter und für Tätigkeiten, deren Charakter nicht ausschließlich gewerblich sei, verwendet würden.
- 6 Im angefochtenen Steuerprüfungsbescheid haben die Steuerprüfungsbehörden entschieden, dass das BNT sowohl steuerbare Lieferungen, nämlich Werbetätigkeit, als auch befreite Lieferungen, nämlich Ausstrahlung von Programmen, erbringe und dass bei der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht eindeutig festgestellt werden könne, ob der Einkauf nur mit einer befreiten Lieferung oder nur mit einer steuerbaren Lieferung zusammenhänge. Aufgrund dessen wurde bei der Steuerprüfung die Berichtigung vorgenommen, wobei für die Lieferungen, für die das BNT den vollen Vorsteuerabzug vorgenommen hatte, ein Recht auf teilweisen Vorsteuerabzug anerkannt wurde und die Erstattung der geltend gemachten Steuer in Höhe von 1 568 037,04 Leva für den Zeitraum von September 2015 bis Februar 2016 abgelehnt wurde.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 7 Die Klägerin hält den Steuerprüfungsbescheid für rechtswidrig.
- 8 Nach Ansicht des BNT stellt die Ausstrahlung seines Programms keine Dienstleistung dar, da es an einer Rechtsbeziehung zwischen ihm und den Zuschauern fehle. Auch fehle es an der Entgeltlichkeit, da der Zuschuss aus dem Staatshaushalt keine Gegenleistung für eine Dienstleistung darstelle. Das BNT übe nur eine einzige Tätigkeit im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer aus, nämlich den Verkauf von Werbezeit.
- 9 Das BNT ist der Ansicht, dass die Vorschriften über die Anwendung des teilweisen Vorsteuerabzugs nicht anwendbar seien, da dieser Mechanismus nur dann gelte, wenn die steuerpflichtige Person nicht unterscheiden könne, welche Einkäufe für befreite und welche für steuerbare Lieferungen verwendet würden, also dann, wenn das Prinzip der direkten Zuweisung keine Anwendung finden

könne. Im März 2015 habe das BNT allerdings mit der Anwendung der Methode der direkten Zuweisung begonnen, indem es isoliert für jeden Einkauf prüfe, ob dieser für eine Tätigkeit mit gewerblichem Charakter vorgesehen sei oder verwendet werden könne oder für eine Tätigkeit, die in der Erfüllung der öffentlich-rechtlichen Aufgabe liege.

- 10 Das BNT führt aus, dass sich der Beklagte auf die nicht in das nationale Recht umgesetzte Vorschrift der Richtlinie, nämlich auf Art. 25 Buchst. c berufe. Der Staat und seine Behörden dürften sich jedoch nicht auf die unmittelbare Wirkung von Vorschriften der Richtlinie berufen und keine Rechte aus den nicht in das nationale Recht eingeführten Bestimmungen ableiten.
- 11 Zudem setze Art. 42 Nr. 2 des ZDDS, der vorsehe, dass die Tätigkeit des BNT, für die dieser eine Zahlung aus dem Staatshaushalt erhalte eine befreite Lieferung darstelle, die Vorschriften der Richtlinie fehlerhaft um, da die Vorschriften der Richtlinie, im Gegensatz zu Art. 42 Nr. 2 die „Tätigkeiten öffentlicher Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“ als befreite Lieferungen qualifizierten. Somit werde in der Praxis die Art der Finanzierung der Tätigkeit und nicht ihr gewerblicher Charakter als Kriterium für die Steuerbarkeit anerkannt. Infolgedessen werde eine Tätigkeit, die zwar bezuschusst werde, aber einen vollständig gewerblichen Charakter aufweise, vom bulgarischen Gesetz fälschlicherweise als befreit behandelt. Dies versetze das BNT in eine ungünstigere Position als die gewerblichen Medien, deren gewerbliche Tätigkeit steuerbar sei und verletze den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dessen Hauptzweck die gleichartige Besteuerung von Lieferungen mit gleichem Charakter sei.
- 12 Aus dem Expertengutachten gehe hervor, welche Tätigkeiten des BNT gewerblichen Charakter aufwiesen, daher sei der Fernsehsender für die unmittelbar mit ihnen zusammenhängenden Einkäufe zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.
- 13 Schließlich beanstandet das BNT den Standpunkt des Beklagten, dass das BNT zum vollen Vorsteuerabzug hinsichtlich der für ihre wirtschaftliche Tätigkeit vorgesehenen eingekauften Gegenstände und Dienstleistungen nur dann berechtigt sei, wenn der Einkauf vollständig durch Werbeeinnahmen oder durch andere aus einer gewerblichen Tätigkeit stammende Einnahmen finanziert sei. Die Praxis der Steuerverwaltung, die zusätzliche Voraussetzungen für die Geltendmachung der gesetzlich verankerten Rechte schaffe, widerspreche dem Gesetz und der Rechtsprechung des Gerichtshofs.
- 14 Der Beklagte hält den Steuerprüfungsbescheid für nicht gesetzes- oder unionsrechtswidrig.
- 15 Die Schlussfolgerungen der Steuerbehörden, dass das BNT hinsichtlich der erhaltenen Lieferungen von Gegenständen und Leistungen, die sowohl für steuerbare als auch für befreite Lieferungen verwendet würden, einen teilweisen

Vorsteuerabzug gemäß Art. 73 des ZDDS vorzunehmen habe, seien begründet. Der Anspruch der überprüften Person auf einen vollen Vorsteuerabzug hinsichtlich des Kaufs von Rechten für die Ausstrahlung von Sendungen sei unbegründet, da diese Person nicht bewiesen habe, dass die Käufe vollständig durch Werbeeinnahmen und nicht aus staatlichen Zuschüssen finanziert seien. Die erhaltenen staatlichen Zuschüsse, die nach Ansicht des Beklagten eine befreite Lieferung im Sinne des Art. 42 Nr. 2 des ZDDS darstellen, überstiegen die aus steuerbaren Lieferungen erzielten Einnahmen um ein Mehrfaches.

- 16 Da das BNT die Einkäufe nicht nach der Art ihrer Finanzierung einzeln verbuche, gibt es nach Ansicht des Beklagten keine Möglichkeit, die Einkäufe, die durch staatliche Zuschüsse finanziert worden seien, von denen abzugrenzen, die durch Einnahmen aus Werbedienstleistungen finanziert worden seien. Genau aus diesem Grund sei die Anerkennung lediglich des Rechts auf einen teilweisen Vorsteuerabzug hinsichtlich der getätigten Käufe von Ausstrahlungsrechten durch den Steuerprüfungsbescheid rechtmäßig.
- 17 Nachdem das BNT nicht bewiesen habe, dass es im Lauf der Vorbereitung, der Erstellung und der Ausstrahlung einer Sendung nur Mittel verwendet habe, die aus dem Verkauf von Werbezeit und nicht aus staatlichen Zuschüssen stammen, sei das BNT lediglich zum teilweisen Vorsteuerabzug für die getätigten Käufe von Gegenständen oder Dienstleistungen, die für nachfolgende steuerbare Lieferungen verwendet würden, berechtigt.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 18 Das vorliegende Gericht weist darauf hin, dass sich der Streit zwischen den Parteien darauf richtet, ob die Tätigkeit des BNT als öffentlich-rechtlicher Anbieter, dem durch den ZRT spezifische Aufgaben zugewiesen sind, vom Geltungsbereich des ZDDS ausgenommen ist (wie die Klägerin behauptet) oder eine entgeltliche, jedoch befreite Lieferung im Sinne des ZDDS darstellt (wie der Beklagte meint). Darüber hinaus streiten die Parteien darüber, ob die Vorschrift des Art. 73 ZDDS, die das Recht auf einen teilweisen Vorsteuerabzug vorsieht, hinsichtlich aller erhaltenen Lieferungen anzuwenden ist, weil die Einkäufe nicht nach der Art ihrer Finanzierung abgegrenzt wurden (so die Ansicht des Beklagten) oder ob für Lieferungen, die für gewerbliche Tätigkeiten, die Einnahmen generieren, zu verwenden sind, der volle Vorsteuerabzug anzuerkennen ist, während für Einkäufe, die nicht vollständig dieser gewerblichen Tätigkeit dienen, ein teilweiser Vorsteuerabzug anzuerkennen ist (so die Meinung der Klägerin).
- 19 Das vorliegende Gericht verweist auf die Rechtsprechung bulgarischer Gerichte zu einem älteren Steuerprüfungsbescheid für das BNT nach dem ZDDS, die sich dem Standpunkt des Beklagten in diesem Rechtsstreit zur Ablehnung eines vollen und der Anerkennung lediglich eines teilweisen Vorsteuerabzugs angeschlossen hat und nach der die Vorschriften, um deren Auslegung vorliegend ersucht wird, eindeutig sind und keine Zweifel hervorrufen.

- 20 Mit Urteil vom 23. April 2018 stellte der Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, im Folgenden: VAS) der Republik Bulgarien fest, dass die Tätigkeit des BNT trotz seiner spezifischen Aufgaben als öffentlich-rechtlicher Anbieter gemäß dem ZRT in den Geltungsbereich des ZDDS falle und der Mehrwertsteuer unterliege. Gemäß Art. 25 Buchst. c der Richtlinie umfasse der Begriff „Dienstleistung“ auch die Erbringung einer Dienstleistung kraft Gesetzes. Obwohl die zitierte Vorschrift nicht in bulgarisches Recht umgesetzt wurde, vertrat der VAS die Auffassung, dass der Grundsatz der unmittelbaren Wirkung der Richtlinie gelte. In diesem Sinne sei aus dem Umstand, dass eine steuerpflichtige Person eine Tätigkeit ausübe, die in der Erfüllung von durch Gesetz auferlegten und geregelten Aufgaben zur Erreichung eines im Allgemeininteresse liegenden Zieles bestehe, nicht zu folgern, dass diese Tätigkeit nicht als Lieferung einer Dienstleistung nach dem ZDDS gelte.
- 21 Das Rechtsverhältnis zwischen dem Anbieter der Dienstleistung und deren Empfänger beruht nach Ansicht des VAS auf den an den entsprechenden Anbieter gesetzlich delegierten Verpflichtungen zur Erbringung von Dienstleistungen im Allgemeininteresse.
- 22 Unter Bezugnahme auf die Rn. 30 und 34 des Urteils des Gerichtshofs in der Rechtssache C-151/13 entschied der VAS, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den vom BNT getätigten Lieferungen an die Zuschauer und der in Form von Zuschüssen empfangenen Gegenleistung des Staates bestehe. Der VAS nahm an, es sei nicht erforderlich, dass die Gegenleistung für die Dienstleistung unmittelbar von den Empfängern der Dienstleistung erbracht werde, sie könne auch von einer dritten Person oder – wie hier – vom Staat erbracht werden.
- 23 Der VAS hielt das Urteil in der Rechtssache C-11/15 für nicht vergleichbar, da es sich in der Rechtssache vor dem VAS um staatliche Zuschüsse im unmittelbaren Zusammenhang mit der Erbringung von Dienstleistungen gehandelt habe, die das BNT als öffentlich-rechtlicher Anbieter tätige und deren Höhe nach klar definierten Kriterien im Voraus bestimmt werde.
- 24 Die Rüge, dass Art. 42 Nr. 2 ZDDS Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie nicht richtig umsetze, hielt der VAS für unbegründet, da mit der Bestimmung, dass diejenige Tätigkeit des BNT, für die Zahlungen aus dem Staatshaushalt erfolgen, als befreite Lieferung zu behandeln sei, das Ziel der Richtlinie, nur die von den öffentlich-rechtlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten ausgeübten Tätigkeiten ohne gewerblichen Charakter als befreite Lieferungen zu behandeln, erreicht sei.
- 25 Der VAS entschied, das BNT habe nur dann das Recht auf einen vollen Vorsteuerabzug, wenn es beweise, dass bestimmte von ihm getätigte, für seine gewerbliche Tätigkeit vorgesehene Einkäufe vollständig durch Werbe- oder andere mit der Sendetätigkeit zusammenhängende Einnahmen und nicht durch die zugeflossenen staatlichen Zuschüsse finanziert seien. In diesem Sinne betonte der VAS, dass die durch den Verkauf von Werbezeit generierten Mittel die Ausgaben für den Ankauf von Programmprodukten, nämlich Filmen u. a., die in einem der

BNT-Programme ausgestrahlt wurden, decken müssten und dass das BNT keine analytische Verrechnung im Einzelnen darüber führe, welcher Teil der Ausgaben des Fernsehsenders von den staatlichen Zuschüssen und welcher Teil vom Verkauf von Werbezeit getragen werde.

- 26 Das vorlegende Gericht merkt an, dass der dem Urteil in der Rechtssache C-11/15 zugrunde liegende Sachverhalt tatsächlich etwas anders liegt, da der Tschechische Rundfunk Gebühren von den Hörern einnahm, während das BNT als öffentlich-rechtliches Fernsehen Zuschüsse aus dem Staatshaushalt erhält, ein Umstand, der nicht Gegenstand der Prüfung in der o.g. Rechtssache war. Im Gegensatz zu der Rechtssache C-151/2013 fehlt im Ausgangsverfahren ein so deutlicher Zusammenhang wie zwischen der dort in Rede stehenden „Pflegepauschale“ und den erbrachten Dienstleistungen.
- 27 Aus diesem Grund nimmt das vorlegende Gericht an, dass es für die Entscheidung im Ausgangsverfahren von wesentlicher Bedeutung ist, die Frage zu klären, ob die Ausstrahlung von Sendungen durch das nationale öffentlich-rechtliche Fernsehen (BNT) aufgrund seiner staatlichen Subventionierung eine im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie „entgeltlich erbrachte“, aber von der Mehrwertsteuer im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie befreite Leistung darstellt oder ob diese Art der Tätigkeit keine steuerbare Lieferung darstellt, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie fällt.
- 28 Insofern genügt zum einen der Hinweis, dass die Vorschrift des Art. 132 Abs. 1 Buchst. q zwar die Steuerbefreiung von „Tätigkeiten öffentlicher Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“ vorsieht, jedoch nur unter der Bedingung anwendbar ist, dass diese Tätigkeiten im Sinne von Art. 2 der Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen und zum anderen, dass sie nicht so ausgelegt werden kann, dass der Anwendungsbereich dieser Richtlinie, wie er in Art. 2 definiert ist, erweitert würde (entsprechend der Begründung in Rn. 32 des Urteils des Gerichtshofs in der Rechtssache C-11/15).
- 29 Ebenso wichtig ist es im Licht der Auslegung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und von Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie zu klären, ob die Tätigkeit des öffentlich-rechtlichen Fernsehens hinsichtlich der Erbringung von audiovisuellen Dienstleistungen an die Zuschauer eine befreite Erbringung einer Dienstleistung im Sinne des ZDDS ist, ob die Zuschüsse, die der nationalen Fernsehanstalt aus dem Staatshaushalt gezahlt werden, eine Gegenleistung darstellen und entsprechend, ob BNT trotz der spezifischen Aufgaben als öffentlich-rechtlicher Anbieter in Zusammenhang mit dieser Tätigkeit in den Geltungsbereich des ZDDS fällt und der Mehrwertsteuer unterliegt.
- 30 Das vorlegende Gericht betont, dass die Feststellung, ob die Fernsehtätigkeit von BNT, nämlich audiovisuelle Mediendienste, deren Empfänger alle bulgarischen Bürger sind, die Erbringung einer Dienstleistung nach dem ZDDS darstellt, zur Klärung der Frage beiträgt, ob diese Tätigkeit bei der Prüfung des Vorsteuerabzugsrechts hinsichtlich der steuerbaren Lieferungen, deren Empfänger

die Klägerin ist, zu berücksichtigen ist. Wenn angenommen wird, dass die Tätigkeit des öffentlich-rechtlichen Fernsehens von gemischter Natur ist und sowohl befreite Lieferungen (Ausstrahlung von Fernsehsendungen) als auch steuerbare Lieferungen (gewerbliche Werbung) umfasst, fragt sich das vorlegende Gericht, ob angenommen werden muss, dass dem Abzug nur der Teil der auf erhaltene Lieferungen gezahlten Mehrwertsteuer unterliegt, der als mit der gewerblichen Tätigkeit des öffentlich-rechtlichen Fernsehens zusammenhängend gelten kann. Das vorlegende Gericht möchte auch wissen, welche Kriterien für die Bestimmung des Vorsteuerabzugsrechts anzuwenden wären, sollte der gemischte Charakter der Tätigkeiten des öffentlich-rechtlichen Fernsehens bestätigt werden.

- 31 Schließlich weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass es trotz der angeführten nationalen Rechtsprechung Zweifel bezüglich des Umfangs der Vorschriften der Art. 2, 132 und 168 der Richtlinie im Hinblick auf die Tätigkeit von BNT hat, wobei es die Auslegung dieser Vorschriften für erforderlich hält, um über die anhängige Klage entscheiden zu können.