ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
YVES BOT
της 29ης Σεπτεμβρίου 2016[1]

**Υπόθεση C-592/15**

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**
**κατά**
**British Film Institute**
**{αίτηση του Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Εφετείου (Αγγλία και Ουαλία) (πολιτικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο]**

**για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως}**

«Φόρος προστιθεμένης αξίας — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ — Άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ' — Απαλλαγές ορισμένων παροχών υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα — Διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών ως προς τις υπηρεσίες πολιτιστικού χαρακτήρα που μπορούν να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής»

1. Στην παρούσα υπόθεση το Δικαστήριο καλείται να διευκρινίσει το περιεχόμενο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ[2]. Η διάταξη αυτή προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν «ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρος καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρος αναγνωρισμένους από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος».

2. Το αιτούν δικαστήριο, το Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Εφετείο (Αγγλία και Ουαλία) (πολιτικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο], διερωτάται αν η διάταξη αυτή αφήνει στα κράτη μέλη κάποια διακριτική ευχέρεια ως προς την επιλογή των παροχών υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα που μπορούν να τυγχάνουν μιας τέτοιας απαλλαγής. Ερωτά επίσης αν η εν λόγω διάταξη έχει άμεσο αποτέλεσμα και αν οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν, επομένως, να την επικαλούνται άμεσα ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, όταν το οικείο κράτος μέλος δεν έχει προβεί εμπροθέσμως στη μεταφορά της έκτης οδηγίας στο εθνικό δίκαιο.

3. Με τις παρούσες προτάσεις θα εξηγήσω τους λόγους για τους οποίος εκτιμώ ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι με τη φράση «ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρος» αφήνει στα κράτη μέλη τη μέριμνα να καθορίζουν ποιες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα μπορούν να απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ). Θα διευκρινίσω ότι εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο των επίμαχων παροχών υπηρεσιών, αν ο αποκλεισμός του εφεσίβλητου της κύριας δίκης, του British Film Institute, από το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως έχει τροποποιηθεί με την οδηγία 92/77/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992 (ΕΕ 1992, L 316, σ. 1) (στο εξής: έκτη οδηγία).

ΦΠΑ συνάδει προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και, ιδίως, αν συνεπάγεται ή όχι παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχείρισης σε σχέση με άλλους επιχειρηματίες που πραγματοποιούν τις ίδιες παροχές σε παρόμοιες καταστάσεις και απολαύουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ για αυτές τις παροχές.

4. Κατόπιν, θα εκθέσω γιατί, κατ' εμέ, δεν μπορεί να γίνει άμεση επίκληση της διατάξεως αυτής από υποκείμενο στον φόρο ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου.

## I – Το νομικό πλαίσιο

*Το ενωσιακό δίκαιο*

5. Το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[…]

ιγ) ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή που προσφέρονται από οργανώσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα ασχολούμενα με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή·

ιδ) ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρος καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρος αναγνωρισμένους από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος·

[…]».

6. Η έκτη οδηγία έχει καταργηθεί, από την 1η Ιανουαρίου 2007, με την οδηγία 2006/112/ΕΚ [3], η οποία επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν τις διατάξεις της έκτης οδηγίας.

7. Το άρθρο 132 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

ιγ) ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή που προσφέρονται από οργανώσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα ασχολούμενα με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή,

ιδ) ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους οργανισμούς πολιτιστικού χαρακτήρα αναγνωρισμένους από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος,

[…]».

3 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

*Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου*

8. Πριν από την 1η Ιουνίου 1996, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας δεν προέβλεπε διατάξεις που απαλλάσσουν τις παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα. Μόνον από την ημερομηνία αυτή, που αντιστοιχεί στην ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της κατηγορίας 13 του παραρτήματος 9 του Value Added Tax Act 1994 (νόμου του 1994 περί του φόρου προστιθεμένης αξίας), η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου απαλλάσσει από τον ΦΠΑ ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα. Συγκεκριμένα, τα σημεία 1 και 2 του νόμου αυτού προβλέπουν ότι απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η παροχή, από οργανισμό δημόσιου δικαίου ή από επιλέξιμο οργανισμό, του δικαιώματος εισόδου σε μουσείο, πινακοθήκη, έκθεση έργων τέχνης ή ζωολογικό κήπο ή ακόμη σε θεατρική, μουσική ή χορογραφική παράσταση πολιτιστικού χαρακτήρα.

9. Σύμφωνα με τη σημείωση 1 του εν λόγω νόμου, ως δημόσιος οργανισμός νοείται αρχή τοπικής αυτοδιοικήσεως, κυβερνητική υπηρεσία κατά την έννοια του άρθρου 41, παράγραφος 6, του ίδιου νόμου ή μη κυβερνητικός δημόσιος οργανισμός που περιλαμβάνεται στην έκδοση του 1995 του καταλόγου τον οποίο δημοσίευσε το Office of Public Service (υπηρεσία υπεύθυνη για τη δημοσίευση επίσημων κειμένων), γνωστού με την ονομασία «Δημόσιοι Οργανισμοί». Εξάλλου, κατά τη σημείωση 2 του νόμου του 1994 περί του φόρου προστιθεμένης αξίας, πρέπει ως «επιλέξιμος οργανισμός» να νοείται οποιοσδήποτε οργανισμός (εκτός των δημοσίων οργανισμών) ο οποίος δεν μπορεί να διανείμει και δεν διανέμει κέρδη που ενδεχομένως πραγματοποιεί, ο οποίος διαθέτει τα κέρδη που πραγματοποιεί από εμπίπτουσες στο σημείο 2 αυτού του νόμου παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών για τη συντήρηση ή τη βελτίωση των υπηρεσιών που παρέχει και του οποίου η διοίκηση και διαχείριση ασκείται αφιλοκερδώς από πρόσωπα που δεν έχουν άμεσο ή έμμεσο συμφέρον στην εκμετάλλευσή του.

10. Κατά τη σημείωση 3 του εν λόγω νόμου, το σημείο 1 αυτής δεν έχει εφαρμογή στην παροχή υπηρεσίας της οποίας η απαλλαγή από τον φόρο θα συνεπαγόταν ενδεχομένως στρέβλωση του ανταγωνισμού και, ως εκ τούτου, δυσμενή μεταχείριση εμπορικής επιχειρήσεως υποκειμένου στον φόρο. Επιπλέον, στη σημείωση 4 του νόμου του 1994 περί του φόρου προστιθεμένης αξίας τονίζεται ότι στο σημείο 1, στοιχείο b, του νόμου αυτού εμπίπτει η παροχή δικαιώματος εισόδου σε παράσταση υπό τον όρο ότι η παράσταση παρέχεται αποκλειστικώς από έναν ή περισσότερους δημόσιους οργανισμούς, έναν ή περισσότερους επιλέξιμους οργανισμούς ή από ένωση δημόσιων και επιλέξιμων οργανισμών.

## II – Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης

11. Το British Film Institute είναι οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, του οποίου οι δραστηριότητες συνίστανται στην προαγωγή του κινηματογράφου στο Ηνωμένο Βασίλειο. Το 1951 συμφωνήθηκε, μεταξύ άλλων, ότι ο οργανισμός αυτός θα μπορούσε να διευθύνει το National Film Theatre και, από τον Απρίλιο του 2011, συμφωνήθηκε επίσης ότι θα ανελάμβανε τις δραστηριότητες του UK Film Council (Βρετανικού Συμβουλίου Κινηματογράφου).

12. Κατά τη διάρκεια του χρονικού διαστήματος από την 1η Ιανουαρίου 1990 έως τις 31 Μαΐου 1996 (στο εξής: επίδικο χρονικό διάστημα), το British Film Institute κατέβαλλε τον ΦΠΑ με τον συνήθη συντελεστή επί των παροχών δικαιώματος εισόδου σε προβολές κινηματογραφικών ταινιών που οργανώνονται από το National Film Theatre, καθώς και επ' ευκαιρία διαφόρων κινηματογραφικών φεστιβάλ.

13. Εκτιμώντας ότι οι παροχές αυτές συνιστούν «παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα» κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ′, της έκτης οδηγίας και ότι, επομένως, οι εν λόγω παροχές έπρεπε να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ, το British Film Institute άσκησε διοικητική προσφυγή με σκοπό την επιστροφή του ΦΠΑ που καταβλήθηκε κατά τη διάρκεια του επίδικου χρονικού διαστήματος. Με έγγραφο της 23ης Νοεμβρίου 2009, η Her Majesty's Revenue and Customs (φορολογική και τελωνειακή αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου) απέρριψε αυτό το αίτημα. Η εν λόγω αρχή επιβεβαίωσε την απόφασή της αφού την επανεξέτασε στις 3 Φεβρουαρίου 2010.

14. Το British Film Institute άσκησε ως εκ τούτου προσφυγή κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείου διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο]. Το δικαστήριο αυτό, με απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2012, έκρινε ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ′, της έκτης οδηγίας έχει άμεσο αποτέλεσμα και ότι, συνεπώς, οι παροχές από το εφεσίβλητο δικαιώματος εισόδου σε προβολές κινηματογραφικών ταινιών για το επίδικο χρονικό διάστημα απαλλάσσονται δυνάμει αυτής της διατάξεως.

15. Η τελωνειακή και φορολογική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου ζήτησε την εξαφάνιση της αποφάσεως της 5ης Δεκεμβρίου 2012 ενώπιον του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [εφετείου διοικητικών διαφορών (τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου), Ηνωμένο Βασίλειο]. Με απόφαση της 12ης Αυγούστου 2014, το δικαστήριο αυτό απέρριψε το εν λόγω ένδικο μέσο. Στη φορολογική και τελωνειακή αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου επιτράπηκε τότε να ασκήσει έφεση ενώπιον του Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Εφετείου (Αγγλία και Ουαλία) (πολιτικό τμήμα)], το οποίο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει ερώτημα στο Δικαστήριο ως προς τις σχετικές διατάξεις του ενωσιακού δικαίου.

## III – Τα προδικαστικά ερωτήματα

16. Το Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Εφετείο (Αγγλία και Ουαλία) (πολιτικό τμήμα)] αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Είναι το γράμμα του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ′, της έκτης οδηγίας, και συγκεκριμένα η φράση "ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρος", αρκούντως σαφές και ακριβές ώστε να προσδίδεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ′, άμεσο αποτέλεσμα και να απαλλάσσεται η παροχή από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή άλλους αναγνωρισμένους πολιτιστικούς οργανισμούς τέτοιων υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα, όπως οι παροχές του εφεσίβλητου της κύριας δίκης, ελλείψει εθνικής νομοθεσίας περί μεταφοράς της οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη;

2) Έχει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ′, της έκτης οδηγίας, και συγκεκριμένα η φράση "ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρος", την έννοια ότι αναγνωρίζεται στα κράτη μέλη διακριτική ευχέρεια ως προς την εφαρμογή της διατάξεως αυτής στο πλαίσιο της εθνικής νομοθεσίας περί μεταφοράς της οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη, και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, ποιο είναι το περιθώριο αυτό;

3) Ισχύουν τα ίδια συμπεράσματα και ως προς το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ′, της οδηγίας 2006/112;»

## IV – Η ανάλυσή μου

17. Δεδομένου ότι, στην παρούσα υπόθεση, το επίδικο χρονικό διάστημα είναι το μεταξύ της 1ης Ιανουαρίου 1990 και της 31ης Μαΐου 1996 και ότι το άρθρο 413 της οδηγίας 2006/112 ορίζει ότι αυτή τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007, εκτιμώ ότι η οδηγία αυτή δεν έχει εφαρμογή στα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης. Κατά συνέπεια, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο ερώτημα που υποβάλλει το αιτούν δικαστήριο περί του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ′, της εν λόγω οδηγίας.

18. Με το δεύτερο ερώτημά του, που πρέπει, κατ' εμέ, να εξετασθεί πρώτο, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ′, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η φράση «ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρος» περιλαμβάνει όλες τις παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα ή αντιθέτως αφήνει στα κράτη μέλη τη μέριμνα να καθορίζουν ποιες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα μπορούν να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

19. Ευθύς εξ αρχής, αποκλείεται, κατ' εμέ, η εκτίμηση, όπως υποστηρίζει το εφεσίβλητο της κύριας δίκης, ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ′, της έκτης οδηγίας προβλέπει την υποχρέωση των κρατών μελών να απαλλάσσουν όλες τις παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα. Η επιλογή και μόνο του όρου «ορισμένες» αντί «όλες» ή «τις» καταδεικνύει επαρκώς ότι η βούληση του νομοθέτη της Ένωσης δεν ήταν να καταστεί αυτή η απαλλαγή μια γενική απαλλαγή για όλες τις υπηρεσίες, αλλά αντιθέτως να προβλεφθεί μια τέτοια απαλλαγή για μερικές από αυτές.

20. Συναφώς, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι, χρησιμοποιώντας τον όρο «ορισμένες», πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να αφεθεί στα κράτη μέλη η μέριμνα να αποφασίζουν ποιες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα μπορούν να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

21. Όπως διευκρινίζει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες που κατέληξαν στην έκδοση της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, αρχικά, προτάθηκε να καταρτισθεί ένας εξαντλητικός κατάλογος των παροχών υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Αυτός αφορούσε ακριβώς τις υπηρεσίες των θεάτρων, των κινηματογραφικών λεσχών, των συναυλιών, των μουσείων, των βιβλιοθηκών, των δημοσίων πάρκων, των βοτανικών ή ζωολογικών κήπων, των εκθέσεων εκπαιδευτικού χαρακτήρα, καθώς και τις πράξεις που διενεργούνται στο πλαίσιο δραστηριοτήτων συλλογικού ενδιαφέροντος κοινωνικής, πολιτιστικής ή εκπαιδευτικής φύσεως[4]. Γεγονός είναι πάντως ότι η πρόταση αυτή δεν έγινε δεκτή από τον νομοθέτη της Ένωσης.

22. Εξάλλου, σημειώνω ότι, με την πρώτη έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο επί της λειτουργίας του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας που υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 34 της έκτης οδηγίας (77/388/ΕΟΚ) της 17ης Μαΐου 1977[5], η Επιτροπή, η οποία είχε επισημάνει την ασάφεια του κειμένου του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία ιγ′ και ιδ′, της έκτης οδηγίας, τόνισε τα ακόλουθα, ήτοι ότι «[φ]αίνεται παράδοξο να εισαχθούν περιπτώσεις υποχρεωτικής απαλλαγής της οποίας το περιεχόμενο αφήνεται στη διάκριση του κάθε κράτους μέλους». Η πρόταση τροποποιήσεως της έκτης οδηγίας που υποβλήθηκε μετά την έκθεση αυτή εμφάνιζε, ως εκ τούτου, μια τροποποίηση του χωρίου αυτού. Η Επιτροπή και πάλι πρότεινε έναν εξαντλητικό κατάλογο των παροχών υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ[6]. Η τροποποίηση αυτή δεν έγινε πάντως δεκτή από τα κράτη μέλη.

4 — Βλ. πρόταση για την έκτη οδηγία του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, COM(73) 950 τελικό, της 20ής Ιουνίου 1973 (*Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, συμπλήρωμα 11/73, σ. 42).

5 — COM(83) 426 τελικό.

6 — Βλ. πρόταση για δέκατη ένατη οδηγία του Συμβουλίου για εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών που τροποποιεί την οδηγία 77/388/ΕΟΚ – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, COM(84) 648 τελικό, της 5ης Δεκεμβρίου 1984 (ΕΕ 1984, C 347, σ. 5).

23. Αυτή η ευρεία διακριτική ευχέρεια που παρέχεται στα κράτη μέλη, όσον αφορά την απαλλαγή των παροχών υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα, δεν εκπλήσσει. Πράγματι, οι πολιτιστικές παραδόσεις και η κατά τόπους πολιτιστική κληρονομιά ποικίλλουν έντονα εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενίοτε δε εντός ενός και του αυτού κράτους μέλους. Υφίστανται τόσα πολιτιστικά συστήματα όσα και κράτη μέλη. Επομένως, τα κράτη μέλη, απολύτως εύλογα, είναι καλύτερα σε θέση να προσδιορίζουν τις παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα που μπορούν να εξυπηρετούν το γενικό συμφέρον, δεδομένου ότι, το υπενθυμίζω, το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας αποσκοπεί στις απαλλαγές υπέρ ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος.

24. Προσθέτω ότι, σε αντίθεση προς αυτά που υποστήριξε το εφεσίβλητο της κύριας δίκης κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, στο πλαίσιο της απαντήσεώς του, δεν νομίζω ότι, για να μπορεί να παρασχεθεί η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της οδηγίας αυτής, σημασία έχει μόνον η φύση του οργανισμού που παρέχει τις υπηρεσίες, ήτοι να είναι οργανισμός δημοσίου δικαίου ή άλλος οργανισμός πολιτιστικού χαρακτήρα αναγνωρισμένος από το κράτος μέλος. Το εφεσίβλητο της κύριας δίκης φαίνεται, πράγματι, να παραδέχεται ότι, από το χρονικό σημείο κατά το οποίο έχει πραγματοποιηθεί η επίμαχη παροχή υπηρεσιών από οργανισμό αυτού του είδους, ο οργανισμός αυτός απολαύει αυτομάτως της απαλλαγής. Μολονότι όμως η ιδιότητα του παρέχοντος υπηρεσίες πολιτιστικού χαρακτήρα αποτελεί, όντως, προϋπόθεση παροχής αυτής της απαλλαγής, η φύση της παροχής υπηρεσιών, στην οποία αναφέρεται αυτή η διάταξη, αποτελεί μια άλλη προϋπόθεσή της. Δεν αρκεί επομένως ο οργανισμός που προβαίνει στην παροχή υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα να είναι οργανισμός δημοσίου δικαίου ή αναγνωρισμένος ως οργανισμός πολιτιστικού χαρακτήρα από το οικείο κράτος μέλος, προκειμένου αυτή να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, αλλά πρέπει επιπλέον η παροχή, όπως είδαμε προηγουμένως, να αναγνωρίζεται ως επιλέξιμη από αυτό το κράτος.

25. Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει υπενθυμίσει επανειλημμένως ότι οι απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης, αποβλέπουσες στην αποφυγή των αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από το ένα κράτος μέλος στο άλλο[7]. Κατά πάγια επίσης νομολογία, οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο[8].

26. Πώς μπορεί τότε να επιτευχθεί αρμονία μεταξύ της ευρείας διακριτικής ευχέρειας που διαθέτουν τα κράτη μέλη ως προς την απαλλαγή ορισμένων παροχών υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα και της νομολογίας αυτής;

27. Κατά τη γνώμη μου, θα ήταν μάταιο, για του λόγους στους οποίους αναφέρθηκα προηγουμένως, να δοθεί ορισμός της έννοιας «ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρος». Αντιστρόφως, φρονώ ότι η άσκηση της ευρείας αυτής διακριτικής ευχέρειας που διαθέτουν τα κράτη μέλη οριοθετείται κατ' ανάγκη από τους σκοπούς που επιδιώκει η έκτη οδηγία, καθώς και από τις αρχές που διέπουν τον ΦΠΑ.

7 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 28ης Ιουλίου 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Για πιο πρόσφατη νομολογία σε σχέση με το άρθρο 132 της οδηγίας 2006/112, βλ. απόφαση της 26ης Μαΐου 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:357, σκέψη 28).

8 — Βλ. απόφαση της 28ης Ιουλίου 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Βλ., επίσης, απόφαση της 26ης Μαΐου 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:357, σκέψη 29).

28. Συγκεκριμένα, υπενθυμίζω ότι το άρθρο 13 της οδηγίας αυτής, που προβλέπει τις απαλλαγές από τον ΦΠΑ, συνιστά εξαίρεση από την αρχή την οποία εξαγγέλλει το άρθρο 2 της ίδιας οδηγίας, κατά το οποίο, μεταξύ άλλων, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή υπόκεινται στον ΦΠΑ [9]. Ο γενικός κανόνας είναι επομένως η υπαγωγή στον ΦΠΑ ως προς αυτές τις παροχές.

29. Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας αποσκοπεί στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος και όχι όλων αυτών των δραστηριοτήτων [10].

30. Επομένως, είναι αναντίρρητο ότι τα κράτη μέλη, μολονότι έχουν σαφώς ευρεία διακριτική ευχέρεια, όσον αφορά την επιλογή των παροχών υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα που μπορούν να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, δεν μπορούν, αντιθέτως, να εξαιρούν όλες τις παροχές που εμπίπτουν σε αυτή την κατηγορία.

31. Πέραν τούτου, υπενθυμίζω ότι οι απαλλαγές που απαριθμούνται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία η′ έως ιστ′, της οδηγίας αυτής αφορούν οργανισμούς που δρουν για το δημόσιο συμφέρον στον κοινωνικό, πολιτιστικό, θρησκευτικό και αθλητικό τομέα ή σε παρόμοιο τομέα. Ο σκοπός τους είναι συνεπώς η ευνοϊκότερη μεταχείριση, όσον αφορά τον ΦΠΑ, ορισμένων οργανισμών των οποίων οι δραστηριότητες επιδιώκουν σκοπούς που δεν είναι εμπορικοί [11].

32. Επιπλέον, όταν οι εθνικοί νομοθέτες αποφασίζουν ποιες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα μπορούν να τυγχάνουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, πρέπει να το πράττουν τηρώντας την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, θεμελιώδους αρχής του κοινού συστήματος του ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη σχετική νομοθεσία της Ένωσης [12]. Η διαφορετική εξ απόψεως ΦΠΑ μεταχείριση δύο παροχών υπηρεσιών που από τη σκοπιά του καταναλωτή είναι πανομοιότυπες ή παρόμοιες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή αυτού επαρκεί για να στοιχειοθετηθεί παραβίαση της αρχής αυτής [13]. Ομοίως, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί την εξάλειψη των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού οι οποίες προκύπτουν από διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τον ΦΠΑ. Επομένως, η στρέβλωση αποδεικνύεται οσάκις διαπιστώνεται ότι παροχές υπηρεσιών είναι ανταγωνιστικές μεταξύ τους και δεν τυγχάνουν ίσης μεταχειρίσεως όσον αφορά τον ΦΠΑ [14].

33. Κατά συνέπεια, στην υπόθεση της κύριας δίκης, νομίζω ότι εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο των επίμαχων παροχών υπηρεσιών, αν ο αποκλεισμός του εφεσίβλητου της κύριας δίκης από το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ συνεπάγεται ή όχι παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως σε σχέση με άλλους επιχειρηματίες που πραγματοποιούν τις ίδιες παροχές σε παρόμοιες καταστάσεις και οι οποίοι απολαύουν της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ′, της έκτης οδηγίας. Κατά τη γνώμη μου, λαμβανομένου υπόψη του έργου που επιτελεί το εφεσίβλητο, το οποίο συνίσταται στην προαγωγή του κινηματογράφου στο Ηνωμένο Βασίλειο, η εξέταση αυτή θα πρέπει να πραγματοποιηθεί, ειδικότερα, με βάση το σημείο 1, κατηγορία 13, του παραρτήματος 9 του νόμου του 1994 περί του φόρου προστιθεμένης αξίας, που προβλέπει μια τέτοια απαλλαγή για την παροχή, από δημόσιους οργανισμούς ή επιλέξιμους οργανισμούς, του δικαιώματος εισόδου σε θεατρική, μουσική ή χορογραφική παράσταση πολιτιστικού χαρακτήρα.

9 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, σκέψη 19).

10 — Βλ. απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, EU:C:2006:95, σκέψη 14 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Βλ., επίσης, απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, σκέψη 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

11 — Βλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, σκέψη 19).

12 — Βλ. απόφαση της 23ης Απριλίου 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

13 — Βλ. απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group (C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 36).

14 — Βλ. απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

34. Με αυτά τα δεδομένα, πρέπει, τώρα, να εξετασθεί το πρώτο προδικαστικό ερώτημα. Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο, κατ' ουσίαν, να διευκρινίσει αν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, μπορεί να γίνει άμεση επίκληση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας από υποκείμενο στον φόρο ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου.

35. Κατά πάγια νομολογία, σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες οι διατάξεις μιας οδηγίας, από απόψεως περιεχομένου, είναι ανεπιφύλακτες και είναι αρκούντως ακριβείς, μπορεί να γίνει επίκλησή τους, ελλείψει εμπροθέσμως ληφθέντων μέτρων εφαρμογής, έναντι κάθε εθνικής διατάξεως μη σύμφωνης προς την οδηγία, ή ακόμη κατά το μέτρο που μπορούν να προσδιορίσουν δικαιώματα τα οποία οι ιδιώτες δύνανται να προβάλλουν έναντι του κράτους[15].

36. Όσον αφορά ειδικότερα το περιεχόμενο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η διάταξη αυτή δεν παρέχει καμία απολύτως ένδειξη ως προς τις δραστηριότητες για τις οποίες μπορεί να παρέχεται απαλλαγή από τον ΦΠΑ. Όλως αντιθέτως, όπως είδαμε, η διάταξη αυτή αφήνει στα κράτη μέλη ευρεία διακριτική ευχέρεια εν προκειμένω. Κατά συνέπεια, νομίζω ότι δύσκολα τα εθνικά δικαστήρια ή άλλες αρχές μπορούν να εφαρμόζουν άμεσα αυτή τη διάταξη, αν τα κράτη μέλη δεν έχουν προβλέψει ειδικά μέτρα για τη διευκρίνιση του περιεχομένου της. Διαφορετική θα ήταν η κατάσταση αν, όπως στην περίπτωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', ή του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', της οδηγίας αυτής, στα οποία το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει άμεσο αποτέλεσμα[16], οι όροι που χρησιμοποιήθηκαν ήταν σαφείς και ακριβείς, αφήνοντας ελάχιστη δυνατότητα αμφιβολίας ως προς την ερμηνεία της, καθιστώντας έτσι δυνατό να προσδιορίζεται εύκολα ο υποκείμενος στον φόρο που απολαύει της απαλλαγής.

37. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας στερείται επομένως, κατ' εμέ, άμεσου αποτελέσματος. Κατά συνέπεια, εκτιμώ ότι δεν μπορεί να γίνει άμεση επίκλησή του από υποκείμενο στον φόρο ενώπιον εθνικού δικαστηρίου, όταν το οικείο κράτος μέλος έχει παραλείψει να προβεί εμπροθέσμως στη μεταφορά της εν λόγω οδηγίας στο εθνικό δίκαιο.

## V – Πρόταση

38. Λαμβανομένων υπόψη των εκτεθέντων ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Εφετείο (Αγγλία και Ουαλία) (πολιτικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] ως ακολούθως:

1) Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/77/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, έχει την έννοια ότι με τη φράση «ορισμένες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρος» αφήνει στα κράτη μέλη τη μέριμνα να καθορίζουν ποιες παροχές υπηρεσιών πολιτιστικού χαρακτήρα μπορούν να απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας.

Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, μεταξύ άλλων, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο των επίμαχων παροχών υπηρεσιών, αν ο αποκλεισμός του εφεσίβλητου της κύριας δίκης από το ευεργέτημα της απαλλαγής από τον φόρο προστιθεμένης αξίας συνάδει προς την αρχή της

15 — Βλ. αποφάσεις της 6ης Νοεμβρίου 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, σκέψη 78 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), και της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

16 — Βλ., αντιστοίχως, αποφάσεις της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψεις 52 επ.), και της 19ης Ιανουαρίου 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, σκέψεις 17 επ.).

φορολογικής ουδετερότητας και, ιδίως, αν συνεπάγεται ή όχι παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχείρισης σε σχέση με άλλους επιχειρηματίες που πραγματοποιούν τις ίδιες παροχές σε παρόμοιες καταστάσεις και απολαύουν της απαλλαγής από τον φόρο προστιθεμένης αξίας για αυτές τις παροχές.

2) Δεν μπορεί να γίνει άμεση επίκληση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιδ', της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/77, από υποκείμενο στον φόρο ενώπιον εθνικού δικαστηρίου, όταν το οικείο κράτος μέλος έχει παραλείψει να προβεί εμπροθέσμως στη μεταφορά της εν λόγω οδηγίας στο εθνικό δίκαιο.