ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MACIEJ SZPUNAR
της 25ης Μαρτίου 2021 [1]

Υπόθεση C-21/20

Balgarska natsionalna televizia
κατά
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

[αίτηση του Administrativen sad Sofia-grad
(διοικητικού πρωτοδικείου Σόφιας, Βουλγαρία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ' – Πεδίο εφαρμογής – Παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας – Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ' – Απαλλαγή – Μετάδοση τηλεοπτικών εκπομπών χρηματοδοτούμενη εν μέρει από τον κρατικό προϋπολογισμό και εν μέρει από δραστηριότητα που έχει εμπορικό χαρακτήρα – Δικαίωμα έκπτωσης του οφειλόμενου φόρου»

Εισαγωγή

1. Υπάρχουν δύο κύριες μέθοδοι για τη χρηματοδότηση της δημόσιας ραδιοφωνίας και τηλεόρασης από τα κράτη μέλη: είτε η θέσπιση ειδικού τέλους, το οποίο συνδέεται συνήθως με την κατοχή ραδιοφωνικού ή τηλεοπτικού δέκτη και του οποίου τα έσοδα διατίθενται για τις ανάγκες των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών (συνδρομή), είτε η διάθεση πόρων απευθείας από τον κρατικό προϋπολογισμό [2]. Ορισμένα κράτη μέλη συνδυάζουν τις δύο αυτές μεθόδους συμπληρώνοντας τα έσοδα από τα τέλη, όταν αυτά κρίνονται ανεπαρκή σε σχέση με τα καθήκοντα κοινωνικοπολιτικού χαρακτήρα που βαρύνουν τον δημόσιο ραδιοτηλεοπτικό οργανισμό, με άμεσες επιδοτήσεις από τον προϋπολογισμό.

2. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά το ζήτημα πώς πρέπει να χαρακτηρισθούν αυτές οι μέθοδοι χρηματοδότησης των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών από πλευράς φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) και τις συνέπειες που έχει ο χαρακτηρισμός αυτός στην κατάσταση των εν λόγω ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών ως υποκειμένων στον φόρο αυτόν.

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πολωνική.

[2] Βλ. Berg, Ch. E., και Lund, A. B., «Financial Public Service Broadcasting – A Comparative Perspective», *Journal of Media Business Studies*, αριθ. 9/2012, σ. 7· Bron, Ch. M., «Le financement et le contrôle des offres des radiodiffuseurs de service public», σε Observatoire européen de l'audiovisuel, *IRIS Plus 2010-4. Médias de service public: pas de contenu sans financement*, Στρασβούργο 2010, σ. 7.

3. Το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να κρίνει ότι η δραστηριότητα ενός δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού που ιδρύθηκε με νόμο και χρηματοδοτείται από τα υποχρεωτικά τέλη που καταβάλλουν οι ιδιοκτήτες και οι κάτοχοι ραδιοφωνικών δεκτών δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών «εξ επαχθούς αιτίας» κατά την έννοια των διατάξεων περί ΦΠΑ και δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής τους[3]. Ωστόσο, ανακύπτει το ζήτημα αν η ίδια λύση πρέπει να γίνει δεκτή στην περίπτωση ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού χρηματοδοτούμενου από επιδοτήσεις του γενικού κρατικού προϋπολογισμού.

4. Το Δικαστήριο θα έχει επίσης την ευκαιρία να αναπτύξει τη σχετική νομολογία του εξετάζοντας τον τρόπο ρύθμισης του δικαιώματος ενός δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού να εκπίπτει τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αποκτά για τις ανάγκες της δραστηριότητάς του.

Νομικό πλαίσιο

Δίκαιο της Ένωσης

5. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[4]:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[…]

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή,

[…]».

6. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

ιζ) τις δραστηριότητες δημόσιων οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης, εκτός από αυτές που έχουν εμπορικό χαρακτήρα.

[…]»

[3] Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, διατακτικό).

[4] ΕΕ 2006, L 347, σ. 1

7. Το άρθρο 168 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

β) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 18, στοιχείο α) και το άρθρο 27,

γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i),

δ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 21 και 22,

ε) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα εισαχθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά.»

8. Τέλος, κατά το άρθρο 173, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112:

«Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και προβλέπονται στα άρθρα 168, 169 και 170, όσο και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.»

Βουλγαρικό δίκαιο

9. Δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 3, του Zakon za radioto i televiziata (νόμου περί ραδιοφωνίας και τηλεοράσεως), η Balgarska natsionalna televizia (στο εξής: BNT) είναι νομικό πρόσωπο και κρατικός φορέας παροχής δημοσίων υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων. Κατά το άρθρο 70, παράγραφος 3, του νόμου αυτού, η BNT χρηματοδοτείται από επιδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού, από έσοδα προερχόμενα από διαφημίσεις κ.λπ., καθώς και από άλλες πηγές.

10. Η οδηγία 2006/112 μεταφέρθηκε στο βουλγαρικό δίκαιο με τις διατάξεις του Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας). Το άρθρο 42 του νόμου αυτού απαλλάσσει από τον ΦΠΑ, μεταξύ άλλων, τις δραστηριότητες της BNT, στο μέτρο που αυτές χρηματοδοτούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό.

Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

11. Η BNT είναι βουλγαρικός δημόσιος ραδιοτηλεοπτικός οργανισμός, ήτοι φορέας του οποίου η δραστηριότητα μπορεί, κατ' αρχήν, να τύχει της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας 2006/112. Η BNT χρηματοδοτείται εν μέρει από

επιδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού και εν μέρει από έσοδα προερχόμενα από ίδια δραστηριότητα εμπορικού χαρακτήρα. Η δραστηριότητα αυτή συνίσταται τόσο στην εκπομπή συνδρομητικού περιεχομένου, ιδίως διαφημίσεων, όσο και σε δραστηριότητα διαφορετική της ραδιοτηλεοπτικής μετάδοσης, όπως η πώληση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας ή η μίσθωση εξοπλισμού.

12. Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά το δικαίωμα της BNT να εκπέσει τον φόρο που κατέβαλε ή όφειλε να καταβάλει για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών που η ίδια χρησιμοποίησε για τις ανάγκες της δραστηριότητάς της. Η διαφορά αυτή οφείλεται στη διαφορετική αντίληψη που έχουν η BNT και η βουλγαρική φορολογική αρχή όσον αφορά την αντιμετώπιση της δραστηριότητας της BNT από πλευράς ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, κατά την BNT, η επιδότηση από τον κρατικό προϋπολογισμό δεν μπορεί να θεωρηθεί ως χαρακτηριστικό στοιχείο μιας υπηρεσίας μετάδοσης εκπομπής εξ επαχθούς αιτίας, οπότε ευρίσκεται εντελώς εκτός του πεδίου εφαρμογής του συστήματος ΦΠΑ. Εξ αυτού η BNT συνάγει ότι, όσον αφορά αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιεί για σκοπούς δραστηριότητας η οποία χρηματοδοτείται τόσο από επιδοτήσεις όσο και από έσοδα προερχόμενα από δραστηριότητα εμπορικού χαρακτήρα, έχει δικαίωμα πλήρους έκπτωσης του οφειλόμενου φόρου. Αντιθέτως, η φορολογική αρχή εκτιμά ότι η δραστηριότητα της BNT, στο μέτρο που χρηματοδοτείται από τον κρατικό προϋπολογισμό, τυγχάνει της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας 2006/112, οπότε δικαίωμα έκπτωσης αναγνωρίζεται μόνον κατ' αναλογίαν, στο μέτρο δηλαδή που η ραδιοτηλεοπτική δραστηριότητα της BNT χρηματοδοτείται από έσοδα προερχόμενα από δραστηριότητα εμπορικού χαρακτήρα.

13. Η διαφορά αυτή οδήγησε στην έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου της 14ης Δεκεμβρίου 2016, με την οποία η φορολογική αρχή επέβαλε τη διόρθωση του δηλωθέντος από την BNT ποσού της έκπτωσης του οφειλόμενου φόρου για την περίοδο από την 1η Σεπτεμβρίου 2015 έως τις 31 Μαρτίου 2016. Η BNT άσκησε ενδικοφανή προσφυγή κατά της απόφασης αυτής, η οποία απορρίφθηκε από τη διάδικο της κύριας δίκης φορολογική αρχή με απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2017. Η BNT άσκησε προσφυγή κατά της τελευταίας αυτής απόφασης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

14. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικό πρωτοδικείο Σόφιας, Βουλγαρία) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Μπορεί η παροχή υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων από τη δημόσια τηλεόραση προς τους τηλεθεατές να θεωρηθεί ως παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας [2006/112], σε περίπτωση που χρηματοδοτείται από το κράτος υπό τη μορφή επιχορηγήσεων, χωρίς οι τηλεθεατές να καταβάλλουν τέλη τηλεοπτικής μεταδόσεως, ή δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια της διατάξεως αυτής και συνεπώς δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας;

2) Αν η απάντηση είναι ότι οι υπηρεσίες οπτικοακουστικών μέσων προς τους τηλεθεατές της δημόσιας τηλεοράσεως εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας [2006/112], πρέπει αυτές να θεωρηθούν ως απαλλασσόμενες πράξεις κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας, και είναι επιτρεπτή μια εθνική ρύθμιση η οποία απαλλάσσει την εν λόγω δραστηριότητα από τον

φόρο, αποκλειστικώς λόγω του ότι η δημόσια τηλεόραση εισπράττει γι' αυτήν επιχορήγηση προερχόμενη από τον κρατικό προϋπολογισμό, ανεξαρτήτως του αν η δραστηριότητα αυτή έχει και εμπορικό χαρακτήρα;

3) Είναι επιτρεπτή, σύμφωνα με το άρθρο 168 της οδηγίας [2006/112], πρακτική η οποία εξαρτά το δικαίωμα προς έκπτωση του συνόλου του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ για αγορές αγαθών όχι μόνον από τον προορισμό των αποκτηθέντων αγαθών (για τις ανάγκες φορολογητέας ή μη φορολογητέας δραστηριότητας) αλλά και από τον τρόπο χρηματοδοτήσεως των αγορών αυτών, ήτοι από το αν η χρηματοδότηση προέρχεται, αφενός, από ιδίους πόρους (υπηρεσίες διαφημίσεως κ.λπ.) και, αφετέρου, μέσω κρατικής επιδοτήσεως, και η οποία αναγνωρίζει δικαίωμα προς έκπτωση του συνόλου του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ μόνο για αγορές που χρηματοδοτούνται από ιδίους πόρους και όχι για εκείνες που χρηματοδοτούνται μέσω κρατικών επιχορηγήσεων, απαιτώντας εν προκειμένω να γίνεται διάκριση των περιπτώσεων αυτών;

4) Εφόσον γίνει δεκτό ότι η δραστηριότητα της δημόσιας τηλεοράσεως αποτελείται τόσο από φορολογητέες όσο και από απαλλασσόμενες πράξεις και λαμβανομένου υπόψη του μικτού τρόπου χρηματοδοτήσεώς της: ποια είναι η έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ για τις εν λόγω αγορές και ποια κριτήρια πρέπει να εφαρμοστούν για τον καθορισμό του;»

15. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Ιανουαρίου 2020. Γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η BNT, η Ισπανική Κυβέρνηση καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Η BNT και η Επιτροπή απάντησαν εγγράφως στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου.

Ανάλυση

16. Το αιτούν δικαστήριο υπέβαλε τέσσερα προδικαστικά ερωτήματα. Θα εξετάσω τα ερωτήματα αυτά με τη σειρά με την οποία υποβλήθηκαν.

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

17. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η δραστηριότητα δημόσιου τηλεοπτικού οργανισμού η οποία συνίσταται στην παροχή τηλεοπτικών υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια της διάταξης αυτής, στο μέτρο που χρηματοδοτείται από κρατικούς πόρους.

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

18. Η αμφιβολία του αιτούντος δικαστηρίου ως προς το ζήτημα αυτό συνδέεται με δικαστική απόφαση εκδοθείσα στις 23 Απριλίου 2018 από το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Βουλγαρία), με την οποία κρίθηκε ότι η δραστηριότητα της BNT εμπίπτει στο κοινό σύστημα ΦΠΑ. Το δικαστήριο αυτό στήριξε την απόφασή του, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 25, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, κατά το οποίο η παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια της οδηγίας αυτής, μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, στην εκτέλεση υπηρεσίας

κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου[5]. Τούτο συμβαίνει, κατά το δικαστήριο αυτό, στην περίπτωση της δραστηριότητας της BNT, η οποία ασκείται σε εκτέλεση διατάξεων του νόμου. Συναφώς, το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) παρέπεμψε στην απόφαση του Δικαστηρίου Le Rayon d'Or[6]. Το δικαστήριο αυτό έκρινε ταυτοχρόνως ότι, λαμβανομένων υπόψη των διαφορών ως προς τον τρόπο χρηματοδότησης της BNT σε σχέση με τους δημόσιους ραδιοτηλεοπτικούς οργανισμούς που χρηματοδοτούνται από συνδρομές, η απόφαση του Δικαστηρίου Český rozhlas[7] δεν έχει εφαρμογή στην BNT.

19. Η θέση της φορολογικής αρχής στην υπόθεση της κύριας δίκης συμπίπτει με την περιεχόμενη στην εν λόγω δικαστική απόφαση της 23ης Απριλίου 2018.

20. Το ζήτημα αν τα διδάγματα που απορρέουν από την απόφαση Český rozhlas[8] έχουν εφαρμογή στην περίπτωση δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού χρηματοδοτούμενου από επιδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού είναι ουσιώδες για την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα της υπό κρίση υπόθεσης. Επομένως, θα υπενθυμίσω, εν συντομία, την απόφαση αυτή.

Απόφαση Český rozhlas

21. Με την απόφαση Český rozhlas[9], το Δικαστήριο υπενθύμισε κατ' αρχάς την προγενέστερη νομολογία του ότι παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ[10], και επομένως είναι φορολογητέα, μόνον αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη[11]. Επομένως, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της οδηγίας 77/388 έννοια της «παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας» προϋποθέτει την ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής[12].

22. Στη συνέχεια, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι δεν υφίστατο τέτοια έννομη σχέση μεταξύ του δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού που χρηματοδοτούνταν από συνδρομές και των προσώπων που υποχρεούνταν να καταβάλλουν τις συνδρομές αυτές. Συγκεκριμένα, αφενός, η υποχρέωση αυτή δεν εξαρτάται από την πραγματική χρήση των υπηρεσιών του δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού, αλλά μόνον από την κατοχή δέκτη, και, αφετέρου, η πρόσβαση

5 Η διάταξη αυτή δεν έχει μεταφερθεί ρητώς στο βουλγαρικό δίκαιο, πλην όμως το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) έκρινε ότι έχει άμεσο αποτέλεσμα. Επί του τελευταίου αυτού σημείου, η κρίση του αιτούντος δικαστηρίου είναι, κατά την άποψή μου, ορθή, δεδομένου ότι το άρθρο 25 της οδηγίας 2006/112 συνιστά στοιχείο του ορισμού της υπηρεσίας κατά την έννοια της οδηγίας αυτής και, ως τέτοιο, δεν απαιτεί τη χωριστή μεταφορά του στο εθνικό δίκαιο. Αντιθέτως, η εν λόγω διάταξη δεν έχει εφαρμογή στη δραστηριότητα της BNT που χρηματοδοτείται από επιδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού, ζήτημα το οποίο αναλύεται κατωτέρω (βλ. σημεία 33 έως 37 των παρουσών προτάσεων).

6 Απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

7 Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

8 Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

9 Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

10 Έκτη 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49). Επί του παρόντος, σε σχέση με την παροχή υπηρεσιών, βλ. άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112.

11 Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, σκέψη 21).

12 Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, σκέψη 22).

στις υπηρεσίες αυτές δεν εξαρτάται από την καταβολή συνδρομής. Επομένως, η συνδρομή αυτή δεν αποτελεί καταβολή αντιτίμου για την υπηρεσία που παρέχει ο δημόσιος ραδιοτηλεοπτικός οργανισμός [13].

23. Το Δικαστήριο απέρριψε επίσης το επιχείρημα της Τσεχικής Κυβέρνησης που στηρίχθηκε στην ύπαρξη τέτοιας έννομης σχέσης μεταξύ του δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού και του κράτους που του εξασφαλίζει τη χρηματοδότηση θεσπίζοντας την υποχρέωση καταβολής της συνδρομής [14].

24. Ομοίως, το Δικαστήριο δεν δέχτηκε τη δυνατότητα να εφαρμοστεί στην περίπτωση δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού χρηματοδοτούμενου από συνδρομές η λύση που προκύπτει από την απόφαση Le Rayon d'Or [15]. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο επισήμανε ότι στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση εκείνη υφίστατο άμεσος σύνδεσμος μεταξύ των παρεχόμενων υπηρεσιών και της ληφθείσας αντιπαροχής –έστω και αν η αντιπαροχή αυτή ήταν κατ' αποκοπήν–, με αποτέλεσμα μια τέτοια κατ' αποκοπήν καταβολή να αποτελεί αντάλλαγμα για υπηρεσίες παρεχόμενες εξ επαχθούς αιτίας και, ως εκ τούτου, να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Αντιθέτως, στην περίπτωση δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού χρηματοδοτούμενου από συνδρομές δεν υφίσταται τέτοιος άμεσος σύνδεσμος [16].

25. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, το Δικαστήριο έκρινε ότι δραστηριότητα δημόσιας ραδιοφωνίας, όπως η επίμαχη στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Český rozhlas, η οποία χρηματοδοτείται μέσω υποχρεωτικών διά νόμου επιβαλλομένων τελών που καταβάλλονται από πρόσωπα τα οποία έχουν στην κυριότητά τους ή στην κατοχή τους ραδιοφωνικό δέκτη, ασκείται δε από εταιρία ραδιοφωνίας συσταθείσα με νόμο, δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών «εξ επαχθούς αιτίας» υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της οδηγίας 77/388, και, κατά συνέπεια, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας [17].

Εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση

26. Είμαι της γνώμης ότι ανάλογη λύση επιβάλλεται στην περίπτωση δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού χρηματοδοτούμενου από επιδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού. Είναι βεβαίως αληθές ότι ένας τέτοιος ραδιοτηλεοπτικός οργανισμός δεν εισπράττει ειδικό τέλος καταβαλλόμενο από τους κατόχους δεκτών. Αντ' αυτού, λαμβάνει επιδότηση απευθείας από τον κρατικό προϋπολογισμό, επιδότηση η οποία προορίζεται για τη χρηματοδότηση των καθηκόντων που ο νόμος αναθέτει στους εν λόγω ραδιοτηλεοπτικούς οργανισμούς.

27. Εντούτοις, αυτό δεν επηρεάζει ουσιωδώς την ανάλυση της φύσης της δραστηριότητας ενός τέτοιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού από απόψεως ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, η επιδότηση αυτή δεν συνιστά αντιπαροχή για τις υπηρεσίες που παρέχει ο δημόσιος ραδιοτηλεοπτικός οργανισμός, αλλά τρόπο χρηματοδότησης ορισμένου είδους δημόσιων λειτουργιών. Η χορήγηση τέτοιας επιδότησης ή η καθιέρωση άλλου τρόπου χρηματοδότησης αποτελεί αναγκαία και εκ των ων ουκ άνευ προϋπόθεση για την ανάθεση των εν λόγω δημόσιων λειτουργιών. Με άλλα λόγια, δεν πρόκειται για δύο λειτουργικώς ανεξάρτητες αντιπαροχές: τις υπηρεσίες που παρέχει ο δημόσιος ραδιοτηλεοπτικός οργανισμός και το αντάλλαγμα που καταβάλλεται από τον κρατικό

13 Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, σκέψεις 23 έως 27).

14 Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, σκέψεις 29 και 30).

15 Απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

16 Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, σκέψεις 34 και 35).

17 Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, διατακτικό).

προϋπολογισμό. Πρόκειται για κρατική ενέργεια που οργανώνει δημόσια υπηρεσία ραδιοφωνίας ή τηλεόρασης αναθέτοντας την εκτέλεσή της σε δημόσιο ραδιοτηλεοπτικό οργανισμό, και εξασφαλίζει παράλληλα τη χρηματοδότηση της υπηρεσίας αυτής υπό μορφή, για παράδειγμα, επιδότησης χορηγούμενης στον εν λόγω οργανισμό. Από την άποψη αυτή, ένας τέτοιος ραδιοτηλεοπτικός οργανισμός δεν διακρίνεται ουσιωδώς από δημόσιους φορείς όπως τα σχολεία, ο στρατός ή η αστυνομία [18].

28. Κατά συνέπεια, όπως ακριβώς ισχύει μεταξύ του δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού και των προσώπων που υποχρεούνται στην καταβολή συνδρομής, έτσι και μεταξύ του δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού που χρηματοδοτείται με επιδότηση και του Δημοσίου δεν υφίσταται έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας να ανταλλάσσονται αμοιβαίες παροχές, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικά με το πεδίο εφαρμογής του κοινού συστήματος ΦΠΑ [19]. Μολονότι υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της υπηρεσίας που παρέχει ο δημόσιος ραδιοτηλεοπτικός οργανισμού και της επιδότησης που λαμβάνει, εντούτοις δεν πρόκειται για σύνδεσμο μεταξύ δύο αμοιβαίων παροχών, αλλά για άρρηκτο και αναγκαίο σύνδεσμο μεταξύ της εκτέλεσης ορισμένης δημόσιας λειτουργίας και της χρηματοδότησής της.

29. Για τον λόγο αυτό, επίσης, η λύση που προέκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση Le Rayon d'Or [20] δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην περίπτωση δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού χρηματοδοτούμενου από επιδότηση του κρατικού προϋπολογισμού. Συγκεκριμένα, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση εκείνη επρόκειτο για υπηρεσίες που παρέχονταν προς συγκεκριμένους λήπτες και για τις οποίες ο πάροχος ελάμβανε αντάλλαγμα το οποίο, μολονότι ήταν κατ' αποκοπήν και καταβαλλόταν από πρόσωπο διαφορετικό από τον λήπτη, εντούτοις είχε τον χαρακτήρα αντιπαροχής.

30. Για τους λόγους αυτούς, συμμερίζομαι την άποψη τόσο της BNT όσο και της Ισπανικής Κυβέρνησης ότι μια επιδότηση με επιβάρυνση του κρατικού προϋπολογισμού προοριζόμενη για τη χρηματοδότηση της δραστηριότητας ενός δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού δεν συνιστά αντάλλαγμα και ότι η ίδια αυτή δραστηριότητα, στο μέτρο που χρηματοδοτείται με την επιδότηση αυτή, δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112.

31. Βεβαίως, ενδέχεται να υπάρχουν και καταστάσεις στις οποίες το κράτος αποκτά από δημόσιο ραδιοτηλεοπτικό οργανισμό ορισμένες υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112. Εντούτοις, πρόκειται για επακριβώς προσδιοριζόμενες περιπτώσεις στις οποίες ένας δημόσιος ραδιοτηλεοπτικός οργανισμός παρέχει υπηρεσίες που υπερβαίνουν το σύνηθες πλαίσιο των καθηκόντων που του έχουν ανατεθεί εκ του νόμου, το δε αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες αυτές πρέπει να συνδέεται στενά με την εκτέλεσή τους και να αντανακλά την έκταση και την αξία των υπηρεσιών αυτών, ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ως τιμή για τις εν λόγω υπηρεσίες. Συγκεκριμένα, η τιμή αυτή συνιστά, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112, τη βάση επιβολής του ΦΠΑ [21].

[18] Για λόγους πληρότητας, όσον αφορά τη σχέση δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού με το Δημόσιο, βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, σημεία 30 έως 35).

[19] Βλ. απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[20] Απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

[21] Ωστόσο, στην περίπτωση αυτή, οι εν λόγω υπηρεσίες θα μπορούσαν να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας 2006/112.

32. Αντιθέτως, μια γενική επιδότηση από τον κρατικό προϋπολογισμό η οποία προορίζεται για την κάλυψη του γενικώς καθοριζόμενου κόστους της δραστηριότητας του δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού δεν πληροί τα κριτήρια αυτά. Επομένως, δεν συμμερίζομαι την άποψη που εξέφρασε η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις της και σύμφωνα με την οποία η επιδότηση προς την BNT μπορεί να θεωρηθεί ως αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες που παρέχει ο ραδιοτηλεοπτικός αυτός οργανισμός, για τον λόγο και μόνον ότι υπολογίζεται κατ' αναλογίαν προς τον χρόνο μετάδοσης της εκπομπής. Ο τρόπος υπολογισμού του ύψους της επιδότησης ουδόλως μεταβάλλει το γεγονός ότι αυτή αποτελεί τρόπο χρηματοδότησης των δημόσιων καθηκόντων που επιτελεί ο ραδιοτηλεοπτικός οργανισμός και όχι αντιπαροχή για τις υπηρεσίες που παρέχει. Πάντως, ο χαρακτηρισμός της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο από απόψεως ΦΠΑ πρέπει να στηρίζεται στα ουσιώδη χαρακτηριστικά της δραστηριότητας αυτής, περιλαμβανομένου του τρόπου χρηματοδότησής της, εφόσον η χρηματοδότηση αυτή επηρεάζει τον εν λόγω χαρακτηρισμό, και όχι στον τρόπο υπολογισμού της χρηματοδότησης αυτής.

Άρθρο 25, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112

33. Το άρθρο 25, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 δεν θέτει εν αμφιβόλω τα ανωτέρω συμπεράσματα όσον αφορά τη φύση της δραστηριότητας του δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού ως δραστηριότητας μη εμπίπτουσας στο κοινό σύστημα ΦΠΑ.

34. Η διάταξη αυτή περιλαμβάνεται στον τίτλο IV της εν λόγω οδηγίας, ο οποίος επιγράφεται «Φορολογητέες πράξεις». Ο τίτλος αυτός περιέχει τους ορισμούς των φορολογητέων πράξεων του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112. Το κεφάλαιο 3 του ίδιου τίτλου αφορά τις παροχές υπηρεσιών. Ο γενικός ορισμός της παροχής υπηρεσιών περιλαμβάνεται στο άρθρο 24, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας. Ο ορισμός αυτός είναι ανοικτός, καθόσον αναφέρει ότι παροχή υπηρεσιών είναι κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών. Οι λοιπές διατάξεις του εν λόγω κεφαλαίου 3 συμπληρώνουν και εξειδικεύουν τον ορισμό αυτόν, ενώ προβλέπουν τη δυνατότητα ορισμένων παρεκκλίσεων για τα κράτη μέλη.

35. Το άρθρο 25 της οδηγίας 2006/112 διευκρινίζει με τη σειρά του ότι η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε τρία είδη πράξεων οι οποίες δεν είναι άνευ ετέρου προφανές ότι εμπίπτουν στην έννοια της παροχής υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, πρόκειται για την εκχώρηση άυλου αγαθού (άρθρο 25, στοιχείο α'), την υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης (άρθρο 25, στοιχείο β') και, τέλος, την εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου (άρθρο 25, στοιχείο γ'). Συναφώς, η έκφραση «μπορούν» που χρησιμοποιείται στη διάταξη αυτή δεν ισοδυναμεί με διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών να θεωρούν ή όχι τις πράξεις αυτές ως παροχές υπηρεσιών[22], αλλά με διαπίστωση ότι μια παροχή υπηρεσιών ενδέχεται, σε ορισμένες περιπτώσεις, να λάβει τη μορφή μίας εκ των πράξεων αυτών.

36. Επομένως, το άρθρο 25 της οδηγίας δεν διευρύνει τον ορισμό των παροχών υπηρεσιών, αλλά διευκρινίζει απλώς, σε περίπτωση αμφιβολίας, ότι ορισμένες πράξεις συνιστούν παροχή υπηρεσιών. Αντιθέτως, γεγονός παραμένει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, η παροχή υπηρεσιών υπόκειται στον ΦΠΑ μόνον αν πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια της τελευταίας αυτής διάταξης. Η προϋπόθεση αυτή αφορά όλες τις πράξεις που συνιστούν παροχή υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων και των απαριθμούμενων στο άρθρο 25. Επομένως, τόσο η εκχώρηση άυλου αγαθού όσο και η

[22] Διότι, σε μια τέτοια περίπτωση, ο νομοθέτης της Ένωσης θα χρησιμοποιούσε την έκφραση «τα κράτη μέλη μπορούν να εξομοιώνουν», όπως στο άρθρο 27 της οδηγίας 2006/112, ή παρόμοια διατύπωση.

υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, καθώς και η εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου υπόκεινται στον ΦΠΑ εφόσον πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας.

37. Επομένως, το άρθρο 25, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 δεν μπορεί να χρησιμεύσει ως βάση για την υπαγωγή στον ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχει δημόσιος ραδιοτηλεοπτικός οργανισμός, όταν ο τρόπος χρηματοδότησης των υπηρεσιών αυτών δεν καθιστά δυνατόν να θεωρηθούν ως παρεχόμενες εξ επαχθούς αιτίας.

38. Επομένως, η απάντηση που προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα είναι ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η δραστηριότητα δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού η οποία συνίσταται στην παροχή υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, στο μέτρο που χρηματοδοτείται από επιδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού.

Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

39. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η παροχή υπηρεσιών από δημόσιο ραδιοτηλεοπτικό οργανισμό μπορεί να θεωρηθεί ως παροχή υπηρεσιών απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας 2006/112, για τον λόγο ότι και στο μέτρο που χρηματοδοτείται από επιδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού.

40. Το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει το ερώτημα αυτό για την περίπτωση κατά την οποία γίνει δεκτό, στο πλαίσιο της απάντησης στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, ότι οι υπηρεσίες δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού οι οποίες χρηματοδοτούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό υπόκεινται στον ΦΠΑ. Εντούτοις, θεωρώ σκόπιμο να εξετάσω το εν λόγω ερώτημα ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία η απάντηση που θα δοθεί στο πρώτο ερώτημα είναι αυτή που προτείνω. Πράγματι, ανεξαρτήτως του αν θεωρηθεί ότι η δραστηριότητα του δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ ή ότι απαλλάσσεται από τον φόρο αυτό, απομένει να καθοριστεί σε ποια έκταση έχει ο οργανισμός αυτός δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ή του οφειλόμενου φόρου επί των εισροών. Τούτο αποτελεί αντικείμενο του τρίτου και του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος. Πάντως, η ανάλυση του δεύτερου ερωτήματος θα καταστήσει δυνατό τον διαχωρισμό μεταξύ της δραστηριότητας του δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού που ασκείται προς το δημόσιο συμφέρον[23] και της δραστηριότητάς του που έχει εμπορικό χαρακτήρα.

Η εμπορικού χαρακτήρα δραστηριότητα των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών

41. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας 2006/112 ορίζει ότι απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι «δραστηριότητες δημόσιων οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης, εκτός από αυτές που έχουν εμπορικό χαρακτήρα». Επιπλέον, σύμφωνα με την προμνησθείσα νομολογία του Δικαστηρίου[24] καθώς και με την απάντηση που προτείνω να δοθεί στο πρώτο

[23] Το άρθρο 132 της οδηγίας 2006/112 περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο 2 του τίτλου IX της οδηγίας αυτής, που επιγράφεται «Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος».

[24] Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

προδικαστικό ερώτημα, οι υπηρεσίες που παρέχουν οι δημόσιοι ραδιοτηλεοπτικοί οργανισμοί (δημόσιοι οργανισμοί ραδιοφώνου και τηλεόρασης) δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ στο μέτρο που δεν μπορούν να θεωρηθούν ως παρεχόμενες εξ επαχθούς αιτίας. Αντιθέτως, υπόκεινται στον φόρο αυτό (υπό την έννοια ότι υπόκεινται σε φόρο χωρίς να απαλλάσσονται από αυτόν) οι πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν οι οργανισμοί αυτοί στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων τους που έχουν «εμπορικό χαρακτήρα». Επομένως, για την ορθή εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ στις πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν οι εν λόγω ραδιοτηλεοπτικοί οργανισμοί απαιτείται να προσδιοριστεί η έννοια των «δραστηριοτήτων εμπορικού χαρακτήρα».

42. Ούτε το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας 2006/112 ούτε άλλη διάταξη της οδηγίας αυτής ορίζουν την έννοια της «δραστηριότητας εμπορικού χαρακτήρα». Ειδικότερα, η έννοια αυτή δεν μπορεί να εξομοιωθεί με την έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας», όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, δεδομένου ότι η συγκεκριμένη έννοια καλύπτει και απαλλασσόμενες πράξεις. Επομένως, ο ορισμός της έννοιας της «δραστηριότητας εμπορικού χαρακτήρα» πρέπει να ερμηνευτεί υπό το πρίσμα της οικονομίας και των σκοπών του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας 2006/112.

43. Κατ' αρχάς, ως δραστηριότητα εμπορικού χαρακτήρα πρέπει, κατά την άποψή μου, να θεωρούνται μόνον οι πράξεις που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας 2006/112. Πράγματι, εφόσον η εμπορικού χαρακτήρα δραστηριότητα των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών συνιστά εξαίρεση από τη γενική αρχή της απαλλαγής της δραστηριότητάς τους, πρέπει να αφορά φορολογητέες πράξεις και, επομένως, διενεργούμενες εξ επαχθούς αιτίας, δεδομένου ότι μόνον τέτοιες πράξεις μπορούν να τύχουν απαλλαγής. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν οι δημόσιοι ραδιοτηλεοπτικοί οργανισμοί και οι οποίες, λόγω του τρόπου χρηματοδότησής τους, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως παρεχόμενες εξ επαχθούς αιτίας δεν εμπίπτουν στην έννοια της «δραστηριότητας εμπορικού χαρακτήρα» των ραδιοτηλεοπτικών αυτών οργανισμών. Με άλλα λόγια, η δραστηριότητα δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού που χρηματοδοτείται με επιδότηση από τον κρατικό προϋπολογισμό δεν μπορεί να θεωρηθεί ως εμπορικού χαρακτήρα δραστηριότητά του κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας 2006/112.

44. Η κύρια δραστηριότητα των ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών συνίσταται στη μετάδοση εκπομπών [25]. Στην περίπτωση των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών, η δραστηριότητα αυτή χρηματοδοτείται συχνά από δύο είδη πηγών. Η πρώτη πηγή είναι οι δημόσιοι πόροι, είτε υπό τη μορφή συνδρομής, όπως στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Český rozhlas [26], είτε υπό τη μορφή επιδότησης, όπως στην υπό κρίση υπόθεση. Η δεύτερη πηγή είναι η μετάδοση διαφημίσεων και άλλων «οπτικοακουστικών εμπορικών ανακοινώσεων» (χορηγία, τηλεπώληση και τοποθέτηση προϊόντος), για να χρησιμοποιήσω την ορολογία της οδηγίας 2010/13/ΕΕ [27], ή των ραδιοφωνικών ισοδυνάμων τους.

[25] Στις παρούσες προτάσεις, θα εστιάσω στην κύρια δραστηριότητα των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών, η οποία αποτελεί επίσης αντικείμενο των προδικαστικών ερωτημάτων, ήτοι στη δραστηριότητα της μετάδοσης εκπομπών. Οι ραδιοτηλεοπτικοί αυτοί οργανισμοί μπορούν να προβαίνουν και σε άλλες πράξεις, όπως είναι η πώληση δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας, οι υπηρεσίες εκμίσθωσης εξοπλισμού, η οργάνωση πολιτιστικών εκδηλώσεων κ.λπ. Οι πράξεις αυτές διενεργούνται κατά κανόνα εξ επαχθούς αιτίας και εμπίπτουν, πλην εξαιρετικών περιπτώσεων, στην εμπορικού χαρακτήρα δραστηριότητα των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών, με αποτέλεσμα να υπόκεινται στον φόρο. Εντούτοις, δεν θα τις συμπεριλάβω στη συνέχεια της ανάλυσής μου, στο μέτρο που δεν παρουσιάζουν τέτοιες ερμηνευτικές δυσχέρειες όπως η ραδιοτηλεοπτική δραστηριότητα.

[26] Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

[27] Βλ. άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο η', της οδηγίας 2010/13/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 10ης Μαρτίου 2010, για τον συντονισμό ορισμένων νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών σχετικά με την παροχή υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων (οδηγία για τις υπηρεσίες οπτικοακουστικών μέσων) (ΕΕ 2010, L 95, σ. 1).

45. Στο μέτρο που οι ανακοινώσεις αυτές μεταδίδονται εξ επαχθούς αιτίας, όπερ κατά κανόνα συμβαίνει διότι αυτός είναι ο ρόλος τους, συνιστούν παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 και εμπίπτουν στο πεδίο της εμπορικού χαρακτήρα δραστηριότητας των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών, κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας αυτής. Επομένως, οι υπηρεσίες αυτές φορολογούνται κατ' αρχήν, ενώ βάση επιβολής του φόρου αποτελεί η τιμή την οποία καταβάλλουν οι διαφημιζόμενοι για τη μετάδοση του περιεχομένου αυτού.

46. Είναι όμως προφανές ότι τα έσοδα από τη μετάδοση των ανακοινώσεων αυτών δεν χρησιμεύουν μόνο για την κάλυψη του κόστους της εν λόγω μετάδοσης, το οποίο είναι εξάλλου αμελητέο σε σχέση με το συνολικό κόστος λειτουργίας των ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών. Ο σκοπός της έναντι πληρωμής μετάδοσης διαφημίσεων και παρόμοιων ανακοινώσεων είναι η χρηματοδότηση της κύριας δραστηριότητας των ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών, η οποία συνίσταται στη μετάδοση εκπομπών, δηλαδή, γενικότερα, οποιουδήποτε περιεχομένου πλην των εμπορικών ανακοινώσεων, στην περίπτωση κατά την οποία ο ραδιοτηλεοπτικός οργανισμός δεν εισπράττει τέλος για τη μετάδοση των εκπομπών αυτών. Τίθεται, επομένως, το ερώτημα πώς πρέπει να αντιμετωπίζεται από απόψεως διατάξεων περί ΦΠΑ η μετάδοση των εκπομπών αυτών από τους δημόσιους ραδιοτηλεοπτικούς οργανισμούς, στο μέτρο που χρηματοδοτείται από τα έσοδα που αποφέρει η μετάδοση εμπορικών ανακοινώσεων.

47. Όσον αφορά τους ιδιωτικούς ραδιοτηλεοπτικούς οργανισμούς που χρηματοδοτούνται εξ ολοκλήρου από έσοδα προερχόμενα από την έναντι πληρωμής μετάδοση εμπορικών ανακοινώσεων, η δραστηριότητά τους στο σύνολό της, δηλαδή τόσο η έναντι πληρωμής μετάδοση των ανακοινώσεων αυτών όσο και η εκπομπή άλλου περιεχομένου, θεωρείται ως μία και μόνη δραστηριότητα. Κατά συνέπεια, για την εφαρμογή των διατάξεων περί ΦΠΑ, το κόστος της ραδιοτηλεοπτικής δραστηριότητας στο σύνολό της θεωρείται ως το κόστος των φορολογούμενων πράξεων που είναι οι υπηρεσίες της έναντι πληρωμής μετάδοσης εμπορικών ανακοινώσεων[28].

48. Στην περίπτωση των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών, η κατάσταση είναι πολυπλοκότερη. Συγκεκριμένα, πρώτον, οι οργανισμοί αυτοί χρηματοδοτούνται συνήθως εν μέρει από δημόσιους πόρους (υπό μορφή συνδρομής ή επιδότησης), οπότε, σύμφωνα με τη μέχρι τούδε νομολογία του Δικαστηρίου[29] και με την απάντηση που προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, η δραστηριότητά τους δεν φορολογείται κατά το μέρος αυτό. Δεύτερον, ακόμη και στο μέτρο που η δραστηριότητά τους υπόκειται σε φόρο, απαλλάσσεται, κατ' αρχήν, δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας 2006/112, εξαιρουμένων των δραστηριοτήτων που έχουν εμπορικό χαρακτήρα. Επομένως, το ζήτημα που μένει να διευκρινιστεί είναι αν η μετάδοση εκπομπών πλην της έναντι πληρωμής μετάδοσης εμπορικών ανακοινώσεων, στο μέτρο που χρηματοδοτείται από τα έσοδα που αποφέρουν οι εν λόγω ανακοινώσεις, πρέπει να χαρακτηριστεί ως εμπορικού χαρακτήρα δραστηριότητα των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών.

Οι κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις

49. Η πράξη η οποία, στο σύστημα του δικαίου της Ένωσης, ρυθμίζει λεπτομερώς το ζήτημα του διαχωρισμού μεταξύ της δραστηριότητας των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών που ασκείται προς το δημόσιο συμφέρον και των δραστηριοτήτων τους που έχουν εμπορικό

[28] Βλ., συναφώς, επίσης προτάσεις μου στην υπόθεση Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, σημείο 53).

[29] Απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

χαρακτήρα είναι η ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στη δημόσια ραδιοτηλεόραση [30] (στο εξής: ανακοίνωση της Επιτροπής). Από την ερμηνεία της προκύπτει ότι, κατά την Επιτροπή, ως εμπορική δραστηριότητα πρέπει να θεωρείται, κατά κύριο λόγο, η έναντι πληρωμής μετάδοση εμπορικών ανακοινώσεων, η δραστηριότητα ηλεκτρονικού εμπορίου και οι παρόμοιες υπηρεσίες [31], καθώς και οι υπηρεσίες για τις οποίες ο ραδιοτηλεοπτικός οργανισμός εισπράττει τέλος από τους χρήστες. Αντιθέτως, η δωρεάν μετάδοση άλλου περιεχομένου συνιστά, ή μπορεί εν πάση περιπτώσει να συνιστά, δραστηριότητα ασκούμενη προς το δημόσιο συμφέρον [32].

50. Αν τα κριτήρια αυτά εφαρμόζονταν στο πλαίσιο του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ′, της οδηγίας 2006/112, τούτο θα συνεπαγόταν ότι υποκείμενη στον φόρο δραστηριότητα θα αποτελούσε μόνον η έναντι πληρωμής μετάδοση εμπορικών ανακοινώσεων, ενώ κάθε άλλη δραστηριότητα ραδιοτηλεοπτικής εκπομπής είτε δεν θα υπέκειτο σε φόρο είτε θα απαλλασσόταν ως δραστηριότητα ασκούμενη προς το δημόσιο συμφέρον.

51. Εντούτοις, πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η ανακοίνωση της Επιτροπής δεν επιδιώκει τους ίδιους σκοπούς με αυτούς της οδηγίας 2006/112, και συγκεκριμένα του άρθρου της 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ′. Σκοπός της ως άνω ανακοίνωσης είναι, αφενός, η διασφάλιση της ελευθερίας των κρατών μελών κατά τον καθορισμό της αποκαλούμενης αποστολής των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών [33] και, αφετέρου, η αποτροπή συμπεριφορών αντίθετων προς τους κανόνες του ανταγωνισμού, όπως είναι η υπεραντιστάθμιση του κόστους εκπλήρωσης της αποστολής αυτής και η λεγόμενη διασταυρούμενη επιδότηση των εμπορικών δραστηριοτήτων [34]. Αντιθέτως, δεν είναι προβληματική η χρηματοδότηση της αποστολής μέσω εσόδων προερχόμενων από εμπορικές δραστηριότητες. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκοπών, είναι εύλογο να ορίζεται στενά το πεδίο της δραστηριότητας που θεωρείται ως εμπορική.

52. Αντιθέτως, ο σκοπός του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ′, της οδηγίας 2006/112 συνίσταται, αφενός, στη μείωση του κόστους της δραστηριότητας γενικού συμφέροντος, μέσω της απαλλαγής της από τον ΦΠΑ, και, αφετέρου, στην αποτροπή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού που θα μπορούσαν να προκύψουν από την απαλλαγή των δραστηριοτήτων που ασκούνται υπό συνθήκες ανταγωνισμού με τους ιδιωτικούς ραδιοτηλεοπτικούς οργανισμούς. Για την επίτευξη των σκοπών αυτών, το εννοιολογικό πεδίο του όρου «δραστηριότητα εμπορικού χαρακτήρα» των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών δεν είναι αναγκαίο να οριστεί τόσο στενά όσο στην ανακοίνωση της Επιτροπής. Συγκεκριμένα, αρκεί, από την άποψη των κανόνων του ανταγωνισμού, η δραστηριότητα των εν λόγω ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών να φορολογείται σε σχέση με τις υπηρεσίες που παρέχουν έναντι πληρωμής, ήτοι τις υπηρεσίες μετάδοσης εμπορικών ανακοινώσεων. Πράγματι, τούτο διασφαλίζει ότι οι ραδιοτηλεοπτικοί αυτοί οργανισμοί λειτουργούν στην οικεία αγορά υπό τους ίδιους ακριβώς όρους με αυτούς που ισχύουν για τους ιδιωτικούς ραδιοτηλεοπτικούς οργανισμούς. Εντούτοις, ο χαρακτηρισμός της μετάδοσης άλλου περιεχομένου, στο μέτρο που χρηματοδοτείται από έσοδα προερχόμενα από την έναντι πληρωμής μετάδοση εμπορικών ανακοινώσεων, ως δραστηριότητας μη υποκείμενης ή απαλλασσόμενης από τον φόρο ουδόλως συμβάλλει στην επίτευξη των σκοπών του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ′, της οδηγίας 2006/112. Αντιθέτως μάλιστα, ο χαρακτηρισμός αυτός ενδέχεται να συντελέσει στην αύξηση του κόστους της εν λόγω δραστηριότητας, δεδομένου ότι θα είχε ως μοναδικό αποτέλεσμα να στερήσει από τους δημόσιους ραδιοτηλεοπτικούς

30 ΕΕ 2009, C 257, σ. 1.

31 Βλ., ιδίως, σημεία 48 και 49 καθώς και σημείο 57 της ανακοίνωσης της Επιτροπής.

32 Βλ., ιδίως, σημείο 65 της ανακοίνωσης της Επιτροπής.

33 Βλ., ιδίως, σημείο 47 της ανακοίνωσης της Επιτροπής.

34 Βλ., ιδίως, σημεία 70 έως 76 της ανακοίνωσης της Επιτροπής.

οργανισμούς το δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ή οφειλόμενου φόρου επί των εισροών ως προς τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της δραστηριότητας αυτής.

53. Εκτιμώ, κατά συνέπεια, ότι τα προβλεπόμενα στην ανακοίνωση της Επιτροπής κριτήρια διαχωρισμού της δραστηριότητας των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών που ασκείται προς το δημόσιο συμφέρον και των δραστηριοτήτων τους που έχουν εμπορικό χαρακτήρα δεν πρέπει να μεταφερθούν στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας 2006/112.

Η ερμηνεία την οποία προτείνει η BNT

54. Όσον αφορά τον ως άνω διαχωρισμό, ενδιαφέρον έχει η άποψη που εκφράζει με τις παρατηρήσεις της η BNT. Αν κατανοώ ορθώς τη θέση της, η BNT θεωρεί ως δραστηριότητα εμπορικού χαρακτήρα τη μετάδοση όλων αυτών των εκπομπών που, κατ' αυτήν, προσελκύουν τηλεθεατές, ώστε να καθίσταται δυνατή η πώληση τηλεοπτικού χρόνου διαφημίσεων. Πρόκειται, κατ' αρχάς, για τη μετάδοση αθλητικών γεγονότων, ξένων ταινιών ή ψυχαγωγικών προγραμμάτων. Επ' αυτής της βάσης, κατά το κρίσιμο στην υπόθεση της κύριας δίκης χρονικό διάστημα, η BNT εξέπεσε εξ ολοκλήρου τον καταβληθέντα και οφειλόμενο ΦΠΑ επί των στοιχείων του κόστους μετάδοσης των εκπομπών αυτών. Αντιθέτως, η μετάδοση εκπομπών άλλων ειδών πραγματοποιείται κατά την BNT στο πλαίσιο εκπλήρωσης αποστολής δημόσιας υπηρεσίας και, ως τέτοια, δεν υπόκειται στον ΦΠΑ.

55. Εντούτοις, η άποψη αυτή είναι, κατά τη γνώμη μου, εσφαλμένη για δύο λόγους.

56. Πρώτον, η διαίρεση την οποία πραγματοποιεί η BNT μεταξύ εκπομπών που αποφέρουν έσοδα από διαφημίσεις και εκπομπών που δεν αποφέρουν τέτοια έσοδα μου φαίνεται αυθαίρετη και όχι κατ' ανάγκην σύμφωνη με την πραγματικότητα. Είναι εύκολο να προσδιοριστούν κατηγορίες εκπομπών οι οποίες ανταποκρίνονται κατ' εξοχήν στα κριτήρια της αποστολής δημόσιας υπηρεσίας, ενώ ταυτόχρονα συγκεντρώνουν συνήθως μεγάλο αριθμό τηλεθεατών και αποτελούν ιδανικό «μέσο» διαφήμισης, όπως για παράδειγμα οι ενημερωτικές εκπομπές. Αντιθέτως, οι κατηγορίες εκπομπών τις οποίες η BNT συγκαταλέγει μεταξύ των εμπορικών μπορούν κάλλιστα να εμπίπτουν στη δραστηριότητα των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών που ασκείται προς το δημόσιο συμφέρον. Πάντως, το συμφέρον αυτό συνδέεται με τις «δημοκρατικές, κοινωνικές και πολιτιστικές ανάγκες [της] κοινωνίας»[35], οι ανάγκες δε αυτές εκτείνονται και σε τομείς όπως ο κινηματογράφος, ο αθλητισμός ή η ψυχαγωγία.

57. Δεύτερον, η μέθοδος που προτείνει η BNT για την κατάταξη των υπηρεσιών που παρέχει δεν λαμβάνει υπόψη το στοιχείο στο οποίο στηρίζεται το σύστημα του ΦΠΑ και το οποίο είναι η σχέση μεταξύ των αγαθών και των υπηρεσιών που αποκτά ο υποκείμενος στον φόρο για τις ανάγκες της δραστηριότητάς του και της φορολογητέας παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιεί στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής. Με άλλα λόγια, προκειμένου τα αγαθά και οι υπηρεσίες που απέκτησε ο υποκείμενος στον φόρο σε προγενέστερο στάδιο να μπορούν να θεωρηθούν ότι χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της δραστηριότητάς του, το κόστος της απόκτησής τους πρέπει, κατ' αρχήν, να αποτελεί συστατικό στοιχείο της τιμής των φορολογούμενων πράξεων που πραγματοποιεί ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο σε μεταγενέστερο στάδιο[36].

[35] Πρωτόκολλο (αριθ. 29) για το σύστημα δημόσιας ραδιοτηλεόρασης στα κράτη μέλη, το οποίο προσαρτάται στις Συνθήκες ΕΕ και ΛΕΕ.

[36] Βλ. πρόσφατη απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, σκέψεις 41 και 42).

Πρόταση

58. Στην περίπτωση του κόστους απόκτησης αγαθών ή υπηρεσιών που δεν χρησιμοποιούνται άμεσα για τις ανάγκες φορολογούμενων πράξεων, όπως συμβαίνει στην περίπτωση των δωρεάν μεταδιδόμενων εκπομπών οι οποίες έχουν έμμεση μόνο σχέση με την έναντι πληρωμής παροχή υπηρεσιών μετάδοσης εμπορικών ανακοινώσεων [37], ο σκοπός αυτός μπορεί να επιτευχθεί με δύο τρόπους. Ο πρώτος τρόπος συνίσταται στη χρησιμοποίηση ορισμένων εσόδων από τη φορολογούμενη δραστηριότητα αυστηρά για την απόκτηση ορισμένων αγαθών ή υπηρεσιών που χρησιμεύουν για τη δωρεάν μετάδοση εκπομπών, για παράδειγμα την απόκτηση δικαιωμάτων εκπομπής κινηματογραφικών ταινιών ή αθλητικών αγώνων. Εντούτοις, όπως ορθώς υποστηρίζουν οι φορολογικές αρχές στην υπόθεση της κύριας δίκης, τούτο απαιτεί την τήρηση χωριστών λογιστικών βιβλίων που να καθιστούν δυνατή μια τέτοια σύνδεση των εσόδων με τις δαπάνες.

59. Ο δεύτερος τρόπος συνίσταται στον υπολογισμό του ποσοστού κατά το οποίο η δραστηριότητα του δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού χρηματοδοτείται από επιδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού (ή από συνδρομές) και του ποσοστού κατά το οποίο χρηματοδοτείται από έσοδα προερχόμενα από φορολογητέες πράξεις. Το δεύτερο αυτό μέγεθος, αφαιρουμένων των ενδεχομένων εσόδων από πράξεις απαλλασσόμενες δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, σημείο ιζ', της οδηγίας 2006/112, θα αντιστοιχεί στον λόγο των εμπορικού χαρακτήρα δραστηριοτήτων του δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού προς το σύνολο της δραστηριότητάς του. Στο πλαίσιο αυτού του ποσοστού, θα μπορεί στη συνέχεια να καταλογίζεται στη δραστηριότητα αυτή το κόστος με το οποίο επιβαρύνθηκε ο ραδιοτηλεοπτικός οργανισμός, χωρίς να είναι αναγκαίος ο αυστηρός καταλογισμός των επιμέρους στοιχείων του κόστους στη δραστηριότητα εμπορικού χαρακτήρα ή στη δραστηριότητα δημοσίου συμφέροντος [38].

60. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο όρος «εμπορικού χαρακτήρα δραστηριότητα» των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών, κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας 2006/112, καλύπτει όχι μόνον τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας υπό στενή έννοια, όπως είναι η μετάδοση εμπορικών ανακοινώσεων, αλλά και τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες οι αποδέκτες των υπηρεσιών δεν καταβάλλουν τέλος, όπως είναι ειδικότερα η μετάδοση εκπομπών διατιθέμενων δωρεάν, στο μέτρο που χρηματοδοτούνται από έσοδα προερχόμενα από την πρώτη αυτή κατηγορία παροχής υπηρεσιών.

[37] Η σχέση αυτή έγκειται στο γεγονός ότι, αφενός, οι εν λόγω εκπομπές προσελκύουν το κοινό χάρη στο οποίο έχει νόημα η μετάδοση εμπορικών ανακοινώσεων και, αφετέρου, η μετάδοσή τους χρηματοδοτείται από τα έσοδα που αποφέρει η εκπομπή των συγκεκριμένων εμπορικών ανακοινώσεων.

[38] Χάριν αποσαφήνισης προσθέτω ότι η ανακοίνωση της Επιτροπής απαγορεύει, κατ' αρχήν, η δημόσια χρηματοδότηση των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών να συνεπάγεται κέρδος γι' αυτούς (βλ. σημεία 72 έως 74 της εν λόγω ανακοίνωσης). Κατά συνέπεια, εφόσον η εφαρμογή των διατάξεων περί ΦΠΑ πρέπει να είναι ταυτοχρόνως σύμφωνη με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων, κάθε πλεόνασμα εσόδων επί των δαπανών που υπερβαίνει το επιτρεπόμενο από την ανακοίνωση αυτή μέτρο πρέπει να καταλογίζεται στη δραστηριότητα εμπορικού χαρακτήρα.

61. Είμαι της γνώμης ότι η ως άνω θέση συμπίπτει με εκείνη που εξέφρασαν η Ισπανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις τους στην υπό κρίση υπόθεση [39]. Η θέση αυτή επιρρωννύεται επίσης, κατά την άποψή μου, από τις κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ΦΠΑ, όπως αυτές προκύπτουν από την 52η σύνοδο της 28ης-29ης Μαΐου 1997 [40]. Τα κράτη μέλη έκριναν «σχεδόν ομόφωνα» ότι η μοναδική δραστηριότητα των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών η οποία δεν έχει εμπορικό χαρακτήρα είναι η μετάδοση εκπομπών η οποία χρηματοδοτείται από δημόσιους πόρους (δηλαδή μέσω συνδρομής ή επιδότησης). Επομένως, κατά λογική ακολουθία, η μετάδοση εκπομπών, στο μέτρο που χρηματοδοτείται από έσοδα προερχόμενα από δραστηριότητα εμπορικού χαρακτήρα, πρέπει να συγκαταλέγεται στις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα.

62. Κατά συνέπεια, η απάντηση που προτείνω να δοθεί στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα είναι ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι εμπίπτουν στις «εμπορικού χαρακτήρα δραστηριότητες» των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, οι πράξεις που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας και δεν συνιστούν δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, καθώς και οι υπηρεσίες που παρέχονται δωρεάν, εφόσον χρηματοδοτούνται από τα έσοδα των εν λόγω πράξεων εξ επαχθούς αιτίας.

Επί του τρίτου και του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

63. Με το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία προτείνω να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί η έκταση του δικαιώματος του δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού να εκπέσει τον φόρο που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αυτός απέκτησε για τις ανάγκες της δραστηριότητάς του, όταν η δραστηριότητα αυτή χρηματοδοτείται τόσο από επιδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού όσο και από έσοδα προερχόμενα από δραστηριότητα εμπορικού χαρακτήρα.

64. Το ζήτημα αυτό το ανέλυσα λεπτομερώς, όσον αφορά δημόσιο ραδιοτηλεοπτικό οργανισμό χρηματοδοτούμενο από συνδρομές, με τις προτάσεις στην υπόθεση Český rozhlas [41]. Εντούτοις, το ζήτημα αυτό έβαινε πέραν του αντικειμένου των προδικαστικών ερωτημάτων στην υπόθεση εκείνη και δεν επιλύθηκε από το Δικαστήριο με την απόφασή του. Τα συμπεράσματα που περιέχονται στις ως άνω προτάσεις ισχύουν, κατά τη γνώμη μου, και εν προκειμένω. Υπό το πρίσμα της υπό κρίση υπόθεσης, θα ήθελα να προσθέσω τις ακόλουθες επισημάνσεις.

Οι κανόνες περί έκπτωσης του φόρου για τις μικτές δραστηριότητες

65. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, πράξεις διενεργούμενες από υποκείμενο στον φόρο οι οποίες δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ, για παράδειγμα επειδή δεν πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, δεν παρέχουν

[39] Εντούτοις, οφείλω να υπογραμμίσω ότι δεν συμμερίζομαι την ανάλυση της Επιτροπής κατά την οποία, όταν η δραστηριότητα του ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού χρηματοδοτείται, εν όλω ή εν μέρει, από έσοδα προερχόμενα από τη μετάδοση εμπορικών ανακοινώσεων, η μετάδοση των εκπομπών είναι παρεπόμενη της μετάδοσης των εν λόγω εμπορικών ανακοινώσεων και οι μοναδικοί αποδέκτες των υπηρεσιών του εν λόγω οργανισμού είναι οι διαφημιζόμενοι. Κατά τη γνώμη μου, πρόκειται μάλλον για περίπτωση κατά την οποία οι υπηρεσίες που παρέχονται στους τηλεθεατές ή στους ακροατές (μετάδοση εκπομπών) χρηματοδοτούνται από τους αποδέκτες άλλων υπηρεσιών, ήτοι των υπηρεσιών μετάδοσης εμπορικών ανακοινώσεων. Τούτο ωστόσο ουδόλως μεταβάλλει τον χαρακτηρισμό των εν λόγω υπηρεσιών από πλευράς ΦΠΑ.

[40] Έγγραφο XXI/96/1500.

[41] Προτάσεις στην υπόθεση C-11/15 (EU:C:2016:181, σημεία 44 έως 63).

δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αποκτήθηκαν για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών. Πρόκειται για την ίδια ακριβώς αρχή με αυτήν που ισχύει ως προς τις απαλλασσόμενες πράξεις [42].

66. Η αρχή αυτή είναι εύκολο να εφαρμοστεί στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αποκτά υποκείμενος στον φόρο αποκλειστικά για τους σκοπούς των μη φορολογητέων πράξεών του: ο υποκείμενος στον φόρο δεν αποκτά δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου τον οποίο κατέβαλε για τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες.

67. Η δυσκολία ανακύπτει όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο τόσο για φορολογούμενες όσο και για απαλλασσόμενες και μη φορολογητέες πράξεις. Σε μια τέτοια περίπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης κατ' αναλογίαν του μέρους των αγαθών και υπηρεσιών που απέκτησε στο πλαίσιο των φορολογούμενων πράξεών του.

68. Μολονότι, όσον αφορά τις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ πράξεις, τα άρθρα 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112 προβλέπουν ειδικούς κανόνες υπολογισμού της αναλογίας αυτής, εντούτοις οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή στις πράξεις που δεν υπόκεινται στον εν λόγω φόρο. Υπό τις συνθήκες αυτές, εναπόκειται στο εθνικό δίκαιο των κρατών μελών να θεσπίσει τους κανόνες υπολογισμού της, τηρώντας την οικονομία και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Οι κανόνες αυτοί πρέπει να καθιστούν δυνατή την αντικειμενική συνεκτίμηση του μέρους του κόστους στις φορολογητέες και μη φορολογητέες πράξεις [43].

Εφαρμογή στους δημόσιους ραδιοτηλεοπτικούς οργανισμούς

69. Όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, όπως προκύπτει από την απάντηση που προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, ένας δημόσιος ραδιοτηλεοπτικός οργανισμός δεν πραγματοποιεί πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ στο μέτρο που η δραστηριότητά του χρηματοδοτείται από επιδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού. Επομένως, η δραστηριότητα αυτή δεν του παρέχει δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της δραστηριότητας αυτής.

70. Αντιθέτως, όπως προκύπτει από την απάντηση που προτείνω να δοθεί στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, στο μέτρο που η δραστηριότητα ενός δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού χρηματοδοτείται από έσοδα προερχόμενα από την έναντι πληρωμής μετάδοση εμπορικών επικοινωνιών και από άλλες φορολογούμενες πράξεις, η οικεία δραστηριότητα συνιστά εμπορικού χαρακτήρα δραστηριότητά του κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας 2006/112. Η δραστηριότητα αυτή πρέπει, στο σύνολό της, να θεωρηθεί ως δραστηριότητα εξ επαχθούς αιτίας και, επομένως, ως δραστηριότητα παρέχουσα δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ή οφειλόμενου φόρου για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της δραστηριότητας αυτής.

71. Επομένως, ένας δημόσιος ραδιοτηλεοπτικός οργανισμός του οποίου η δραστηριότητα χρηματοδοτείται τόσο από επιδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού και από ενδεχόμενες απαλλασσόμενες πράξεις όσο και από τα έσοδα των φορολογητέων πράξεών του έχει δικαίωμα

[42] Βλ. πρόσφατη απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, σκέψεις 26 και 27).

[43] Βλ. πρόσφατη απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, σκέψεις 28 και 29).

έκπτωσης του φόρου που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της δραστηριότητας αυτής, στο μέτρο που η δραστηριότητά του χρηματοδοτείται από τα τελευταία αυτά έσοδα.

72. Όπως επισήμανα, η οδηγία 2006/112 δεν καθορίζει τους κανόνες υπολογισμού του ποσοστού του κόστους που αναλογεί στη μη φορολογητέα δραστηριότητα. Επομένως, ο καθορισμός αυτός εναπόκειται στο εθνικό δίκαιο των κρατών μελών. Τούτου λεχθέντος, συμμερίζομαι την άποψη που εξέφρασε η Επιτροπή με την απάντησή της σε ερώτηση του Δικαστηρίου, και κατά την οποία τα κράτη μέλη μπορούν, αλλά δεν υποχρεούνται, να εφαρμόζουν κατ' αναλογίαν τους κανόνες των άρθρων 173 έως 175 της οδηγίας αυτής στις φορολογούμενες και στις απαλλασσόμενες πράξεις.

73. Αν γίνει δεκτός ο ορισμός που προτείνω για την εμπορικού χαρακτήρα δραστηριότητα των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών φορέων, θα καταστεί δυνατή, μεταξύ άλλων, η εφαρμογή της βασικής μεθόδου υπολογισμού του ποσοστού αυτού η οποία περιγράφεται στο άρθρο 174, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, δικαίωμα προς έκπτωση του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών γεννάται κατά το ποσοστό που αντιστοιχεί στον λόγο του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στον φόρο από τις φορολογούμενες πράξεις του προς τον συνολικό κύκλο εργασιών του ιδίου. Στο πλαίσιο εφαρμογής της εν λόγω μεθόδου στους δημόσιους ραδιοτηλεοπτικούς οργανισμούς που χρηματοδοτούνται τόσο από επιδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού όσο και από πράξεις διενεργούμενες εξ επαχθούς αιτίας, πρέπει να τεθεί στον αριθμητή του κλάσματος το ποσό του κύκλου εργασιών που πραγματοποιείται από τις πράξεις αυτές και στον παρονομαστή το άθροισμα του ποσού του εν λόγω κύκλου εργασιών και του ποσού των επιδοτήσεων. Εν συνεχεία, αν ο ραδιοτηλεοπτικός οργανισμός πραγματοποίησε πράξεις εξ επαχθούς μεν αιτίας, αλλά απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας 2006/112, στο κατά τα ανωτέρω προκύπτον ποσοστό θα πρέπει να εφαρμοστούν οι κανόνες των άρθρων 173 έως 175 της οδηγίας αυτής, ώστε να υπολογιστεί το τελικό ποσοστό κατά το οποίο ο οργανισμός αυτός έχει δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ή οφειλόμενου ΦΠΑ επί των εισροών.

74. Βεβαίως, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν άλλους κανόνες υπολογισμού του ποσοστού αυτού εφόσον αυτοί θα πληρούν τα κριτήρια που εκτίθενται στο σημείο 68 των παρουσών προτάσεων.

75. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, η απάντηση που προτείνω να δοθεί στο τρίτο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα είναι ότι το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι ένας δημόσιος ραδιοτηλεοπτικός οργανισμός του οποίου η δραστηριότητα χρηματοδοτείται τόσο από επιδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού όσο και από έσοδα προερχόμενα από πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της δραστηριότητας αυτής, στο μέτρο που η δραστηριότητά του χρηματοδοτείται από έσοδα προερχόμενα από φορολογούμενες πράξεις.

Πρόταση

76. Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικό πρωτοδικείο Σόφιας, Βουλγαρία) ως εξής:

1) Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι η δραστηριότητα δημόσιου ραδιοτηλεοπτικού οργανισμού η οποία συνίσταται στην παροχή υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, στο μέτρο που χρηματοδοτείται από επιδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού.

2) Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι εμπίπτουν στις «εμπορικού χαρακτήρα δραστηριότητες» των δημόσιων ραδιοτηλεοπτικών οργανισμών, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, οι πράξεις που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας και δεν συνιστούν δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, καθώς και οι υπηρεσίες που παρέχονται δωρεάν, εφόσον χρηματοδοτούνται από τα έσοδα των εν λόγω πράξεων εξ επαχθούς αιτίας.

3) Το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι ένας δημόσιος ραδιοτηλεοπτικός οργανισμός του οποίου η δραστηριότητα χρηματοδοτείται τόσο από επιδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού όσο και από έσοδα προερχόμενα από πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της δραστηριότητας αυτής, στο μέτρο που η δραστηριότητά του χρηματοδοτείται από έσοδα προερχόμενα από φορολογούμενες πράξεις.