

Υπόθεση C-21/20

Σύνοψη αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

17 Ιανουαρίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Administrativen sad Sofia-grad (Βουλγαρία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

31 Δεκεμβρίου 2019

Προσφεύγουσα:

Balgarska natsionalna televizia

Καθού:

Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia pri Zentralno upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite (NAP)

Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης

Δυνατότητα του δημοσίου ραδιοτηλεοπτικού σταθμού να εκπίπτει τον φόρο προστιθέμενης αξίας για υπηρεσίες που παρέχει.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του άρθρου 25, στοιχείο γ', του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του άρθρου 168 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με το άρθρο 267, παράγραφος 1, στοιχείο β', της ΣΛΕΕ.

Προδικαστικά ερωτήματα

Το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- 1) Μπορεί η παροχή υπηρεσιών οπτικοακουστικών υπηρεσιών μαζικής ενημέρωσης 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/EK, 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 υπηρεσιών μαζικής ενημέρωσης προς τους τηλεθεατές της δημόσιας τηλεοράσεως εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/EK, πρέπει αυτές να θεωρηθούν ως απαλλασσόμενες παραδόσεις 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 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/EK, πρακτική η οποία εξαρτά το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών για αγορές αγαθών όχι μόνον από τον προορισμό των αποκτηθέντων αγαθών (για φορολογητέα ή μη φορολογητέα δραστηριότητα) αλλά και από τον τρόπο χρηματοδοτήσεως των αγορών αυτών, ήτοι αν προέρχεται, αφενός, από ιδίους πόρους (υπηρεσίες διαφημίσεως κ.λπ.) και, αφετέρου, μέσω κρατικής επιδοτήσεως, και η οποία αναγνωρίζει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών 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 παραδόσεις και λαμβανομένου υπόψη του μικτού τρόπου χρηματοδοτήσεώς της: Ποια είναι η έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών για τις εν λόγω αγορές και ποια κριτήρια πρέπει να εφαρμοστούν για τον καθορισμό τους;

Κανόνες και νομολογία του δικαίου της Ένωσης

Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', άρθρο 25, στοιχείο γ', του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', άρθρο 168 και άρθρο 173, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία).

Απόφαση του Δικαστηρίου της 27ης Μαρτίου 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, σκέψεις 30 και 34.

Απόφαση του Δικαστηρίου της 22ας Ιουνίου 2016, Odvolací finanční ředitelství, C-11/15, EU:C:2016:470, σκέψη 32.

Εθνική νομοθεσία

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: ZDDS):

«Άρθρο 2. Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται:

1. κάθε φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας

[...]

Άρθρο 3 (1) Υποκείμενος στον φόρο θεωρείται οποιοσδήποτε ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως του σκοπού και των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

[...]

(5) Μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα είναι το κράτος, οι κρατικές και δημοτικές αρχές όσον αφορά όλες τις δραστηριότητες που ασκούν ή τις παραδόσεις που πραγματοποιούν στο πλαίσιο της άσκησης δημόσιας εξουσίας κρατικής ή δημοτικής αρχής, περιλαμβανομένων των περιπτώσεων όπου εισπράττουν τέλη, εισφορές ή επιβαρύνσεις που αφορούν τις εν λόγω δραστηριότητες ή παραδόσεις. Εξαιρούνται από το εν λόγω πεδίο εφαρμογής:

1. οι ακόλουθες δραστηριότητες ή παραδόσεις:

η) Η δραστηριότητα ραδιοφωνίας και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα·

(6) Ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης απαλλασσόμενες από τον φόρο δραστηριότητες ή/και διενεργεί παραδόσεις ή παρέχει υπηρεσίες μη εμπόρουσες στο πεδίο της ανεξάρτητης οικονομικής δραστηριότητας, καθώς και το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, το οποίο έχει καταχωριστεί στα μητρώα ΦΠΑ, υπόκεινται σε φορολογική υποχρέωση για όλες τις παρασχεθείσες υπηρεσίες.

[...]

Άρθρο 8. «Υπηρεσία κατά την έννοια του εν λόγω νόμου είναι οτιδήποτε έχει οικονομική αξία, χωρίς όμως να αποτελεί εμπόρευμα ή χρήμα σε κυκλοφορία ή ξένο νόμισμα που χρησιμοποιούνται ως μέσο πληρωμών».

[...]

Άρθρο 42. Απαλλασσόμενες παραδόσεις είναι:

2. η δραστηριότητα της Balgarsko natsionalno radio (Βουλγαρικής Εθνικής Ραδιοφωνίας), της Balgarska Natsionalna televizia (Βουλγαρικής Εθνικής Τηλεόρασης) και του Balgarska telauina agentsia (Βουλγαρικού Πρακτορείου Ειδήσεων), για τις οποίες οι υπηρεσίες αυτές εισπράττουν επιχορήγηση από τον κρατικό προϋπολογισμό.

[...]

Άρθρο 69. (1) Ο εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ, στον βαθμό που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεών του, δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίον είναι υπόχρεος:

1. τον φόρο επί των αγαθών που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν ή επί των υπηρεσιών που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλο πρόσωπο επίσης εγγεγραμμένο στο σχετικό μητρώο, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, ως υποκείμενο στον φόρο·

[...]

Άρθρο 73. (1) Ο εγγεγραμμένος στο σχετικό μητρώο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα μερικής έκπτωσης του ΦΠΑ για τα αγαθά ή τις παραδόσεις που χρησιμοποιούνται τόσο για παραδόσεις για τις οποίες ο ενδιαφερόμενος έχει δικαίωμα προς έκπτωση όσο και για παραδόσεις ή δραστηριότητες για τις οποίες αυτός δεν έχει το εν λόγω δικαίωμα».

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης

- 1 Αντικείμενο της προσφυγής είναι η διορθωτική πράξη επιβολής φόρου της 14ης Δεκεμβρίου 2016, η οποία εκδόθηκε από τη φορολογική αρχή και επικυρώθηκε με απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2017 από τον Direktor na direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika»–Sofia pri Zentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντή της διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης» της Κεντρικής Διοίκησης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων στη Σόφια). Κατά της αποφάσεως που επικύρωσε την εν λόγω πράξη ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικού πρωτοδικείου Σόφιας).
- 2 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε σύμφωνα με τον ZDDS, εκδόθηκε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου για την Balgarska Natsionalna televizia (Βουλγαρική Εθνική Τηλεόραση, στο εξής: BNT). Σε βάρος της BNT βεβαιώθηκε οφειλόμενος ΦΠΑ για την περίοδο μεταξύ 1ης Σεπτεμβρίου 2015 και

31 Μαρτίου 2016, συνολικού ποσού 1 568 037,04 λέβα Βουλγαρίας, πλέον τόκων για την περίοδο από 15 Οκτωβρίου 2015 έως 14 Δεκεμβρίου 2016, συνολικού ποσού 144 138,74 λέβα Βουλγαρίας. Η εν λόγω φορολογική υποχρέωση προέκυψε από διόρθωση που πραγματοποιήθηκε κατόπιν φορολογικού ελέγχου των δηλωθέντων από την BNT αποτελεσμάτων για τις ανωτέρω φορολογικές περιόδους, καθόσον ο φορολογικός έλεγχος αναγνώριζε δικαίωμα προς μερική έκπτωση του ΦΠΑ για τις αναφερθείσες παραδόσεις, για τις οποίες η BNT είχε εκτέσει ολικά τον ΦΠΑ.

- 3 Η BNT είναι νομικό πρόσωπο και εθνικός φορέας παροχής δημοσίων οπτικοακουστικών υπηρεσιών μαζικής ενημέρωσης κατά το άρθρο 6, παράγραφος 3, του Zakon za radioto i televiziata (νόμος περί ραδιοφωνίας και τηλεοράσεως, στο εξής: ZRT).
- 4 Η BNT δεν εισπράττει αντιπαροχή από τους τηλεθεατές για τη μετάδοση των τηλεοπτικών προγραμμάτων. Η δραστηριότητά της σύμφωνα με το άρθρο 70, παράγραφος 3, του ZRT, χρηματοδοτείται εν μέρει μέσω επιχορηγήσεως από τον κρατικό προϋπολογισμό και εν μέρει από ίδια έσοδα προερχόμενα από διαφήμιση ή χορηγίες κ.λπ. Η επιχορήγηση από τον κρατικό προϋπολογισμό καλύπτει την προετοιμασία, την παραγωγή και τη μετάδοση προγραμμάτων και υπολογίζεται με βάση την κατ' αποκοπήν χρέωση ανά ώρα προγράμματος που καθορίζεται με απόφαση του Υπουργικού Συμβουλίου.
- 5 Η BNT είναι καταχωρισμένη στο μητρώο ΦΠΑ με ισχύ από τις 28 Δεκεμβρίου 1998, σύμφωνα με τις διατάξεις του ZDDS. Μέχρι τον Μάρτιο του 2015, η τηλεόραση προέβαινε σε μερική έκπτωση του ΦΠΑ για το σύνολο των αγορών της. Μετά την εκπόνηση μιας αναλύσεως τον Μάρτιο του 2015, η BNT αποφάσισε ότι η δραστηριότητα της μεταδόσεως εκπομπών δεν συνιστά απαλλασσόμενη από τον φόρο παράδοση προς τηλεθεατές και άρχισε, στη συνέχεια, να εφαρμόζει τη μέθοδο της απευθείας κατανομής των κονδυλίων. Η BNT υποστηρίζει ότι έχει δικαίωμα προς ολική έκπτωση του ΦΠΑ όσον αφορά τις αγορές που προορίζονται για την εμπορική της δραστηριότητα. Αντιθέτως, έχει δικαίωμα προς μερική έκπτωση του ΦΠΑ όσον αφορά τις αγορές που χρησιμοποιούνται ταυτοχρόνως για δραστηριότητες που έχουν εμπορικό χαρακτήρα και για δραστηριότητες των οποίων ο χαρακτήρας δεν είναι αποκλειστικά εμπορικός.
- 6 Με την προσβαλλόμενη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου οι αρχές φορολογικού ελέγχου αποφάνθηκαν ότι η BNT πραγματοποιεί τόσο φορολογητέες παραδόσεις αγαθών, ήτοι δραστηριότητα διαφημιστικής προωθήσεως, όσο και απαλλασσόμενες παραδόσεις, ήτοι μετάδοση προγραμμάτων, και ότι, στο πλαίσιο της ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί με ακρίβεια αν μια αγορά συνδέεται μόνο με απαλλασσόμενη παράδοση ή μόνο με φορολογητέα παράδοση. Κατόπιν αυτών, ο διενεργηθείς φορολογικός έλεγχος αναγνώρισε δικαίωμα προς μερική έκπτωση του ΦΠΑ για παραδόσεις για τις οποίες η BNT είχε προβεί σε ολική έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, απορρίπτοντας την επιστροφή του φόρου του οποίου

ζητήθηκε η απόδοση, ύψους 1 568 037,04 λέβα Βουλγαρίας για την περίοδο μεταξύ Σεπτεμβρίου 2015 και Φεβρουαρίου 2016.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 7 Η προσφεύγουσα φρονεί ότι η διορθωτική πράξη επιβολής φόρου είναι παράνομη.
- 8 Κατά τη BNT, η μετάδοση του προγράμματός της δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών εξαιτίας της ελλείψεως εννόμου σχέσεως μεταξύ αυτής και των τηλεθεατών της. Ωσαύτως, δεν υφίσταται το χαρακτηριστικό της επαχθούς αιτίας, δεδομένου ότι η επιχορήγηση από τον κρατικό προϋπολογισμό δεν συνιστά αντιπαροχή έναντι της υπηρεσίας. Η BNT ασκεί μία μόνο δραστηριότητα στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, ήτοι την πώληση διαφημιστικού χρόνου.
- 9 Η BNT φρονεί ότι οι διατάξεις που επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς μερική έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών δεν πρέπει να εφαρμοστούν, επειδή ο μηχανισμός αυτός ισχύει μόνον όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να διακρίνει ποιες αγορές πραγματοποιούνται για απαλλασσόμενες και ποιες για φορολογητέες παραδόσεις, όταν δηλαδή είναι αδύνατη η εφαρμογή της αρχής της απευθείας κατανομής των κονδυλίων. Εντούτοις, τον Μάρτιο του 2015 η BNT άρχισε να εφαρμόζει τη μέθοδο της απευθείας κατανομής των κονδυλίων, εξετάζοντας μεμονωμένα, για κάθε αγορά, αν αυτή προορίζεται για δραστηριότητα με εμπορικό χαρακτήρα ή για δραστηριότητα που συνιστά εκτέλεση καθήκοντος παροχής δημόσιας υπηρεσίας.
- 10 Η BNT υποστηρίζει ότι ο καθού επικαλείται διάταξη της οδηγίας που δεν έχει μεταφερθεί στο εθνικό δίκαιο, ήτοι το άρθρο 25, στοιχείο γ'. Εντούτοις, το κράτος και οι κρατικές αρχές δεν μπορούν να επικαλεστούν την άμεση ισχύ των διατάξεων της οδηγίας και δεν μπορούν να αντλήσουν κανένα δικαίωμα από διατάξεις μη ενσωματωθείσες στο εθνικό δίκαιο.
- 11 Επιπλέον, το άρθρο 42, σημείο 2, του ZDDS, το οποίο προβλέπει ότι η δραστηριότητα της BNT, για την οποία αυτή λαμβάνει ενίσχυση από τον κρατικό προϋπολογισμό, συνιστά απαλλασσόμενη από τον φόρο παράδοση, μεταφέρει εσφαλμένα στο εθνικό δίκαιο τις διατάξεις της οδηγίας, καθόσον οι διατάξεις της οδηγίας, σε αντίθεση με το άρθρο 42, σημείο 2, χαρακτηρίζουν τις «δραστηριότητες δημόσιων οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης, εκτός από αυτές που έχουν εμπορικό χαρακτήρα» ως απαλλασσόμενες του φόρου παραδόσεις. Επομένως, ως κριτήριο της δυνατότητας φορολογήσεως αναγνωρίζεται, στην πράξη, ο τρόπος χρηματοδότησεως της δραστηριότητας και όχι ο εμπορικός χαρακτήρας της. Κατά συνέπεια, η βουλγαρική νομοθεσία αντιμετωπίζει εσφαλμένα ως απαλλασσόμενη μια δραστηριότητα η οποία, μολονότι επιχορηγείται, έχει εξ ολοκλήρου εμπορικό χαρακτήρα. Τούτο περιάγει τη BNT σε δυσμενέστερη θέση από τα υπόλοιπα μέσα μαζικής επικοινωνίας εμπορικής φύσεως των οποίων η εμπορική δραστηριότητα είναι φορολογητέα.

παραβιάζεται δε η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, που έχει ως κύριο σκοπό την ίση φορολόγηση παραδόσεων που έχουν τον ίδιο χαρακτήρα.

- 12 Από την έκθεση των εμπειρογνομόνων προκύπτει ποιες δραστηριότητες της BNT έχουν εμπορικό χαρακτήρα, οπότε ο τηλεοπτικός σταθμός έχει δικαίωμα προς ολική έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών για αγορές άμεσα συνδεδεμένες με αυτές.
- 13 Τέλος, η BNT αμφισβητεί την άποψη του καθού ότι η BNT έχει δικαίωμα προς ολική έκπτωση του ΦΠΑ όσον αφορά τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που αγόρασε για την οικονομική της δραστηριότητα μόνο σε περίπτωση που η αγορά χρηματοδοτείται εξ ολοκλήρου από διαφημιστικά ή άλλα έσοδα προερχόμενα από εμπορική δραστηριότητα. Η πρακτική της φορολογικής αρχής, η οποία θέτει πρόσθετες προϋποθέσεις για τη διεκδίκηση νομοθετικά κατοχυρωμένων δικαιωμάτων, είναι αντίθετη προς τον νόμο και τη νομολογία του Δικαστηρίου.
- 14 Ο καθού εκτιμά ότι η διορθωτική πράξη επιβολής φόρου δεν είναι παράνομη ούτε είναι αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης.
- 15 Είναι βάσιμο το πόρισμα των φορολογικών αρχών ότι η BNT όφειλε, σύμφωνα με το άρθρο 73 του ZDDS, να προβεί σε μερική έκπτωση όσον αφορά τις ληφθείσες παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών που προορίζονταν τόσο για φορολογητέες όσο και για απαλλασσόμενες παραδόσεις. Κατά την άποψή της, η αξίωση του ελεγχόμενου προσώπου προς ολική έκπτωση του ΦΠΑ όσον αφορά την αγορά δικαιωμάτων μεταδόσεως εκπομπών είναι αβάσιμη, δεδομένου ότι το πρόσωπο αυτό δεν απέδειξε ότι οι αγορές χρηματοδοτούνται εξ ολοκλήρου από διαφημιστικά έσοδα και όχι από κρατικές επιχορηγήσεις. Οι ληφθείσες δημόσιες επιχορηγήσεις, οι οποίες συνιστούν, κατά τον καθού, απαλλασσόμενη παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 42, σημείο 2, του ZDDS, υπερέβαιναν κατά πολύ τα έσοδα που είχε από φορολογητέες παραδόσεις.
- 16 Ο καθού υποστηρίζει ότι, επειδή η BNT δεν εγγράφει χωριστά τις αγορές ανάλογα με τον τρόπο χρηματοδοτήσεώς τους, δεν είναι δυνατόν να γίνει διαχωρισμός μεταξύ αγορών που χρηματοδοτήθηκαν από κρατικές επιχορηγήσεις και αγορών που χρηματοδοτήθηκαν από έσοδα διαφημιστικών υπηρεσιών. Γι' αυτόν ακριβώς τον λόγο είναι νόμιμη η αναγνώριση στο πλαίσιο της διορθωτικής πράξης επιβολής φόρου μόνο του δικαιώματος προς μερική έκπτωση του ΦΠΑ όσον αφορά τις πραγματοποιηθείσες αγορές δικαιωμάτων μετάδοσης προγραμμάτων.
- 17 Δεδομένου ότι η BNT δεν απέδειξε ότι χρησιμοποίησε, κατά τη διάρκεια της προετοιμασίας, της παραγωγής και της μεταδόσεως προγραμμάτων, μόνο κεφάλαια προερχόμενα από την πώληση διαφημιστικού χρόνου και μη προερχόμενα από κρατικές επιχορηγήσεις, η BNT έχει δικαίωμα να εκπέσει μόνον μερικώς τον φόρο εισροών για πραγματοποιηθείσες αγορές προϊόντων ή υπηρεσιών οι οποίες χρησιμοποιήθηκαν για επακόλουθες φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή υπηρεσιών.

Συνοπτική έκθεση του αιτιολογικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 18 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η διαφορά μεταξύ των διαδίκων αφορά το ζήτημα αν η δραστηριότητα της BNT ως φορέας παροχής δημοσίων υπηρεσιών, στον οποίον έχουν ανατεθεί συγκεκριμένα καθήκοντα βάσει του ZRT, εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του ZDDS (όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα) ή αν συνιστά παράδοση εξ επαχθούς αιτίας, η οποία εντούτοις είναι απαλλασσόμενη κατά την έννοια του ZDDS (όπως υποστηρίζει ο καθού). Επιπλέον, οι διάδικοι διαφωνούν κατά πόσον η διάταξη του άρθρου 73 του ZDDS, το οποίο προβλέπει δικαίωμα προς μερική έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, εφαρμόζεται σε όλες τις παραδόσεις, δεδομένου ότι δεν έγινε διάκριση των αγορών ανάλογα με τον τρόπο χρηματοδοτήσεώς τους (κατά την άποψη του καθού) ή αν πρέπει να αναγνωριστεί δικαίωμα προς ολική έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών για παραδόσεις που προορίζονται για εμπορικές δραστηριότητες που δημιουργούν έσοδα, ενώ για αγορές που δεν προορίζονται αποκλειστικά για την εν λόγω εμπορική δραστηριότητα θα πρέπει να αναγνωριστεί δικαίωμα προς μερική έκπτωση (κατά την άποψη της προσφεύγουσας).
- 19 Το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στη νομολογία των βουλγαρικών δικαστηρίων σχετικά με παλαιότερη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου στη BNT βάσει του ZDDS, η οποία συντασσόταν με την άποψη του καθού της κύριας δίκης που ζητούσε να απορριφθεί το δικαίωμα προς ολική έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών και να αναγνωριστεί το δικαίωμα μόνο προς μερική έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, και η οποία έκρινε ότι οι διατάξεις των οποίων ζητείται η ερμηνεία στην υπό κρίση υπόθεση είναι σαφείς και δεν εγείρουν οποιεσδήποτε αμφιβολίες.
- 20 Με απόφαση της 23ης Απριλίου 2018, το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) (στο εξής: VAS) της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας αποφάνθηκε ότι η δραστηριότητα της BNT, παρά τα ειδικά καθήκοντα που έχει αναλάβει ως φορέας παροχής δημοσίων υπηρεσιών σύμφωνα με τον ZRT, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ZDDS και υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας. Κατά το άρθρο 25, στοιχείο γ', της οδηγίας, η έννοια της «υπηρεσίας» περιλαμβάνει και την παροχή υπηρεσίας σε εκτέλεση νόμου. Μολονότι η προπαρατεθείσα διάταξη δεν μεταφέρθηκε στο βουλγαρικό δίκαιο, το VAS έκρινε ότι η αρχή της άμεσης ισχύος της οδηγίας έχει εφαρμογή. Υπό την έννοια αυτή, το γεγονός ότι ένα υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ασκεί δραστηριότητα που συνίσταται στην εκπλήρωση καθηκόντων που επιβάλλονται και ρυθμίζονται εκ του νόμου για την επίτευξη σκοπού γενικού συμφέροντος δεν συνεπάγεται ότι η δραστηριότητα αυτή αποτελεί παροχή υπηρεσίας μη υπαγόμενη στον ZDDS.
- 21 Το VAS δέχεται ότι η έννομη σχέση μεταξύ του παρέχοντος υπηρεσίες και του λήπτη αυτών των υπηρεσιών στηρίζεται στις υποχρεώσεις παροχής υπηρεσιών προς το γενικό συμφέρον οι οποίες έχουν ανατεθεί εκ του νόμου στον αντίστοιχο φορέα παροχής υπηρεσιών.

- 22 Στηριζόμενο στις σκέψεις 30 και 34 της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση C-151/13, το VAS έκρινε ότι υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ των παρεχόμενων υπηρεσιών προς τους τηλεθεατές από την BNT και της ληφθείσας αντιπαροχής με τη μορφή κρατικών επιχορηγήσεων. Κατά το VAS, δεν απαιτείται η αντιπαροχή για την υπηρεσία να παρέχεται απευθείας από τους αποδέκτες της υπηρεσίας, αλλά μπορεί να παρέχεται και από τρίτον ή, όπως εν προκειμένω, από το κράτος.
- 23 Το VAS έκρινε ότι η απόφαση που είχε εκδοθεί στην υπόθεση C-11/15 δεν ήταν συγκρίσιμη, δεδομένου ότι η υπόθεση ενώπιον του VAS αφορούσε κρατικές επιχορηγήσεις άμεσα συνδεδεμένες με τις υπηρεσίες που παρείχε η BNT ως φορέας παροχής δημοσίων υπηρεσιών και των οποίων το ύψος προσδιορίζεται εκ των προτέρων βάσει σαφώς καθορισμένων κριτηρίων.
- 24 Το VAS έκρινε ως αβάσιμη την αιτίαση ότι το άρθρο 42, σημείο 2, του ZDDS δεν μεταφέρει ορθώς στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας, καθόσον, διά της προβλέψεως ότι η δραστηριότητα της BNT για την οποία εισπράττεται επιχορήγηση από τον κρατικό προϋπολογισμό πρέπει να θεωρηθεί ως απαλλασσόμενη του φόρου παράδοση επιτυγχάνεται ο σκοπός της οδηγίας που είναι να αντιμετωπίζονται ως απαλλασσόμενες παραδόσεις μόνο οι μη εμπορικές δραστηριότητες τις οποίες ασκούν οι δημόσιοι ραδιοτηλεοπτικοί οργανισμοί.
- 25 Το VAS αποφάνθηκε ότι η BNT θα είχε δικαίωμα προς ολική έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών μόνον αν αποδείκνυε ότι ορισμένες αγορές που είχε πραγματοποιήσει και προορίζονταν για την εμπορική της δραστηριότητα, χρηματοδοτήθηκαν εξ ολοκλήρου από διαφημιστικά ή άλλα έσοδα συνδεδεμένα με την δραστηριότητα τηλεοπτικής μεταδόσεως και όχι μέσω εισπραχθεισών κρατικών επιχορηγήσεων. Στο ίδιο πνεύμα, το VAS επισήμανε ότι τα κεφάλαια που είχαν συγκεντρωθεί από την πώληση διαφημιστικού χρόνου προορίζονταν να καλύψουν δαπάνες αγοράς προγραμμάτων, ήτοι, μεταξύ άλλων, ταινιών που μεταδίδονται σε ένα από τα προγράμματα της BNT, και ότι η BNT δεν υπολογίζει αναλυτικά ποιο μέρος των δαπανών που πραγματοποίησε ο τηλεοπτικός σταθμός καλύφθηκε από κρατικές επιχορηγήσεις και ποιο από την πώληση διαφημιστικού χρόνου.
- 26 Το αιτούν δικαστήριο σημειώνει ότι τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως C-11/15 είναι πράγματι κάπως διαφορετικά, δεδομένου ότι η Τσεχική Ραδιοφωνία εισέπραττε τέλη από τους ακροατές, ενώ η BNT λαμβάνει, ως δημόσιος τηλεοπτικός σταθμός, επιχορηγήσεις από τον κρατικό προϋπολογισμό, γεγονός που δεν αποτέλεσε αντικείμενο εξετάσεως στην πρώτη υπόθεση. Σε αντίθεση με την υπόθεση C-151/13, στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν υφίσταται τόσο σαφής σχέση όπως αυτή που υπάρχει μεταξύ του επίμαχου στην ως άνω υπόθεση «κατ' αποκοπήν επιδόματος περιθάλψεως» και των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- 27 Για τον λόγο αυτόν, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, είναι σημαντικό να αποσαφηνιστεί αν η μετάδοση

εκπομπών από την εθνική δημόσια τηλεόραση (BNT) συνιστά, λόγω της κρατικής επιδοτήσεώς της, παράδοση «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας, απαλλασσόμενη ωστόσο από τον φόρο προστιθέμενης αξίας, κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας, ή αν αυτό το είδος δραστηριότητας δεν συνιστά καν φορολογητέα παράδοση εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας.

- 28 Συναφώς, αρκεί να επισημανθεί, αφενός, ότι η διάταξη του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', προβλέπει μεν την απαλλαγή των «δραστηριοτήτων δημόσιων οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης, εκτός από αυτές που έχουν εμπορικό χαρακτήρα», αλλά η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή μόνον υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας κατά την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας ΦΠΑ και, αφετέρου, ότι αυτή δεν μπορεί να ερμηνευθεί κατά τρόπον ώστε να διευρύνεται το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 2 (κατ' αναλογία προς την αιτιολογία στη σκέψη 32 της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση C-11/15).
- 29 Εξίσου σημαντικό είναι να διασαφηνιστεί, στο πλαίσιο της ερμηνείας του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας, αν η δραστηριότητα δημόσιας τηλεοράσεως όσον αφορά την παροχή οπτικοακουστικών υπηρεσιών σε τηλεθεατές συνιστά παροχή υπηρεσιών απαλλασσόμενη από τον φόρο κατά την έννοια του ZDDS, αν οι επιχορηγήσεις που καταβάλλονται στον εθνικό τηλεοπτικό οργανισμό από τον κρατικό προϋπολογισμό συνιστούν αντιπαροχή και, συνακόλουθα, αν η BNT, παρά τα ειδικά καθήκοντα που έχει ως φορέας παροχής δημοσίων υπηρεσιών, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ZDDS και υπόκειται σε φόρο προστιθέμενης αξίας.
- 30 Κατά το αιτούν δικαστήριο, το αν συνιστά παροχή υπηρεσιών βάσει του ZDDS η δραστηριότητα τηλεοπτικών μεταδόσεων της BNT, ήτοι η παροχή οπτικοακουστικών υπηρεσιών μαζικής ενημέρωσης των οποίων δικαιούχοι είναι όλοι οι Βούλγαροι πολίτες, συμβάλλει στο να διευκρινιστεί αν η δραστηριότητα αυτή πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά την εξέταση της ύπαρξης δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ όσον αφορά φορολογητέες παραδόσεις των οποίων αποδέκτης είναι η προσφεύγουσα. Αν γίνει δεκτό ότι η δραστηριότητα δημόσιας τηλεοράσεως είναι μικτής φύσεως και περιλαμβάνει τόσο απαλλασσόμενες παραδόσεις (μετάδοση τηλεοπτικών εκπομπών) όσο και φορολογητέες παραδόσεις (εμπορική διαφήμιση), το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν πρέπει να γίνει δεκτό ότι εκπίπτει μόνον το μέρος του φόρου προστιθέμενης αξίας που καταβλήθηκε για παραδόσεις οι οποίες δύνανται να θεωρηθούν ως συνδεόμενες με την εμπορική δραστηριότητα της δημόσιας τηλεοράσεως. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί επίσης να διευκρινιστεί ποια κριτήρια θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν για τον προσδιορισμό της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών σε περίπτωση που γίνει δεκτός ο μικτός χαρακτήρας των δραστηριοτήτων της δημόσιας τηλεοράσεως.

- 31 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, παρά την προαναφερθείσα εθνική νομολογία, έχει αμφιβολίες ως προς την έκταση εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 2, 132 και 168 της οδηγίας αναφορικά με τις δραστηριότητες της BNT και θεωρεί αναγκαία την ερμηνεία των διατάξεων αυτών για να μπορέσει να αποφανθεί επί της εκκρεμούσας προσφυγής.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ