



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 16ης Σεπτεμβρίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Πεδίο εφαρμογής – Άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ' – Παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας – Αποκλεισμός των υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων οι οποίες παρέχονται στους τηλεθεατές, χρηματοδοτούνται με δημόσια επιδότηση και δεν συνεπάγονται κανένα αντάλλαγμα από τους τηλεθεατές – Άρθρο 168 – Δικαίωμα έκπτωσης – Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί συγχρόνως φορολογητέες πράξεις και πράξεις μη εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ»

Στην υπόθεση C-21/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικό πρωτοδικείο Σόφιας, Βουλγαρία) με απόφαση της 31ης Δεκεμβρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Ιανουαρίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

Balgarska Natsionalna televizia

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Μ. Βηλαρά, πρόεδρο τμήματος, Ν. Ριζάρρα, D. Šváby, S. Rodin και Κ. Jürimäe (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Μ. Szpunar

γραμματέας: Μ. Aleksejev, προϊστάμενος μονάδας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Balgarska natsionalna televizia, εκπροσωπούμενη από τον Μ. Raykon και την Ι. Dimitrova, advokati,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Jiménez García,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη αρχικά από τις C. Georgieva και N. Gossement και στη συνέχεια από τις C. Georgieva και L. Lozano Palacios,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 25ης Μαρτίου 2021,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', και του άρθρου 168 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 ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Balgarska Natsionalna televizija (Βουλγαρικής Εθνικής Τηλεόρασης, στο εξής: BNT) και του Direktor na direktzia «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, Βουλγαρία, στο εξής: διευθυντής), σχετικά με την έκταση του δικαιώματος της BNT προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«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».

- 4 Το άρθρο 25, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

γ) στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.»

- 5 Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:
- «Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:
- [...]
- ιζ) τις δραστηριότητες δημόσιων οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης, εκτός από αυτές που έχουν εμπορικό χαρακτήρα.»
- 6 Το άρθρο 168 της ίδιας οδηγίας έχει ως ακολούθως:
- «Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων 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,
- [...]».
- 7 Τα άρθρα 173 έως 175 της οδηγίας ΦΠΑ θεσπίζουν τους κανόνες που διέπουν τον υπολογισμό της αναλογίας έκπτωσης.
- 8 Στο πλαίσιο αυτό, το άρθρο 173, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει τα κατωτέρω:
- «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.
- Η αναλογία έκπτωσης καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 174 και 175, για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο.»

Το βουλγαρικό δίκαιο

- 9 Το άρθρο 2 του zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας), της 21ης Ιουλίου 2006 (DV αρ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006, σ. 8), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για τη διαφορά της κύριας δίκης χρόνο (στο εξής: ZDDS) προβλέπει, στην παράγραφο 1, τα εξής:
- «Στον [ΦΠΑ] υπόκεινται:
1. κάθε φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας [...]».

10 Το άρθρο 3 του ZDDS ορίζει τα εξής:

«(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 τοπικές αρχές όσον αφορά όλες τις δραστηριότητες που ασκούν ή τις πράξεις που πραγματοποιούν στο πλαίσιο της άσκησης δημόσιας εξουσίας ως κρατικές ή τοπικές αρχές, περιλαμβανομένων των περιπτώσεων όπου εισπράττουν τέλη, εισφορές ή επιβαρύνσεις που αφορούν τις εν λόγω δραστηριότητες ή πράξεις. Εξαιρούνται από το εν λόγω πεδίο εφαρμογής:

1. οι ακόλουθες δραστηριότητες ή πράξεις:

[...]

η) Η δραστηριότητα ραδιοφωνίας και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα [...].»

11 Το άρθρο 42, παράγραφος 2, του ZDDS προβλέπει τα κατωτέρω:

«Απαλλασσόμενες πράξεις είναι:

[...]

2. η δραστηριότητα της Βουλγαρικής Εθνικής Ραδιοφωνίας, της [BNT] και του Βουλγαρικού Πρακτορείου Ειδήσεων, για τις οποίες οι υπηρεσίες αυτές εισπράττουν επιχορήγηση από τον κρατικό προϋπολογισμό.»

12 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 1, του ZDDS:

«Ο εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ δικαιούται, στον βαθμό που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεών του, 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 τον προμηθευτή – πρόσωπο επίσης εγγεγραμμένο στο σχετικό μητρώο σύμφωνα με τον παρόντα νόμο [...].»

13 Το άρθρο 73, παράγραφος 1, του ZDDS ορίζει τα εξής:

«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.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 14 Η BNT είναι νομικό πρόσωπο, εθνικός φορέας παροχής δημοσίων υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων. Σύμφωνα με τον zakon za radioto i televiziyata (νόμο για τη ραδιοφωνία και την τηλεόραση), της 23ης Σεπτεμβρίου 1998 (DV αριθ. 138, της 24ης Νοεμβρίου 1998), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για τη διαφορά της κύριας δίκης χρόνο (στο εξής: ZRT), η BNT παρέχει, μεταξύ άλλων, υπηρεσίες οπτικοακουστικών μέσων σε όλους τους Βούλγαρους πολίτες.
- 15 Η BNT δεν λαμβάνει καμία αμοιβή από τους τηλεθεατές της.
- 16 Η δραστηριότητά της χρηματοδοτείται, σύμφωνα με τον ZRT, από επιδότηση του κρατικού προϋπολογισμού, η οποία προορίζεται για την προετοιμασία, τη δημιουργία και τη μετάδοση εκπομπών εθνικής και περιφερειακής εμβέλειας. Το ύψος της επιδότησης αυτής υπολογίζεται βάσει νομοθετικώς καθοριζόμενου κατ' αποκοπήν ποσού ανά ώρα μετάδοσης, και εγκρίνεται από το Υπουργικό Συμβούλιο. Επιπλέον, η BNT λαμβάνει επιδοτήσεις με προκαθορισμένους στόχους, οι οποίες προορίζονται για την αγορά και τη ριζική ανακαίνιση των παγίων στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με κατάλογο που εγκρίνεται ετησίως από τον Υπουργό Οικονομικών.
- 17 Η δραστηριότητα της BNT χρηματοδοτείται επίσης από ίδια έσοδα, προερχόμενα από διαφημίσεις και χορηγίες, από έσοδα προερχόμενα από συμπληρωματικές δραστηριότητες συνδεδεμένες με την τηλεοπτική δραστηριότητα, από δωρεές και κληροδοτήματα, από τόκους και από άλλα έσοδα συνδεδεμένα με την τηλεοπτική δραστηριότητα.
- 18 Μέχρι το τέλος Μαρτίου 2015, η BNT εξέπιπτε εν μέρει τον ΦΠΑ επί των εισροών για όλες τις αγορές που πραγματοποιούσε. Στη συνέχεια, άρχισε να εφαρμόζει τη λεγόμενη μέθοδο της «απευθείας κατανομής των κονδυλίων», λαμβάνοντας υπόψη μεμονωμένα κάθε αγορά που πραγματοποιούσε, αναλόγως του αν χρησιμοποιούνταν, ή μπορούσε να χρησιμοποιηθεί, για δραστηριότητα «εμπορικού χαρακτήρα», όπως ψυχαγωγικές εκπομπές, ταινίες ή αθλητικές εκπομπές, ή για δραστηριότητα συνδεδεμένη με την εκπλήρωση «καθηκόντων παροχής δημόσιας υπηρεσίας» που της έχουν ανατεθεί, όπως είναι η μετάδοση των συνεδριάσεων του κοινοβουλευτικού ελέγχου, η αναμετάδοση θρησκευτικών τελετών ή προεκλογικών εκστρατειών. Η BNT θεώρησε, επιπλέον, ότι η μετάδοση τηλεοπτικών εκπομπών δεν αποτελούσε «απαλλασσόμενη πράξη», κατά την έννοια του ZDDS, αλλά δραστηριότητα μη εμπίπτουσα στον ΦΠΑ, και ότι μόνον οι δραστηριότητες «εμπορικού» χαρακτήρα υπέκειντο στον φόρο.
- 19 Κατ' εφαρμογήν της μεθόδου αυτής, η BNT εξέπιπτε εξ ολοκλήρου τον ΦΠΑ επί των εισροών για τις αγορές που πραγματοποιούνταν στο πλαίσιο των «εμπορικού» χαρακτήρα δραστηριοτήτων της. Εξέπιπτε εν μέρει τον ΦΠΑ επί των εισροών για αγορές που χρησιμοποιούνταν τόσο για «εμπορικού» χαρακτήρα δραστηριότητες όσο και για δραστηριότητες χωρίς τέτοιο χαρακτήρα.
- 20 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου για την περίοδο από την 1η Σεπτεμβρίου 2015 έως τις 31 Μαρτίου 2016, οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές, με διορθωτική πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της 10ης Δεκεμβρίου 2016, αρνήθηκαν να αναγνωρίσουν δικαίωμα πλήρους έκπτωσης για τις αγορές της BNT και διαπίστωσαν, εις βάρος της τελευταίας, οφειλή ΦΠΑ ανερχόμενη, για την ως άνω περίοδο, σε ποσό 1 568 037,04 βουλγαρικών λέβα (BGN) (περίπου 801 455 ευρώ), πλέον τόκων.
- 21 Κατά τις αρχές αυτές, η διαφημιστική δραστηριότητα της BNT ήταν φορολογητέα, ενώ η μετάδοση προγραμμάτων ενέπιπτε στις απαλλασσόμενες πράξεις. Η BNT δεν μπορούσε να εκπέσει εξ ολοκλήρου τον ΦΠΑ επί των εισροών, δεδομένου ότι ήταν αδύνατο να καθοριστεί αν

οι αγορές που πραγματοποιούνταν στο πλαίσιο της οικονομικής της δραστηριότητας προορίζονταν για πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ ή για πράξεις οι οποίες, κατά τις εν λόγω αρχές, απαλλάσσονταν του ΦΠΑ. Η BNT θα μπορούσε να εκπέσει εξ ολοκλήρου τον ΦΠΑ επί των εισροών για τις αγορές αυτές μόνον αν οι δραστηριότητες μετάδοσης αθλητικών εκπομπών, δημιουργίας και μετάδοσης προγραμμάτων ψυχαγωγίας καθώς και μετάδοσης ξένων ταινιών χρηματοδοτούνταν εξ ολοκλήρου από διαφημιστικά έσοδα και όχι από επιδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού. Τούτο δεν συμβαίνει εν προκειμένω.

- 22 Με απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2017, ο διευθυντής απέρριψε την ενδικοφανή προσφυγή που άσκησε η BNT κατά της διορθωτικής πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου της 14ης Δεκεμβρίου 2016.
- 23 Κατόπιν τούτου, η BNT άσκησε προσφυγή κατά της ως άνω απόφασης ενώπιον του Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικού πρωτοδικείου Σόφιας, Βουλγαρία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου.
- 24 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, προκειμένου να αποφανθεί επί της διαφοράς της κύριας δίκης, είναι αναγκαίο να καθοριστεί αν η μετάδοση εκπομπών εκ μέρους της BNT, ως δημόσιου φορέα στον οποίο ο ZRT αναθέτει ειδικά καθήκοντα και ο οποίος λαμβάνει επιδοτήσεις από τον κρατικό προϋπολογισμό, συνιστά παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούμενη εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, αλλά απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας αυτής, ή, ενδεχομένως, να διαπιστωθεί ότι δεν συνιστά φορολογητέα πράξη εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας. Κατά το εν λόγω δικαστήριο, η απάντηση στο ερώτημα αυτό θα καταστήσει δυνατό να εξακριβωθεί αν η δραστηριότητα της μετάδοσης πρέπει να ληφθεί υπόψη προκειμένου να προσδιοριστεί το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών για τις φορολογητέες πράξεις των οποίων αποδέκτης είναι η BNT.
- 25 Το αιτούν δικαστήριο προσθέτει ότι, μολονότι, με την απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), το Δικαστήριο εξέτασε το ζήτημα αν η δραστηριότητα της δημόσιας ραδιοτηλεοπτικής μετάδοσης της τσεχικής εθνικής ραδιοφωνίας, για την οποία η τελευταία εισέπραττε τέλη καταβαλλόμενα από τους ιδιοκτήτες ή κατόχους ραδιοφωνικού δέκτη, συνιστούσε δραστηριότητα πραγματοποιούμενη «εξ επαχθούς αιτίας», εντούτοις το Δικαστήριο δεν έχει ακόμη αποφανθεί επί της δραστηριότητας παροχής δημόσιων τηλεοπτικών υπηρεσιών που χρηματοδοτείται από επιδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού.
- 26 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει επίσης ότι, μολονότι, με την απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί του ζητήματος αν η κατ' αποκοπήν καταβολή χρηματικών ποσών εκ μέρους εθνικού ταμείου ασφάλισης υγείας εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν μπορεί εξ αυτού να συναχθεί κατηγορηματική απάντηση για τις ανάγκες της διαφοράς της κύριας δίκης.
- 27 Επιπλέον, σε περίπτωση που κριθεί ότι η δραστηριότητα της BNT έχει διττή φύση, ήτοι ότι περιλαμβάνει τόσο απαλλασσόμενες όσο και φορολογητέες πράξεις, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν εκπεστέο είναι μόνον το μέρος του καταβαλλόμενου ΦΠΑ επί των εισροών το οποίο μπορεί να θεωρηθεί ως συνδεδεμένο με το μέρος της «εμπορικού» χαρακτήρα δραστηριότητάς της. Εκτός αυτού, σε μια τέτοια περίπτωση, το ως άνω δικαστήριο διερωτάται βάσει ποιων κριτηρίων πρέπει να καθοριστεί η έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση.

28 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Administrativen sad Sofia-grad (διοικητικό πρωτοδικείο Σόφιας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του 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 [ΦΠΑ], σε περίπτωση που χρηματοδοτείται από το κράτος υπό τη μορφή επιχορηγήσεων, χωρίς οι τηλεθεατές να καταβάλλουν τέλη τηλεοπτικής μετάδοσης, 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 τηλεόρασης εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας [ΦΠΑ], 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 [ΦΠΑ], 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 χρηματοδότησεως των αγορών αυτών, ήτοι από το αν η χρηματοδότηση προέρχεται, αφενός, από ιδίους πόρους (υπηρεσίες διαφήμισεως 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 τηλεόρασης αποτελείται τόσο από φορολογητέες όσο και από απαλλασσόμενες πράξεις και λαμβανομένου υπόψη του μικτού τρόπου χρηματοδότησεώς 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;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

29 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η δραστηριότητα εθνικού φορέα παροχής δημοσίων τηλεοπτικών υπηρεσιών η οποία συνίσταται στην παροχή υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων στους τηλεθεατές και χρηματοδοτείται από το κράτος μέσω επιδότησης χωρίς να συνεπάγεται την εκ μέρους των τηλεθεατών καταβολή τέλους για την τηλεοπτική μετάδοση συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια της διάταξης αυτής.

- 30 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο ορίζει το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, στον φόρο αυτόν υπόκεινται οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή.
- 31 Η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια της διάταξης αυτής, μόνον εάν μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής υφίσταται έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή για την εξατομικευμένη υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη. Τούτο ισχύει όταν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής (πρβλ. αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, EU:C:1988:120, σκέψεις 11, 12 και 16, της 22ας Ιουνίου 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, σκέψη 22, και της 22ας Νοεμβρίου 2018, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, σκέψη 39).
- 32 Όσον αφορά τις υπηρεσίες οπτικοακουστικών μέσων που παρέχονται από εθνικό δημόσιο φορέα στους τηλεθεατές και οι οποίες χρηματοδοτούνται από το κράτος μέσω επιδότησης χωρίς να καταβάλλεται τέλος από τους τηλεθεατές, δεν υφίσταται έννομη σχέση μεταξύ του συγκεκριμένου παρόχου και των τηλεθεατών κατά τη διάρκεια της οποίας να ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, ούτε άμεση σχέση μεταξύ των εν λόγω υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων και της επιδότησης αυτής (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, σκέψη 23).
- 33 Πράγματι, επισημαίνεται, κατ' αρχάς, ότι, στο πλαίσιο της παροχής των οικείων υπηρεσιών, ο πάροχος και οι τηλεθεατές δεν δεσμεύονται από καμία συμβατική σχέση ή άλλη πράξη συνεπαγόμενη καθορισμό αντιτίμου, ούτε και έχουν αναλάβει ο ένας έναντι του άλλου οποιαδήποτε νομική δέσμευση με ελεύθερη συναίνεση. Επομένως, η πρόσβαση των τηλεθεατών στις υπηρεσίες οπτικοακουστικών μέσων που παρέχει ο πάροχος είναι ελεύθερη και η οικεία δραστηριότητα ωφελεί, γενικώς, το σύνολο των δυνητικών τηλεθεατών.
- 34 Εν συνεχεία, επισημαίνεται ότι η επιδότηση, όπως και η επιδοτούμενη δραστηριότητα, είναι οργανωμένες με βάση τον νόμο. Η χορήγηση της επιδότησης, η οποία προορίζεται για τη χρηματοδότηση, γενικώς, των δραστηριοτήτων του εθνικού δημόσιου φορέα παροχής υπηρεσιών που συνίστανται στην προετοιμασία, τη δημιουργία και τη μετάδοση εκπομπών εθνικής και περιφερειακής εμβέλειας, και της οποίας το ύψος υπολογίζεται βάσει νομοθετικώς καθοριζόμενου κατ' αποκοπήν ποσού ανά ώρα μετάδοσης, είναι ανεξάρτητη από την εκ μέρους των τηλεθεατών πραγματική χρήση των παρεχόμενων υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων, της ταυτότητας ή ακόμη του συγκεκριμένου αριθμού τηλεθεατών για κάθε πρόγραμμα.
- 35 Εκτός αυτού, όσον αφορά τις αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου που στηρίζονται στον παραλληλισμό που μπορεί να γίνει μεταξύ της επίμαχης στην κύρια δίκη περίπτωσης με εκείνη της υπόθεσης επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), πρέπει να παρατηρηθεί ότι οι περιπτώσεις αυτές δεν είναι συγκρίσιμες.
- 36 Η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση εκείνη αφορούσε τον φορολογητέο χαρακτήρα ενός «κατ' αποκοπήν επιδόματος περίθαλψης» που κατέβαλλε ένα εθνικό ταμείο ασφάλισης υγείας σε ξενώνες μη αυτοεξυπηρετούμενων ηλικιωμένων ατόμων για την παροχή υπηρεσιών περίθαλψης στους ενοίκους τους και του οποίου ο υπολογισμός λάμβανε, μεταξύ άλλων, υπόψη

τον αριθμό των φιλοξενούμενων σε κάθε ίδρυμα ενοίκων και τον βαθμό αυτοεξυπηρέτησής τους. Με την εν λόγω απόφαση, το Δικαστήριο έκρινε ότι υπήρχε άμεση σχέση μεταξύ των υπηρεσιών που παρείχαν τα εν λόγω ιδρύματα στους ενοίκους τους και της καταβαλλόμενης αντιπαροχής, ήτοι του εν λόγω «κατ' αποκοπήν επιδόματος περίθαλψης», οπότε μια τέτοια καταβολή κατ' αποκοπήν ποσού συνιστούσε αντιπαροχή για τις υπηρεσίες περίθαλψης που παρείχε εξ επαχθούς αιτίας καθένα από τα εν λόγω ιδρύματα στους ενοίκους του και ενέπιπτε, ως εκ τούτου, στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Το Δικαστήριο διευκρίνισε, συναφώς, ότι το γεγονός ότι άμεσος δικαιούχος των επίμαχων υπηρεσιών δεν είναι το εθνικό ταμείο ασφάλισης υγείας που καταβάλλει το κατ' αποκοπήν ποσό, αλλά ο ασφαλισμένος, δεν μπορεί να διαρρήξει την άμεση σχέση που υφίσταται μεταξύ της πραγματοποιούμενης παροχής υπηρεσιών και της καταβαλλόμενης αντιπαροχής (απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, σκέψη 35).

- 37 Εν προκειμένω, όμως, μεταξύ του Δημοσίου, το οποίο χορηγεί επιδότηση από τον κρατικό προϋπολογισμό με σκοπό τη χρηματοδότηση υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων, και των τηλεθεατών, οι οποίοι επωφελούνται από τις υπηρεσίες αυτές, δεν υφίσταται ανάλογη σχέση με τη σχέση μεταξύ ενός ταμείου υγείας και των ασφαλισμένων του. Πράγματι, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 33 της παρούσας απόφασης, οι εν λόγω υπηρεσίες δεν απευθύνονται σε πρόσωπα δυνάμενα να προσδιοριστούν σαφώς, αλλά στο σύνολο των δυνητικών τηλεθεατών. Επιπλέον, το ύψος της οικείας επιχορήγησης υπολογίζεται βάσει ενός νομοθετικώς καθοριζόμενου κατ' αποκοπήν ποσού ανά ώρα μετάδοσης και χωρίς να λαμβάνεται καθόλου υπόψη η ταυτότητα και ο αριθμός των χρηστών της παρεχόμενης υπηρεσίας.
- 38 Τέλος, ουδόλως μπορεί να συναχθεί διαφορετικό συμπέρασμα από το άρθρο 25, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ. Είναι βεβαίως αληθές ότι, δυνάμει της διάταξης αυτής, η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου. Εντούτοις, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 35 και 36 των προτάσεών του, η διάταξη αυτή, η οποία διευκρινίζει απλώς ότι μια παροχή υπηρεσιών «μπορεί» να λάβει τέτοια μορφή, δεν δύναται να χρησιμεύσει ως βάση για την επιβολή ΦΠΑ σε παροχές υπηρεσιών μη πραγματοποιούμενες εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής.
- 39 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η δραστηριότητα εθνικού φορέα παροχής δημοσίων τηλεοπτικών υπηρεσιών η οποία συνίσταται στην παροχή υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων στους τηλεθεατές και χρηματοδοτείται από το κράτος μέσω επιδότησης χωρίς να συνεπάγεται την εκ μέρους των τηλεθεατών καταβολή τέλους για την τηλεοπτική μετάδοση δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια της διάταξης αυτής.

Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

- 40 Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας ΦΠΑ, αφορά την περίπτωση κατά την οποία η δραστηριότητα για την οποία κάνει λόγο το πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να χαρακτηριστεί ως παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, και θέτει, κατ' ουσίαν, το ζήτημα αν μια τέτοια παροχή απαλλάσσεται από τον φόρο.

- 41 Όμως, αφενός, από την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα προκύπτει ότι μια τέτοια δραστηριότητα δεν εμπίπτει στην έννοια της «παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας», κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, οπότε δεν συνιστά φορολογητέα πράξη, κατά την έννοια της ίδιας οδηγίας.
- 42 Αφετέρου, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ιζ', της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο προβλέπει την απαλλαγή των «δραστηρι[οτήτων] δημόσιων οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης, εκτός από αυτές που έχουν εμπορικό χαρακτήρα», έχει εφαρμογή μόνον υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές «υπόκεινται στον ΦΠΑ», κατά την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας αυτής (πρβλ. απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, σκέψη 32).
- 43 Υπό τις περιστάσεις αυτές, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.

Επί του τρίτου και του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

- 44 Προκαταρκτικώς, πρέπει να επισημανθεί ότι από τα στοιχεία της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία αναφέρονται στο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβάλλεται επί των εισροών, αφορούν την περίπτωση κατά την οποία η δραστηριότητα ενός εθνικού φορέα παροχής δημοσίων τηλεοπτικών υπηρεσιών η οποία συνίσταται στην παροχή υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων στους τηλεθεατές και χρηματοδοτείται από το κράτος μέσω επιδότησης χωρίς να συνεπάγεται την εκ μέρους των τηλεθεατών καταβολή τέλους για την τηλεοπτική μετάδοση πρέπει να χαρακτηριστεί ως παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας και, ως εκ τούτου, φορολογητέα πράξη, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί, επομένως, να διαφωτιστεί ως προς τον καθορισμό της έκτασης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβάλλεται επί των εισροών από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί συγχρόνως φορολογητέες και απαλλασσόμενες πράξεις.
- 45 Όπως όμως προκύπτει από την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, η δραστηριότητα αυτή δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια της ως άνω διάταξης.
- 46 Εντούτοις, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της κατά το άρθρο 267 ΣΛΕΕ συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, εναπόκειται στο Δικαστήριο να δώσει στο εθνικό δικαστήριο χρήσιμη απάντηση που να του παρέχει τη δυνατότητα να επιλύσει τη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί. Υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει, εφόσον είναι αναγκαίο, τα προδικαστικά ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί [αποφάσεις της 5ης Μαρτίου 2020, X (Απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τηλεφωνικές συμβουλευτικές υπηρεσίες), C-48/19, EU:C:2020:169, σκέψη 35, και της 25ης Νοεμβρίου 2020, SABAM, C-372/19, EU:C:2020:959, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 47 Υπό τις συνθήκες αυτές, και προκειμένου να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο χρήσιμη και πλήρης απάντηση, το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία επιβάλλεται να εξεταστούν από κοινού, πρέπει να αναδιατυπωθούν ώστε να θεωρηθεί ότι, με τα ερωτήματα αυτά, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ο εθνικός φορέας παροχής δημοσίων τηλεοπτικών υπηρεσιών δικαιούται να εκπέσει,

- πλήρως ή εν μέρει, τον ΦΠΑ που καταβάλλει επί των εισροών για αγορές αγαθών και υπηρεσιών χρησιμοποιούμενων για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων του οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και των δραστηριοτήτων του οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.
- 48 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή σύμφυτη με το κοινό σύστημα ΦΠΑ που έχει θεσπίσει ο νομοθέτης της Ένωσης. Όπως έχει επανειλημμένως τονίσει το Δικαστήριο, το εν λόγω δικαίωμα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται [πρβλ. αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψεις 26 και 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 18ης Μαρτίου 2021, *A.* (Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης), C-895/19, EU:C:2021:216, σκέψη 32].
- 49 Το καθεστώς εκπτώσεων της οδηγίας ΦΠΑ σκοπεί, συγκεκριμένα, να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει την απόλυτη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ασχέτως του ποιοι είναι οι σκοποί ή τα αποτελέσματά τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, οι ίδιες στον ΦΠΑ [αποφάσεις της 10ης Νοεμβρίου 2016, *Baštoná*, C-432/15, EU:C:2016:855, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 18ης Μαρτίου 2021, *A.* (Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης), C-895/19, EU:C:2021:216, σκέψη 33].
- 50 Συναφώς, πρώτον, από το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται στο στάδιο των εκροών από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 3ης Ιουλίου 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, σκέψη 23).
- 51 Αντιθέτως, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο σχετίζονται με δραστηριότητες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε η είσπραξη φόρου επί των εκροών ούτε η έκπτωση του φόρου επί των εισροών (πρβλ. αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 30, και της 3ης Ιουλίου 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, σκέψη 24).
- 52 Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι ο λόγος που δικαιολογεί την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών είναι η χρησιμοποίηση των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτήθηκαν ως εισροές για φορολογητέες πράξεις. Με άλλα λόγια, ο τρόπος χρηματοδότησης των αγορών αυτών, είτε μέσω εσόδων προερχομένων από οικονομικές δραστηριότητες είτε μέσω επιδοτήσεων από τον κρατικό προϋπολογισμό, δεν ασκεί επιρροή για τον καθορισμό του δικαιώματος έκπτωσης.

- 53 Δεύτερον, στο μέτρο που υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί τα αγαθά και τις υπηρεσίες που απέκτησε ως εισροές τόσο για πράξεις παρέχουσες δικαίωμα έκπτωσης όσο και για πράξεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, πρέπει επίσης να προστεθεί ότι από τα άρθρα 173 έως 175 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι ο υπολογισμός αναλογίας έκπτωσης για τον προσδιορισμό του εκπεστέου ΦΠΑ περιορίζεται, κατ' αρχήν, στα αγαθά και στις υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση οικονομικών πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση (πρβλ. αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, σκέψη 34, και της 25ης Ιουλίου 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, σκέψη 57), όπως είναι οι πράξεις που απαλλάσσονται από τον φόρο (πρβλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, σκέψη 73).
- 54 Αντιθέτως, εφόσον ο ΦΠΑ επί των εισροών που επιβάρυνε δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να θεμελιώσει δικαίωμα προς έκπτωση, στο μέτρο που αφορά δραστηριότητες οι οποίες, λαμβανομένου υπόψη του μη οικονομικού χαρακτήρα τους, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 30), οι εν λόγω δραστηριότητες δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό της αναλογίας έκπτωσης δυνάμει των άρθρων 173 έως 175 της οδηγίας ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, σκέψη 54 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 55 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ο καθορισμός των μεθόδων και των κριτηρίων κατανομής των ποσών του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων εμπίπτει στην εξουσία εκτίμησης των κρατών μελών. Κατά την άσκηση της εν λόγω εξουσίας, τα κράτη μέλη οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη τον σκοπό και την οικονομία της ως άνω οδηγίας και, για τον λόγο αυτό, να προβλέπουν τρόπο υπολογισμού ο οποίος να αντανακλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών για τις εισροές που αναλογεί σε καθεμιά από τις δύο αυτές δραστηριότητες (αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 42, και της 25ης Ιουλίου 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, σκέψη 58), προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η έκπτωση πραγματοποιείται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί σε πράξεις παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση (πρβλ. αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 37, και της 12ης Νοεμβρίου 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, σκέψη 47).
- 56 Πρέπει να προστεθεί ότι, στο πλαίσιο άσκησης της εν λόγω εξουσίας, τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν κάθε ενδεδειγμένη κλίμακα κατανομής, όπως κλίμακα κατανομής ανάλογα με τη φύση της πράξης, χωρίς να υποχρεούνται να περιορίζονται σε μία μόνο, συγκεκριμένη μέθοδο (πρβλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 38).
- 57 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο τρίτο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ο εθνικός φορέας παροχής δημοσίων τηλεοπτικών υπηρεσιών δικαιούται να εκπίπτει τον ΦΠΑ που καταβάλλει επί των εισροών για αγορές αγαθών και υπηρεσιών χρησιμοποιούμενων για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων του οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και ότι δεν δικαιούται να εκπίπτει τον ΦΠΑ που καταβάλλει επί των εισροών για αγορές αγαθών και υπηρεσιών χρησιμοποιούμενων για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων του οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν τις μεθόδους και τα κριτήρια κατανομής των ποσών του καταβληθέντος ΦΠΑ επί

των εισροών μεταξύ φορολογητέων πράξεων και πράξεων μη επιπτευσών στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, λαμβάνοντας υπόψη τον σκοπό και την οικονομία της οδηγίας αυτής και τηρώντας την αρχή της αναλογικότητας.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 58 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

- 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 εθνικού φορέα παροχής δημοσίων τηλεοπτικών υπηρεσιών η οποία συνίσταται στην παροχή υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων στους τηλεθεατές και χρηματοδοτείται από το κράτος μέσω επιδότησης χωρίς να συνεπάγεται την εκ μέρους των τηλεθεατών καταβολή τέλους για την τηλεοπτική μετάδοση δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια της διάταξης αυτής.
- 2) Το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι ο εθνικός φορέας παροχής δημοσίων τηλεοπτικών υπηρεσιών δικαιούται να εκπίπτει τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που καταβάλλει επί των εισροών για αγορές αγαθών και υπηρεσιών χρησιμοποιούμενων για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων του οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και ότι δεν δικαιούται να εκπίπτει τον ΦΠΑ που καταβάλλει επί των εισροών για αγορές αγαθών και υπηρεσιών χρησιμοποιούμενων για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων του οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Εναπόκειται στα κράτη μέλη να καθορίζουν τις μεθόδους και τα κριτήρια κατανομής των ποσών του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών μεταξύ φορολογητέων πράξεων και πράξεων μη επιπτευσών στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, λαμβάνοντας υπόψη τον σκοπό και την οικονομία της οδηγίας αυτής και τηρώντας την αρχή της αναλογικότητας.

(υπογραφές)