



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
М. SZPUNAR

представено на 25 май 2023 година¹

Дело C-249/22

ВМ

срещу

Gebühren Info Service GmbH (GIS),

при участието на:

Bundesministerium für Finanzen,

Österreichischer Rundfunk

(Преюдициално запитване, отправено от Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия))

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 2, параграф 1, буква в) — Възмездни доставка на услуги — Понятие — Дейност на обществена радио и телевизионна организация, финансирана от задължителна такса, която се събира от лицата, притежаващи радио- и телевизионни приемници и намиращи се в зоната на наземно излъчване — Член 378, параграф 1 и част А, точка 2 от приложение X — Акт относно условията за присъединяване на Австрия — Член 151, параграф 1 и част IX, точка 2, буква з) от приложение XV — Дерогация — Обхват“

Въведение

1. В решение от 22 юни 2016 г., *Český rozhlas* (C-11/15, наричано по-нататък „решение *Český rozhlas*“, EU:C:2016:470), Съдът постановява, че дейността на обществените радиооператори, финансирана посредством задължителни такси, събирани по силата на закона от лицата, които притежават радиоприемник, не представлява възмездна доставка на услуги и не попада в обхвата на общата система на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

2. Вследствие на постановяването това съдебно решение в някои държави членки, в които такъв вид такси са били облагани с ДДС, задължените да ги плащат лица са поискали възстановяване на този данък, тъй като бил събиран в противоречие с правото на Съюза. В Австрия това води до предявяване на колективен иск, към който се отнася главното производство по настоящото дело. Подобно производство се провежда и в Дания².

¹ Език на оригиналния текст: полски.

² В хода на производството Съдът получи преюдициално запитване, подобно на това по настоящото дело (дело C-573/22, *Föreningen S и др.*, което понастоящем е висящо).

3. В този контекст заинтересованите страни, както и Европейската комисия, обръщат внимание, че разпоредбите от правото на Съюза относно ДДС предвиждат дерогация за някои държави членки, която им позволява да облагат с данък дейностите на обществените радио- и телевизионни оператори. Поради това възниква въпросът дали тази дерогация променя изводите, произтичащи от решение *Český rozhlas*.

Правна уредба

Правото на Съюза

4. Съгласно член 151 от Акта относно условията за присъединяване на Кралство Норвегия, Република Австрия, Република Финландия и Кралство Швеция и промените в договорите, на които се основава Европейският съюз, от 26 юли 1994 г. (наричан по-нататък „Актът за присъединяване от 1994 г.“)³, разглеждан във връзка с част IX, точка 2, буква з) от приложение XV към този акт⁴, чрез дерогация от разпоредбите от правото на Съюза в областта на ДДС Австрия може да облага с данък, наред с другото, дейностите на обществени радио- и телевизионни организации⁵. Това данъчно облагане не може да засегне собствените ресурси на Съюза, чиято основа следва да се възстановява в съответствие с Регламент (ЕИО, Евратом) № 1553/89⁶.

5. Съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност⁷:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[...]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество; [...].“

6. Член 132, параграф 1, буква р) от тази директива гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

р) дейностите на обществени радио и телевизионни организации, освен дейностите с търговски характер“.

³ ОВ С 241, 1994 г., стр. 21.

⁴ Последната разпоредба се намира на стр. 336 в ОВ С 241, 1994 г.

⁵ С тази разпоредба Република Австрия попада в обхвата на дерогацията, първоначално предвидена в член 28, параграф 3 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1) за преходен период, който е трябвало да приключи с решение на Съвета; такова решение обаче никога не е приемано.

⁶ Регламент на Съвета от 29 май 1989 година за окончателни унифицирани схеми за събирането на собствените ресурси, набирани от данък добавена стойност (ОВ L 155, 1989 г., стр. 9; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 1, стр. 80).

⁷ ОВ L 347, 2006 г., стр. 1 (Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

7. Съгласно член 378, параграф 1 от Директива 2006/112:

„Австрия може да продължи да облага с данък сделките, изброени в част А, точка 2 от приложение Х“.

8. В част А, точка 2 от приложение Х към същата директива са посочени „дейностите на обществени радио и телевизионни органи[зации], различни от тези с търговски характер“.

Австрийското право

9. Член 2, параграф 1 от Bundesgesetz betreffend die Einhebung von Rundfunkgebühren (Федерален закон за събирането на таксите за радио- и телевизионно разпръскване⁸; наричан по-нататък „RGG“) задължава всеки, който използва вътре в сграда радио- и телевизионен приемник, да заплаща „такса за радио телевизия“. Притежаването на такъв приемник се счита за равностойно на неговото използване. Съгласно член 4, параграф 1 от RGG за събирането на тази такса и всички свързани с нея данъци е оправомощено дружество GIS Gebühren Info Service GmbH (наричано по-нататък „GIS“).

10. С член 1, параграф 1 от Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk (Федерален закон за Österreichischer Rundfunk⁹, наричан по-нататък „ORFG“) пък се създава общественият радио- и телевизионен оператор под формата на публичноправна фондация с наименование Österreichischer Rundfunk (наричан по-нататък „ORF“).

11. С член 31 от ORFG се въвежда „програмна такса“, чийто размер се определя от съвета на посочената по-горе фондация. Всеки собственик на радио- и телевизионен приемник, намиращ се в зона на наземно излъчване (по аналогова или цифрова технология) на програмите на ORF, е длъжен да заплаща програмната такса. Събирането на програмната такса се извършва едновременно със събирането на таксата за радио телевизия и по същите правила.

12. И накрая, в член 10 от Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Федерален закон за данъка върху оборота)¹⁰ се предвижда облагане с намалена ставка, по-специално на услугите по радиоразпръскване, обхванати от задължението за плащане на такса за радио телевизия.

Фактите, производството и преюдициалните въпроси

13. ВМ, жалбоподателката в главното производство, е получател на радио- и телевизионни програми, за които се заплаща програмна такса. В периода от 1 октомври 2013 г. до 31 октомври 2018 г. тя е заплатила, наред с другото, сумата от 100,57 евро за ДДС върху дължимата от нея програмна такса. На 23 октомври 2018 г. тя иска от дружество GIS да ѝ възстанови тази сума, тъй като била събрана в нарушение на правото на Съюза. Всъщност, по-специално в контекста на решение Český rozhlas, дейностите на обществените радио- и телевизионни оператори, финансирани с такса от вида на австрийската програмна такса, според нея не подлежат на облагане с ДДС.

⁸ BGBl. I 159/1999, изменен.

⁹ BGBl. 379/1984, изменен.

¹⁰ BGBl. 663/1994, изменен.

14. Дружество GIS отказва да възстанови посочения данък, което ВМ оспорва пред Bundesverwaltungsgericht (Федерален административен съд, Австрия). Този съд обаче отхвърля нейната жалба, като приема, че тълкуването, произтичащо от това решение, не е приложимо за австрийската програмна такса. Срещу решението на този съд ВМ подава ревизионна жалба до запитващата юрисдикция.

15. При това положение Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Трябва ли такса като австрийската програмна такса на ORF, която общественият радио- и телевизионен оператор сам определя, за да финансира дейността си, да се счита — предвид разпоредбата от първичното право на член 151, параграф 1 [от Акта за присъединяване от 1994 г.] във връзка с част IX, точка 2, буква з), първа алинея, второ тире от приложение XV [към този акт] — за възнаграждение за услуга по смисъла на член 2 във връзка с член 378, параграф 1 [от Директива 2006/112]?
- 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, трябва ли посочената в него програмна такса на ORF да се счита за възнаграждение за услуга по смисъла [на Директива 2006/112] и в случай че задължени да я плащат са лица, които, макар да използват радио- и телевизионен приемник в сграда, намираща се в обхвата на наземното радио- и телевизионно разпръскване на програмите на ORF, не могат да получават тези програми на ORF, тъй като не разполагат с необходимия приемателен модул?“

16. Преюдициалното запитване постъпва в Съда на 11 април 2022 г. Писмени становища представят страните в главното производство, ORF, австрийското и датското правителство, както и Комисията. Същите страни и френското правителство са представени в съдебното заседание, проведено на 15 февруари 2023 г.

Анализ

17. Жалбоподателката в главното производство иска възстановяването на ДДС, който е бил добавен към платената от нея програмна такса. Според нея, в контекста на решение Český rozhlas, този данък е събран в противоречие с правото на Съюза. Така с преюдициалните въпроси по настоящото дело, които предлагам да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 във връзка с член 378, параграф 1 от същата директива и с член 151, параграф 1 от Акта за присъединяване от 1994 г. и част IX, точка 2, буква з) от приложение XV към този акт трябва да се тълкува в смисъл, че Република Австрия има право да събира ДДС върху програмната такса по смисъла на член 31 от ORFG.

18. За да се отговори на този въпрос, е необходимо първо да се анализира естеството на програмната такса в светлината на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112, а след това да се разгледа възможното въздействие върху посочения правен въпрос на член 378, параграф 1 от тази директива, както и на стоящия в основата му член 151, параграф 1 от Акта за присъединяване от 1994 г. и на съответната точка от приложение XV към този акт.

Относно естеството на програмната такса

19. Както запитващата юрисдикция посочва в акта си, така и GIS, ORF и австрийското правителство в становищата си твърдят, че австрийската програмна такса се различава съществено от таксата, разглеждана по делото, приключило с решение *Český rozhlas*, и че поради това тя може да се разглежда като възнаграждение за използването на услугите на ORF, така че тези услуги трябвало да се считат за предоставени възмездно по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112.

20. Различията се дължали, на първо място, на факта, че задължението за плащане на програмна такса е свързано не толкова със самото притежание на приемник, колкото с действителната възможност за получаване на предаванията, излъчвани от ORF. Тази възможност произтичала от притежаването на приемник, готов да приема тези предавания (по наземен, сателитен или кабелен път) и попадащ в обхвата на тяхното разпръскване¹¹. Придобиването на такъв приемник и приспособяването му за приемане на предаванията на ORF било израз на желанието на получателя да ползва услугите на този оператор. На второ място, за разлика от таксата, която е предмет на делото, приключило с решение *Český rozhlas*, размерът на програмната такса не се определял от законодателя, а от ORF. На трето и последно място, при въвеждането на програмната такса през 1966 г. австрийският законодател установил правна фикция под формата на гражданскоправни отношения между ORF и (потенциалните) получатели на неговите предавания. Според запитващата юрисдикция въпреки настъпилата оттогава промяна в законодателството съществуването на тази правна фикция все още се признава в практиката на австрийските съдилища.

21. Според мен обаче посочените по-горе разлики между австрийската програмна такса и таксата, която е предмет на делото, приключило с решение *Český rozhlas*, не обосновават даването на различна оценка на първата такса с оглед на Директива 2006/112.

22. Както по посоченото по-горе дело, в разглеждания случай са налице две услуги, които от правна гледна точка са независими една от друга — от една страна, ORF, в изпълнение на възложената му от законодателя задача, излъчва радио- и телевизионни програми за свободно приемане; от друга страна, потенциалните получатели на тези програми, разполагащи със съответните приемници, са задължени по закон да заплащат програмна такса. При това е очевидно, че приемниците могат да се използват и за приемане на предавания на други оператори, както и за цели, които са напълно несвързани с предаванията на радио- и телевизионните оператори, поради което придобиването и приспособяването им за приемане на предавания по никакъв начин не може да се считат за израз на желание за ползване на услугите на ORF.

23. По аналогия с делото, приключило с решение *Český rozhlas*, в настоящия случай между ORF и лицата, задължени да плащат програмна такса, не съществува правоотношение, в рамките на което да се правят взаимни престации¹². Самият факт, че задължението за заплащане на програмна такса се основава не на формалното условие за притежаването на приемник, а на действителната възможност за приемане на предаванията, не променя това по същество.

¹¹ Според информацията, предоставена от ВМ по време на съдебното заседание, 95 % от домакинствата в Австрия са в това положение.

¹² Вж. решение *Český rozhlas*, точки 20—28.

24. Следователно ситуацията по настоящото дело е различна от разгледаната от Съда по делото, приключило с решение *Kennemer Golf*¹³, на което запитващата юрисдикция обръща внимание в акта си за преюдициално запитване. Всъщност в последния случай получателят на услугата доброволно е сключил договор с доставчика на услугата, по силата на който срещу фиксирано възнаграждение е имал право да ползва съоръженията на спортен клуб за определен период от време. Така, макар въпросът дали той действително е използвал съоръженията, да е без значение за задължението за плащане на възнаграждението, самата възможност за използване на съоръженията е била строго обусловена от плащането на това възнаграждение, като правоотношението между страните е възникнало единствено по тяхна воля.

25. Същото се отнася и за решение *Air France - KLM и Hop!-Brit Air*¹⁴, на което се позовава ORF. Делата, приключили с това решение, се отнасят до самолетни билети, които в крайна сметка не са използвани от купувачите. Обстоятелството, че тези купувачи в крайна сметка не са се възползвали от транспортната услуга, не променя факта, че е налице плащане на възнаграждение за услуга, която е била извършена от страна на доставчика ѝ (полетът се е състоял). Следователно в този случай е налице възмездна доставка на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112, основана на свободно уредено между страните правоотношение.

26. На следващо място, обстоятелството, че ORF, а не пряко законодателят определя размера на програмната такса, е без значение за преценката на положението в настоящия случай. Всъщност ORF определя размера на тази такса по силата на правомощие, съдържащо се в закона. По този начин таксата запазва характера си на публична такса, установена със закон, а законодателят просто е възложил определянето на нейния размер на субект, който се финансира с приходите от нея.

27. Съгласен съм също така със становището на Комисията, че понятието „възмездна доставка на услуги“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 е самостоятелно понятие от правото на Съюза, поради което за квалифицирането на програмната такса с оглед на тази разпоредба е без значение, че австрийското право признава съществуването на правна фикция, съгласно която между ORF и лицата, задължени да плащат таксата, съществува правоотношение с договорен характер. Всъщност съгласно установената практика на Съда облагането с ДДС на определена сделка или освобождаването ѝ от него не зависи от класификацията на тази сделка в националното право¹⁵. Следователно квалификацията на програмната такса трябва да се основава единствено на разпоредбите от правото на Съюза и на практиката на Съда, в случая най-вече на решение *Český rozhlas*.

28. С оглед на посоченото по-горе считам, че програмната такса, подобно на таксата, която се разглежда по делото, приключило с решение *Český rozhlas*, не представлява възнаграждение за предоставяните от ORF услуги по излъчване на програми. Остава да се провери дали до промяна на този извод не водят разпоредбите на член 378, параграф 1 от Директива 2006/112 и член 151, параграф 1 от Акта за присъединяване от 1994 г. във връзка с част IX, точка 2, буква з) от приложение XV към този акт.

¹³ Решение от 21 март 2002 г., C-174/00, EU:C:2002:200.

¹⁴ Решение от 23 декември 2015 г., C-250/14 и C-289/14, EU:C:2015:841.

¹⁵ Вж. последно решение от 16 октомври 2019 г., *Winterhoff и Eisenbeis* (C-4/18 и C-5/18, EU:C:2019:860, т. 44 и цитираната съдебна практика).

Относно значението на член 378, параграф 1 от Директива 2006/112 и член 151 от Акта за присъединяване от 1994 г.

29. Чрез член 378, параграф 1 от Директива 2006/112 във вторичното право се въвежда член 151 от Акта за присъединяване от 1994 г. във връзка с част IX, точка 2, буква з) от приложение XV към този акт, който позволява на Република Австрия да облага с ДДС услугите на обществените радио- и телевизионни оператори, тоест на практика ORF. Изглежда обаче, че буквалният текст на тези разпоредби се отклонява от целта, която са възнамерявали да бъде постигната с тях както законодателят на Съюза, така и държавите членки при преговорите по Акта за присъединяване от 1994 г.

Буквалният текст на член 378, параграф 1 от Директива 2006/112 и част IX, точка 2, буква з) от приложение XV към Акта за присъединяване от 1994 г.

30. Член 151, параграф 1 от Акта за присъединяване от 1994 г. е рамкова разпоредба, съгласно която актовете, изброени в приложение XV към този акт, се прилагат спрямо новите държави членки (включително Република Австрия) при условията, предвидени в това приложение. Следователно действителното нормативно съдържание на интересуващите ни разпоредби се съдържа в това приложение.

31. Съгласно част IX, точка 2, буква з) от приложение XV към Акта за присъединяване от 1994 г. „за целите на прилагането“ на член 28, параграф 3, буква а) от Директива 77/388 Република Австрия може да облага с данък сделките, изброени в точка 7 от приложение Д към тази директива. Член 28 от Директива 77/388 се съдържа в дял XVI от Директивата, озаглавен „Преходни разпоредби“. По силата на параграф 3, буква а) от този член държавите членки са могли чрез дерогация от освобождаването, предвидено в членове 13 и 15 от посочената директива, да запазят облагането с данък на сделките, изброени в приложение Д към нея. В точка 7 от това приложение са изброени дейностите на обществените радио- и телевизионни оператори, които дейности са освободени по принцип съгласно член 13, част А, параграф 1, буква р) от Директива 77/388. С други думи, част IX, точка 2, буква з) от приложение XV към Акта за присъединяване от 1994 г. разширява спрямо Република Австрия обхвата на дерогацията, съдържаща се в член 28, параграф 3, буква а) от Директива 77/388, във връзка с точка 7 от приложение Д към същата директива, съгласно която държавите членки, в които досега дейностите на обществените радио- и телевизионни оператори са били облагани с ДДС, могат да запазят това облагане въпреки освобождаването на тези дейности съгласно общите разпоредби от посочената директива.

32. В съответствие с член 28, параграфи 3 и 4 от Директива 77/388 дерогациите, съдържащи се в първия параграф, се прилагат за преходен период. Този период е трябвало да приключи, когато тези дерогации бъдат отменени с решение на Съвета. В действителност обаче преходният период все още не е приключил и действащите дерогации са прехвърлени в Директива 2006/112 като „дерогации, приложими до приемането на окончателен режим“¹⁶. Дерогацията, с която Република Австрия разполага по силата на член 151, параграф 1 от Акта за присъединяване от 1994 г. във връзка с част IX, точка 2, буква з) от приложение XV към този акт, се съдържа в член 378, параграф 1 от Директива 2006/112 във връзка с част А, точка 2 от приложение X към същата директива, формулирана аналогично на точка 7 от приложение Д към Директива 77/388.

¹⁶ Вж. заглавието на глава 1 от дял XIII от Директива 2006/112.

33. Нито в член 378, параграф 1 от Директива 2006/112, нито в част А от приложение Х към тази директива се посочва изрично, че установените въз основа на тях дерогации се отнасят до освобождаванията, предвидени в член 132 от нея. Според мен обаче това е очевидно. На първо място, това е видно от законодателния генезис на член 378, параграф 1 от Директива 2006/112 и от формулировката на неговия предшественик — член 28, параграф 3, буква а) от Директива 77/388¹⁷. На второ място, формулировката на част А, точка 2 от приложение Х към Директива 2006/112 дословно съответства на формулировката относно освобождаването по член 132, параграф 1, буква р) от нея.

34. Поради това следва да се приеме, че член 378, параграф 1 от Директива 2006/112 във връзка с част А, точка 2 от приложение Х към тази директива установява в полза на Република Австрия дерогация от освобождаването, съдържащо се в член 132, параграф 1, буква р) от нея. Предвиденото в последния член освобождаване обаче е логично да може да се прилага само за сделки, които евентуално биха могли да бъдат обложени с данък, тъй като в противен случай освобождаването им не би било необходимо. Съдът изрично потвърждава това в решение *Český rozhlas*¹⁸.

35. Ето защо не споделям виждането на GIS, австрийското, датското и френското правителство и на Комисията, че член 378, параграф 1 от Директива 2006/112 във връзка с част А, точка 2 от приложение Х към нея позволява данъчно облагане извън приложното поле на тази директива, както по-специално следва от член 2, параграф 1, буква в) от нея¹⁹. Дерогация от разпоредба, която попада в обхвата на директива (в случая член 132, параграф 1, буква р) от Директива 2006/112), логично не може сама по себе си да надхвърля този обхват.

36. Независимо от разгледания по-горе обхват на член 378, параграф 1 от Директива 2006/112, буквално следваното му съдържание не може да послужи за основание Република Австрия да събира ДДС върху програмната такса.

37. Всъщност тази разпоредба позволява на Република Австрия да обложи с ДДС дейностите на обществените радио- и телевизионни оператори. Въпреки това, както посочва Съдът в решение *Český rozhlas* — което поради съображенията, изложени в точки 20—29 от настоящото заключение, е приложимо към настоящия случай — дейността на тези оператори, доколкото се финансира с приходи от такса като австрийската програмна такса, не представлява възмездна доставка на услуги и като такава не може да бъде облагана с такъв данък.

38. Всъщност ДДС е данък върху потреблението, облагаемата основа при който в съответствие с член 73 от Директива 2006/112 се формира от цената на стоките или услугите, т.е. сумата, получена от данъчнозадълженото лице като плащане за стоките или услугите. При безвъзмездно предоставяна услуга не е налице данъчна основа, върху която да се начислява ДДС, и следователно не е възможно той да се прилага.

¹⁷ В това отношение следва да се има предвид, че Директива 2006/112 представлява преработка на Директива 77/388 и следователно по принцип не променя нормативното съдържание на нейните разпоредби (вж. съображение 3 от Директива 2006/112).

¹⁸ В точка 32.

¹⁹ Вж. също решение *Český rozhlas*, точка 32 in fine.

39. С оглед на изложеното дотук считам, че нито буквалният текст на член 378, параграф 1 от Директива 2006/112 и част А, точка 2 от приложение X към тази директива, нито съответно член 151 от Акта за присъединяване от 1994 г. във връзка с част IX, точка 2, буква з) от приложение XV към този акт променят изводите, произтичащи от точки 20—29 от настоящото заключение.

Целта на правната уредба, съдържаща се в член 378, параграф 1 от Директива 2006/112

40. Следователно буквалното тълкуване на разпоредбите от Директива 2006/112 би довело до извода, че третирането на дейностите на обществения радио- и телевизионен оператор, финансирани с приходи от програмни такси, като облагаеми е несъвместимо с тези разпоредби. Същевременно, както изглежда и както посочват запитващата юрисдикция в своя акт, и по-специално датското правителство в своите съображения, това не е било намерението на държавите членки при договарянето на част IX, точка 2, буква з) от приложение XV към Акта за присъединяване от 1994 г., нито на законодателя на Съюза по отношение на член 378, параграф 1 от Директива 2006/112 във връзка с част А, точка 2 от приложение X към тази директива, а преди това — член 28, параграф 3 от Директива 77/388 и точка 7 от приложение Д към нея.

41. Датското правителство пояснява, че текстът на тези разпоредби е израз на компромис между държавите членки, които по време на законодателната работа по Директива 77/388 не са били в състояние да постигнат съгласие относно данъчното облагане на услугите на обществените радио- и телевизионни оператори, финансирани от приходи от такса като австрийската програмна такса. Компромисът се изразява в това, че тези услуги са били освободени по принцип, като обаче на заинтересованите държави членки е предоставена възможност да прилагат дерогация от това освобождаване. Впоследствие тази дерогация е разширена и спрямо някои нови държави членки, включително Република Австрия, по силата на част IX, точка 2, буква з) от приложение XV към Акта за присъединяване от 1994 г. и понастоящем е въведена във вторичното право с член 378, параграф 1 от Директива 2006/112 във връзка с част А, точка 2 от приложение X към същата директива.

42. През 1977 г., когато е изготвена Директива 77/388, такова разрешение би могло да бъде оправдано. Тогава в повечето държави членки е имало монопол или квазимонопол на обществените оператори, по-специално на телевизионните оператори, като на практика радио- и телевизионните приемници са се ползвали от домакинствата само за приемане на програми при наземно излъчване. Следователно по принцип би могло да се счита, че закупуването на такъв приемник е равностойно на ползването на услугите на обществените оператори, така че задължителното заплащане за притежаването му е представлявало възнаграждение *sui generis* за тези услуги. Следва също така да се има предвид, че това разрешение е въведено като временна мярка, първоначално за период от пет години.

43. По време на преговорите по Акта за присъединяване от 1994 г. това разрешение е било вече много по-малко оправдано — вследствие на либерализацията на пазара на радио- и телевизионни услуги в Европа, подкрепена от разпоредбите на Директива 89/552/ЕИО²⁰, както и поради развитието на кабелната и сателитната телевизия. То обаче е напълно неоправдано в настоящия момент, когато, от една страна, притежаването на радио- и

²⁰ Директива на Съвета от 3 октомври 1989 година относно координирането на някои разпоредби, формулирани в действащи закони, подзаконови и административни актове на държавите членки, отнасящи се до упражняване на телевизионна дейност (ОВ L 298, 1989 г., стр. 23; Специално издание на български език, 2007 г., глава 6, том 1, стр. 215).

телевизионен приемник, дори и такъв, който може да приема предавания, по никакъв начин не е равносилно на използването на услугите на обществените оператори (или изобщо на използването на услугите на радио или телевизионните оператори), а от друга страна, приемането на тези предавания е възможно и без да се използва такъв приемник, включително извън границите на държавата членка на оператора, по-специално чрез интернет. По този начин таксата за притежаване на приемника се оказва един вид публичен налог, който, макар да служи за финансиране на дейността на обществените оператори, няма никаква връзка с действителното използване на техните услуги. Оттук и разрешението, възприето от Съда в решение *Český rozhlas*.

44. В това отношение следва да се отбележи, че тълкуването на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112, възприето от Съда в посоченото решение, има своята история назад във времето и не трябва да бъде изненадващо. Още в решения *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*²¹ и *Hong-Kong Trade Development Council*²², постановени при действието на Директива 67/228/ЕИО²³, но малко след влизането в сила на Директива 77/388, Съдът приема, че доставката на услуги може да бъде обложена, ако се извършва възмездно, т.е. съществува пряка връзка между доставянето на услугата и действително полученото за нея възнаграждение. В противен случай не е налице данъчна основа и отношенията между страните нямат характер на договор, подлежащ на данъчна хармонизация. Впоследствие тази съдебна практика е систематично консолидирана и развивана²⁴, а разрешението, съдържащо се в решение *Český rozhlas*, е нейно логично следствие.

45. Независимо от това считам, че при тълкуването на член 378, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се вземе предвид целта, която е трябвало да бъде постигната, а именно прилагането на разпоредбата, съдържаща се в част IX, точка 2, буква з) приложение XV към Акта за присъединяване от 1994 г. В противен случай член 378, параграф 1 от разглежданата директива би станал безпредметен, тъй като не биха съществували никакви услуги, предоставяни от обществения радио- и телевизионен оператор в Австрия, които да могат да бъдат облагани по него. Всъщност тази разпоредба има характер на клауза *standstill* и единственият вид дейност, към която клаузата може да се приложи, е дейността на ORF, която се финансира от приходите от програмната такса и е считана за облагаема преди присъединяването на страната към Съюза. Следователно би възникнало вътрешно противоречие между член 2, параграф 1, буква в) и член 378, параграф 1 от Директива 2006/112. Съществуването на такова противоречие според мен поставя под съмнение изводите от буквалното тълкуване и в този случай оправдава използването на систематично и телеологично тълкуване на разпоредбите от тази директива.

46. Съгласявайки се с дерогацията, съдържаща се в част IX, точка 2, буква з) от приложение XV към Акта за присъединяване от 1994 г., държавите членки са възнамерявали да позволят на Република Австрия да запази в националното си законодателство разпоредбите, съгласно които дейността на обществения радио- и телевизионен оператор, финансирана от приходите от програмна такса, се счита за

²¹ Решение от 5 февруари 1981 г., 154/80, EU:C:1981:38, точки 12—14.

²² Решение от 1 април 1982 г., 89/81, EU:C:1982:121, точка 10.

²³ Втора директива на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — структура и процедури за прилагане на общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ 1967, стр. 1303).

²⁴ Вж. решение *Český rozhlas*, точки 20—22 и цитираната съдебна практика.

облагаема с ДДС, вследствие на което съответният данък се добавя към сумата на таксата, а общественият оператор получава правото да приспада ДДС, платен за стоките и услугите, използвани от него за целите на тази дейност.

47. Както е видно и от акта за преюдициално запитване, и от становището на ORF, именно запазването на това право на приспадане е основният мотив Република Австрия да запази съществуващия режим на облагане на дейността на този обществен оператор след присъединяването, както и действителната цел на споразумението, съдържащо се в част IX, точка 2, буква з) от приложение XV към Акта за присъединяване от 1994 г.

48. С оглед на гореизложеното според мен член 378, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че позволява на Република Австрия да третира дейността на обществения радио- и телевизионен оператор като облагаема, в резултат на което той има право да приспада платения ДДС по получени доставки, като произтичащата от това загуба на данъчни приходи се компенсира с допълнителна такса, добавена към програмната такса, приходите от която обаче не постъпват в бюджета на ORF, а в държавния бюджет.

49. Тази допълнителна такса не представлява ДДС по смисъла на Директива 2006/112, тъй като не се основава на възнаграждение за каквато и да е възмездна доставка. Тя представлява по-скоро пряк публичен налог, който стои изцяло извън общата система на ДДС. Поради това не може да се счита, че тя се събира в противоречие с Директива 2006/112²⁵ или в по-широк смисъл с правото на Съюза. Наистина може да се счита за неуместно, подобна допълнителна такса да се нарича „ДДС“ и да се представя като такава на лицата, които са задължени да я плащат. Тъй като обаче това не застрашава ефективността на общата система на ДДС, не ми се струва, че това представлява проблем, който би оправдал определянето на тази допълнителна такса за незаконосъобразна, поне от гледна точка на правото на Съюза.

50. Подобно тълкуване не накърнява необосновано законните интереси на лицата, задължени да заплащат програмна такса, тъй като въз основата на предоставена със закон компетентност ORF определя размера на таксата в нейната цялост, заедно с тази допълнителна такса. Поради това последната не представлява допълнителна тежест за задължените лица, различно е само предназначението на събраната сума.

51. Предвид това тълкуване изтъкнатата с втория въпрос проблематика относно приложното поле *ratione personae* на задължението за заплащане на програмната такса е ирелевантна, тъй като тази такса е извън приложното поле на правото на Съюза.

52. Освен това следва да се отбележи, че съгласно част IX, точка 2, буква з), втора алинея от приложение XV към Акта за присъединяване от 1994 г. запазеното въз основа на тази разпоредба данъчно облагане не може да засяга собствените ресурси на Съюза. Същевременно, както ORF посочва в своето становище, програмната такса се начислява с намалена ставка по ДДС (10 %), срещу което той има пълното право да приспадне платения ДДС по получени доставки. Стоките и услугите, закупувани от ORF, за целите на неговата дейност в по-голямата си част обаче се облагат с обичайната ставка по ДДС (20 %), което предполага значително превишаване на платения данък и право на възстановяване на този данък от държавния бюджет, а съответно и намаляване на собствени ресурси на Съюза. Това повдига въпроса за съвместимостта на подобно положение с посочената

²⁵ Също така в случая не е нужно позоваване на член 401 от Директива 2006/112, тъй като той се отнася до облагането на сделки, попадащи в приложното поле на тази директива, дори ако те са освободени от облагане.

разпоредба на част IX, точка 2, буква з) от приложение XV към Акта за присъединяване от 1994 г. Става въпрос обаче за правилното изпълнение от страна на Република Австрия на нейните задължения по отношение на собствените ресурси на Съюза, а това не засяга съвместимостта на самата допълнителна такса, начислявана към програмната такса, с правото на Съюза.

Заключение

53. Предвид всички гореизложени съображения предлагам на преюдициалните въпроси, поставени от Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд, Австрия), да се даде следният отговор:

„Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност във връзка с член 378, параграф 1 от същата директива и с член 151, параграф 1 от Акта относно условията за присъединяване на Кралство Норвегия, Република Австрия, Република Финландия и Кралство Швеция и промените в договорите, на които се основава Европейският съюз, от 26 юли 1994 г. и част IX, точка 2, буква з) от приложение XV към този акт

трябва да се тълкува в смисъл, че:

допуска Република Австрия да събира допълнителна такса към програмната такса по смисъла на член 31 от Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk (Федерален закон за Österreichischer Rundfunk), за да се компенсира намаляването на бюджетни приходи от данъка върху добавената стойност поради правото на обществения радио- и телевизионен оператор да приспада данъка, заплащан за закупуването от него стоки и услуги за целите на дейността му, финансирана с приходите от тази програмна такса“.