



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MACIEJA SZPUNARA
od 25. svibnja 2023.¹

Predmet C-249/22

BM
protiv
Gebühren Info Service GmbH (GIS),
uz sudjelovanje:
Bundesministerium für Finanzen,
Österreichischer Rundfunk

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija))

Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1. točka (c) – Isporuka usluga uz naknadu – Pojam – Djelatnosti javnih radijskih i televizijskih ustanova financirane iz obvezne pristojbe koju plaća svaki posjednik radijskog i televizijskog prijamnika koji se nalazi u zoni zemaljske radiodifuzije – Članak 378. stavak 1. i dio A točka 2. Priloga X. – Akt o uvjetima pristupanja Austrije – Članak 151. stavak 1. i dio IX. točka 2. podtočka (h) Priloga XV. – Odstupanje – Područje primjene

Uvod

1. U presudi od 22. lipnja 2016. Český rozhlas (C-11/15, u daljnjem tekstu: presuda Český rozhlas, EU:C:2016:470) Sud je presudio da djelatnost javne radiodifuzije financirana iz obvezne pristojbe koju plaća svaki posjednik radijskog prijamnika ne predstavlja pružanje usluga obavljenih uz naknadu i nije obuhvaćena područjem primjene zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV).

2. Nakon donošenja te presude, u nekim državama članicama u kojima se na tu vrstu pristojbe plaćao PDV, obveznici njezina plaćanja zatražili su povrat tog poreza kao naplaćenog protivno pravu Unije. U Austriji je to dovelo do podnošenja kolektivne tužbe, čiji je element glavni postupak u ovom predmetu. Sličan postupak vodi se i u Danskoj².

¹ Izvorni jezik: poljski

² U okviru tog postupka Sud je zaprimio zahtjev za prethodnu odluku sličan onom u ovom predmetu (predmet koji je u tijeku C-573/22, Foreningen C i dr., u tijeku).

3. U tom kontekstu, zainteresirane strane, kao što je Europska komisija, ističu da se odredbama prava Unije koje se odnose na PDV predviđa odstupanje za neke države članice koje im omogućuje da oporezuju djelatnosti javnih radijskih i televizijskih ustanova. Stoga se postavlja pitanje mijenja li to odstupanje zaključke koji proizlaze iz presude Český rozhlas.

Pravni okvir

Pravo Unije

4. Na temelju članka 151. Akta o uvjetima pristupanja Kraljevine Norveške, Republike Austrije, Republike Finske i Kraljevine Švedske i prilagodbama Ugovorâ na kojima se temelji Europska unija od 26. srpnja 1994. (u daljnjem tekstu: Akt pristupanja iz 1994.)³, u vezi s dijelom IX. točkom 2. podtočkom (h) Priloga XV. tom aktu⁴, odstupajući od odredbi prava Unije u području PDV-a, Austrija može oporezivati, među ostalim, djelatnosti javnih radijskih i televizijskih ustanova⁵. To oporezivanje ne smije utjecati na vlastita sredstva Unije, čija se osnova mora obnoviti u skladu s Uredbom Vijeća (EEZ, Euratom) br. 1553/89⁶.

5. U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost⁷:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

6. Člankom 132. stavkom 1. točkom (q) te direktive određuje se:

„Države članice obvezne su izuzeti [osloboditi] sljedeće transakcije:

[...]

(q) aktivnosti, osim onih komercijalne naravi, koje obavljaju tijela javnog radija i televizije.”

7. U skladu s člankom 378. stavkom 1. Direktive 2006/112:

„Austrija može nastaviti oporezivati transakcije navedene u točki 2. Priloga X. dijela A.”

³ SL 1994., C 241., str. 21.

⁴ Potonja odredba nalazi se u SL 1994., C 241., na str. 336.

⁵ Ta je odredba dovela do uključivanja Republike Austrije u područje primjene odstupanja koje je prvotno predviđeno člankom 28. stavkom 3. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.) u prijelaznom razdoblju koje je trebalo završiti donošenjem odluke Vijeća; međutim, ta odluka nikad nije donesena.

⁶ Uredba Vijeća od 29. svibnja 1989. o konačnom jedinstvenom režimu ubiranja vlastitih sredstava koja proizlaze iz poreza na dodanu vrijednost (SL 1989., L 155, str. 9.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 2., str. 24.)

⁷ SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

8. U Prilogu X. toj direktivi u dijelu A točki 2. spominju se „[d]jelatnosti javnih radijskih i televizijskih ustanova, osim onih komercijalnog karaktera”.

Austrijsko pravo

9. Člankom 2. stavkom 1. Bundesgesetzes betreffend die Einhebung von Rundfunkgebühren (Savezni zakon o pristojbi za radiodifuziju)⁸ svakoj se osobi koja koristi radijski ili televizijski prijamnik u zgradi nalaže plaćanje „pristojbe za radiodifuziju”. Posjedovanje takvog prijamnika smatra se istovjetnim njegovu korištenju. U skladu s člankom 4. stavkom 1. Saveznog zakona o pristojbi za radiodifuziju, za naplatu te pristojbe i svih povezanih poreza ovlašteno je društvo GIS Gebühren Info Service GmbH (u daljnjem tekstu: društvo GIS).

10. Nadalje, člankom 1. stavkom 1. Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk (Savezni zakon o Österreichischer Rundfunku, u daljnjem tekstu: Savezni zakon o ORF-u)⁹ određuje se javna radiotelevizija u obliku zaklade pod nazivom Österreichischer Rundfunk (u daljnjem tekstu: ORF).

11. Člankom 31. Saveznog zakona o ORF-u utvrđuje se „cijena programa” čiji iznos određuje vijeće prethodno navedene zaklade. Cijenu programa dužan je plaćati svaki posjednik radijskog ili televizijskog prijamnika koji se nalazi u zoni zemaljske radiodifuzije (u analognoj ili digitalnoj tehnologiji) programa ORF. Cijena programa naplaćuje se istodobno s naplatom pristojbe za radiodifuziju i prema istim pravilima.

12. Naposljetku, člankom 10. Bundesgesetzes über die Besteuerung der Umsätze (Savezni zakon o PDV-u)¹⁰ oporezivanjem smanjenom stopom obuhvaćaju se osobito usluge ustanova za radiodifuziju obuhvaćene obvezom plaćanja pristojbe za radiodifuziju.

Činjenice, postupak i prethodna pitanja

13. Osoba BM, tužiteljica u glavnom postupku, primatelj je radijskih i televizijskih programa koji podliježu plaćanju cijene programa. U razdoblju od 1. listopada 2013. do 31. listopada 2018. platila je, među ostalim, iznos od 100,57 eura na ime PDV-a na predviđenu cijenu programa. Dana 23. listopada 2018. zatražila je od društva GIS povrat tog iznosa kao iznosa naplaćenog protivno pravu Unije. Naime, osobito s obzirom na presudu Český rozhlas, djelatnosti javnih radijskih i televizijskih ustanova financirane iz pristojbe kao što je austrijska cijena programa ne podliježe, prema njezinu mišljenju, oporezivanju PDV-om.

14. Društvo GIS odbilo je povrat navedenog poreza, a osoba BM protiv toga je podnijela žalbu Bundesverwaltungsgerichtu (Savezni upravni sud, Austrija). Međutim, sud je odbio njezinu žalbu i utvrdio da se tumačenje koje proizlazi iz te presude ne primjenjuje na austrijsku cijenu programa. Protiv presude tog suda osoba BM podnijela je reviziju sudu koji je uputio zahtjev.

⁸ BGBl. I 159/1999, kako je izmijenjen

⁹ BGBl. 379/1984, kako je izmijenjen

¹⁰ BGBl. 663/1994, kako je izmijenjen

15. U tim je okolnostima Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Treba li naknadu, poput cijene programa ORF-a, koju je sâm javni pružatelj radiodifuzijske usluge odredio za financiranje svojeg poslovanja, uzimajući u obzir odredbu primarnog prava iz članka 151. stavka 1. [Akta o pristupanju iz 1994.] u vezi s točkom 2. podtočkom (h) prvim podstavkom drugom alinejom dijela IX. Priloga XV. [navedenom aktu] smatrati naknadom u smislu članka 2. u vezi s člankom 378. stavkom 1. [Direktive 2006/112]?
2. Treba li u slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje prethodno navedenu cijenu programa ORF-a također smatrati naknadom u smislu [Direktive 2006/112] ako osobe koje su je dužne platiti, iako upotrebljavaju prijamnik radiodifuzije u zgradi u koju ORF zemaljski emitira svoje programe, ne mogu primati te programe ORF-a zbog nepostojanja potrebnog prijamnog modula?”

16. Zahtjev za prethodnu odluku Sud je zaprimio 11. travnja 2022. Pisana očitovanja podnijele su stranke glavnog postupka te ORF, austrijska i danska vlada kao i Europska komisija. Iste stranke, kao i francuska vlada, bile su zastupane na raspravi održanoj 15. veljače 2023.

Analiza

17. Tužiteljica u glavnom postupku zahtijeva povrat PDV-a uračunatog u cijenu programa koju plaća. Naime, ona smatra da je, s obzirom na presudu Český rozhlas, taj porez naplaćen protivno pravu Unije. Sud koji je uputio zahtjev svojim prethodnim pitanjima u ovom predmetu, za koja predlažem da se razmotre zajedno, u biti želi saznati treba li članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive 2006/112 u vezi s člankom 378. stavkom 1. te direktive te člankom 151. stavkom 1. Akta o pristupanju iz 1994. i dijelom IX. točkom 2. podtočkom (h) Priloga XV. tom aktu tumačiti na način da Republika Austrija ima pravo naplaćivati PDV na cijenu programa u smislu članka 31. Saveznog zakona o ORF-u.

18. Odgovor na to pitanje zahtijeva da se, kao prvo, ispita priroda cijene programa s obzirom na članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive 2006/112, a nakon toga razmotri eventualni utjecaj na navedeno pravno pitanje članka 378. stavka 1. te direktive te članka 151. stavka 1. Akta o pristupanju iz 1994. i odgovarajuće točke Priloga XV. tom aktu na kojem se taj članak temelji.

Priroda cijene programa

19. Sud koji je uputio zahtjev u svojem rješenju, kao i društvo GIS, ORF i austrijska vlada u svojim očitovanjima, iznose argument da se austrijska cijena programa bitno razlikuje od pristojbe koja se razmatrala u predmetu okončanom presudom Český rozhlas i da je stoga mogu smatrati naknadom za korištenje usluga ORF-a, tako da treba smatrati da se te usluge pružaju uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112.

20. Ta razlika proizlazi, kao prvo, iz činjenice da obveza plaćanja cijene programa nije povezana toliko sa samim posjedovanjem prijamnika, nego sa stvarnom mogućnosti primanja programa koje emitira ORF. Ta mogućnost proizlazi iz posjedovanja prijamnika koji može primati te programe (zemaljski, satelitski ili kabelski) u zoni njihova emitiranja¹¹. Nabava takvog prijamnika

¹¹ Prema informacijama koje je navela osoba BM na raspravi, u takvoj se situaciji nalazi 95 % kućanstava u Austriji.

i njegovo prilagođavanje za primanje programa ORF-a trebalo bi predstavljati izraz korisnikove volje za korištenje usluge te ustanove za radiodifuziju. Kao drugo, za razliku od pristojbe razmatrane u predmetu okončanom presudom *Český rozhlas*, iznos cijene programa ne utvrđuje zakonodavac, nego ORF. Naposljetku, kao treće, u trenutku stupanja na snagu cijene programa 1966., austrijski zakonodavac trebao je utvrditi pravnu fikciju u obliku građanskopravnog odnosa između ORF-a i (potencijalnih) primatelja programa te ustanove za radiodifuziju. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, unatoč izmjenama propisa koje su se otada dogodile, postojanje te pravne fikcije i dalje se priznaje u sudskoj praksi austrijskih sudova.

21. Međutim, smatram da navedene razlike između austrijske cijene programa i pristojbe razmatrane u predmetu okončanom presudom *Český rozhlas* ne opravdavaju različitu ocjenu cijene programa sa stajališta Direktive 2006/112.

22. Naime, slično kao i u prethodno navedenom predmetu, ovdje je riječ o dvjema činidbama koje su međusobno neovisne s pravnog stajališta, s jedne strane, ORF izvršava zadaću koju mu je dodijelio zakonodavac i emitira radijski i televizijski program uz slobodan prijem dok su, s druge strane, potencijalni primatelji tog programa opremljeni odgovarajućim prijamnicima dužni plaćati cijenu programa. Pritom je očito da se ti prijavnici mogu koristiti i za primanje programa drugih ustanova za radiodifuziju, kao i u svrhe potpuno nepovezane s korištenjem programa radijskih i televizijskih ustanova, te se stoga njihova kupnja i prilagođavanje za prijam programa ni na koji način ne mogu smatrati izrazom volje za korištenje usluga ORF-a.

23. Slično kao i u predmetu okončanom presudom *Český rozhlas*, u ovom predmetu između ORF-a i osoba koje moraju plaćati cijenu programa ne postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe¹². Sama okolnost da se obveza plaćanja cijene programa ne temelji na formalnoj pretpostavci o posjedovanju prijavnika, nego na stvarnoj mogućnosti primanja programa, u bitnome ne mijenja to stanje.

24. Situacija u ovom predmetu stoga je drukčija od one koju je Sud razmatrao u predmetu okončanom presudom *Kennemer Golf*¹³, na koju u svojem rješenju upućuje sud koji je uputio zahtjev. Naime, u potonjem predmetu korisnik usluge dobrovoljno je s pružateljem usluge sklopio ugovor na temelju kojeg je, u zamjenu za paušalnu naknadu, imao pravo na određeno vrijeme koristiti uređaje sportskog kluba. Stoga, iako je pitanje je li on stvarno koristio te uređaje bilo nevažno za obvezu plaćanja naknade, sama mogućnost njihova korištenja strogo je ovisila o plaćanju te naknade, a pravni odnos između stranaka sklopljen je isključivo njihovom voljom.

25. Isto vrijedi i kad je riječ o presudi *Air France-KLM i Hop!-Brit Air*¹⁴ na koju se poziva ORF. U predmetima okončanim tom presudom bila je riječ o zrakoplovnim kartama koje kupci naposljetku nisu iskoristili. Okolnost da ti kupci naposljetku nisu koristili uslugu prijevoza ne mijenja činjenicu da je plaćena naknada za činidbu koju je pružatelj usluge izvršio (let je izvršen). Stoga je u tom slučaju postojala isporuka usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 čiji je temelj bio pravni odnos koji su slobodno oblikovale stranke.

¹² Vidjeti presudu *Český rozhlas*, t. 20. do 28.

¹³ Presuda od 21. ožujka 2002., C-174/00, EU:C:2002:200

¹⁴ Presuda od 23. prosinca 2015., C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841

26. Osim toga, na ocjenu situacije u ovom predmetu ne utječe okolnost da ORF, a ne izravno zakonodavac, određuje iznos cijene programa. Naime, ORF određuje iznos te cijene na temelju ovlaštenja iz zakona. Stoga ta cijena zadržava prirodu javne pristojbe utvrđene zakonom, a zakonodavac je samo određivanje njezina iznosa povjerio subjektu koji se financira prihodima od te pristojbe.

27. Također se slažem sa stajalištem Komisije da je pojam „isporuka usluga uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 autonoman pojam prava Unije, tako da za klasifikaciju cijene programa sa stajališta te odredbe nije relevantno to da se u austrijskom pravu priznaje postojanje pravne fikcije u smislu koje između ORF-a i osoba koje moraju plaćati tu pristojbu postoji pravni odnos svojstven ugovoru. Naime, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, oporezivanje određene transakcije PDV-om ili njezino oslobođenje od oporezivanja ne mogu ovisiti o njezinoj kvalifikaciji u nacionalnom pravu¹⁵. Cijenu programa stoga treba kvalificirati isključivo na temelju odredbi prava Unije i sudske prakse Suda, u ovom slučaju prvenstveno presude Český rozhlas.

28. Slijedom navedenog, smatram da cijena programa, slično kao i pristojba razmatrana u predmetu okončanom presudom Český rozhlas, ne predstavlja naknadu za usluge emitiranja programa koje pruža ORF. Treba ispitati i ne mijenja li taj zaključak članak 378. stavak 1. Direktive 2006/112 i članak 151. stavak 1. Akta o pristupanju iz 1994. u vezi s dijelom IX. točkom 2. podtočkom (h) Priloga XV. tom aktu.

Relevantnost članka 378. stavka 1. Direktive 2006/112 i članka 151. Akta o pristupanju iz 1994.

29. Člankom 378. stavkom 1 Direktive 2006/112 provodi se na razini sekundarnog prava članak 151. Akta o pristupanju iz 1994. u vezi s dijelom IX. točkom 2. podtočkom (h) Priloga XV. tom aktu, kojim se omogućuje da Republika Austrija, odnosno u praksi ORF, oporezuje PDV-om usluge javnih radijskih i televizijskih ustanova. Međutim, čini se da se doslovni tekst tih odredbi razlikuje od cilja koji su zakonodavac Unije i države članice namjeravali postići tijekom pregovora o Aktu o pristupanju iz 1994.

Doslovni tekst članka 378. stavka 1. Direktive 2006/112 i dijela IX. točke 2. podtočke (h) Priloga XV. Aktu o pristupanju iz 1994.

30. Članak 151. stavak 1. Akta o pristupanju iz 1994. okvirna je odredba u skladu s kojom se pravni akti iz Priloga XV. tom aktu primjenjuju na nove države članice (uključujući Republiku Austriju) prema pravilima utvrđenima tim prilogom. Stoga se stvarni normativni sadržaj odredbi o kojima je riječ nalazi u tom prilogu.

31. U skladu s dijelom IX. točkom 2. podtočkom (h) Priloga XV. Aktu o pristupanju iz 1994., „u svrhu primjene” članka 28. stavka 3. točke (a) Direktive 77/388 Republika Austrija može oporezivati transakcije navedene u točki 7. Priloga E toj direktivi. Članak 28. Direktive 77/388 uključen je u Glavu XVI. te direktive „Prijelazne odredbe”. Na temelju stavka 3. točke (a) tog članka, države članice mogle su, odstupajući od oslobođenja utvrđenog člancima 13. i 15. navedene direktive, nastaviti oporezivati transakcije navedene u Prilogu E toj direktivi. U točki 7. priloga bile su navedene djelatnosti javnih radijskih i televizijskih ustanova koje su načelno izuzete

¹⁵ Vidjeti nedavnu presudu od 16. listopada 2019., Winterhoff i Eisenbeis (C-4/18 i C-5/18, EU:C:2019:860, t. 44. i navedena sudska praksa).

na temelju članka 13. dijela A stavka 1. točke (q) Direktive 77/388. Drugim riječima, dijelom IX. točkom 2. podtočkom (h) Priloga XV. Aktu o pristupanju iz 1994. na Republiku Austriju se proširuju odstupanja iz članka 28. stavka 3. točke (a) Direktive 77/388 u vezi s točkom 7. Priloga E toj direktivi, u skladu s kojim su države članice u kojima su se djelatnosti javnih radijskih i televizijskih ustanova dotad oporezivale PDV-om mogle zadržati to oporezivanje unatoč oslobođenju tih djelatnosti na temelju općih odredbi navedene direktive.

32. U skladu s člankom 28. stavcima 3. i 4. Direktive 77/388, odstupanja iz prvonavedenog stavka trebala su biti na snazi tijekom prijelaznog razdoblja. To je razdoblje trebalo završiti ukidanjem tih odstupanja odlukom Vijeća. Međutim, prijelazno razdoblje zapravo dosad još nije završilo, a oslobođenja koja su još na snazi prenesena su u Direktivu 2006/112 kao „odstupanja koja se primjenjuju do donošenja konačne odredbe”¹⁶. Odstupanje na koje Republika Austrija ima pravo na temelju članka 151. stavka 1. Akta o pristupanju od 1994. u vezi s dijelom IX. točkom 2. podtočkom (h) Priloga XV. tom aktu sadržano je u članku 378. stavku 1. Direktive 2006/112 u vezi s dijelom A točkom 2. Priloga X. toj direktivi koji je formuliran slično točki 7. Priloga E Direktivi 77/388.

33. Ni člankom 378. stavkom 1. Direktive 2006/112, ni dijelom A Priloga X. toj direktivi ne utvrđuje se izričito da se odstupanja koja su na temelju njih određena odnose na oslobođenja predviđena njezinim člankom 132. Međutim, čini mi se da je to očito. Kao prvo, na to upućuje zakonodavna povijest članka 378. stavka 1. Direktive 2006/112 i tekst njegova prethodnika, odnosno članka 28. stavka 3. točke (a) Direktive 77/388¹⁷. Kao drugo, formulacija dijela A točke 2. Priloga X. Direktivi 2006/112 doslovno odgovara tekstu oslobođenja iz njezina članka 132. stavka 1. točke (q).

34. Slijedom toga, treba smatrati da se člankom 378. stavkom 1. Direktive 2006/112 u vezi s dijelom A točkom 2. Priloga X. toj direktivi za Republiku Austriju utvrđuje odstupanje od oslobođenja iz njezina članka 132. stavka 1. točke (q). Međutim, oslobođenja predviđena potonjim člankom mogu se, kao što je i logično, odnositi samo na transakcije koje bi se eventualno mogle oporezivati, u protivnom ih ne bi trebalo izuzimati. Sud je to izričito potvrdio u presudi Český rozhlas¹⁸.

35. Stoga se ne slažem sa stajalištem društva GIS, austrijske, danske, francuske vlade i Komisije, prema kojem se člankom 378. stavkom 1. Direktive 2006/112 u vezi s dijelom A točkom 2. Priloga X. toj direktivi omogućuje oporezivanje izvan područja primjene navedene direktive koje osobito proizlazi iz njezina članka 2. stavka 1. točke (c)¹⁹. Odstupanje od odredbe obuhvaćene područjem primjene direktive (u ovom slučaju od članka 132. stavka 1. točke (q) Direktive 2006/112), ne može se, kao što je i logično, samo po sebi proširiti izvan tog područja.

36. Neovisno o prethodno navedenom području primjene članka 378. stavka 1. Direktive 2006/112, njegov sadržaj u doslovnom smislu ne može biti temelj za to da Republika Austrija naplaćuje PDV na cijenu programa.

¹⁶ Vidjeti naslov poglavlja 1. glave XIII. Direktive 2006/112.

¹⁷ Pritom treba napomenuti da je Direktiva 2006/112 preinaka Direktive 77/388, te se njome načelno ne uvode izmjene normativnog sadržaja njezinih odredbi (vidjeti uvodnu izjavu 3. Direktive 2006/112).

¹⁸ Točka 32.

¹⁹ Vidjeti u tom smislu presudu Český rozhlas, t. 32. *in fine*.

37. Naime, tom se odredbom Republici Austriji omogućuje da oporezuje PDV-om djelatnosti javnih radijskih i televizijskih ustanova. Međutim, kao što je to Sud utvrdio u presudi Český rozhlas koja se, u skladu s razmatranjima iz točaka 20. do 29. ovog mišljenja, primjenjuje u ovom predmetu, djelatnost tih ustanova, u dijelu u kojem se financira prihodima od pristojbe kao što je austrijska cijena programa, nije isporuka usluga uz naknadu i kao takva ne može se oporezivati tim porezom.

38. Naime, PDV je porez na potrošnju čiji je temelj, u skladu s člankom 73. Direktive 2006/112, cijena robe ili usluge, odnosno iznos koji porezni obveznik dobiva na ime plaćanja za robu ili uslugu. U slučaju usluge koja se ne pruža uz naknadu stoga ne postoji oporezivi iznos na koji bi se mogao obračunati PDV i, posljedično, ne postoji mogućnost njegove primjene.

39. Slijedom toga, smatram da ni doslovno tumačenje članka 378. stavka 1. Direktive 2006/112 i dijela A točke 2. Priloga X. toj direktivi, a time i članka 151. Akta o pristupanju iz 1994. u vezi s dijelom IX. točkom 2. podtočkom (h) Priloga XV. tom aktu, ne mijenja zaključke koji proizlaze iz točaka 20. do 29. ovog mišljenja.

Svrha odredbe iz članka 378. stavka 1. Direktive 2006/112

40. Doslovno tumačenje odredbi Direktive 2006/112 stoga bi dovelo do zaključka da je tretman djelatnosti javne radijske i televizijske ustanove financirane prihodima od cijene programa kao djelatnosti koja se oporezuje protivan tim odredbama. Međutim, kao što se to čini i kao što to ističu sud koji je uputio zahtjev i, osobito, danska vlada u svojim očitovanjima, to nije bila namjera država članica prilikom pregovora o točki 2. podtočki (h) dijela IX. Priloga XV. Aktu o pristupanju iz 1994., kao ni zakonodavca Unije u pogledu članka 378. stavka 1. Direktive 2006/112 u vezi s dijelom A točkom 2. Priloga X. toj direktivi, a ranije članka 28. stavka 3. Direktive 77/388 i točke 7. Priloga E toj direktivi.

41. Danska vlada pojašnjava da je tekst tih odredbi kompromis između država članica koje tijekom zakonodavnih radova na Direktivi 77/388 nisu mogle postići sporazum u pogledu oporezivanja usluga javnih radijskih i televizijskih ustanova financiranih iz prihoda od pristojbi kao što je austrijska cijena programa. Taj je kompromis uključivao to da su te usluge načelno bile oslobođene, a zainteresiranim državama članicama dodijeljena je mogućnost odstupanja od tog oslobođenja. To je odstupanje zatim prošireno na neke nove države članice, uključujući Republiku Austriju na temelju dijela IX. točke 2. podtočke (h) Priloga XV. Aktu o pristupanju iz 1994., koje je sada preneseno u sekundarno pravo člankom 378. stavkom 1. Direktive 2006/112 u vezi s dijelom A točkom 2. Priloga X. toj direktivi.

42. Takvo rješenje moglo se opravdati u vrijeme stvaranja Direktive 77/388 1977. U to je vrijeme u većini država članica postojao monopol ili kvazimonopol javnih radijskih i televizijskih ustanova, osobito televizijskih, a kućanstva su radijske i televizijske prijarnike mogla praktički koristiti samo za primanje zemaljski emitiranih programa. Stoga se načelno moglo smatrati da je kupnja takvog prijarnika istovjetna korištenju usluga javnih radijskih i televizijskih ustanova i stoga obvezna pristojba na ime njegova posjedovanja predstavlja *sui generis* naknadu za te usluge. Treba uzeti u obzir da je to rješenje uvedeno kao privremeno, prvotno na razdoblje od pet godina.

43. To rješenje već je bilo znatno manje opravdano u trenutku pregovora o Aktu o pristupanju iz 1994., nakon liberalizacije radijskog i televizijskog tržišta u Europi koju su poduprle odredbe Direktive 89/552/EEZ²⁰ i povezana je s razvojem kabelaške i satelitske televizije. Međutim, potpuno je neopravdano sada kad, s jedne strane, posjedovanje radijskog ili televizijskog prijmnika, čak i onog prilagođenog primanju programa, ni na koji način nije istovjetno korištenju usluga javnih radijskih i televizijskih ustanova (ni općenito korištenju usluga radijskih ili televizijskih ustanova) dok je, s druge strane, prijam tih programa moguć i bez takvog prijmnika, uključujući izvan granica države članice ustanove za radiodifuziju, osobito putem interneta. Pristojba na ime posjedovanja prijmnika stoga predstavlja vrstu javnog davanja koje je, iako je namijenjeno financiranju djelatnosti javnih ustanova za radiodifuziju, u potpunosti odvojeno od stvarnog korištenja njihovih usluga. Iz toga proizlazi odluka Suda u presudi Český rozhlas.

44. Pritom treba napomenuti da tumačenje članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 koje je Sud utvrdio u toj presudi ima dugu povijest i ne bi trebalo biti iznenađenje. Već u presudama *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*²¹ i *Hong-Kong Trade Development Council*²², donesenima još na temelju Direktive 67/228/EEZ²³, ali ubrzo nakon stupanja na snagu Direktive 77/388, Sud je presudio da se pružanje usluga može oporezivati ako se usluga pruža uz naknadu, odnosno ako postoji izravna veza između njezine isporuke i stvarno primljene protučinidbe. Naime, u protivnom ne postoji oporezivi iznos jer odnos između stranaka nema prirodu ugovora koji podliježe poreznom usklađivanju. Ta se sudska praksa nakon toga sustavno potvrđivala i razvijala²⁴, a odluka u presudi Český rozhlas njezina je logična posljedica.

45. Međutim, smatram da cilj koji se želio postići člankom 378. stavkom 1. Direktive 2006/112, odnosno provedba odredbi dijela IX. točke 2. podtočke (h) Priloga XV. Aktu pristupanja iz 1994., treba uzeti u obzir prilikom njegova tumačenja. U protivnom bi članak 378. stavak 1. navedene direktive postao bespredmetan jer ne bi postojale usluge koje pruža javna radijska i televizijska ustanova u Austriji koje bi se na temelju njega mogle oporezivati. Naime, ta odredba ima prirodu klauzule *standstill*, a jedina vrsta djelatnosti na koju se ta klauzula može odnositi jest djelatnost ORF-a financirana prihodima od cijene programa koja se oporezivala prije pristupanja te zemlje Uniji. Stoga bi postojala proturječnost između članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 i njezina članka 378. stavka 1. Smatram da postojanje takve proturječnosti dovodi u pitanje zaključke koji proizlaze iz doslovnog tumačenja i u tom slučaju opravdava primjenu sustavnog i teleološkog tumačenja odredbi te direktive.

46. Prilikom dogovaranja odstupanja iz dijela IX. točke 2. podtočke (h) Priloga XV. Aktu o pristupanju iz 1994., države članice namjeravale su omogućiti Republici Austriji da zadrži na snazi svoje nacionalne odredbe prema kojima se djelatnost javne radijske i televizijske ustanove financirana prihodima od cijene programa oporezivala PDV-om, tako da se u iznos te pristojbe uračunavao odgovarajući porez, a javna ustanova imala je pravo na odbitak PDV-a koji je platila na robu i usluge koje je koristila u svrhu te djelatnosti.

²⁰ Direktiva Vijeća od 3. listopada 1989. o koordinaciji određenih odredaba predviđenih zakonima i drugim propisima u državama članicama u pogledu obavljanja aktivnosti televizijskog emitiranja (SL 1989., L 298, str. 23.)

²¹ Presuda od 5. veljače 1981., 154/80, EU:C:1981:38, t. 12. do 14.

²² Presuda od 1. travnja 1982., 89/81, EU:C:1982:121, t. 10.

²³ Druga direktiva Vijeća od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – Struktura i postupci primjene zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost (SL 1967., L 71, str. 1303.)

²⁴ Vidjeti presudu Český rozhlas, t. 20. do 22. i navedenu sudsku praksu.

47. Kao što to proizlazi iz rješenja kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, kao i ORF-ovih očitovanja, upravo zadržavanje tog prava na odbitak bio je glavni razlog za to da Republika Austrija nakon pristupanja zadrži dotadašnji sustav oporezivanja djelatnosti te javne radijske i televizijske ustanove i stvarni cilj dogovora iz dijela IX. točke 2. podtočke (h) Priloga XV. Aktu o pristupanju iz 1994.

48. Slijedom toga, smatram da članak 378. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se njime omogućuje Republici Austriji da djelatnost javne radijske i televizijske ustanove tretira kao djelatnost koja se oporezuje, s posljedicom da ima pravo na odbitak PDV-a plaćenog u ranijoj obrtnoj etapi, a gubitak koji iz toga proizlazi nadoknađuje dodatnom pristojbom koja se uračunava u cijenu programa, ali čiji prihodi ne odlaze u proračun ORF-a, nego u državni proračun.

49. Ta dodatna pristojba nije PDV u smislu Direktive 2006/112 jer se ne temelji na naknadi za isporuku usluge uz naknadu. Riječ je o javnom davanju izravne prirode, potpuno izvan zajedničkog sustava PDV-a. Stoga se ne može smatrati da se naplaćuje protivno Direktivi 2006/112²⁵ ili, šire, pravu Unije. Može se smatrati nespretnim to što se dodatna pristojba te vrste naziva „PDV-om” i kao takva se prikazuje osobama koje je moraju plaćati. Međutim, s obzirom na to da to ne ugrožava djelotvornost zajedničkog sustava PDV-a, ne čini mi se da to predstavlja problem koji bi opravdavao smatranje te dodatne pristojbe nezakonitom ili protivnom pravu Unije.

50. Takvo tumačenje ne dovodi do neopravdane štete za osobe koje su dužne plaćati cijenu programa jer na temelju zakonske ovlasti ORF utvrđuje iznos cijele te pristojbe, zajedno s tom dodatnom pristojbom. Potonja pristojba stoga ne predstavlja dodatno opterećenje za obveznike, drukčija je samo namjena iznosa naplaćenog na to ime.

51. Zbog takvog tumačenja nije važno ni pitanje područja primjene *ratione personae* obveze plaćanja cijene programa postavljeno u drugom prethodnom pitanju, s obzirom na to da ta pristojba ne ulazi u područje primjene prava Unije.

52. Treba istaknuti i to da, u skladu s dijelom IX. točkom 2. podtočkom (h) drugim podstavkom Priloga XV. Aktu o pristupanju, oporezivanje koje je na temelju njega zadržano na snazi ne smije utjecati na vlastita sredstva Unije. Međutim, kao što to navodi ORF u svojim očitovanjima, na cijenu programa primjenjuje se snižena stopa PDV-a (10 %), a u zamjenu za to on ima puno pravo na odbitak PDV-a plaćenog u prethodnoj obrtnoj fazi. S druge strane, roba i usluge koje ORF stječe u svrhu svoje djelatnosti većinom se oporezuju uobičajenom stopom PDV-a (20 %), što znači znatan višak plaćenog poreza i pravo na povrat tog poreza iz državnog proračuna, a time i smanjenje vlastitih sredstava Unije. Stoga se postavlja pitanje usklađenosti takvog stanja s navedenom odredbom dijela IX. točke 2. podtočke (h) Priloga XV. Aktu o pristupanju. Međutim, to se pitanje odnosi na to izvršava li Republika Austrija pravilno svoje obveze u pogledu vlastitih sredstava Unije koje ne utječe na usklađenost s pravom Unije same dodatne pristojbe uračunate u cijenu programa.

²⁵ Ne treba se pozivati na članak 401. Direktive 2006/112 jer se on odnosi na oporezivanje transakcija koje ulaze u područje primjene te direktive, čak i ako je riječ o izuzetim transakcijama.

Zaključak

53. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je postavio Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) odgovori na sljedeći način:

Članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s člankom 378. stavkom 1. te direktive i člankom 151. stavkom 1. Akta o uvjetima pristupanja Kraljevine Norveške, Republike Austrije, Republike Finske i Kraljevine Švedske i prilagodbama Ugovorâ na kojima se temelji Europska unija od 26. srpnja 1994. i dijelom IX. točkom 2. podtočkom (h) Priloga XV. tom aktu

treba tumačiti na način da im se

ne protivi to da Republika Austrija naplaćuje dodatnu pristojbu na cijenu programa u smislu članka 31. Bundesgesetzes über den Österreichischen Rundfunk (Savezni zakon o Österreichischer Rundfunku) kako bi se nadoknadilo smanjenje proračunskih prihoda na ime poreza na dodanu vrijednost koje proizlazi iz prava javne radijske i televizijske ustanove na odbitak poreza plaćenog na robu i usluge koje stječe u svrhu svoje djelatnosti financirane prihodima od te cijene programa.