



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

4. srpnja 2024.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Oporezive transakcije – Isporuka usluga uz naknadu – Provizija za kolektivno ostvarivanje prava koju naplaćuje organizacija za kolektivno ostvarivanje autorskih i srodnih prava za ubiranje, raspodjelu i plaćanje naknada koje se duguju nositeljima prava – Naknade koje nisu dio oporezive transakcije”

U predmetu C-179/23,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Înalta Curte de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud, Rumunjska), odlukom od 15. studenoga 2022., koju je Sud zaprimio 21. ožujka 2023., u postupku

Centrul Român pentru Administrarea Drepturilor Artiștilor Interpreți (Credidam)

protiv

Guvernul României,

Ministerul Finanțelor,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: F. Biltgen, predsjednik vijeća, A. Prechal (izvjestiteljica), predsjednica drugog vijeća, u svojstvu suca sedmog vijeća, i M. L. Arastey Sahún, sutkinja,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Centrul Român pentru Administrarea Drepturilor Artiștilor Interpreți (Credidam), S. Brăileanu, A.-M. Gheorghişan i M. Niculeasa, *avocați*,
- za rumunjsku vladu, E. Gane, R. I. Hațieganu i A. Rotăreanu, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: rumunjski

– za Europsku komisiju, A. Armenia i M. Herold, u svojstvu agenata,
odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 24. stavka 1. i članka 25. točke (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Centrula Român pentru Administrarea Drepturilor Artiștilor Interpreți (Credidam), s jedne strane, i Guvernula României (rumunjska vlada) i Ministerula Finanțelor (Ministarstvo financija, Rumunjska), s druge strane, u vezi s regulatornom izmjenom kojom se porezu na dodanu vrijednost (PDV) podvrgava aktivnost organizacija za kolektivno ostvarivanje autorskih i srodnih prava u vezi s ubiranjem, raspodjelom i plaćanjem naknada koje se duguju nositeljima tih prava, kada te naknade nisu obuhvaćene područjem primjene Direktive o PDV-u.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

- 3 Člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u određuje se:
„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.”
- 4 Članak 9. stavak 1. te direktive propisuje:
„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

5 U skladu s člankom 24. stavkom 1. navedene direktive:

„Isporuka usluga’ znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.”

6 Članak 25. Direktive o PDV-u glasi:

„Isporuka usluga može se sastojati, između ostaloga, od jedne od sljedećih transakcija:

[...]

(c) izvršenje usluga na temelju naloga koji izdaje javna vlast ili koji se izdaje u ime javne vlasti ili na temelju zakona.”

7 U članku 28. te direktive navodi se:

„Kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sam primio i isporučio te usluge.”

8 U skladu s člankom 73. navedene direktive:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

Direktiva 2014/26/EU

9 Članak 3. Direktive 2014/26/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. veljače 2014. o kolektivnom ostvarivanju autorskog prava i srodnih prava te izdavanju odobrenja za više državnih područja za prava na internetsko korištenje glazbenih djela na unutarnjem tržištu (SL 2014., L 84, str. 72.) propisuje:

„Za potrebe ove Direktive primjenjuju se sljedeće definicije:

(a) ‚organizacija za kolektivno ostvarivanje prava’ znači svaka organizacija koja je u skladu sa zakonom ili prijenosom prava, odobrenjem ili drugim ugovornim sporazumom ovlaštena za upravljanje autorskim ili srodnim pravima u ime više od jednog nositelja prava u zajedničku korist tih nositelja prava kao svojom jedinom ili glavnim svrhom i koja ispunjava jedan ili oba sljedeća kriterija:

- i. u vlasništvu je svojih članova ili pod njihovim nadzorom;
- ii. ustrojena je na neprofitnoj osnovi;

[...]

(h) ‚prihod od prava’ znači prihod koji naplaćuje organizacija za kolektivno ostvarivanje prava u ime nositelja prava na temelju ekskluzivnog prava, prava na nagradu ili prava na naknadu;

(i) ‚naknade za upravljanje’ znači iznosi koje naplaćuje, odbija ili kompenzira organizacija za kolektivno ostvarivanje prava od prihoda od prava ili dohotka koji proizlazi iz ulaganja prihoda od prava kako bi pokrila troškove svog upravljanja uslugama autorskog prava ili srodnih prava;

[...]

Rumunjsko pravo

Porezni zakonik

- 10 Članak 268. Legee nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Zakon br. 227/2015 o Poreznom zakoniku, u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), naslovljen „Oporezive transakcije”, određuje:

„1. Za potrebe PDV-a oporezive transakcije u Rumunjskoj su one koje ispunjavaju sljedeće kumulativne uvjete:

- (a) transakcije koje u skladu s člancima 270. do 272. predstavljaju isporuku robe ili usluga koja podliježe PDV-u te je obavljena uz naknadu ili transakcije koje su s njome povezane;

[...]

- 11 Člankom 271. Poreznog zakonika, naslovljenim „Isporuka usluga”, predviđa se:

„1. Isporuka usluga znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe u smislu članka 270.

2. Kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sam primio i isporučio te usluge.

3. Isporuka usluga uključuje transakcije kao što su:

- (a) najam ili stavljanje na raspolaganje robe u okviru ugovora o leasingu;
- (b) ustupanje nematerijalne imovine, bez obzira na to bilo ono ili ne predmet dokumenta kojim se utvrđuje vlasništvo, među ostalim prijenos i/ili ustupanje autorskih prava, patenata, licencija, žigova i sličnih prava;
- (c) obveza da se ne obavlja gospodarska djelatnost, da se neće natjecati s drugom osobom ili da se tolerira radnja ili situacija;
- (d) izvršenje usluga na temelju naloga koji izdaje javna vlast ili koji se izdaje u ime javne vlasti ili na temelju zakona;
- (e) usluge posredovanja koje pružaju osobe koje djeluju u ime i za račun drugih osoba, ako su te usluge dio isporuke roba ili usluga.”

Zakon br. 8/1996

- 12 Članak 144. Legee nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe (Zakon br. 8/1996 o autorskom pravu i srodnim pravima), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 489 od 14. lipnja 2018., u daljnjem tekstu: Zakon br. 8/1996), glasi:

„1. Autor ili nositelj autorskog prava ili srodnog prava ostvaruje prava koja su mu priznata ovim zakonom pojedinačno ili kolektivno u skladu s odredbama ovog zakona.

[...]”

- 13 U skladu s člankom 145. Zakona br. 8/1996:

„1. Kolektivno ostvarivanje prava obvezno je za izvršavanje sljedećih prava:

- (a) prava na naknadu za privatno reproduciranje;
- (b) prava na pravičnu naknadu za javnu posudbu iz članka 18. stavka 2.;
- (c) prava na javno priopćavanje glazbenih djela;
- (d) prava na jedinstvenu pravičnu naknadu za izvođače i proizvođače fonograma za javno priopćavanje i emitiranje fonograma objavljenih u komercijalne svrhe ili njihovih reprodukcija;
- (e) prava kabelskog reemitiranja;
- (f) prava reemitiranja;
- (g) prava na pravičnu naknadu za tzv. djela siročadi

2. Za kategorije prava iz stavka 1. organizacije za kolektivno ostvarivanje prava predstavljaju i nositelji prava koji ih za to nisu ovlastili.”

- 14 U članku 150. tog zakona određuje se:

„1. Organizacije za kolektivno ostvarivanje prava su, u smislu ovog zakona, pravne osobe osnovane slobodnim udruživanjem čija je jedina ili glavna aktivnost ostvarivanje autorskih ili srodnih prava, kategorija prava, vrsta djela ili drugih predmeta zaštite koje im je povjerilo više autora ili nositelja autorskih prava u zajedničku korist potonjih.

2. [...] organizacijama za kolektivno ostvarivanje prava ne mogu se prenijeti ili ustupiti autorska ili srodna prava, ili izvršavanje tih prava.

3. Za potrebe stavka 1. kolektivno ostvarivanje prava, kategorija prava, vrsta djela ili drugih predmeta zaštite uključuje izdavanje licencija, nadzor nad korištenjem prava ili vrsta djela kojima se upravlja, osiguranje poštovanja tih prava, ubiranje, raspodjelu i plaćanje iznosa dugovanih autorima ili nositeljima autorskog prava ili srodnih prava koji proizlaze iz naknada isplaćenih za iskorištavanje prava kojima se upravlja ili ulaganja prihoda od tih prava.”

15 Članak 169. navedenog zakona propisuje:

„1. Kolektivno ostvarivanje prava izvršava se u skladu sa sljedećim pravilima:

[...]

(b) naknade koje se plaćaju organizacijama za kolektivno ostvarivanje prava nisu jednake prihodima potonjih nositelja i ne mogu se s njima izjednačiti.

[...]

(d) iznosi koje prikuplja organizacija za kolektivno ostvarivanje prava raspodjeljuju se i isplaćuju njezinim članovima [...];

[...]

(h) provizija za kolektivno ostvarivanje prava odgovara postotku koji se zadržava od autora ili nositelja prava na prihodu od prava ili bilo kojem prihodu koji proizlazi iz ulaganja prihoda od prava kako bi se pokrili svi troškovi nastali u radu organizacije za kolektivno ostvarivanje prava, ubiranjem, raspodjelom i plaćanjem naknada. Provizija koju duguju članovi i nositelji prava koji su izravno povezani s organizacijom za kolektivno ostvarivanje prava zadržava se u trenutku raspodjele i ne smije prelaziti 15 % pojedinačno raspodijeljenih iznosa [...]"

Uvjeti primjene zakona br. 227/2015 o Poreznom zakoniku, odobreni Vladinom odlukom br. 1/2016

16 Točka 8. stavci 12. i 13. poglavlja VII. Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărâree Guvernului nr. 1/2016 (uvjeti primjene Zakona br. 227/2015 o Poreznom zakoniku, odobreni Vladinom odlukom br. 1/2016) od 6. siječnja 2016. (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 22 od 13. siječnja 2016.), kako su izmijenjeni Hotărâreom Guvernului nr. 354/2018 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (Vladina odluka br. 354/2018 o izmjeni i dopuni uvjeta primjene Zakona br. 227/2015 o Poreznom zakoniku, odobrenih Vladinom odlukom br. 1/2016) od 16. svibnja 2018. (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 442 od 25. svibnja 2018.) određuje:

„12. Primjenom članka 271. Poreznog zakonika, nositelji prava reproduciranja ne isporučuju usluge, u smislu PDV-a, proizvođačima i uvoznicima praznih medija i uređaja za snimanje i reproduciranje, od kojih organizacije za kolektivno ostvarivanje autorskih i srodnih prava – za račun tih nositelja, ali u vlastito ime – ubiru naknade na osnovi prodaje tih uređaja i medija. Članak 271. stavak 2. Poreznog zakonika ne primjenjuje se na naplatu naknade za privatno reproduciranje jer ona ne predstavlja protučinidbu za isporuku usluga obuhvaćenih područjem primjene PDV-a. Organizacije za kolektivno ostvarivanje prava isporučuju usluge koje su obuhvaćene područjem primjene poreza u korist nositelja prava reproduciranja, za koje je provizija za ostvarivanje prava zadržana na naplaćenim iznosima.

13. Članak 271. stavak 2. Poreznog zakonika primjenjuje se na iznose različite od onih iz stavka 12. koje naplaćuju organizacije za kolektivno ostvarivanje autorskih i srodnih prava koja proizlaze iz prava kojima se upravlja.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 17 Credidam je organizacija za kolektivno ostvarivanje autorskih i srodnih prava koja obavlja svoju aktivnost u obliku udruženja umjetnika izvođača. Njegov je cilj, među ostalim, prikupljanje i raspodjela naknada koje umjetnicima izvođačima duguju osobe koje upotrebljavaju njihove umjetničke izvedbe. Na temelju toga prima proviziju za ostvarivanje prava namijenjenu pokrivanju njegovih operativnih troškova, koja se zadržava od tih naknada.
- 18 Credidam je 20. srpnja 2018. pred Curteom de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska) podnio tužbu protiv rumunjske vlade za poništenje Vladine odluke br. 354/2018 o izmjeni i dopuni uvjeta primjene Poreznog zakonika u dijelu u kojem su njome unesene odredbe stavaka 12. i 13. u točku 8. poglavlja VII. uvjeta primjene Zakona br. 227/2015 o Poreznom zakoniku, odobrenih Vladinom odlukom br. 1/2016 iz točke 16. ove presude (u daljnjem tekstu: osporavane odredbe). Te odredbe između ostalog predviđaju da naknade za privatno reproduciranje koje naplaćuju organizacije za kolektivno ostvarivanje prava za račun nositelja prava ne ulaze u područje primjene PDV-a, ali da provizije za ostvarivanje prava koje te organizacije zadržavaju od tih naknada podliježu tom porezu.
- 19 U prilog svojem zahtjevu Credidam je istaknuo da su osporavane odredbe protivne Direktivi o PDV-u, kako ju je Sud protumačio u svojoj presudi od 18. siječnja 2017., SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22), kao i tumačenju nacionalnih sudova, u pogledu utvrđivanja transakcija organizacija za kolektivno ostvarivanje prava koje podliježu PDV-u, osobito uključivanjem provizija za ostvarivanje prava koje te organizacije zadržavaju od naknada koje se duguju nositeljima prava.
- 20 Presudom od 21. svibnja 2019. Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu) prihvatila je tužbu koju je podnio Credidam i poništila osporavane odredbe. Prema mišljenju tog suda, provizije organizacija za kolektivno ostvarivanje prava akcesorne su u odnosu na naknade nositelja prava od kojih se zadržavaju, tako da kada te naknade ne ulaze u područje primjene Direktive o PDV-u, kao što je to naknada za privatno reproduciranje, isto mora vrijediti i za provizije za ostvarivanje prava koje se na njih odnose.
- 21 Rumunjska vlada i Ministarstvo financija, koje je interveniralo u potporu rumunjskoj vladi u prvostupanjskom postupku, uložili su žalbu pred Înaltoam Curte de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud, Rumunjska), koji je sud koji je uputio zahtjev. U prilog svojoj žalbi ističu da su u osporavanim odredbama pravilno utvrđene transakcije organizacija za kolektivno ostvarivanje prava koje podliježu PDV-u, osobito u pogledu tih provizija za kolektivno ostvarivanje prava.
- 22 Pred tim sudom rumunjska vlada i Ministarstvo financija tvrde da su te odredbe, u dijelu u kojem se njima tvrdi da su organizacije za kolektivno ostvarivanje prava obveznici PDV-a i da provizije za ostvarivanje prava koje primaju od nositelja prava predstavljaju naknadu za uslugu izvršenu u njihovu korist, u skladu s pravom Unije i, uostalom, također odgovaraju smjernicama Odbora za PDV donesenima na njegovu sto jedanaestom sastanku održanom 30. studenoga 2018. Osim toga, ističu da se Sud u presudi od 18. siječnja 2017., SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22), nije izjasnio o pitanju podliježu li takve provizije PDV-u.

- 23 Credidam je pak istaknuo da ni provizije za ostvarivanje prava koje se zadržavaju od naknada koje ne podliježu PDV-u, a potonje obuhvaćaju ne samo naknadu za privatno reproduciranje nego i pravičnu naknadu za druge kategorije autorskih i srodnih prava, nisu obuhvaćene područjem primjene Direktive o PDV-u jer su te provizije akcesorne prirode u odnosu na takve naknade i stoga slijede njihov porezni sustav.
- 24 Prema Credidamovu mišljenju, u svakom slučaju, čak i pod pretpostavkom da navedene provizije nisu akcesorne, one se ne mogu smatrati protučinidbom za uslugu jer između organizacija za kolektivno ostvarivanje prava i nositelja prava ne postoji nikakav pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, s obzirom na to da je obveza plaćanja istih provizija propisana zakonom, koji također određuje njezin iznos u obliku postotka tih naknada.
- 25 Sud koji je uputio zahtjev ističe da, iako na temelju sudske prakse Suda može odlučiti o poreznom sustavu koji treba primijeniti na naknade koje organizacije za kolektivno ostvarivanje prava primaju za račun nositelja prava, to nije slučaj sa sustavom primjenjivim na provizije za ostvarivanje prava koje se zadržavaju od tih naknada.
- 26 U tom pogledu, kao prvo, polazi od pretpostavke prema kojoj organizacije za kolektivno ostvarivanje prava imaju svojstvo poreznih obveznika u smislu Direktive o PDV-u jer obavljaju gospodarsku djelatnost koja se uglavnom sastoji od zastupanja interesa nositelja prava čijim repertoarom upravljaju i od posredovanja u pravnim odnosima između nositelja prava i krajnjih korisnika.
- 27 Međutim, on se pita predstavljaju li takve transakcije ostvarivanja prava koje se provode u vezi s nositeljima prava isporuku usluga uz naknadu u smislu te direktive, s obzirom na to da se provizije za ostvarivanje prava zadržane na osnovi tih transakcija duguju na temelju zakona, neovisno o činjenici je li kolektivno ostvarivanje prava obvezno ili fakultativno i imaju li nositelji prava svojstvo članova organizacije za kolektivno ostvarivanje prava.
- 28 Taj sud pojašnjava, kao drugo, da u situaciji poput one o kojoj je riječ u predmetu u kojem je donesena presuda od 21. siječnja 2021., UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50) u kojoj organizacija za kolektivno ostvarivanje prava u smislu članka 28. Direktive o PDV-u sudjeluje u isporuci usluga koje je nositelj prava izvršio u korist krajnjeg korisnika, organizacija za kolektivno ostvarivanje prava mora krajnjim korisnicima uputiti račun koji uključuje PDV izračunan na temelju ukupnog iznosa naknade koju je naplatila ta organizacija, uključujući postotak od te naknade koji odgovara proviziji za kolektivno ostvarivanje prava. U takvoj situaciji, provizija za ostvarivanje prava podlijegala bi PDV-u kao dio naknade naplaćene za račun nositelja prava.
- 29 Međutim, postavlja se pitanje je li provizija za ostvarivanje prava također obuhvaćena područjem primjene Direktive o PDV-u kada naknada na koju se odnosi nije protučinidba za isporuku usluga koje podliježu PDV-u, kao što je naknada za privatno reproduciranje. Naime, u tom slučaju, sud koji je uputio zahtjev ne isključuje mogućnost da se organizacija za kolektivno ostvarivanje prava u odnosu na tu proviziju koristi istim poreznim sustavom poput onoga koji se primjenjuje na samu naknadu, po analogiji s rješenjem iz presude od 14. srpnja 2011., Henfling i dr. (C-464/10, EU:C:2011:489, t. 36.), prema kojem je pravni odnos između komitenta i komisionara izuzet od PDV-a ako je isporuka usluga u koju je potonji sam uključen izuzeta od PDV-a.

- 30 Stoga, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, važno je utvrditi je li, pod pretpostavkom da je provizija za ostvarivanje prava koju je zadržala organizacija za kolektivno ostvarivanje prava protučinidba za transakciju različitu od transakcije koja se sastoji od primanja naknade koja se duguje nositelju prava, prva transakcija u odnosu na drugu samostalna ili akcesorna.
- 31 U tim je okolnostima Înalta Curte de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Predstavlja li, u odnosu na nositelje autorskog i srodnih prava, aktivnost naplate, raspodjele i plaćanja naknade organizacija za kolektivno ostvarivanje prava koja se obavlja za protučinidbu u obliku provizije koju naplaćuju te organizacije isporuku usluga u smislu članka 24. stavka 1. i članka 25. točke (c) [Direktive o PDV-u]?
2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, predstavlja li aktivnost organizacija za kolektivno ostvarivanje prava u odnosu na nositelje prava isporuku usluga u smislu [Direktive o PDV-u] i u slučaju u kojem se smatra da nositelji prava za čiji račun organizacije za kolektivno ostvarivanje prava naplaćuju naknadu ne obavljaju isporuku usluga u odnosu na korisnike koji imaju obvezu plaćanja naknade?”

O prethodnim pitanjima

- 32 Iz objašnjenja koja je pružio sud koji je uputio zahtjev, kako su sažeta u točkama 28. i 29. ove presude, proizlazi da se njegova pitanja odnose na porezni tretman koji za potrebe Direktive o PDV-u treba ograničiti na aktivnost ostvarivanja prava koju obavlja organizacija za kolektivno ostvarivanje autorskih i srodnih prava u korist dotičnih nositelja prava i to u slučaju kada ta aktivnost nema nikakve veze s eventualnim oporezivim transakcijama tih nositelja.
- 33 U tim okolnostima valja smatrati da svojim dvama pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti želi doznati treba li članak 2. stavak 1. točku (c), članak 24. stavak 1. i članak 25. točku (c) Direktive o PDV-u tumačiti na način da organizacija za kolektivno ostvarivanje autorskih i srodnih prava obavlja isporuku usluga, u smislu tih odredbi, kada, s jedne strane, za nositelje prava prima, raspodjeljuje i isplaćuje, na temelju zakona, naknade koje im duguju korisnici definirani zakonom i kada, s druge strane, od tih naknada zadrži proviziju za ostvarivanje prava koju joj duguju ti nositelji i koja je namijenjena pokrivanju troškova nastalih tom aktivnošću, u slučaju u kojem naknade koje su tako primljene za račun navedenih nositelja ne predstavljaju protučinidbu za isporuku usluga u smislu te direktive koje ti isti nositelji obavljaju u korist tih korisnika.
- 34 U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u, PDV-u podliježe isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav. Osim toga, u skladu s člankom 24. stavkom 1. te direktive, svaku transakciju koja ne čini isporuku robe treba smatrati isporukom usluga. U članku 25. te direktive primjerice se navode tri transakcije koje predstavljaju isporuku usluga, među kojima je i ona iz točke (c), koja se sastoji od izvršenja usluga na temelju naloga koji izdaje javna vlast ili koji se izdaje u ime javne vlasti ili na temelju zakona.

- 35 Budući da je sud koji je uputio zahtjev smatrao da su transakcije ubiranja, raspodjele i plaćanja o kojima je riječ u glavnom postupku dio gospodarske aktivnosti koju obavlja dotična organizacija za kolektivno ostvarivanje prava kao porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, njegove se sumnje odnose, kao prvo, na pitanje jesu li tako izvršene isporuke usluga izvršene „uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) te direktive.
- 36 U tom pogledu, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da je kvalificiranje određene transakcije kao transakcije uz naknadu moguće jedino u slučaju postojanja izravne veze između isporuke robe ili pružanja usluga i stvarno primljene protučinidbe poreznog obveznika. Takva izravna veza uspostavljena je kada između pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju je primio pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (presuda od 15. travnja 2021., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 36.).
- 37 U ovom slučaju, prema navodima suda koji je uputio zahtjev, s jedne strane, dotična organizacija za kolektivno ostvarivanje prava, odnosno Credidam, pruža, u korist nositelja prava koje zastupa, osobito usluge ostvarivanja prava na temelju sustava obveznog kolektivnog ostvarivanja prava predviđenog člankom 145. Zakona br. 8/1996, među kojima su one koje se odnose na „pravo na naknadu za privatno reproduciranje” iz stavka 1. točke (a) tog članka 145., usporedive s uslugama o kojima je riječ u predmetu u kojem je donesena presuda od 18. siječnja 2017., SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22). Te usluge kolektivnog ostvarivanja prava uključuju, među ostalim, u skladu s člankom 150. stavkom 3. tog zakona, „ubiranje, raspodjelu i plaćanje iznosa koji se duguju autorima ili nositeljima autorskih ili srodnih prava” na temelju njihovih prava.
- 38 S druge strane, u skladu s člankom 169. stavkom 1. točkom (h) navedenog zakona, nositelji prava obvezni su organizaciji za kolektivno ostvarivanje prava platiti proviziju koja iznosi najviše 15 % naplaćenih iznosa i koja je namijenjena „pokrivanju svih troškova nastalih zbog djelovanja organizacije za kolektivno ostvarivanje prava, ubiranja, raspodjele i plaćanja naknada” i koja se zadržava u trenutku raspodjele dugovanih iznosa.
- 39 Stoga se čini, podložno provjerama koje mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev, da je na temelju navedenih odredbi nacionalnog prava između dotične organizacije za kolektivno ostvarivanje prava i nositelja prava koje ona zastupa uspostavljen pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe i koji tako uspostavlja izravnu vezu između usluga kolektivnog ostvarivanja prava koje pruža ta organizacija i novčane činidbe koju izvršavaju ti nositelji, a koja se sastoji od plaćanja provizije za kolektivno ostvarivanje prava. Naime, ta se provizija plaća samo ako su te usluge kolektivnog ostvarivanja prava obavljene i predstavlja stvarnu protučinidbu.
- 40 Tu ocjenu ne može dovesti u pitanje okolnost da su pružanje predmetnih usluga kolektivnog ostvarivanja prava kao i plaćanje provizije za ostvarivanje prava koja se na toj osnovi duguje uređeni zakonom (vidjeti u tom smislu presude od 21. siječnja 2021., UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, t. 36. i 37.). Naime, s jedne strane, kao što je to istaknuto u prethodnoj točki ove presude, upravo taj zakonodavni okvir u ovom slučaju uspostavlja izravnu vezu između pružanja tih usluga i plaćanja provizije za ostvarivanje prava. S druge strane, članak 25. točka (c) Direktive o PDV-u izričito propisuje da se isporuka usluga može između ostalog sastojati od izvršenja usluge na temelju zakona.
- 41 U tom kontekstu nije relevantna činjenica da je dotična organizacija za kolektivno ostvarivanje prava neprofitna udruga, s obzirom na to da je provizija za kolektivno ostvarivanje prava namijenjena samo pokrivanju troškova te udruge. Naime, na temelju članka 9. stavka 1. Direktive o

PDV-a, poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 29. listopada 2015., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, t. 39. i 40.).

- 42 U tim okolnostima, transakcije kolektivnog ostvarivanja prava poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku treba kvalificirati kao isporuke usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 24. stavkom 1. i člankom 25. točkom (c) te direktive.
- 43 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da se transakcije kolektivnog ostvarivanja prava mogu odvijati i u kontekstu isporuka usluga koje obavljaju sami nositelji prava te ih stoga treba analizirati kao sastavni dio posredovanja organizacije za kolektivno ostvarivanje prava u tim isporukama, što je situacija na koju se primjenjuje članak 28. Direktive o PDV-u.
- 44 Međutim, prema mišljenju tog suda, primjena tog članka 28., kako ga je Sud protumačio u svojoj presudi od 14. srpnja 2011., Henfling i dr. (C-464/10, EU:C:2011:489, t. 36.), ima za posljedicu to da provizija za kolektivno ostvarivanje prava podliježe PDV-u kao dio naknada primljenih za račun nositelja prava i slijedi porezni sustav koji se primjenjuje na potonje nositelje. On se u tom kontekstu pita ne bi li takvo rješenje po analogiji bilo valjano i kada, kao u ovom slučaju, naknade na kojima se zadržava provizija za kolektivno ostvarivanje prava nisu protučinidba za isporuku usluga obuhvaćenih Direktivom o PDV-u i stoga nisu oporezive.
- 45 U tom pogledu valja podsjetiti na to da prema ustaljenoj sudskoj praksi, uzimanje u obzir gospodarske i trgovačke stvarnosti predstavlja temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a (presuda od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, t. 48.).
- 46 Točno je da, u skladu s člankom 28. Direktive o PDV-u, kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime, ali za drugu osobu, sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sam primio i isporučio te usluge.
- 47 U skladu s time, tom je odredbom predviđena pravna fikcija dviju jednakih, uzastopno pruženih isporuka usluga. Na temelju te fikcije smatra se da je subjekt koji kao komisionar sudjeluje u isporuci usluga najprije primio predmetne usluge od subjekta komitenta za čiji račun nastupa i da je zatim sam pružio te usluge klijentu (presuda od 4. svibnja 2017., Komisija/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, t. 86. i navedena sudska praksa).
- 48 Međutim, kao što je to istaknuo sud koji je uputio zahtjev i kao što su to također istaknule rumunjska vlada i Europska komisija, članak 28. Direktive o PDV-u nije primjenjiv u slučaju kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, s obzirom na to da nositelji prava ne obavljaju nikakvu isporuku usluga u koju bi bila uključena organizacija za kolektivno ostvarivanje prava.
- 49 Naime, u ovom slučaju, uzimajući u obzir gospodarsku i trgovačku stvarnost dotične aktivnosti, za potrebe primjene Direktive o PDV-u postoje samo isporuke usluga koje je dotična organizacija za kolektivno ostvarivanje prava izravno izvršila nositeljima prava, a koje se sastoje od ubiranja, raspodjele i plaćanja naknada o kojima je riječ u glavnom postupku i za koje provizija za kolektivno ostvarivanje prava predstavlja stvarnu naknadu.
- 50 Činjenica da te usluge podrazumijevaju da se od korisnika i za račun tih nositelja prava naplaćuju naknade koje proizlaze iz pravnog odnosa koji postoji između tih stranaka i koji kao takav ne dovodi do oporezivih transakcija, a osobito isporuka usluga u smislu Direktive o PDV-u – kao što

je ona koja navedenim nositeljima, s obzirom na te korisnike, daje pravo na naknadu za privatno reproduciranje – i da su stoga „akcesorne” provedbi transakcija koje ne podliježu PDV-u, ne može navedenim isporukama koje izvršava organizacija za kolektivno ostvarivanje prava oduzeti njihovu oporezivost u svrhu PDV-a.

- 51 U tom kontekstu valja podsjetiti na to da iako je Direktivom o PDV-u određeno vrlo široko područje primjene PDV-a, taj porez odnosi se samo na gospodarske aktivnosti. S tim u svezi Sud je istaknuo da se aktivnost može smatrati gospodarskom aktivnošću u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u samo ako odgovara jednoj od transakcija iz članka 2. stavka 1. te direktive (presuda od 15. travnja 2021., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 31. i 32. i navedena sudska praksa), uključujući usluge koje se pružaju uz naknadu.
- 52 Iz toga slijedi da se neoporezive transakcije poput onih iz točke 50. ove presude ne mogu smatrati „gospodarskom aktivnošću” u smislu Direktive o PDV-u i stoga nisu obuhvaćene njezinim područjem primjene (vidjeti u tom smislu presudu od 18. siječnja 2017., *SAWP*, C-37/16, EU:C:2017:22, t. 32).
- 53 U tim okolnostima, s obzirom na to da takve transakcije nisu obuhvaćene Direktivom o PDV-u, one se ne mogu uzeti u obzir, ni po analogiji s člankom 28. te direktive ni na koji drugi način, kako bi se dovela u pitanje oporezivost druge transakcije za koju nije sporno da predstavlja isporuku usluga uz naknadu u smislu navedene direktive, bez ikakvog temelja koji je u tu svrhu predviđen u istoj direktivi.
- 54 Isto tako, s obzirom na ono što je navedeno u točki 49. ove presude, ne treba uzeti u obzir ni navedene transakcije s obzirom na sudske prakse Suda, koja osobito proizlazi iz točaka 40. do 42. presude od 4. ožujka 2021., *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2021:167), koja se odnosi na mogućnost analize, ovisno o slučaju, gospodarske transakcije koja se sastoji od glavnog pružanja usluga i jedne ili više akcesornih usluga.
- 55 Iz svega navedenog proizlazi da članak 2. stavak 1. točku (c), članak 24. stavak 1. i članak 25. točku (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da organizacija za kolektivno ostvarivanje autorskih i srodnih prava obavlja isporuku usluga, u smislu tih odredbi, kada, s jedne strane, za nositelje prava prima, raspodjeljuje i isplaćuje, na temelju zakona, naknade koje im duguju određeni korisnici definirani zakonom i kada, s druge strane, od tih naknada zadrži proviziju za ostvarivanje prava koju joj duguju ti nositelji i koja je namijenjena pokrivanju troškova nastalih tom aktivnošću, u slučaju u kojem naknade koje su tako primljene za račun navedenih nositelja ne predstavljaju protučinidbu za isporuku usluga u smislu te direktive koje ti isti nositelji obavljaju u korist tih korisnika.

Troškovi

- 56 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 2. stavak 1. točku (c), članak 24. stavak 1. i članak 25. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tumačiti na način da:

organizacija za kolektivno ostvarivanje autorskih i srodnih prava obavlja isporuku usluga, u smislu tih odredbi, kada, s jedne strane, za nositelje prava prima, raspodjeljuje i isplaćuje, na temelju zakona, naknade koje im duguju određeni korisnici definirani zakonom i kada, s druge strane, od tih naknada zadrži proviziju za ostvarivanje prava koju joj duguju ti nositelji i koja je namijenjena pokrivanju troškova nastalih tom aktivnošću, u slučaju u kojem naknade koje su tako primljene za račun navedenih nositelja ne predstavljaju protučinidbu za isporuku usluga u smislu te direktive koje ti isti nositelji obavljaju u korist tih korisnika.

Potpisi