



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,
pateikta 2023 m. gegužės 25 d.¹

Byla C-249/22

BM

prieš

Gebühren Info Service GmbH (GIS),

dalyvaujant:

Bundesministerium für Finanzen,

Österreichischer Rundfunk

(*Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas, Austrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies c punktas – Paslaugų teikimas už atlygį – Sąvoka – Viešųjų radijo ir televizijos įstaigų vykdoma veikla, finansuojama iš privalomų mokesčių, renkamų iš asmenų, turinčių radijo ir televizijos imtuvą ir esančių antžeminio transliavimo zonoje – 378 straipsnio 1 dalis ir X priedo A dalies 2 punktas – Aktas dėl Austrijos stojimo sąlygų – 151 straipsnio 1 dalis ir XV priedo IX dalies 2 punkto h papunktis – Leidžianti nukrypti nuostata – Taikymo sritis

Įvadas

1. 2016 m. birželio 22 d. Sprendime *Český rozhlas* (C-11/15, toliau – Sprendimas *Český rozhlas*, EU:C:2016:470) teismas nusprendė, kad viešųjų radijo įstaigų vykdoma veikla, finansuojama iš privalomų mokesčių, kurie pagal įstatymą renkami iš asmenų, turinčių radijo imtuvus, nėra paslaugų teikimas už atlygį ir nepatenka į pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) bendros sistemos taikymo sritį.

2. Priėmus šį sprendimą kai kuriose valstybėse narėse, kuriose tokie mokesčiai buvo apmokestinami PVM, asmenys, privalantys juos sumokėti, pareikalavo grąžinti šį mokestį kaip surinktą pažeidžiant Sąjungos teisę. Austrijoje dėl to buvo pareikštas kolektyvinis ieškinys, kurio sudedamoji dalis yra pagrindinis procesas šioje byloje. Panašus procesas vyksta ir Danijoje².

¹ Originalo kalba: lenkų.

² Šioje byloje Teisingumo Teismas gavo prašymą priimti prejudicinį sprendimą, panašų į prašymą šioje byloje (nagrinėjama byla *Foreningen C ir kt.*, C-573/22).

3. Šiomis aplinkybėmis suinteresuotosios šalys ir Europos Komisija nurodo, kad Sąjungos teisės nuostatose dėl PVM tam tikroms valstybėms narėms yra numatyta leidžianti nukrypti nuostata, kuri leidžia joms apmokestinti viešųjų radijo ir televizijos įstaigų vykdomą veiklą. Dėl to kyla klausimas, ar ši leidžianti nukrypti nuostata keičia Sprendime *Český rozhlas* padarytas išvadas.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

4. Pagal 1994 m. liepos 26 d. Akto dėl Norvegijos Karalystės, Austrijos Respublikos, Suomijos Respublikos ir Švedijos Karalystės stojimo sąlygų ir sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų (toliau – 1994 m. Stojimo aktas)³ 151 straipsnį, siejamą su jo XV priedo IX dalies 2 punkto h papunkčiu⁴, nukrypdama nuo Sąjungos teisės aktų dėl PVM, Austrija gali apmokestinti, *inter alia*, viešųjų radijo ir televizijos įstaigų vykdomą veiklą⁵. Šis apmokestinimas negali turėti įtakos Sąjungos nuosaviems ištekliams, kurių pagrindas turėtų būti atkurtas pagal Reglamentą (EEB, Euratomas) Nr. 1553/89⁶.

5. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos⁷ 2 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks; <...>“

6. Šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies q punkte numatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

q) viešųjų radijo ir televizijos įstaigų vykdoma veikla, išskyrus komercinio pobūdžio veiklą“.

7. Direktyvos 2006/112 378 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Austrija gali toliau apmokestinti X priedo A dalies 2 punkte išvardintus sandorius.“

³ OL C 241, 1994, p. 21.

⁴ Šią nuostatą galima rasti OL C 241, 1994, p. 336.

⁵ Pagal šią nuostatą Austrijai buvo taikoma iš pradžių 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/338/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos (OL L 145, 1977, p. 1) 28 straipsnio 3 dalyje numatyta leidžianti nukrypti nuostata: konsoliduota mokesčių bazė pereinamuoju laikotarpiu, kuris turi būti užbaigtas Tarybos sprendimu; vis dėlto toks sprendimas taip ir nebuvo priimtas.

⁶ 1989 m. gegužės 29 d. Tarybos reglamentas (EEB, Euratomas) Nr. 1553/89 dėl galutinių vienodų nuosavų išteklių, kaupiamų iš pridėtinės vertės mokesčio, surinkimo priemonių (OL L 155, 1989 6 7, p. 9).

⁷ OL L 347, 2006 12 11, p. 1.

8. Šios direktyvos X priedo A dalies 2 punkte išvardyta „viešųjų radijo ir televizijos įstaigų veikla, išskyrus komercinio pobūdžio veiklą“.

Austrijos teisė

9. *Bundesgesetz betreffend die Einhebung von Rundfunkgebühren* (Federalinis įstatymas dėl radijo ir televizijos mokesčio)⁸ (toliau – RGG) 2 straipsnio 1 dalyje reikalaujama, kad bet kuris asmuo, naudojantis radijo ar televizijos imtuvą patalpose, mokėtų „radijo ir televizijos mokestį“. Tokio imtuvo turėjimas prilyginamas jo naudojimui. Vadovaujantis RGG 4 straipsnio 1 dalimi, *GIS Gebühren Info Service GmbH* (toliau – GIS) yra įgaliota rinkti šį mokestį ir visus susijusius mokesčius.

10. Savo ruožtu *Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk* (Federalinis įstatymas dėl *Österreichischer Rundfunk*)⁹ (toliau – ORFG) 1 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad viešoji radijo ir televizijos įstaiga yra viešosios teisės fondas, vadinamas *Österreichischer Rundfunk* (toliau – ORF).

11. ORFG 31 dalyje nustatytas „programos mokestis“, kurio dydį nustato minėto fondo taryba. Kiekvienas radijo ar televizijos imtuvo savininkas, esantis ORF programų antžeminio transliavimo zonoje (analogine ar skaitmenine technologija), privalo mokėti programos mokestį. Programos mokestis renkamas tuo pačiu metu ir tomis pačiomis sąlygomis kaip ir radijo bei televizijos mokestis.

12. Galiausiai, *Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze* (Federalinis įstatymas dėl PVM)¹⁰ 10 straipsnyje numatyta, kad lengvatiniu tarifu apmokestinamos, visų pirma, transliavimo paslaugos, už kurias mokamas radijo ir televizijos mokestis.

Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

13. BM, kuri yra pareiškėja pagrindinėje byloje, yra radijo ir televizijos programų, už kurias mokamas programos mokestis, gavėja. Nuo 2013 m. spalio 1 d. iki 2018 m. spalio 31 d. ji, be kita ko, sumokėjo 100,57 EUR PVM sumą nuo jos mokėtino programos mokesčio. 2018 m. spalio 23 d. ji paprašė GIS grąžinti šią sumą kaip surinktą pažeidžiant Sąjungos teisę. Iš tiesų, ypač atsižvelgiant į Sprendimą *Český rozhlas*, viešųjų radijo ir televizijos įstaigų vykdoma veikla, finansuojama iš tokio mokesčio kaip Austrijos programos mokestis, jos nuomone, nėra PVM objektas.

14. GIS atsisakė grąžinti minėtą mokestį, tačiau tokį sprendimą BM apskundė *Bundesverwaltungsgericht* (Federalinis administracinis teismas, Austrija). Vis dėlto šis teismas atmetė jos skundą, nusprendęs, kad šiame sprendime pateiktas išaiškinimas netaikomas Austrijos programos mokesčiui. Nesutikdama su šio teismo sprendimu, BM pateikė skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

⁸ *BGBL. I 159/1999* su pakeitimais.

⁹ *BGBL. 379/1984* su pakeitimais.

¹⁰ *BGBL. 663/1994* su pakeitimais.

15. Šiomis aplinkybėmis *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas, Austrija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1) Ar toks mokestis, kaip ORF mokamas Austrijos programos mokestis, kurį nustato pati viešoji radijo ir televizijos įstaiga, siekdama finansuoti savo veiklą, atsižvelgiant į pirminės Europos teisės nuostatą, t. y. [1994 m. Stojimo akto] 151 straipsnio 1 dalį, siejamą su [šio akto] XV priedo IX dalies 2 punkto h papunkčio pirmos pastraipos antra įtrauka, turi būti laikomas atlygiu pagal [Direktyvos 2006/112/EB] 2 straipsnį, siejamą su 378 straipsnio 1 dalimi?
- 2) Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar jame nurodytas ORF mokamas Austrijos programos mokestis taip pat turėtų būti laikomas atlygiu pagal [Direktyvą 2006/112/EB] tiek, kiek jį privalo mokėti asmenys, kurie naudojami radijo ar televizijos imtuvu pastate, kuriame antžeminiu būdu transliuojamos ORF programos, tačiau dėl būtino priėmimo modulio nebuvimo negali priimti šių ORF programų?“

16. Teisingumo Teismas gavo prašymą priimti prejudicinį sprendimą 2022 m. balandžio 11 d. Rašytines pastabas pateikė pagrindinės bylos šalys, ORF, Austrijos ir Danijos vyriausybės bei Komisija. Toms pačioms šalims, taip pat Prancūzijos vyriausybei buvo atstovaujama 2023 m. vasario 15 d. vykusiam teismo posėdyje.

Analizė

17. Pareiškėja pagrindinėje byloje prašo grąžinti PVM, kuris buvo priskaičiuotas prie jos sumokėto programos mokesčio. Jos nuomone, atsižvelgiant į Sprendimą *Český rozhlas*, šis mokestis surinktas pažeidžiant Sąjungos teisę. Šioje byloje pateiktais prejudiciniais klausimais, kuriuos siūlau nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, siejamą su šios direktyvos 378 straipsnio 1 dalimi ir 1994 m. Stojimo akto 151 straipsnio 1 dalimi bei XV priedo IX dalies 2 punkto h papunkčiu, reikia aiškinti taip, kad Austrijos Respublika turi teisę programos mokestį apmokestinti PVM, kaip tai suprantama pagal ORFG 31 straipsnį.

18. Siekiant atsakyti į šį klausimą, pirmiausia reikia išanalizuoti programos mokesčio pobūdį atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, o tada apsvarstyti galimą šios direktyvos 378 straipsnio 1 dalies ir, remiantis ja, 1994 m. Stojimo akto 151 straipsnio 1 dalies bei atitinkamo šio akto XV priedo punkto poveikį šiam teisiniam klausimui.

Dėl programos mokesčio pobūdžio

19. Tiek prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo nutartyje, tiek GIS, ORF ir Austrijos vyriausybė savo pareiškimuose teigia, kad Austrijos programos mokestis iš esmės skiriasi nuo mokesčio, nagrinėto byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Český rozhlas*, todėl jis gali būti laikomas atlygiu už naudojimąsi ORF paslaugomis ir todėl šios paslaugos turi būti laikomos teikiamomis už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

20. Šiuos skirtumus lemtų, pirma, tai, kad prievolė mokėti programos mokestį siejama ne tiek su imtuvo turėjimu, kiek su faktine galimybe priimti ORF transliacijas. Tokia galimybė atsiranda turint imtuvą, paruoštą priimti šias transliacijas (antžeminiu, palydoviniu ar kabeliniu būdu) ir

esantį jų perdavimo zonoje¹¹. Tokio imtuvo įsigijimas ir pritaikymas ORF transliacijoms priimti reikštų gavėjo valios naudotis šio transliuotojo paslaugomis išreiškimą. Antra, priešingai nei byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Český rozhlas*, programos mokesčio dydį nustato ne įstatymų leidėjas, o ORF. Galiausiai, trečia, 1966 m. įvedant programos mokestį, Austrijos įstatymų leidėjas turėjo sukurti teisinę fikciją – civilinius teisinius santykius tarp ORF ir (potencialių) šio transliuotojo programų gavėjų. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, nepaisant to, kad nuo to laiko teisės nuostatos pasikeitė, Austrijos jurisprudencijoje ši teisinė fikcija vis dar pripažįstama.

21. Vis dėlto, mano nuomone, šie skirtumai tarp Austrijos programos mokesčio ir byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Český rozhlas*, nagrinėto mokesčio nepateisina skirtingo Austrijos programos mokesčio vertinimo Direktyvos 2006/112 požiūriu.

22. Kaip ir minėtoje byloje, tai yra dvi teisiškai viena nuo kitos nepriklausomos paslaugos: viena vertus, ORF, vykdydama įstatymų leidėjo jai pavestą misiją, nemokamai transliuoja radijo ir televizijos programas; kita vertus, potencialūs šių programų gavėjai, turintys atitinkamus imtuvus, pagal įstatymą privalo mokėti programos mokestį. Akivaizdu, kad šie imtuvai gali būti naudojami ir kitų įstaigų programoms priimti, taip pat ir visiškai nesusijusiems su naudojimusi radijo ir televizijos įstaigų programomis tikslams, todėl jų įsigijimas ir pritaikymas transliacijoms priimti jokių būdu negali būti laikomas valios naudotis ORF paslaugomis išraiška.

23. Kaip ir byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Český rozhlas*, šiuo atveju tarp ORF ir asmenų, privalančių sumokėti programos mokestį, nėra teisinių santykių, dėl kurių būtų galima keistis abipusėmis paslaugomis¹². Vien tai, kad prievolė mokėti programos mokestį grindžiama ne formalia sąlyga turėti imtuvą, o realia galimybe gauti programas, iš esmės nekeičia šios padėties.

24. Taigi šioje byloje situacija skiriasi nuo tos, kurią Teisingumo Teismas nagrinėjo byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Kennemer Golf*¹³, kurią savo nutartyje nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Pastaruoju atveju paslaugų gavėjas laisva valia sudarė sutartį su paslaugų teikėju, pagal kurią už fiksuotą mokestį jam buvo suteikta teisė tam tikrą laikotarpį naudotis sporto klubo įranga. Taigi, nors klausimas, ar jis faktiškai naudojosi šia įranga, neturėjo reikšmės prievolei mokėti atlygį, pati galimybė ja naudotis griežtai priklausė nuo šio atlygio mokėjimo, o teisiniai santykiai tarp šalių susiklostė tik jų laisva valia.

25. Tas pats pasakytina ir apie ORF cituojamą Sprendimą *Air France-KLM ir Hop!-Brit Air*¹⁴. Bylose, užbaigtose šiuo sprendimu, buvo nagrinėjami lėktuvo bilietai, kurių pirkėjai galiausiai nepanaudojo. Tai, kad šie pirkėjai galiausiai nepasinaudojo vežimo paslauga, nekeičia fakto, kad buvo sumokėta už paslaugą, kurią paslaugos teikėjas suteikė (skrydis įvyko). Taigi paslaugos šiuo atveju buvo teikiamos už atlygį, kaip apibrėžta Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkte, remiantis šalių laisva valia susiklosčiusiais teisiniais santykiais.

26. Be to, tai, kad ne įstatymų leidėjas, o ORF tiesiogiai nustato programos mokesčio dydį, neturi įtakos vertinant padėtį šioje byloje. ORF nustato šio mokesčio dydį remdamasis įstatyme numatytais įgaliojimais. Dėl to mokestis išlaiko įstatymu nustatytos valstybės rinkliavos pobūdį, o įstatymų leidėjas tik pavedė nustatyti jo dydį subjektui, kuris finansuojamas iš šio mokesčio surenkamų pajamų.

¹¹ Remiantis BM per posėdį pateikta informacija, tokia padėtis yra 95 % Austrijos namų ūkių.

¹² Žr. Sprendimo *Český rozhlas* 20–28 punktus.

¹³ 2002 m. kovo 21 d. Sprendimas C-174/00, EU:C:2002:200.

¹⁴ 2015 m. gruodžio 23 d. Sprendimas sujungtose bylose C-250/14 ir C-289/14, EU:C:2015:841.

27. Taip pat sutinku su Komisijos nuomone, kad sąvoka „paslaugų teikimas už atlygį“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, yra savarankiška Sąjungos teisės sąvoka, todėl programos mokesčio kvalifikavimui pagal šią nuostatą neturi reikšmės tai, kad Austrijos teisėje pripažįstama teisinė fikcija, pagal kurią tarp ORF ir asmenų, privalančių sumokėti mokesį, egzistuoja sutartinio pobūdžio teisiniai santykiai. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo jurisprudenciją konkretaus sandorio apmokestinimas ar neapmokestinimas PVM negali priklausyti nuo jo kvalifikavimo nacionalinėje teisėje¹⁵. Dėl to programos mokesčio kvalifikavimas turėtų būti grindžiamas tik Sąjungos teisės nuostatomis ir Teisingumo Teismo jurisprudencija, šiuo atveju visų pirma Sprendimu *Český rozhlas*.

28. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta pirmiau, manau, kad programos mokestis, kaip ir byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Český rozhlas*, nagrinėtas mokestis, nėra atlygis už ORF teikiamas programų transliavimo paslaugas. Reikia išsiaiškinti, ar šios išvados nekeičia Direktyvos 2006/112 378 straipsnio 1 dalis ir 1994 m. Stojimo akto 151 straipsnio 1 dalis, siejama su šio akto XV priedo IX dalies 2 punkto h papunkčiu.

Dėl Direktyvos 2006/112 378 straipsnio 1 dalies ir 1994 m. Stojimo akto 151 straipsnio reikšmės

29. Direktyvos 2006/112 378 straipsnio 1 dalimi antrinėje teisėje įgyvendinamas 1994 m. Stojimo akto 151 straipsnis, siejamas su šio akto XV priedo IX dalies h punktu, pagal kurį Austrijos Respublikai leidžiama apmokestinti PVM viešųjų radijo ir televizijos įstaigų, t. y. ORF, paslaugas. Vis dėlto, kaip matyti, pažodinė šių nuostatų formuluotė nukrypsta nuo tikslo, kurio siekė Sąjungos teisės aktų leidėjas ir valstybės narės, derėdamosi dėl 1994 m. Stojimo akto.

Pažodinė Direktyvos 2006/112 378 straipsnio 1 dalies ir 1994 m. Stojimo akto XV priedo IX dalies 2 punkto h papunkčio formuluotė

30. 1994 m. Stojimo akto 151 straipsnio 1 dalis yra pamatinė nuostata, pagal kurią šio akto XV priede išvardyti teisės aktai naujosioms valstybėms narėms (įskaitant Austrijos Respubliką) taikomi tame priede numatytais sąlygomis. Dėl to tikrasis mus dominančių nuostatų norminis turinys yra šiame priede.

31. Pagal 1994 m. Stojimo akto XV priedo IX dalies 2 punkto h papunktį „taikant“ Direktyvos 77/388 28 straipsnio 3 dalies a punktą, Austrijos Respublika gali apmokestinti šios direktyvos E priedo 7 punkte išvardytus sandorius. Direktyvos 77/388 28 straipsnis buvo įtrauktas į šios direktyvos XVI antraštinę dalį „Pereinamojo laikotarpio nuostatos“. Pagal šio straipsnio 3 dalies a punktą valstybės narės, nukrypdamos nuo minėtos direktyvos 13 ir 15 straipsniuose nustatytos apmokestinimo išimties, galėjo ir toliau apmokestinti šios direktyvos E priede išvardytus sandorius. Šio priedo 7 punkte buvo išvardyta viešųjų radijo ir televizijos įstaigų vykdoma veikla, kuri pagal Direktyvos 77/388 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies q punktą paprastai buvo neapmokestinama. Kitaip tariant, pagal 1994 m. Stojimo akto XV priedo IX dalies 2 punkto h papunktį Austrijos Respublikai buvo taikoma Direktyvos 77/388 28 straipsnio 3 dalies a punkte, siejamame su šios direktyvos E priedo 7 punktu, numatyta leidžianti nukrypti nuostata, pagal kurią

¹⁵ Žr. naujausią 2019 m. spalio 16 d. Sprendimą *Winterhoff ir Eisenbeis* (sujungtos bylos C-4/18 ir C-5/18, EU:C:2019:860, 44 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

valstybės narės, kuriose viešųjų radijo ir televizijos įstaigų vykdoma veikla iki šiol buvo apmokestinama PVM, galėjo ir toliau taikyti šį mokestį, nors ši veikla buvo neapmokestinama pagal minėtos direktyvos bendrąsias nuostatas.

32. Remiantis Direktyvos 77/388 28 straipsnio 3 ir 4 dalimis, pirmesnėje dalyje numatytos leidžiančios nukrypti nuostatos turėjo būti taikomos pereinamuoju laikotarpiu. Šis laikotarpis turėjo baigtis, kai šios leidžiančios nukrypti nuostatos bus panaikintos Tarybos sprendimu. Vis dėlto iš tiesų pereinamasis laikotarpis dar nesibaigė, o vis dar galiojančios leidžiančios nukrypti nuostatos buvo perkeltos į Direktyvą 2006/112 kaip „iki galutinių procedūrų priėmimo taikomos nukrypti leidžiančios nuostatos“¹⁶. Pagal 1994 m. Stojimo akto 151 straipsnio 1 dalį, siejamą su šio akto XV priedo IX dalies 2 punkto h papunkčiu, Austrijos Respublikai taikoma leidžianti nukrypti nuostata yra numatyta Direktyvos 2006/112 378 straipsnio 1 dalyje, siejamoje su šios direktyvos X priedo A dalies 2 punktu, kuri suformuluota analogiškai Direktyvos 77/388 E priedo 7 punktui.

33. Nei Direktyvos 2006/112 378 straipsnio 1 dalyje, nei jos X priedo A dalyje aiškiai nenurodyta, kad joje nustatytos leidžiančios nukrypti nuostatos yra susijusios su jos 132 straipsnyje numatytomis apmokestinimo išimtimis. Vis dėlto man tai atrodo akivaizdu. Pirmiausia, tai rodo Direktyvos 2006/112 378 straipsnio 1 dalies teisinė genezė ir jos pirmtako, t. y. Direktyvos 77/388 28 straipsnio 3 dalies a punkto, formuluotė¹⁷. Antra, Direktyvos 2006/112 X priedo A skirsnio 2 dalies formuluotė pažodžiui atitinka jos 132 straipsnio 1 dalies q punkte numatytos apmokestinimo išimties formuluotę.

34. Atsižvelgiant į tai, kad Direktyvos 2006/112 378 straipsnio 1 dalis, siejama su šios direktyvos X priedo A dalies 2 punktu, turi būti laikoma nustatančia Austrijos Respublikai leidžiančią nukrypti nuo šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies q punkte numatytos išimties nuostatą. Vis dėlto logiška, kad pastarajame straipsnyje numatytos apmokestinimo išimtys gali būti taikomos tik tiems sandoriams, kurie gali būti apmokestinami, nes priešingu atveju apmokestinimo išimties nebūtų reikalinga. Tai aiškiai patvirtino Teisingumo Teismas Sprendime *Český rozhlas*¹⁸.

35. Dėl to nepritariu GIS, Austrijos, Danijos ir Prancūzijos vyriausybių bei Komisijos nuomonei, kad pagal Direktyvos 2006/112 378 straipsnio 1 dalį, siejamą su šios direktyvos X priedo A dalies 2 punktu, yra leidžiamas apmokestinimas, nepatenkantis į šios direktyvos taikymo sritį, kaip visų pirma matyti iš jos 2 straipsnio 1 dalies c punkto¹⁹. Nukrypimas nuo nuostatos, kuri patenka į direktyvos taikymo sritį (šiuo atveju – Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies q punkto), pats savaime, logiškai mažstant, negali peržengti šios taikymo srities ribų.

36. Nepaisant pirmiau aptartos Direktyvos 2006/112 378 straipsnio 1 dalies taikymo srities, pažodžiui aiškinamas jos turinys negali būti pagrindas Austrijos Respublikai apmokestinanti programos mokestį PVM.

¹⁶ Žr. Direktyvos 2006/112 XIII antraštinės dalies 1 skyriaus pavadinimą.

¹⁷ Reikėtų atsižvelgti į tai, kad Direktyva 2006/112 yra Direktyvos 77/388 nauja redakcija, todėl iš esmės nekeičia jos nuostatų norminio turinio (žr. Direktyvos 2006/112 3 konstatuojamąją dalį).

¹⁸ Žr. to sprendimo 32 punktą.

¹⁹ Žr. pagal analogiją Sprendimo *Český rozhlas* 32 punktą *in fine*.

37. Ši nuostata leidžia Austrijos Respublikai apmokestinti PVM viešųjų radijo ir televizijos įstaigų vykdomą veiklą. Vis dėlto, kaip Teisingumo Teismas nurodė Sprendime *Český rozhlas*, kuris, kaip aptarta šios išvados 20–29 punktuose, taikytinas šioje byloje, tokių įstaigų veikla, jei ji finansuojama iš pajamų, surenkamų iš tokio mokesčio kaip Austrijos programos mokestis, nėra atlygintinas paslaugų teikimas ir todėl negali būti apmokestinama šiuo mokesčiu.

38. Pagal Direktyvos 2006/112 73 straipsnį PVM yra vartojimo mokestis, grindžiamas prekės ar paslaugos kaina, t. y. suma, kurią apmokestinamasis asmuo gauna už prekę ar paslaugą. Neatlygintai teikiamos paslaugos atveju nėra apmokestinimo pagrindo, nuo kurio gali būti skaičiuojamas PVM, todėl jis negali būti taikomas.

39. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad nei pažodinė Direktyvos 2006/112 378 straipsnio 1 dalies ir šios direktyvos X priedo A dalies 2 punkto formuluotė, nei atitinkamai 1994 m. Stojimo akto 151 straipsnio, siejamo su šio akto XV priedo IX dalies 2 punkto h papunkčiu, pažodinė formuluotė nekeičia šios išvados 20–29 punktuose išdėstytą išvadą.

Direktyvos 2006/112 378 straipsnio 1 dalies nuostatos tikslas

40. Taigi, pažodinis Direktyvos 2006/112 nuostatų aiškinimas leistų daryti išvadą, kad su šiomis nuostatomis yra nesuderinama viešosios radijo ir televizijos įstaigos vykdomą veiklą, finansuojamą iš pajamų, surenkamų iš programos mokesčio, laikyti apmokestinama. Vis dėlto, kaip matyti ir kaip savo sprendime nurodo tiek prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tiek, visų pirma, Danijos vyriausybė savo pastabose, ne to siekė valstybės narės, derėdamosi dėl 1994 m. Stojimo akto XV priedo IX dalies 2 punkto h papunkčio, ir Sąjungos teisės aktų leidėjas, priimdamas Direktyvos 2006/112 378 straipsnio 1 dalį, siejamą su šios direktyvos X priedo A dalies 2 punktu, o prieš tai – Direktyvos 77/388/EEB 28 straipsnio 3 dalį ir jos E priedo 7 punktą.

41. Danijos vyriausybė aiškina, kad šių nuostatų formuluotė yra valstybių narių, kurios rengdamos Direktyvą 77/388 negalėjo susitarti dėl viešųjų radijo ir televizijos įstaigų teikiamų paslaugų, finansuojamų iš pajamų, surenkamų iš tokių mokesčių kaip Austrijos programos mokestis, apmokestinimo, kompromiso išraiška. Šis kompromisas buvo toks, kad šioms paslaugoms paprastai taikoma apmokestinimo išimtis, o atitinkamoms valstybėms narėms suteikiama galimybė nukrypti nuo šios išimties. Vėliau ši leidžianti nukrypti nuostata buvo taikoma kai kurioms naujoms valstybėms narėms, įskaitant Austrijos Respubliką, pagal 1994 m. Stojimo akto XV priedo IX dalies 2 punkto h papunktį, kuris dabar antrinėje teisėje įgyvendintas Direktyvos 2006/112 378 straipsnio 1 dalimi, siejama su šios direktyvos X priedo A dalies 2 punktu.

42. Toks sprendimas galėjo būti pateisinamas 1977 m. priimant Direktyvą 77/388. Tuo metu daugumoje valstybių narių viešieji transliuotojai, ypač televizijos transliuotojai, turėjo monopolį arba pusiau monopolį, o vienintelis praktinis radijo ir televizijos imtuvų naudojimas namų ūkiuose buvo antžeminių transliacijų priėmimas. Taigi iš esmės galima manyti, kad tokio imtuvo įsigijimas prilygsta naudojimuisi viešųjų transliuotojų teikiamomis paslaugomis, todėl privalomas mokestis už jo turėjimą yra *sui generis* atlygis už šias paslaugas. Taip pat reikėtų nepamiršti, kad šis sprendimas buvo įvestas kaip laikina priemonė, iš pradžių taikoma penkerius metus.

43. Derybų dėl 1994 m. Stojimo akto metu šis sprendimas jau buvo daug mažiau pateisinamas, nes transliavimo rinka Europoje buvo liberalizuota remiantis Direktyvos 89/552/EEB²⁰ nuostatomis ir plėtojant kabelinę bei palydovinę televiziją. Kita vertus, šiuo metu jis visiškai nepateisinamas, nes, viena vertus, radijo ar televizijos imtuvo, net ir galinčio priimti transliacijas, turėjimas jokių būdu nėra lygiavertis naudojimuisi viešųjų transliuotojų teikiamomis paslaugomis (arba radijo ar televizijos įstaigų teikiamomis paslaugomis apskritai) ir, kita vertus, šias transliacijas galima priimti ir be tokio imtuvo, taip pat ir už transliuotojo valstybės narės ribų, visų pirma internetu. Todėl mokestis už imtuvo turėjimą yra tam tikra valstybės rinkliava, kuri, nors ir skirta viešųjų transliuotojų vykdomai veiklai finansuoti, visiškai nesusijusi su faktiniu naudojimusi jų paslaugomis. Dėl to Teisingumo Teismas Sprendime *Český rozhlas* priėmė tokį sprendimą.

44. Reikia pažymėti, kad Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkto aiškinimas, kurį Teisingumo Teismas priėmė šiame sprendime, yra senas ir neturėtų kelti nuostabos. Jau sprendimuose *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*²¹ ir *Hong-Kong Trade Development Council*²², priimtuose dar galiojant Direktyvai 67/228/EEB²³, tačiau netrukus po to, kai įsigaliojo Direktyva 77/388, Teisingumo Teismas nusprendė, kad paslaugų teikimas gali būti apmokestinamas, jei paslauga buvo suteikta už atlygį, t. y. tarp paslaugos teikimo ir už ją faktiškai gauto atlygio yra tiesioginis ryšys. Priešingu atveju nėra apmokestinimo pagrindo, o šalių santykiai neturi susitarimo, kuriam taikomas mokesčių derinimas, pobūdžio. Vėliau ši jurisprudencija buvo sistemingai konsoliduojama ir plėtojama²⁴, o Sprendime *Český rozhlas* pateikta išvada yra logiška jos pasekmė.

45. Vis dėlto manau, kad aiškinant Direktyvos 2006/112 378 straipsnio 1 dalį reikia atsižvelgti į tikslą, kuriam ji buvo skirta, t. y. įgyvendinti 1994 m. Stojimo akto XV priedo IX dalies 2 punkto h papunkčio nuostatą. Priešingu atveju šios direktyvos 378 straipsnio 1 dalis netektų prasmės, nes Austrijos Respublikoje nebūtų teikiamos viešojo transliuotojo paslaugos, kurios galėtų būti apmokestinamos pagal šią nuostatą. Iš tiesų ši nuostata yra *stand still* sąlyga, o vienintelė veiklos rūšis, kuriai ši sąlyga gali būti taikoma, yra ORF veikla, finansuojama iš pajamų, surenkamų iš programos mokesčio, kuri iki šalies įstojimo į Sąjungą buvo laikoma apmokestinama. Dėl to atsirastų vidinis prieštaravimas tarp Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkto ir jos 378 straipsnio 1 dalies. Kita vertus, mano nuomone, toks prieštaravimas paneigia pažodinio aiškinimo išvadas ir šiuo atveju pateisina sisteminių ir tikslingą šios direktyvos nuostatų aiškinimą.

46. Sutardamos dėl 1994 m. Stojimo akto XV priedo IX dalies 2 punkto h papunktyje numatytos leidžiančios nukrypti nuostatos, valstybės narės ketino leisti Austrijos Respublikai toliau taikyti nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias viešųjų radijo ir televizijos įstaigų vykdoma veikla, finansuojama iš pajamų, surenkamų iš programos mokesčio, būtų laikoma PVM objektu, todėl atitinkamas mokestis būtų pridodamas prie šio mokesčio sumos, o viešajam transliuotojui būtų suteikiama teisė atskaityti PVM, sumokėtą už prekes ir paslaugas, kurias jis naudoja šiai veiklai vykdyti.

²⁰ 1989 m. spalio 3 d. Tarybos direktyva dėl valstybių narių įstatymuose ir kituose teisės aktuose išdėstytų nuostatų, susijusių su televizijos programų transliavimu, derinimo (OL L 298, 1989 10 17, p. 23).

²¹ 1981 m. vasario 5 d. Sprendimo 154/80, EU:C:1981:38, 12–14 punktai.

²² 1982 m. balandžio 1 d. Sprendimo 89/81, EU:C:1982:121, 10 punktas.

²³ 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, susijusių su apyvartos mokesčiais, derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir taikymo tvarka (OL 1967, p. 1303).

²⁴ Žr. Sprendimo *Český rozhlas* 20–22 punktus ir jame nurodytą jurisprudenciją.

47. Kaip matyti iš nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą ir iš ORF pastabų, būtent šios teisės į atskaitymą išsaugojimas buvo pagrindinis Austrijos Respublikos motyvas išlaikyti esamą mokesčių sistemą šio viešojo transliuotojo vykdomai veiklai po įstojimo į ES ir tikrasis 1994 m. Stojimo akto XV priedo IX dalies 2 punkto h papunkčio susitarimo tikslas.

48. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Direktyvos 2006/112 378 straipsnio 1 dalis, mano nuomone, turi būti aiškinama kaip leidžianti Austrijos Respublikai viešojo transliuotojo vykdomą veiklą laikyti apmokestinama veikla, todėl transliuotojas turi teisę atskaityti PVM, sumokėtą ankstesniame apyvartos etape, o dėl to prarastos mokesstinės pajamos kompensuojamos papildomu mokesčiu, pridedamu prie programos mokesčio, tačiau šis mokestis patenka ne į ORF biudžetą, o į valstybės biudžetą.

49. Šis papildomas mokestis nėra PVM, kaip apibrėžta Direktyvoje 2006/112, nes jis nėra pagrįstas atlygiu už atlygintiną paslaugų teikimą. Tai yra tiesioginė valstybės rinkliava, kuri visiškai nepriklauso bendrai PVM sistemai. Dėl to negalima teigti, kad ji renkama pažeidžiant Direktyvą 2006/112²⁵ arba vertinant plačiau – Sąjungos teisę. Tiesa, galima manyti, kad tokio pobūdžio papildomą mokestį vadinti „PVM“ ir taip jį pristatyti tiems, kurie privalo jį mokėti, yra keistas sprendimas. Vis dėlto, kadangi tai nekelia pavojaus bendros PVM sistemos veiksmingumui, nematau, kad tai yra problema, dėl kurios ši papildomą mokestį būtų galima pripažinti neteisėtu, bent jau pagal Sąjungos teisę.

50. Toks aiškinimas nesukelia nepagrįstos žalos asmenims, kuriems taikoma pareiga mokėti programos mokestį, nes, remdamasi teisės aktuose nustatytu įgaliojimu, ORF nustato visą šio mokesčio dydį kartu su šiuo papildomu mokesčiu. Dėl to pastarasis nėra papildoma našta įpareigotiesiems asmenims, skiriasi tik dėl to renkamos sumos paskirtis.

51. Atsižvelgiant į tokį aiškinimą, antrame prejudiciniame klausime keliamas klausimas dėl pareigos mokėti programos mokestį *ratione personae* taikymo srities taip pat nėra svarbus, nes šis mokestis nepatenka į Sąjungos teisės taikymo sritį.

52. Be to, reikėtų pažymėti, kad, vadovaujantis 1994 m. Stojimo akto XV priedo IX dalies 2 punkto h papunkčio antra pastraipa, pagal jį išlaikyti mokesčiai negali turėti įtakos Sąjungos nuosaviems ištekliams. Kaip savo pastabose nurodo ORF, programos mokesčiui taikomas lengvatinis PVM tarifas (10 %), už kurį jis turi teisę atskaityti ankstesniame apyvartos etape sumokėtą PVM. ORF veiklai vykdyti perkamos prekės ir paslaugos dažniausiai apmokestinamos taikant įprastą PVM tarifą (20 %), o tai reiškia, kad sumokamas didelis mokesčio perviršis ir suteikiama teisė susigrąžinti šį mokestį iš valstybės biudžeto, taip eikvojant Sąjungos nuosavus išteklius. Kyla klausimas dėl tokios padėties suderinamumo su nurodyta 1994 m. Stojimo akto XV priedo IX dalies 2 punkto h papunkčio nuostata. Vis dėlto tai yra klausimas, susijęs su tinkamu Austrijos Respublikos įsipareigojimų, susijusių su Sąjungos nuosavais ištekliais, vykdymu, kuris neturi įtakos paties papildomo mokesčio, pridedamo prie programos mokesčio, suderinamumui su Sąjungos teise.

²⁵ Šiuo atveju taip pat nereikia remtis Direktyvos 2006/112/EB 401 straipsniu, nes jame kalbama apie sandorių, patenkančių į tos direktyvos taikymo sritį, apmokestinimą, net jei jie yra neapmokestinamieji sandoriai.

Išvados

53. Atsižvelgdamas į visas pirmiau išdėstytas aplinkybes, siūlau pateikti tokį atsakymą į *Verwaltungsgerichtshof* (Administracinis teismas, Austrija) Teisingumo Teismui pateiktus prejudicinius klausimus:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punktas, siejamas su šios direktyvos 378 straipsnio 1 dalimi ir 1994 m. liepos 26 d. Akto dėl Norvegijos Karalystės, Austrijos Respublikos, Suomijos Respublikos ir Švedijos Karalystės stojimo sąlygų ir sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų 151 straipsnio 1 dalimi bei šio akto XV priedo IX dalies 2 punkto h papunkčiu,

turi būti aiškinamas taip:

pagal jį nedraudžiama Austrijos Respublikai taikyti prie programos mokesčio mokėtiną papildomą mokestį, kaip apibrėžta *Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk* (Federalinio įstatymo dėl *Österreichischer Rundfunk*) 31 straipsnyje, siekiant kompensuoti biudžeto pajamų, surenkamų iš pridėtinės vertės mokesčio, praradimą, atsirandantį dėl viešųjų radijo ir televizijos įstaigų teisės atskaityti mokesčius, sumokėtus už prekes ir paslaugas, kurių jos įsigyja savo veiklai, finansuojamai iš pajamų, surenkamų iš šio programos mokesčio, vykdyti.