



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [*MACIEJ SZPUNAR*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2023. gada 25. maijā¹

Lieta C-249/22

BM

pret

Gebühren Info Service GmbH (GIS),

piedaloties:

Bundesministerium für Finanzen,

Österreichischer Rundfunk

(*Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa, Austrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts – Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību – Jēdziens – Valsts radio un televīzijas organizāciju darbības, ko finansē no obligātās nodevas personām, kuru īpašumā ir radio un televīzijas uztvērējiekārtas, kas atrodas virszemes apraides pārklājuma zonā – 378. panta 1. punkts un X pielikuma A daļas 2. punkts – Akts par Austrijas pievienošanās nosacījumiem – 151. panta 1. punkts un XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunkts – Atkāpe – Piemērošanas joma

Ievads

1. Ar 2016. gada 22. jūnija spriedumu *Český rozhlas* (C-11/15, turpmāk tekstā – “spriedums *Český rozhlas*”, EU:C:2016:470) Tiesa ir nospriedusi, ka publisko radio organizāciju darbība, ko finansē no obligāti maksājamām nodevām, kuras atbilstoši likumam iekasē no personām, kuru īpašumā ir radiouztvērēji, nav uzskatāma par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību un neietilpst kopējās pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) sistēmas piemērošanas jomā.

2. Pēc šī sprieduma pasludināšanas dažās dalībvalstīs, kurās šādas nodevas bija apliekamas ar PVN, personas, kam tās bija jāmaksā, pieprasīja atmaksāt šo nodokli kā tādu, kas iekasēts pretēji Savienības tiesībām. Austrijā šajā ziņā ir iesniegta kolektīva prasība, kuras daļa ir pamatlieta izskatāmajā lietā. Līdzīga tiesvedība sāka arī Dānijā².

¹ Oriģinālvaloda – poļu.

² Šajā tiesvedībā Tiesa ir saņēmusi lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, kas ir līdzīgs izskatāmajai lietai (lieta C-573/22 *Foreningen C u.c.*, pašlaik izskatīšanā).

3. Šajā kontekstā iesaistītās puses, kā arī Eiropas Komisija norāda, ka Savienības tiesību normās PVN jomā paredzēta atkāpe dažām dalībvalstīm, ar ko tām ir atļauts aplikēt ar nodokli valsts radio un televīzijas organizāciju darbību. Tādējādi rodas jautājums, vai šī atkāpe groza spriedumā *Český rozhlas* izdarītos secinājumus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

4. Atbilstoši 1994. gada 26. jūlija Akta par Norvēģijas Karalistes, Austrijas Republikas, Somijas Republikas un Zviedrijas Karalistes pievienošanās nosacījumiem un Eiropas Savienības dibināšanas līgumu pielāgojumiem (turpmāk tekstā – “1994. gada Pievienošanās akts”)³ 151. pantam kopsakarā ar minētā akta XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunktu⁴ Austrija, atkāpjoties no Savienības tiesību normām PVN jomā, var citastarp aplikēt ar nodokli valsts radio un televīzijas organizāciju darbību⁵. Šis nodoklis nevar ietekmēt Savienības pašu resursus, kuru pamats būtu jāveido no jauna saskaņā ar Regulu (EEK, Euratom) Nr. 1553/89⁶.

5. Atbilstoši Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu⁷ 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds [..].”

6. Direktīvas 132. panta 1. punkta q) apakšpunktā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

q) [valsts] radio un televīzijas organizāciju darbīb[u], kas nav komerciāla rakstura.”

7. Direktīvas 2006/112 378. panta 1. punktā ir noteikts:

“Austrija var turpināt uzlikt nodokli X pielikuma A daļas 2. punktā paredzētajiem darījumiem.”

³ OV 1994, C 241, 21. lpp.

⁴ Pēdējais minētais noteikums atrodams OV 1994, C 241, 336. lpp.

⁵ Ar šo noteikumu uz Austrijas Republiku tika attiecināta atkāpe, kura sākotnēji bija paredzēta Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.) 28. panta 3. punktā noteiktajā pārejas periodā, kam bija jābūt pabeigtam ar Padomes lēmumu; tomēr šāds lēmums nav pieņemts.

⁶ Padomes Regula (1989. gada 29. maijs) par galīgajiem vienotajiem pasākumiem, lai iekasētu pašu resursus, ko veido pievienotās vērtības nodokļi (OV 1989, L 155, 9. lpp.).

⁷ OV 2006, L 347, 1. lpp.

8. Minētās direktīvas X pielikuma A daļas 2. punktā ir uzskaitīta “valsts radio un televīzijas organizāciju darbība, izņemot komerciālas radio un televīzijas organizācijas”.

Austrijas tiesības

9. *Bundesgesetz betreffend die Einhebung von Rundfunkgebühren* (Federālais likums par radio un televīzijas nodevu; turpmāk tekstā – “*RGG*”)⁸ 2. panta 1. punktā ir noteikts, ka jebkurai personai, kas izmanto radio vai televīzijas uztvērējiekārtu telpās, ir jāmaksā “radio un televīzijas apraides maksa”. Šādas uztvērējiekārtas atrašanās īpašumā uzskatāma par līdzvērtīgu tās izmantošanai. Saskaņā ar *RGG* 4. panta 1. punktu *GIS Gebühren Info Service GmbH* (turpmāk tekstā – “*GIS*”) ir pilnvarota iekasēt šo maksu un visus ar to saistītos nodokļus.

10. Savukārt ar *Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk* (Federālais likums par *Österreichischer Rundfunk*; turpmāk tekstā – “*ORFG*”)⁹ 1. panta 1. punktu ir izveidota valsts radio un televīzijas organizācija kā publisko tiesību fonds ar nosaukumu *Österreichischer Rundfunk* (turpmāk tekstā – “*ORF*”).

11. *ORFG* 31. pantā ir noteikta “programmu abonentmaksa”, kuras apmēru nosaka minētā fonda padome. Par programmu abonentmaksas samaksu ir atbildīgs ikviens radio vai televīzijas uztvērējiekārtas īpašnieks *ORF* programmu virszemes (analogās vai digitālās) apraides pārklājuma zonā. Programmu abonentmaksa tiek iekasēta kopā ar apraides abonentmaksu un ar tiem pašiem noteikumiem.

12. Visbeidzot, *Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze* (Apgrozījuma nodokļa likums)¹⁰ 10. pantā paredzēta samazinātas likmes piemērošana, it īpaši apraides pakalpojumiem, uz kuriem attiecas pienākums maksāt apraides maksu.

Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

13. Prasītāja pamatlietā BM ir radio un televīzijas programmu patērētāja, kam jāmaksā programmu abonentmaksa. Laikposmā no 2013. gada 1. oktobra līdz 2018. gada 31. oktobrim tā citastarp samaksāja PVN 100,57 EUR par programmu abonentmaksu, kas tai bija jāmaksā. 2018. gada 23. oktobrī tā lūdza *GIS* atmaksāt šo summu kā summu, kas iekasēta, pārkāpjot Savienības tiesības. Ņemot vērā it īpaši spriedumu *Český rozhlas*, valsts radio un televīzijas organizāciju darbība, ko finansē no tādām nodevām kā Austrijas programmu abonentmaksa, tās ieskatā nav apliekama ar PVN.

14. *GIS* atteicās atmaksāt minēto nodokli, un to BM apstrīdēja *Bundesverwaltungsgericht* (Federālā administratīvā tiesa, Austrija). Tomēr minētā tiesa noraidīja tās prasību, uzskatot, ka interpretācija, kas izriet no šī sprieduma, nav piemērojama Austrijas programmu abonentmaksai. Pret šo tiesas spriedumu BM iesniedza revīzijas sūdzību (*Revision*) iesniedzējtiesā.

⁸ *BGBL*. I 159/1999 ar grozījumiem.

⁹ *BGBL*. 379/1984 ar grozījumiem.

¹⁰ *BGBL*. 663/1994 ar grozījumiem.

15. Šādos apstākļos *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa, Austrija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai tāda maksa kā Austrijas *ORF* programmu abonentmaksa, ko nosaka pati sabiedriskā raidorganizācija, lai finansētu savu darbību, ņemot vērā primāro tiesību normu [1994. gada Pievienošanās akta] 151. panta 1. punktā, skatot to kopsakarā ar XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunkta pirmās daļas otro ievilkumu, ir uzskatāma par atlīdzību [Direktīvas 2006/112] 2. panta, skatot to kopsakarā ar 378. panta 1. punktu, izpratnē?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai tajā minētā *ORF* programmu abonentmaksa arī tiktāl ir uzskatāma par atlīdzību [Direktīvas 2006/112] izpratnē, ciktāl tā ir jāmaksā personām, kuras, lai gan ēkā izmanto uztvērējiekārtu, ko *ORF* nodrošina ar savām programmām virszemes apraidē, tomēr šis *ORF* programmas nevar uztvert, jo nav vajadzīgā uztveršanas moduļa?”

16. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesā saņemts 2022. gada 11. aprīlī. Rakstveida apsvērumus iesniedza pamatlietas puses, *ORF*, Austrijas un Dānijas valdības, kā arī Komisija. Tās pašas puses, kā arī Francijas valdība bija pārstāvētas 2023. gada 15. februāra tiesas sēdē.

Juridiskā analīze

17. Prasītāja pamatlietā lūdz atmaksāt PVN, kas tika pieskaitīts tās samaksātajai programmu abonentmaksai. Tā uzskata, ka, ņemot vērā spriedumu *Český rozhlas*, šis nodoklis esot iekasēts, pārkāpjot Savienības tiesības. Ar šajā lietā uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem, kurus ierosīnu izskatīt kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts kopsakarā ar šīs direktīvas 378. panta 1. punktu un 1994. gada Pievienošanās akta 151. panta 1. punktu, kā arī tā XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunktu ir jāinterpretē tādējādi, ka Austrijas Republikai ir tiesības iekasēt PVN par programmu abonentmaksu *ORFG* 31. panta izpratnē.

18. Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms jāanalizē programmu abonentmaksas raksturs, ņemot vērā Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, un pēc tam jāapsver šīs direktīvas 378. panta 1. punkta un tās pamatā esošā 1994. gada Pievienošanās akta 151. panta 1. punkta un minētā akta XV pielikuma attiecīgā punkta iespējamā ietekme uz šo juridisko jautājumu.

Par programmu abonentmaksas raksturu

19. Gan iesniedzējtiesa savā lēmumā, gan *GIS*, *ORF* un Austrijas valdība savos apsvērumos apgalvo, ka Austrijas programmu abonentmaksa būtiski atšķiras no maksas, kas tika aplūkota lietā, kurā pasludināts spriedums *Český rozhlas*, un ka tādējādi to var uzskatīt par atlīdzību par *ORF* pakalpojumu izmantošanu, tāpēc ir jāuzskata, ka šie pakalpojumi tiek sniegti par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

20. Minētās atšķirības izrietot, pirmkārt, no tā, ka pienākums maksāt programmu abonentmaksu ir saistīts ne tik daudz ar uztvērējiekārtas atrašanos īpašumā, bet gan ar faktisko iespēju uztvert *ORF* pārraidītās programmas. Šī iespēja izriet no tā, ka īpašumā ir uztvērējiekārta, kura ir gatava uztvert šīs pārraides (virszemes, satelīta vai kabeļtelevīzijas apraidē) un atrodas to apraides

pārklājuma zonā¹¹. Šādas uztvērējiekārtas iegāde un pielāgošana *ORF* pārraižu uztveršanai esot uzskatāma par vēlmi patērētājam izmantot šīs raidorganizācijas pakalpojumus. Otrkārt, atšķirībā no maksas, kas tika aplūkota lietā, kurā pasludināts spriedums *Český rozhlas*, programmu abonentmaksas apmēru nosaka nevis likumdevējs, bet gan *ORF*. Visbeidzot, treškārt, 1966. gadā ieviešot programmu abonentmaksu, Austrijas likumdevējs esot radījis juridisku fikciju, proti, civiltiesiskās attiecības starp *ORF* un tās raidījumu (potenciālajiem) patērētājiem. Pēc iesniedzējtiesas ieskata, lai gan kopš tā laika ir mainījušās tiesību normas, Austrijas tiesu judikatūrā joprojām tiek atzīta šīs juridiskās fikcijas pastāvēšana.

21. Tomēr, manuprāt, iepriekš minētās atšķirības starp Austrijas programmu abonentmaksu un maksu, kas tika aplūkota lietā, kurā pasludināts spriedums *Český rozhlas*, neattaisno atšķirīgu pirmās minētās maksas novērtējumu no Direktīvas 2006/112 viedokļa.

22. Tāpat kā tas ir iepriekš minētajā lietā, arī šajā lietā pastāv divi juridiski neatkarīgi pakalpojumi – no vienas puses, *ORF*, pildot likumdevēja tai uzticēto uzdevumu, pārraida radio un televīzijas raidījumus bezmaksas uztveršanai; no otras puses, šo raidījumu potenciālajiem patērētājiem, kuru īpašumā ir attiecīgas uztvērējiekārtas, pēc likuma ir pienākums maksāt programmu abonentmaksu. Šajā ziņā ir acīmredzami, ka šīs uztvērējiekārtas var izmantot arī citu raidorganizāciju raidījumu uztveršanai un mērķiem, kuri pilnībā nav saistīti ar radio un televīzijas raidorganizāciju raidījumu patērēšanu, tādējādi to iegādi un pielāgošanu raidījumu uztveršanai nekādā ziņā nevar uzskatīt par vēlmi izmantot *ORF* pakalpojumus.

23. Pēc analogijas ar lietu, kurā pasludināts spriedums *Český rozhlas*, šajā lietā starp *ORF* un personām, kurām ir pienākums maksāt programmu abonentmaksu, nepastāv tiesiskas attiecības, kuru laikā notiktu savstarpēju izpildījumu apmaiņa¹². Tas vien, ka pienākums maksāt programmu abonentmaksu par raidījumiem ir balstīts nevis uz formālu nosacījumu par uztvērējiekārtas atrašanos īpašumā, bet gan uz faktisko iespēju uztvert raidījumus, to būtiski nemaina.

24. Tādējādi situācija šajā lietā atšķiras no tās, ko Tiesa izskatīja lietā, kurā pasludināts spriedums *Kennemer Golf*¹³, ko iesniedzējtiesa min savā lēmumā. Pēdējā minētajā lietā pakalpojuma saņēmējs brīvprātīgi noslēdza līgumu ar pakalpojuma sniedzēju, saskaņā ar kuru par fiksētu atlīdzību viņam bija tiesības noteiktā laikposmā izmantot sporta kluba aprīkojumu. Tādējādi, lai gan jautājumam, vai viņš faktiski izmantoja šo aprīkojumu, nebija nozīmes attiecībā uz pienākumu maksāt atlīdzību, pati iespēja izmantot pakalpojumus bija stingri atkarīga no šīs atlīdzības samaksas, un tiesiskās attiecības starp pusēm tika noslēgtas vienīgi pēc to gribas.

25. Tas pats attiecas uz *ORF* minēto spriedumu *Air France-KLM* un *Hop!-Brit Air*¹⁴. Lietas, kurās pasludināts šis spriedums, attiecās uz aviobiļetēm, ko pircēji galu galā neizmantoja. Tas, ka pircēji galu galā neizmantoja transporta pakalpojumu, nemaina faktu, ka tika samaksāta atlīdzība par pakalpojumu, ko pakalpojuma sniedzējs ir sniedzis (lidojums notika). Līdz ar to šajā gadījumā ir notikusi pakalpojuma sniegšana par atlīdzību Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, pamatojoties uz pušu brīvi nodibinātām tiesiskām attiecībām.

¹¹ Atbilstoši BM tiesas sēdes laikā sniegtajai informācijai šādā situācijā ir 95 % Austrijas mājsaimniecību.

¹² Skat. spriedumu *Český rozhlas*, 20.–28. punkts.

¹³ Spriedums, 2002. gada 21. marts, C-174/00, EU:C:2002:200.

¹⁴ Spriedums, 2015. gada 23. decembris, C-250/14 un C-289/14, EU:C:2015:841.

26. Turklāt tam, ka programmu abonentmaksu nosaka nevis tieši likumdevējs, bet gan *ORF*, nav nozīmes, lai izvērtētu situāciju šajā lietā. *ORF* nosaka šīs maksas apmēru, pamatojoties uz likumā paredzēto pilnvarojumu. Tādējādi šī maksa saglabā likumā noteiktas valsts nodevas raksturu, bet likumdevējs ir tikai uzticējies tās apmēra noteikšanu struktūrai, kas tiek finansēta no ieņēmumiem no šīs maksas.

27. Piekrītu arī Komisijas viedoklim, ka jēdziens “pakalpojumu sniegšana par atlīdzību” Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē ir autonomas Savienības tiesību jēdziens, tādējādi, lai programmu abonentmaksu kvalificētu atbilstoši šai tiesību normai, nav nozīmes tam, ka Austrijas tiesībās ir atzīta juridiska fikcija, saskaņā ar kuru starp *ORF* un personām, kurām ir pienākums maksāt šo maksu, pastāv līgumiska rakstura tiesiskās attiecības. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru konkrēta darījuma aplikšana ar PVN vai atbrīvošana no PVN nav atkarīga no šī darījuma kvalifikācijas valsts tiesībās¹⁵. Tāpēc programmu abonentmaksas kvalifikācija ir jābalsta tikai uz Savienības tiesību aktu noteikumiem un Tiesas judikatūru, šajā gadījumā galvenokārt uz spriedumu *Český rozhlas*.

28. Ņemot vērā iepriekš minēto, uzskatu, ka programmu abonentmaksu, tāpat kā lietā, kurā pasludināts spriedums *Český rozhlas*, aplūkotā maksa, nav atlīdzība par *ORF* sniegtajiem apraides pakalpojumiem. Ir jāpārbauda, vai šo secinājumu nemaina Direktīvas 2006/112 378. panta 1. punkts un 1994. gada Pievienošanās akta 151. panta 1. punkts kopsakarā ar minētā akta XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunktu.

Par Direktīvas 2006/112 378. panta 1. punkta un 1994. gada Pievienošanās akta 151. panta nozīmi

29. Ar Direktīvas 2006/112 378. panta 1. punktu sekundārajās tiesībās tiek īstenots 1994. gada Pievienošanās akta 151. pants kopsakarā ar minētā akta XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunktu, ar ko Austrijas Republikai ir atļauts ar PVN aplikēt valsts radio un televīzijas organizāciju, tas ir, faktiski – *ORF*, pakalpojumus. Tomēr šķiet, ka šo noteikumu burtiskais formulējums atšķiras no mērķa, ko ar šiem noteikumiem bija iecerējis sasniegt gan Savienības likumdevējs, gan dalībvalstis, risinot sarunas par 1994. gada Pievienošanās aktu.

Direktīvas 2006/112 378. panta 1. punkta un 1994. gada Pievienošanās akta XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunkta burtiskais formulējums

30. 1994. gada Pievienošanās akta 151. panta 1. punkts ir pamatnoteikums, saskaņā ar kuru šī akta XV pielikumā uzskaitītie tiesību akti ir piemērojami jaunajām dalībvalstīm (tostarp Austrijas Republikai) atbilstoši šajā pielikumā paredzētajiem nosacījumiem. Tādējādi mūs interesējošo noteikumu faktiskais normatīvais saturs atrodams minētajā pielikumā.

31. Saskaņā ar 1994. gada Pievienošanās akta XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunktu, “piemērojot” Direktīvas 77/388 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu, Austrijas Republika var aplikēt ar nodokli šīs direktīvas E pielikuma 7. punktā uzskaitītos darījumus. Direktīvas 77/388 28. pants bija ietverts šīs direktīvas XVI sadaļā “Pārejas noteikumi”. Saskaņā ar minētā panta 3. punkta a) apakšpunktu dalībvalstis, atkāpjoties no šīs direktīvas 13. un 15. pantā paredzētā atbrīvojuma, varēja saglabāt minētās direktīvas E pielikumā uzskaitīto darījumu aplikšanu ar nodokli. Minētā

¹⁵ Skat. neseno spriedumu, 2019. gada 16. oktobris, *Winterhoff un Eisenbeis* (C-4/18 un C-5/18, EU:C:2019:860, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

pielikuma 7. punktā bija uzskaitīta valsts radio un televīzijas raidorganizāciju darbība, kas principā ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar Direktīvas 77/388 13. panta A daļas 1. punkta q) apakšpunktu. Citiem vārdiem, ar 1994. gada Pievienošanās akta XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunktu uz Austrijas Republiku tika attiecināta Direktīvas 77/388 28. panta 3. punkta a) apakšpunktā kopsakarā ar šīs direktīvas E pielikuma 7. punktu paredzētā atkāpe, saskaņā ar kuru dalībvalstis, kurās valsts radio un televīzijas raidorganizāciju darbība līdz šim bija apliekama ar PVN, varēja saglabāt šo aplikšanu ar nodokli, lai gan saskaņā ar minētās direktīvas vispārīgajiem noteikumiem šīs darbības ir atbrīvotas no nodokļa.

32. Saskaņā ar Direktīvas 77/388 28. panta 3. un 4. punktu pirmajā no šiem punktiem minētās atkāpes bija jāpiemēro pārejas periodā. Šim periodam bija jābeidzas, kad atkāpes tiktu atceltas ar Padomes lēmumu. Tomēr faktiski pārejas periods līdz šim brīdim nav beidzies, un joprojām spēkā esošās atkāpes ir pārceltas uz Direktīvu 2006/112 kā “atkāpes, ko piemēro līdz galīgā režīma ieviešanai”¹⁶. Atkāpe, kas Austrijas Republikai piešķirta saskaņā ar 1994. gada Pievienošanās akta 151. panta 1. punktu kopsakarā ar minētā akta XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunktu, tika ietverta Direktīvas 2006/112 378. panta 1. punktā kopsakarā ar minētās direktīvas X pielikuma A daļas 2. punktu, kurš formulēts analogiski Direktīvas 77/388 E pielikuma 7. punktam.

33. Ne Direktīvas 2006/112 378. panta 1. punktā, ne šīs direktīvas X pielikuma A daļā nav skaidri norādīts, ka uz to pamata noteiktās atkāpes attiektos uz tās 132. pantā paredzētajiem atbrīvojumiem. Tomēr, manuprāt, tas ir pašsaprotami. Uz to, pirmkārt, norāda Direktīvas 2006/112 378. panta 1. punkta likumdošanas vēsture un tā priekšteča, t.i., Direktīvas 77/388 28. panta 3. punkta a) apakšpunkta, formulējums¹⁷. Otrkārt, Direktīvas 2006/112 X pielikuma A daļas 2. punkta formulējums burtiski atbilst tās 132. panta 1. punkta q) apakšpunktā ietvertā atbrīvojuma formulējumam.

34. Tāpēc jāuzskata, ka ar Direktīvas 2006/112 378. panta 1. punktu kopsakarā ar šīs direktīvas X pielikuma A daļas 2. punktu Austrijas Republikai ir noteikta atkāpe no šīs direktīvas 132. panta 1. punkta q) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma. Tomēr pēdējā minētajā pantā paredzētie atbrīvojumi loģiski var attiekties tikai uz darījumiem, kurus, iespējams, varētu aplikēt ar nodokli, pretējā gadījumā nebūtu nepieciešams tos atbrīvot. Tiesa to ir skaidri apstiprinājusi spriedumā *Český rozhlas*¹⁸.

35. Tādējādi nepiekrītu *GIS*, Austrijas, Dānijas un Francijas valdību un Komisijas viedoklim, ka Direktīvas 2006/112 378. panta 1. punkts kopsakarā ar šīs direktīvas X pielikuma A daļas 2. punktu pieļauj aplikšanu ar nodokli ārpus šīs direktīvas piemērošanas jomas, kura it īpaši ir noteikta tās 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā¹⁹. Atkāpe no noteikuma, kas ietilpst direktīvas (šajā gadījumā – Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta q) apakšpunkta) piemērošanas jomā, pati par sevi loģiski nevar neietilpt šajā jomā.

36. Neatkarīgi no iepriekš aplūkotās Direktīvas 2006/112 378. panta 1. punkta piemērošanas jomas, šīs normas saturs, ja to saprot burtiski, nevar būt par pamatu tam, lai Austrijas Republika iekasētu PVN par programmu abonementmaksu.

¹⁶ Skat. Direktīvas 2006/112 XIII sadaļas 1. nodaļas nosaukumu.

¹⁷ Šajā ziņā jāatceras, ka Direktīva 2006/112 ir Direktīvas 77/388 pārstrādāta redakcija, tāpēc principā negroza tās normu normatīvo saturu (skat. Direktīvas 2006/112 3. apsvērumu).

¹⁸ 32. punktā.

¹⁹ Šajā nozīmē skat. spriedumu *Český rozhlas*, 32. punkts *in fine*.

37. Tas ir tāpēc, ka ar šo noteikumu Austrijas Republikai ir atļauts aplikēt ar PVN valsts radio un televīzijas organizāciju darbības. Tomēr, kā Tiesa norādījusi spriedumā *Český rozhlas*, kurš – kā aplūkots šo secinājumu 20.–29. punktā – ir piemērojams šajā lietā, šādu raidorganizāciju darbība, ciktāl tā tiek finansēta no ieņēmumiem no tādas maksas kā Austrijas programmu abonentmaksas, nav uzskatāma par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, tāpēc to nevar aplikēt ar šo nodokli.

38. PVN ir patēriņa nodoklis, kura pamatā saskaņā ar Direktīvas 2006/112 73. pantu ir preču vai pakalpojumu cena, t.i., summa, ko nodokļa maksātājs saņem par precēm vai pakalpojumiem. Tādējādi, ja pakalpojumu sniedz bez maksas, nav nodokļa bāzes, no kuras varētu iekasēt PVN, tāpēc to nav iespējams piemērot.

39. Ņemot vērā iepriekš minēto, uzskatu, ka ne Direktīvas 2006/112 378. panta 1. punkta un šīs direktīvas X pielikuma A daļas 2. punkta, ne arī 1994. gada Pievienošanās akta 151. panta kopsakarā ar minētā akta XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunktu burtiskais formulējums nemaina no šo secinājumu 20.–29. punkta izrietošos secinājumus.

Direktīvas 2006/112 378. panta 1. punktā ietvertā regulējuma mērķis

40. Tādējādi Direktīvas 2006/112 normu gramatiskā interpretācija ļautu secināt, ka valsts radio un televīzijas organizācijas darbības, kas tiek finansētas no ieņēmumiem no programmu abonentmaksas, uzskatīt par aplikamām ar nodokli nav saderīgi ar šīm normām. Tomēr šķiet – un uz to norāda gan iesniedzējtiesa savā lēmumā, gan it īpaši Dānijas valdība savos apsvērumos –, ka tāds nav bijis ne dalībvalstu nodoms, risinot sarunas par 1994. gada Pievienošanās akta XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunktu, ne Savienības likumdevēja nodoms attiecībā uz Direktīvas 2006/112 378. panta 1. punktu kopsakarā ar šīs direktīvas X pielikuma A daļas 2. punktu un pirms tam – Direktīvas 77/388 28. panta 3. punktu un E pielikuma 7. punktu.

41. Dānijas valdība paskaidro, ka šo noteikumu formulējums ir kompromiss starp dalībvalstīm, kuras Direktīvas 77/388 pieņemšanas laikā nespēja vienoties par valsts radio un televīzijas organizāciju pakalpojumu aplikšanu ar nodokli, ko finansē no ieņēmumiem no tādas maksas kā Austrijas programmu abonentmaksas. Kompromisa pamatā bija tas, ka šie pakalpojumi principā tika atbrīvoti no nodokļa, bet attiecīgajām dalībvalstīm tika dota iespēja piemērot atkāpi no šī atbrīvojuma. Pēc tam šī atkāpe tika attiecināta uz dažām jaunajām dalībvalstīm, tostarp Austrijas Republiku, saskaņā ar 1994. gada Pievienošanās akta XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunktu, kas tagad sekundārajās tiesībās ir ieviests ar Direktīvas 2006/112 378. panta 1. punktu kopsakarā ar šīs direktīvas X pielikuma A daļas 2. punktu.

42. Šo risinājumu bija iespējams pamatot 1977. gadā, kad tika izstrādāta Direktīva 77/388. Tajā laikā lielākajā daļā dalībvalstu pastāvēja sabiedrisko raidorganizāciju, it īpaši televīzijas raidorganizāciju, monopols vai kvazimonopols un vienīgais praktiskais radio un televīzijas uztvērējiem izmantošanas veids mājāsaimniecībās bija virszemes apraide. Tādēļ principā bija iespējams uzskatīt, ka šādas uztvērējiem izmantošanas iegāde ir līdzvērtīga sabiedrisko raidorganizāciju pakalpojumu izmantošanai, tādējādi obligāti maksājamā maksa par tās atrašanos īpašumā ir *sui generis* atlīdzība par šiem pakalpojumiem. Jāņem vērā arī tas, ka šis risinājums tika ieviests kā pagaidu pasākums – sākotnēji uz pieciem gadiem.

43. Minētais risinājums bija jau daudz mazāk pamatots brīdī, kad tika risinātas sarunas par 1994. gada Pievienošanās aktu, pēc apraides tirgus liberalizācijas Eiropā, ko atbalstīja Direktīvas 89/552/EEK²⁰ normas, un saistībā ar kabeļtelevīzijas un satelittelevīzijas attīstību. Tomēr tas ir pilnīgi nepamatots pašreiz, kad, no vienas puses, radio vai televīzijas uztvērējiekārtas, pat tādas, kas spēj uztvert raidījumus, atrašanās īpašumā nekādā ziņā nav līdzvērtīga sabiedrisko raidorganizāciju (vai radio vai televīzijas organizāciju kopumā) pakalpojumu izmantošanai un, no otras puses, šo raidījumu uztveršana ir iespējama arī bez šādas uztvērējiekārtas, tostarp ārpus raidorganizācijas dalībvalsts, jo īpaši internetā. Tādējādi maksa par uztvērējiekārtas atrašanos īpašumā ir sava veida valsts nodeva, kura – lai gan tā kalpo sabiedrisko raidorganizāciju darbības finansēšanai – ir pilnībā atrauta no to pakalpojumu faktiskās patērēšanas. Tādēļ ir pieņemts risinājums, ko Tiesa iekļāvusi spriedumā *Český rozhlas*.

44. Šajā ziņā jāatzīmē, ka minētajā spriedumā Tiesas pieņemtā Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta interpretācijas vēsture ir ļoti sena un tai nevajadzētu būt pārsteigumam. Jau spriedumos *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*²¹ un *Hong-Kong Trade Development Council*²², kas pasludināti, pamatojoties uz Direktīvu 67/228/EEK²³, bet neilgi pēc Direktīvas 77/388 stāšanās spēkā, Tiesa nolēma, ka pakalpojumu sniegšanu var aplikt ar nodokli, ja pakalpojums tiek sniegts par atlīdzību, t.i., ja pastāv tieša saikne starp pakalpojumu sniegšanu un par to faktiski saņemto atlīdzību. Pretējā gadījumā nepastāv nodokļa bāze, savukārt attiecībām starp pusēm nav tāda līguma rakstura, uz kuru attiektos nodokļu saskaņošana. Šī judikatūra pēc tam tika regulāri nostiprināta un izvēsta²⁴, un spriedumā *Český rozhlas* ietvertais lēmums ir tās likumsakarīgs rezultāts.

45. Tomēr uzskatu, ka – interpretējot Direktīvas 2006/112 378. panta 1. punktu –, ir jāņem vērā tā mērķis, proti, īstenot 1994. gada Pievienošanās akta XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunktu. Pretējā gadījumā aplūkojamās direktīvas 378. panta 1. punkts zaudētu nozīmi, jo Austrijā nebūtu tādu valsts radio un televīzijas organizācijas sniegtu pakalpojumu, kurus varētu aplikt ar nodokli saskaņā ar šo direktīvu. Šai tiesību normai ir *stand still* klauzulas raksturs, un vienīgais darbības veids, uz kuru var attiecināt šo klauzulu, ir *ORF* darbība, kas tiek finansēta no ieņēmumiem no programmu abonentmaksas, kura pirms valsts pievienošanās Savienībai tika uzskatīta par apliekamu ar nodokli. Tādējādi pastāvētu iekšēja pretruna starp Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu un 378. panta 1. punktu. Šādas pretrunas esība, manuprāt, apgāž secinājumus, kas izriet no burtiskas interpretācijas, un šajā gadījumā pamato šīs direktīvas noteikumu sistemātiskas un teleoloģiskas interpretācijas izmantošanu.

46. Vienojoties par atkāpi, kas ietverta 1994. gada Pievienošanās akta XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunktā, dalībvalstis vēlējās atļaut Austrijas Republikai saglabāt spēkā tās valsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem valsts radio un televīzijas organizācijas darbības, ko finansē no ieņēmumiem no programmu abonentmaksas, tiek uzskatītas par apliekamām ar PVN, tāpēc šīs maksas summai tika pieskaitīts attiecīgais nodoklis, savukārt valsts raidorganizācija ieguva tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kurus tā izmanto šo darbību veikšanai.

²⁰ Padomes Direktīva (1989. gada 3. oktobris) par dažu tādu televīzijas raidījumu veidošanas un apraides noteikumu koordinēšanu, kas ietverti dalībvalstu normatīvajos un administratīvajos aktos (OV 1989, L 298, 23. lpp.).

²¹ Spriedums, 1981. gada 5. februāris, 154/80, EU:C:1981:38, 12.–14. punkts.

²² Spriedums, 1982. gada 1. aprīlis, 89/81, EU:C:1982:121, 10. punkts.

²³ Padomes Otrā direktīva (1967. gada 11. aprīlis) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 1967, 1303. lpp.).

²⁴ Skat. spriedumu *Český rozhlas*, 20.–22. punkts un tajos minētā judikatūra.

47. Kā izriet gan no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, gan no *ORF* apsvērumiem, tieši šo atskaitīšanas tiesību saglabāšana bija galvenais Austrijas Republikas iemesls saglabāt pastāvošo nodokļu režīmu šīs sabiedriskās raidorganizācijas darbībai pēc pievienošanās un 1994. gada Pievienošanās akta XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunktā ietvertās vienošanās patiesais mērķis.

48. Ņemot vērā iepriekš minēto, Direktīvas 2006/112 378. panta 1. punkts, manuprāt, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to Austrijas Republikai ir atļauts valsts radio un televīzijas organizācijas darbības uzskatīt par darbībām, kas apliekamas ar nodokli, tāpēc tā ir tiesīga atskaitīt PVN, kurš samaksāts agrīnā tirdzniecības posmā, un tādējādi radušies nodokļu ieņēmumu zaudējumi tiek kompensēti ar programmu abonentmaksai pieskaitīto papildu nodevu, kuras ieņēmumi nonāk nevis *ORF* budžetā, bet gan valsts budžetā.

49. Šī papildu nodeva nav PVN Direktīvas 2006/112 izpratnē, jo tās pamatā nav nekāda pakalpojuma par atlīdzību. Tā drīzāk ir tieša valsts nodeva, kas ir pilnīgi ārpus kopējās PVN sistēmas. Tāpēc nevar uzskatīt, ka tā tiek iekasēta, pārkāpjot Direktīvu 2006/112²⁵ vai, plašākā nozīmē, Savienības tiesības. Jāatzīst – var uzskatīt par mulsinošu, ka šādu papildu nodevu sauc par “PVN” un ka šādā veidā tā tiek demonstrēta personām, kam tā ir jāmaksā. Tomēr, tā kā tas neapdraud kopējās PVN sistēmas efektivitāti, manuprāt, šī problēma nepamato šīs papildu maksas atzīšanu par nelikumīgu, jebkurā gadījumā par Savienības tiesības pārkāpjošu.

50. Šāda interpretācija nerada nepamatotu kaitējumu personām, kurām ir jāmaksā programmu abonentmaksā, jo – pamatojoties uz likumā paredzēto pilnvarojumu – *ORF* nosaka visas maksas apmēru kopā ar šo papildu maksu. Tādējādi pēdējā no minētajām maksām nerada papildu slogu personām, kurām tā ir jāmaksā; atšķiras vien iekasētās summas izmantošanas mērķis.

51. Ņemot vērā šo interpretāciju, arī otrajā prejudiciālajā jautājumā uzdotais jautājums par pienākuma maksāt programmu abonentmaksu piemērošanas jomu *ratione personae* nav būtisks, jo šī maksa neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā.

52. Turklāt jāatzīmē, ka saskaņā ar 1994. gada Pievienošanās akta XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunkta otro daļu uz tā pamata spēkā atstātais nodoklis nevar ietekmēt Savienības pašu resursus. Tomēr, kā *ORF* norāda savos apsvērumos, programmu abonentmaksā tiek aplikta ar samazinātas likmes (10 %) PVN, par ko tai ir visas tiesības atskaitīt PVN, kurš samaksāts iepriekšējā tirdzniecības posmā. Turpretim precēm un pakalpojumiem, ko *ORF* iegādājas savas darbības vajadzībām, lielākoties piemēro parasto PVN likmi (20 %), un tas nozīmē ievērojamu samaksātā nodokļa pārmaksu un tiesības saņemt šī nodokļa atmaksu no valsts budžeta, tādējādi samazinot Savienības pašu resursus. Tādējādi rodas jautājums par šāda stāvokļa saderību ar norādīto 1994. gada Pievienošanās akta XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunkta normu. Tomēr tas ir jautājums par Austrijas Republikas pienākumu pienācīgu izpildi attiecībā uz Savienības pašu resursiem, kas neietekmē pašas programmu abonentmaksai pieskaitītās papildu maksas saderību ar Savienības tiesībām.

²⁵ Tāpat šajā ziņā nav nepieciešams atsaukties uz Direktīvas 2006/112 401. pantu, jo tas attiecas uz tādu darījumu aplikšanu ar nodokli, kas ietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā, pat ja tie ir atbrīvoti darījumi.

Secinājumi

53. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz jautājumiem, ko Tiesai uzdevusi *Verwaltungsgerichtshof* (Augstākā administratīvā tiesa, Austrija), ierosinu sniegt šādu atbildi:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts kopsakarā ar šīs direktīvas 378. panta 1. punktu, kā arī 1994. gada 26. jūlija Akta par Norvēģijas Karalistes, Austrijas Republikas, Somijas Republikas un Zviedrijas Karalistes pievienošanās nosacījumiem un Eiropas Savienības dibināšanas līgumu pielāgojumiem 151. panta 1. punktu un šī akta XV pielikuma IX daļas 2. punkta h) apakšpunktu

ir jāinterpretē tādējādi, ka

tie neliedz Austrijas Republikai iekasēt maksu papildus programmu abonentmaksai *Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk* (Federālais likums par *Österreichischer Rundfunk*) 31. panta izpratnē, lai kompensētu pievienotās vērtības nodokļa ieņēmumu zaudējumus, kuri izriet no valsts radio un televīzijas organizācijas tiesībām atskaitīt nodokli, kas samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kurus tā iegādājusies savu darbību vajadzībām, ko finansē no ieņēmumiem no minētās programmu abonentmaksas.