



# Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
M. SZPUNAR  
fremsat den 25. maj 2023<sup>1</sup>

**Sag C-249/22**

**BM**

**mod**

**Gebühren Info Service GmbH (GIS),  
procesdeltagere:  
Bundesministerium für Finanzen,  
Österreichischer Rundfunk**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra c) – levering af tjenesteydelser mod vederlag – begreb – offentlig radio- og fjernsynsvirksomhed, der finansieres ved hjælp af en obligatorisk afgift, som pålægges personer, der ejer radio- og TV-modtagere, og som befinder sig i områder, hvor der udsendes jordbaserede radio- og TV-programmer – artikel 378, stk. 1, og bilag X, del A, nr. 2) – akten vedrørende vilkårene for Østrigs tiltrædelse – artikel 151, stk. 1, og bilag XV, del IX, nr. 2), litra h) – undtagelse – anvendelsesområde«

## Indledning

1. Ved dom af 22. juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, herefter »Český rozhlas-dommen«, EU:C:2016:470), traf Domstolen afgørelse om, at virksomhed, der udøves af offentlige radio- og fjernsynsforetagender, der finansieres af en obligatorisk lovpligtig licensafgift, som betales af personer, der ejer eller er i besiddelse af en radiomodtager, ikke udgør levering af tjenesteydelser mod vederlag og ikke er omfattet af det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »moms«).

2. Som følge af denne afgørelse anmodede de afgiftspligtige personer i visse medlemsstater, hvor sådanne afgifter var momspligtige, om tilbagebetaling af afgiften, idet den var blevet opkrævet i strid med EU-retten. Dette har i Østrig givet anledning til anlæggelsen af det gruppesøgsmål, der er genstand for tvisten i hovedsagen i den foreliggende sag. En lignende sag verserer også i Danmark<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> – Originalsprog: polsk.

<sup>2</sup> – I forbindelse med den nævnte sag er Domstolen blevet forelagt en anmodning om præjudiciel afgørelse svarende til den foreliggende (C-573/22, Foreningen C m.fl., der verserer).

3. I denne forbindelse minder de interesserede parter og Europa-Kommissionen om, at der i EU-rettens momsbestemmelser er fastsat en fritagelse for visse medlemsstater, som giver dem mulighed for at afgiftspålægge offentlige radio- og fjernsynsforetagenders virksomhed. Spørgsmålet er derfor, om denne undtagelse ændrer konklusionerne i Český rozhlas-dommen.

## Retsforskrifter

### *EU-retten*

4. I henhold til artikel 151 i akt vedrørende vilkårene for Kongeriget Norges, Republikken Østrig, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union, af 26. juli 1994 (herefter »tiltrædelsesakten af 1994«)<sup>3</sup> sammenholdt med bilag XV til denne akt, del IX, nr. 2), litra h)<sup>4</sup>, kan Østrig som en undtagelse fra Unionens momsregler bl.a. afgiftspålægge offentlige radio- og fjernsynsforetagenders virksomhed<sup>5</sup>. Denne afgiftspåligning må ikke berøre Unionens egne indtægter, hvis grundlag bør genetableres i overensstemmelse med forordning (EØF, Euratom) nr. 1553/89<sup>6</sup>.

5. Følgende fremgår af artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem<sup>7</sup>:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab; [...]

6. Dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra q), bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

q) offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed.«

7. Det følger af artikel 378, stk. 1, i direktiv 2006/112:

»Østrig kan fortsætte med at lægge afgift på de transaktioner, der er anført i bilag X, del A, nr. 2).«

<sup>3</sup> – EFT 1994, C 241, s. 21.

<sup>4</sup> – Sidstnævnte bestemmelse findes i EFT 1994, C 241, på s. 336.

<sup>5</sup> – Med denne bestemmelse blev Republikken Østrig omfattet af den undtagelsesbestemmelse, der oprindeligt var fastsat i artikel 28, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1) i en overgangsperiode, der skal afsluttes ved en rådsafgørelse, men som aldrig blev vedtaget.

<sup>6</sup> – Rådets forordning nr. 1553/89 af 29.5.1989 om den endelige ordning for ensartet opkrævning af egne indtægter hidrørende fra merværdiafgiften (EFT 1989, L 155, s. 9).

<sup>7</sup> – EUT 2006, L 347, s. 1.

8. Bilag X til det nævnte direktiv oplister i del A, nr. 2), »offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed«.

### **Østrigsk ret**

9. § 2, stk. 1, i Bundesgesetz betreffend die Einhebung von Rundfunkgebühren (forbundslov om licens)<sup>8</sup> (herefter »RGG«) pålægger enhver person, der anvender en radio- eller TV-modtager i bygninger, en forpligtelse til at betale en »radio- og TV-afgift«. Besiddelse af en sådan modtager anses for at være ensbetydende med dens anvendelse. GIS Gebühren Info Service GmbH (herefter »GIS«) er i henhold til § 4, stk. 1, i RGG bemyndiget til at opkræve denne afgift og eventuelle afgifter i forbindelse hermed.

10. I henhold til § 1, stk. 1, i Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk (forbundslov om Østrigs radio og TV)<sup>9</sup> (herefter »ORF-G«) oprettes et offentligt radio- og fjernsynsforetagende i form af en privatretlig, almennyttig institution ved navn Österreichischer Rundfunk (herefter »ORF«).

11. I § 31 i ORF-G er der fastsat en »programafgift«, hvis størrelse fastsættes af ovennævnte institution. Enhver ejer af en radio- eller TV-modtager, der befinder sig i det område, hvor ORF's programmer sendes jordbaseret (analogt eller digitalt), er forpligtet til at betale programafgiften. Programafgiften opkræves samtidig med radio- og TV-afgiften og på samme måde.

12. Endelig pålægger § 10 i Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (forbundslov om omsætningsafgift)<sup>10</sup> bl.a. tjenesteydelser fra radio- og TV-selskaber, der er underlagt forpligtelsen til at betale radio- og TV-licens, en nedsat afgiftssats.

### **Sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål**

13. BM, der er sagsøger i hovedsagen, er modtager af radio- og TV-programmer, for hvilke der skal betales en programafgift. Mellem den 1. oktober 2013 og den 31. oktober 2018 har BM bl.a. betalt et beløb på 100,57 EUR i moms af den programafgift, som skulle betales. Den 23. oktober 2018 anmodede sagsøgeren GIS om at tilbagebetale dette beløb, da det var blevet opkrævet i strid med EU-retten. I lyset af bl.a. Český rozhlas-dommen er offentlige radio- og fjernsynsforetagenders virksomhed, der finansieres af en afgift som den østrigske programafgift, ikke momspligtig.

14. GIS nægtede at tilbagebetale den ovennævnte afgift, hvorefter BM iværksatte en appel til prøvelse af denne afgørelse for Bundesverwaltungsgericht (forbundsdomstol i forvaltningsretlige sager, Østrig). Den nævnte domstol forkastede imidlertid sagsøgerens søgsmål og fastslog, at den fortolkning, der følger af denne dom, ikke finder anvendelse på den østrigske programafgift. BM har iværksat en revisionsanke til prøvelse af denne domstols dom ved den forelæggende ret.

<sup>8</sup> – BGBl. I 159/1999, som ændret.

<sup>9</sup> – BGBl. 379/1984, som ændret.

<sup>10</sup> – BGBl. 663/1994, som ændret.

15. Under disse omstændigheder har Verwaltungsgerichtshof (forfatningsdomstol, Østrig) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

- »1) Under hensyntagen til den primærretlige bestemmelse i artikel 151, stk. 1, i [tiltrædelsesakten af 1994], og bilag XV, del IX, nr. 2), litra h), første afsnit, andet led, i [samme akt], skal et vederlag som den østrigske ORF-programafgift, som det offentlige radio- og fjernsynsforetagende selv fastsætter til brug for finansiering af sin drift, da anses for et vederlag som omhandlet i artikel 2, sammenholdt med artikel 378, stk. 1), i [direktiv 2006/112/EF]?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal da den deri nævnte ORF-programafgift tillige anses for et vederlag som omhandlet i [direktiv 2006/112/EF], for så vidt som personer, der ganske vist anvender en radiomodtager i en bygning, som ORF leverer sine programmer til via en jordbaseret løsning, men som ikke kan modtage disse programmer fra ORF, da de ikke er i besiddelse af det nødvendige modtagemodul, er forpligtet til at betale dette vederlag?«

16. Anmodningen om præjudiciel afgørelse blev modtaget af Domstolen den 11. april 2022. Parterne i hovedsagen, ORF, den østrigske og den danske regering samt Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Disse parter samt den franske regering har deltaget i retsmødet den 15. februar 2023.

### **Bedømmelse**

17. Sagsøgeren i hovedsagen har nedlagt påstand om tilbagebetaling af den moms, der blev lagt til den programafgift, som sagsøgeren har betalt. Efter Kommissionens opfattelse er denne afgift på baggrund af *Český rozhlas*-dommen blevet opkrævet i strid med EU-retten. Med de præjudicielle spørgsmål i den foreliggende sag, som jeg foreslår at behandle samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, sammenholdt med direktivets artikel 378, stk. 1, og artikel 151, stk. 1, i tiltrædelsesakten af 1994 samt bilag XV, del IX, nr. 2), litra h), til tiltrædelsesakten af 1994, skal fortolkes således, at Republikken Østrig har ret til at opkræve moms af programafgiften i henhold til § 31 i ORF-G.

18. For at besvare dette spørgsmål er det nødvendigt først at undersøge karakteren af programafgiften i lyset af artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 og dernæst at undersøge den mulige indvirkning på dette retlige spørgsmål af direktivets artikel 378, stk. 1, og på grundlag heraf af artikel 151, stk. 1, i tiltrædelsesakten af 1994 og det tilsvarende punkt i bilag XV til denne akt.

### ***Om karakteren af programafgiften***

19. Såvel den forelæggende ret i sin kendelse som GIS, ORF og den østrigske regering i deres indlæg har gjort gældende, at den østrigske programafgift adskiller sig grundlæggende fra den i *Český rozhlas*-dommen omhandlede afgift, og at den derfor kan anses for at være et vederlag for brugen af ORF's tjenesteydelser, og at disse tjenesteydelser derfor skal anses for at være leveret mod vederlag i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.

20. Disse forskelle skyldes for det første den omstændighed, at forpligtelsen til at betale programafgiften ikke er knyttet til selve besiddelsen af modtageren, men til den reelle mulighed for at modtage de programmer, der udsendes af ORF. Muligheden opstår ved at være i besiddelse af en modtager, der kan modtage disse udsendelser (via jordbaserede, satellit- eller kabelbaserede kanaler), og som befinder sig i det område, hvor de udsendes<sup>11</sup>. Ved at erhverve en sådan modtager og tilpasse den til at modtage ORF's udsendelser har modtageren givet udtryk for en vilje til at benytte sig af dette TV-selskabs tjenesteydelser. Til forskel fra den licensafgift, som er omhandlet i Český rozhlas-dommen, er størrelsen af programafgiften for det andet ikke fastsat af lovgiver, men af ORF. For det tredje og sidste har den østrigske lovgiver ved indførelsen af programafgiften i 1966 etableret en juridisk fiktion i form af et civilretligt forhold mellem ORF og de (potentielle) modtagere af TV-selskabets programmer. Ifølge den forelæggende ret anerkendes eksistensen af denne juridiske fiktion stadig i de østrigske domstoles praksis, selv om der siden da er sket en lovændring.

21. Efter min opfattelse kan disse forskelle mellem den østrigske programafgift og den afgift, der var omhandlet i Český rozhlas-dommen, imidlertid ikke begrunde en anden vurdering af den førstnævnte afgift i forhold til direktiv 2006/112.

22. Som i den ovennævnte sag er der tale om to tjenesteydelser, som er juridisk uafhængige af hinanden – på den ene side udsender ORF som led i den opgave, som lovgiveren har pålagt ORF, radio- og TV-programmer til fri modtagelse, og på den anden side er potentielle modtagere af disse programmer, som er udstyret med de relevante modtagere, ved lov forpligtet til at betale en programafgift. Det er således tydeligt, at disse modtagere også kan anvendes til at modtage andre radio- og fjernsynsføretagenders udsendelser og til formål, der ikke har noget at gøre med radio- og fjernsynsføretagenders udsendelser, således at deres anskaffelse og tilpasning til at modtage udsendelser på ingen måde kan anses for at være udtryk for en vilje til at gøre brug af ORF's tjenesteydelser.

23. Ligesom i den sag, der gav anledning til Český rozhlas-dommen, er der i den foreliggende sag ikke noget programmæssigt retsforhold mellem ORF og de afgiftspligtige, inden for rammerne af hvilket der udveksles gensidige ydelser<sup>12</sup>. Den blotte omstændighed, at forpligtelsen til at betale programafgift ikke er baseret på den formelle betingelse om at have en modtager, men på den faktiske mulighed for at modtage udsendelserne, ændrer ikke grundlæggende ved dette.

24. Situationen i den foreliggende sag er således forskellig fra den, som Domstolen behandlede i Kennemer Golf-dommen<sup>13</sup>, som den forelæggende ret har henvist til i sin afgørelse. I sidstnævnte sag havde modtageren af tjenesteydelsen nemlig af egen fri vilje indgået en aftale med tjenesteyderen, i henhold til hvilken han mod et fast vederlag havde ret til for en bestemt periode at anvende en sportsklubs faciliteter. Selv om spørgsmålet om, hvorvidt selskabet faktisk anvendte disse apparater, således var uden betydning for forpligtelsen til at betale vederlag, forholder det sig ikke desto mindre således, at selve muligheden for at anvende apparaterne var strengt betinget af betalingen af dette vederlag, og at retsforholdet mellem parterne kun var blevet fastslået efter deres vilje.

<sup>11</sup> – Ifølge de oplysninger, som BM fremlagde under sagen, befinder 95% af husstandene i Østrig sig i denne situation.

<sup>12</sup> – Jf. Český rozhlas-dommen, præmis 20-28.

<sup>13</sup> – Dom af 21.3.2002 (C-174/00, EU:C:2002:200).

25. Det samme gør sig gældende for så vidt angår dommen i sagen Air France-KLM og Hop!-Brit Air<sup>14</sup>, der er blevet påberåbt af ORF. I de sager, der gav anledning til denne dom, var der tale om flybilletter, som køberne i sidste ende ikke anvendte. Den omstændighed, at køberne i sidste ende ikke gjorde brug af transportydelsen, ændrer ikke ved, at den ydelse, som tjenesteyderen havde leveret (flyvningen blev gennemført), var blevet betalt. Der var således tale om en tjenesteydelse mod vederlag i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, som er baseret på et retsforhold, som parterne frit har indgået.

26. Endvidere er vurderingen af situationen i den foreliggende sag uden betydning for den omstændighed, at det er ORF og ikke direkte lovgiveren, der fastsætter programafgiftens størrelse. ORF fastsætter nemlig størrelsen på denne afgift på grundlag af den hjemmel, der følger af loven. Denne afgift bevarer således karakteren af en ved lov fastsat offentlig afgift, mens lovgiver alene har overladt fastsættelsen af dens størrelse til det organ, der finansieres af provenuet af denne afgift.

27. Jeg er ligeledes enig med Kommissionen i, at begrebet »levering af tjenesteydelser mod vederlag« som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 er et selvstændigt EU-retligt begreb, og at det derfor er irrelevant for klassificeringen af programafgiften i henhold til denne bestemmelse, at der i østrigsk ret anerkendes en juridisk fiktion, hvorefter der eksisterer et retsforhold af kontraktlig karakter mellem ORF og de afgiftspligtige personer. Ud fra dette synspunkt kan pålæggelse af eller fritagelse for moms med hensyn til en bestemt transaktion ikke afhænge af, hvorledes den kvalificeres i national ret<sup>15</sup>. Kvalifikationen af programafgiften skal derfor udelukkende baseres på bestemmelserne i EU-retten og Domstolens praksis, i dette tilfælde primært Český rozhlas-dommen.

28. Jeg er derfor af den opfattelse, at programafgiften ligesom den afgift, der var genstand for Český rozhlas-dommen, ikke udgør et vederlag for den radio- og TV-virksomhed, som ORF yder. Det skal dernæst undersøges, om denne konklusion ændres af artikel 378, stk. 1, i direktiv 2006/112 og artikel 151, stk. 1, i tiltrædelsesakten af 1994, sammenholdt med bilag XV til denne akt, del IX, nr. 2), litra h).

### ***Om betydningen af artikel 378, stk. 1, i direktiv 2006/112 og artikel 151 i tiltrædelsesakten af 1994***

29. Artikel 378, stk. 1, i direktiv 2006/112 gennemfører i afledt ret artikel 151 i tiltrædelsesakten af 1994, sammenholdt med bilag XV til denne akt, del IX, nr. 2), litra h), som giver Østrig mulighed for at opkræve moms af offentlige radio- og fjernsynsforetagenders tjenesteydelser, dvs. i praksis ORF. Ordlyden af disse bestemmelser synes imidlertid at afvige fra det formål, som både EU-lovgiver og medlemsstaterne forfulgte under forhandlingerne om tiltrædelsesakten af 1994.

<sup>14</sup> – Dom af 23.12.2015 (C-250/14 og C-289/14, EU:C:2015:841).

<sup>15</sup> – Jf. senest dom af 16.10.2019, Winterhoff og Eisenbeis (C-4/18 og C-5/18, EU:C:2019:860, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

*Ordlyden af artikel 378, stk. 1, i direktiv 2006/112 og bilag XV, del IX, nr. 2), litra h), i tiltrædelsesakten af 1994*

30. Artikel 151, stk. 1, i tiltrædelsesakten af 1994 er en rammebestemmelse, hvorefter de retsakter, der er anført i bilag XV til denne akt, finder anvendelse på de nye medlemsstater (herunder Republikken Østrig) på de betingelser, der er fastsat i dette bilag. Det faktiske normative indhold af de relevante bestemmelser findes således i dette bilag.

31. I henhold til nr. 2), litra h), i del IX i bilag XV til tiltrædelsesakten af 1994 kan Republikken Østrig »med henblik på anvendelsen« af artikel 28, stk. 3, litra a), i direktiv 77/388 afgiftsbelaste de transaktioner, der er opført i bilag E, nr. 7) til det nævnte direktiv. Artikel 28 i direktiv 77/388 var indeholdt i afsnit XVI i nævnte direktiv, »Overgangsbestemmelser«. I henhold til stk. 3, litra a), i denne artikel kan medlemsstaterne som en undtagelse fra den fritagelse, der er fastsat i artikel 13 og 15 i det nævnte direktiv, opretholde afgiftsbelastningen af de transaktioner, der er opført i bilag E til det nævnte direktiv. I nr. 7) i dette bilag opregnes den virksomhed, der udøves af offentlige radio- og fjernsynsforetagender, der som hovedregel er fritaget i henhold til artikel 13, del A, stk. 1, litra q), i direktiv 77/388. Med andre ord udvidede bilag XV til tiltrædelsesakten af 1994, del IX, nr. 2), litra h), den undtagelse, der er indeholdt i artikel 28, stk. 3, litra a), i direktiv 77/388, sammenholdt med bilag E, nr. 7), i samme direktiv, til også at omfatte Republikken Østrig, hvorefter de medlemsstater, hvor offentlige radio- og fjernsynsforetagenders virksomhed hidtil var momspligtige, kunne opretholde denne afgiftsbelastning på trods af, at denne virksomhed var undtaget i henhold til de generelle bestemmelser i det nævnte direktiv.

32. I henhold til artikel 28, stk. 3 og 4, i direktiv 77/388 skulle undtagelserne i det første stykke gælde i en overgangsperiode. Denne periode skulle udløbe, når disse undtagelser blev ophævet ved en rådsafgørelse. I realiteten er overgangsperioden imidlertid endnu ikke udløbet, og de undtagelser, der stadig er gældende, er blevet overført til direktiv 2006/112 som »undtagelser, der finder anvendelse indtil indførelsen af den endelige ordning«<sup>16</sup>. Den undtagelse, som Østrig kan anvende i henhold til artikel 151, stk. 1, i tiltrædelsesakten af 1994, sammenholdt med bilag XV til denne akt, del IX, nr. 2), litra h), er indeholdt i artikel 378, stk. 1, i direktiv 2006/112, sammenholdt med bilag X, del A, nr. 2), i dette direktiv, som er formuleret analogt med bilag E, nr. 7), i direktiv 77/388.

33. Hverken artikel 378, stk. 1, i direktiv 2006/112 eller bilag X, del A, til dette direktiv angiver udtrykkeligt, at de fritagelser, der er fastsat i henhold til dette direktiv, vedrører de fritagelser, der er omhandlet i direktivets artikel 132. Det forekommer mig dog indlysende. Dette fremgår for det første af den lovgivningsmæssige tilblivelse af artikel 378, stk. 1, i direktiv 2006/112 og af ordlyden af dens forgænger, artikel 28, stk. 3, litra a), i direktiv 77/388<sup>17</sup>. For det andet svarer ordlyden af bilag X, del A, nr. 2), i direktiv 2006/112 bogstaveligt talt til ordlyden af undtagelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra q), i samme direktiv.

34. Følgelig skal artikel 378, stk. 1, i direktiv 2006/112, sammenholdt med bilag X, del A, nr. 2), til dette direktiv, anses for at indføre en undtagelse til fordel for Østrig fra den undtagelse, der er indeholdt i direktivets artikel 132, stk. 1, litra q). De i sidstnævnte artikel omhandlede fritagelser

<sup>16</sup> – Jf. titlen på kapitel 1 i afsnit XIII i direktiv 2006/112.

<sup>17</sup> – Det skal i denne forbindelse erindres, at direktiv 2006/112 er en omarbejdning af direktiv 77/388 og derfor i princippet ikke ændrer det normative indhold af dets bestemmelser (jf. tredje betragtning til direktiv 2006/112).

kan dog logisk set kun finde anvendelse på transaktioner, der eventuelt kan afgiftsbelastes, da fritagelsen ellers ikke ville være nødvendig. Domstolen bekræftede udtrykkeligt dette i Český rozhlas-dommen<sup>18</sup>.

35. Jeg er derfor ikke enig med GIS, den østrigske, den danske og den franske regering samt Kommissionen i, at artikel 378, stk. 1, i direktiv 2006/112, sammenholdt med bilag X, del A, nr. 2), til dette direktiv, tillader afgiftsbelastning uden for direktivets anvendelsesområde, således som det navnlig skulle følge af direktivets artikel 2, stk. 1, litra c)<sup>19</sup>. En undtagelse fra en bestemmelse, der er omfattet af direktivets anvendelsesområde [i det foreliggende tilfælde artikel 132, stk. 1, litra q), i direktiv 2006/112], kan logisk set ikke i sig selv gå ud over dette anvendelsesområde.

36. Uanset anvendelsesområdet for af artikel 378, stk. 1, i direktiv 2006/112, jf. ovenfor, kan dens indhold, på baggrund af en ordlydsfortolkning, ikke danne grundlag for, at Republikken Østrig kan opkræve moms af programafgiften.

37. Denne bestemmelse giver imidlertid Østrig mulighed for at pålægge offentlige radio- og fjernsynsforetagenders virksomhed moms. Som Domstolen dog fastslog i Český rozhlas-dommen, der i overensstemmelse med betragtningerne i punkt 20-29 i dette forslag til afgørelse finder anvendelse på den foreliggende sag, udgør sådanne organers virksomhed, for så vidt som den finansieres af provenuet af en afgift som den østrigske programafgift, ikke levering af ydelser mod vederlag og kan som sådan ikke pålægges denne afgift.

38. Moms er nemlig en forbrugsafgift, der i overensstemmelse med artikel 73 i direktiv 2006/112/EF er baseret på prisen for en vare eller tjenesteydelse, dvs. det beløb, som den afgiftspligtige person modtager som betaling for varen eller tjenesteydelsen. Når der er tale om en vederlagsfri levering af tjenesteydelser, er der således ikke noget afgiftsgrundlag, der kan pålægges moms, og den kan derfor ikke anvendes.

39. På baggrund af det ovenstående er jeg af den opfattelse, at hverken ordlyden af artikel 378, stk. 1, i direktiv 2006/112 og bilag X, del A, nr. 2), til dette direktiv eller i forlængelse heraf artikel 151 i tiltrædelsesakten af 1994, sammenholdt med bilag XV til denne akt, del IX, nr. 2), litra h), ændrer de konklusioner, der er anført i punkt 20-29 i dette forslag til afgørelse.

#### *Formålet med bestemmelsen i artikel 378, stk. 1, i direktiv 2006/112*

40. En ordlydsfortolkning af bestemmelserne i direktiv 2006/112 ville således føre til den konklusion, at det er uforeneligt med disse bestemmelser at anse et offentligt radio- og fjernsynsforetagendes virksomhed, der finansieres af provenuet fra en programafgift, for afgiftspligtig. Som det imidlertid synes at være tilfældet, og som både den forelæggende ret i sin dom og navnlig den danske regering i sit indlæg påpeger, var dette ikke medlemsstaternes hensigt ved forhandlingerne om del IX, nr. 2), litra h), i bilag XV til tiltrædelsesakten af 1994 og Unionens lovgiver i forbindelse med artikel 378, stk. 1, i direktiv 2006/112, sammenholdt med bilag X, del A, nr. 2), til dette direktiv og tidligere artikel 28, stk. 3, i direktiv 77/388 og bilag E, nr. 7), til samme direktiv.

<sup>18</sup> – Præmis 32.

<sup>19</sup> – Jf. i denne retning Český rozhlas-dommen, præmis 32 in fine.



41. Den danske regering har præciseret, at ordlyden af disse bestemmelser er resultatet af et kompromis mellem medlemsstaterne, som under lovgivningsarbejdet vedrørende direktiv 77/388 ikke var i stand til at nå til enighed om beskatning af offentlige radio- og fjernsynsforetagenders tjenesteydelser, der finansieres af provenuet af en licensafgift, såsom den østrigske programafgift. Dette kompromis bestod i, at disse tjenesteydelser i princippet var fritaget, mens de pågældende medlemsstater fik mulighed for at fravige denne fritagelse. Senere blev denne fritagelse udvidet til at omfatte visse nye medlemsstater, herunder Østrig, i henhold til bilag XV, del IX, nr. 2), litra h), i tiltrædelsesakten af 1994, som nu er gennemført i afledt ret ved artikel 378, stk. 1, i direktiv 2006/112, sammenholdt med bilag X, del A, nr. 2), i samme direktiv.

42. En sådan løsning kan have været berettiget på tidspunktet for udarbejdelsen af direktiv 77/388 i 1977. På dette tidspunkt var der i de fleste medlemsstater tale om et monopol eller et kvasi-monopol for offentlige radio- og fjernsynsforetagender, særligt fjernsynsforetagender, og den praktisk talt eneste måde, hvorpå husholdninger anvendte radio- og TV-apparater, var modtagelsen af jordbaserede udsendelser. Det kunne derfor principielt lægges til grund, at køb af en sådan modtager svarer til brug af offentlige radio- og fjernsynsforetagenders tjenesteydelser, således at den obligatoriske licensafgift for besiddelsen heraf udgør et sui generis-vederlag for disse tjenester. Det skal også erindres, at denne løsning blev indført som en midlertidig foranstaltning, oprindeligt for en periode på fem år.

43. Denne løsning var allerede langt mindre berettiget på tidspunktet for forhandlingerne om tiltrædelsesakten fra 1994 efter liberaliseringen af radio- og fjernsynsmarkedet i Europa, som blev støttet af bestemmelserne i direktiv 89/552/EØF<sup>20</sup>, og efter udviklingen af kabel- og satellitfjernsyn. Løsningen er endvidere på nuværende tidspunkt fuldstændig uberettiget, når besiddelsen af en radio- eller fjernsynsmodtager, selv om den er egnet til modtagelse af udsendelser, på ingen måde svarer til anvendelsen af public service-ydelser (og heller ikke til anvendelse af radio- og fjernsynsforetagenders tjenesteydelser), og når modtagelsen af disse udsendelser ligeledes er mulig uden hjælp fra en sådan modtager, herunder uden for radio- og fjernsynsforetagendets medlemsstat, navnlig på internettet. Licensen for besiddelse af en modtager udgør således en form for offentlig afgiftsbelastning, der, samtidig med at den finansierer offentlige radio- og fjernsynsforetagenders virksomhed, er fuldstændig adskilt fra den faktiske anvendelse af deres tjenesteydelser. Det er på den baggrund, at Domstolen traf den afgørelse, som den gjorde i Český rozhlas-dommen.

44. Det skal her bemærkes, at Domstolens fortolkning af artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 i denne dom går langt tilbage i tiden og ikke bør komme som en overraskelse. Allerede i Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats-dommen<sup>21</sup> og dommen i sagen Hong-Kong Trade Development Council<sup>22</sup>, der blev afsagt, mens direktiv 67/228/EØF<sup>23</sup> fandt anvendelse, men kort efter at direktiv 77/388 trådte i kraft, fastslog Domstolen, at en tjenesteydelse kunne afgiftspålægges, hvis den blev leveret mod vederlag, dvs. at der var en direkte forbindelse mellem tjenesteydelsen og det vederlag, der faktisk blev modtaget for den. I modsat fald ville der nemlig

<sup>20</sup> – Rådets direktiv 89/552/EØF af 3.10.1989 om samordning af visse love og administrative bestemmelser i medlemsstaterne vedrørende udøvelse af TV- radiospredningsvirksomhed (EFT 1989, L 298, s. 23).

<sup>21</sup> – Dom af 5.2.1981 (154/80, EU:C:1981:38, præmis 12-14).

<sup>22</sup> – Dom af 1.4.1982 (89/81, EU:C:1982:121, præmis 10).

<sup>23</sup> – Rådets andet direktiv af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14).

ikke være noget afgiftsgrundlag, og forholdet mellem parterne ville ikke være en aftale, der har været genstand for afgiftsharmonisering. Denne retspraksis blev derefter systematisk konsolideret<sup>24</sup> og udviklet, og afgørelsen i Český rozhlas-dommen er den logiske konsekvens heraf.

45. Jeg mener dog, at der ved fortolkningen af artikel 378, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal tages hensyn til det formål, som artikel 378, stk. 1, har haft, nemlig at gennemføre en bestemmelse i bilag XV til tiltrædelsesakten af 1994, del IX, nr. 2), litra h). I modsat fald ville direktivets artikel 378, stk. 1, blive irrelevant, da der ikke ville være nogen tjenesteydelser, som leveres af radio- og fjernsynsforetagender i Østrig, der ville kunne pålægges afgift i henhold til denne bestemmelse. Denne bestemmelse har nemlig karakter af en stand still-klausul, og den eneste type virksomhed, der kan være omfattet af denne bestemmelse, er den, der udøves af den virksomhed, der finansieres af provenuet af programafgiften, og som blev anset for at være pålagt afgift før dette lands tiltrædelse af Unionen. Der ville derfor være en intern modsigelse mellem artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 og artikel 378, stk. 1, i samme direktiv. Efter min opfattelse underminerer en sådan modsigelse de konklusioner, der kan drages af en ordlydsfortolkning, og berettiger i dette tilfælde til at anvende en systematisk og formålsbestemt fortolkning af bestemmelserne i det nævnte direktiv.

46. Ved at blive enige om fritagelsen i bilag XV til tiltrædelsesakten af 1994, del IX, nr. 2), litra h), havde medlemsstaterne til hensigt at give Republikken Østrig mulighed for at opretholde sin nationale lovgivning, hvorefter offentlige radio- og fjernsynsforetagenders virksomhed, der finansieres af provenuet fra en programafgift, anses for at være momspligtige, idet den tilsvarende afgift lægges til afgiftsbeløbet, og det offentlige radio- og fjernsynsforetagende får ret til at fratække den moms, der er betalt for de varer og tjenesteydelser, som det anvender i forbindelse med denne virksomhed.

47. Som det fremgår af såvel forelæggelsesafgørelsen som de indlæg, der er afgivet af ORF, var det netop bevarelsen af denne fradragsret, der var hovedårsagen til, at Østrig efter tiltrædelsen opretholdt den eksisterende afgiftsordning for offentlige radio- og fjernsynsforetagendes virksomhed og det egentlige formål med justeringen i bilag XV til tiltrædelsesakten af 1994, del IX, nr. 2), litra h).

48. På baggrund af det ovenstående skal artikel 378, stk. 1, i direktiv 2006/112 efter min opfattelse fortolkes således, at Republikken Østrig kan behandle offentlige radio- og fjernsynsforetagendes virksomhed som afgiftspligtig med det resultat, at radio- og fjernsynsforetagendet har ret til at fratække den moms, der er betalt i et tidligere omsætningsled, og at det deraf følgende tab af afgiftsindtægter opvejes af en ekstra afgift på programafgiften, hvis provenu dog ikke tilfalder ORF's budget, men statsbudgettet.

49. Denne tillægsafgift udgør ikke moms i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktiv 2006/112, eftersom den ikke er baseret på en modydelse for en levering mod vederlag. Der er snarere tale om en direkte offentlig afgift, som står helt uden for det fælles momssystem. Den kan derfor ikke anses for at være opkrævet i strid med direktiv 2006/112<sup>25</sup> eller, mere generelt, med EU-retten. Det kan ganske vist opfattes som uheldigt, at denne form for tillægsafgift kaldes »moms« og præsenteres som sådan for dem, der er forpligtet til at betale den. For så vidt som

<sup>24</sup> – Jf. Český rozhlas-dommen, præmis 20-22 og den deri nævnte retspraksis.

<sup>25</sup> – Det er heller ikke nødvendigt at påberåbe sig artikel 401 i direktiv 2006/112 i den foreliggende sag, da denne artikel omhandler afgiftspåligning af transaktioner, der er omfattet af direktivets anvendelsesområde, selv om der er tale om fritagne transaktioner.

dette ikke bringer det fælles momssystemets effektivitet i fare, mener jeg imidlertid ikke, at dette udgør et problem, der kan begrunde, at denne tillægsafgift skal anses for ulovlig eller under alle omstændigheder i strid med EU-retten

50. En sådan fortolkning ville ikke medføre en urimelig skade for de afgiftspligtige, da ORF på grundlag af den lovbestemte hjemmel fastsætter gebyrets størrelse i sin helhed i tillæg af denne tillægsafgift. Sidstnævnte udgør således ikke en yderligere byrde for de afgiftspligtige, men er blot anvendelsen af det beløb, der er opkrævet i denne forbindelse.

51. I lyset af denne fortolkning er spørgsmålet om det personelle anvendelsesområde af den i det andet spørgsmål rejste forpligtelse til at betale programafgiften ligeledes irrelevant, da denne afgift ikke er omfattet af EU-rettens anvendelsesområde.

52. Det skal endvidere bemærkes, at i overensstemmelse med bilag XV til tiltrædelsesakten af 1994, del IX, nr. 2), litra h), andet afsnit, må den afgiftspåligning, der er tilbageholdt i henhold til dette bilag, ikke berøre Unionens egne indtægter. Som ORF oplyser i sit indlæg, opkræves programafgiften i mellemtiden med en reduceret momssats (10%), som til gengæld giver ORF fuld ret til at fratrage den moms, der blev betalt i tidligere omsætningsled. Derimod er varer og tjenesteydelser, som ORF erhverver til brug for sin virksomhed, for det meste pålagt afgift med den normale momssats (20%), hvilket indebærer en betydelig overskridelse af den betalte afgift og retten til tilbagebetaling af denne afgift fra statsbudgettet og dermed en formindskelse af Unionens egne indtægter. Dette rejser spørgsmålet om, hvorvidt en sådan situation er forenelig med den anførte bestemmelse i bilag XV til tiltrædelsesakten af 1994, del IX, nr. 2), litra h). Dette er imidlertid et spørgsmål om Østrigs korrekte opfyldelse af sine forpligtelser med hensyn til Unionens egne indtægter, hvilket ikke berører foreneligheden med EU-retten af selve det tillæg, der lægges til programafgiften.

### **Forslag til afgørelse**

53. Henset til det ovenstående foreslår jeg Domstolen, at den besvarer de af Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig) forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med artikel 378, stk. 1, i dette direktiv samt artikel 151, stk. 1, i akten vedrørende vilkårene for Kongeriget Norges, Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union af 26. juli 1994 og bilag XV til denne akt, del IX, nr. 2), litra h),

skal fortolkes således, at

denne bestemmelse ikke er til hinder for, at Republikken Østrig opkræver en afgift ud over programafgiften i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i § 31 i Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk (forbundslov om Østrigs radio og TV), for at kompensere for det tab af budgetindtægter på grund af merværdiafgift, der følger af et offentligt radio- og fjernsynsforetagendes ret til at fratrage den afgift, der er betalt for varer og tjenesteydelser, som er erhvervet til brug for virksomhed, der finansieres af provenuet af programafgiften.«