



Határozatok Tára

MACIEJ SZPUNAR
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2023. május 25.¹

C-249/22. sz. ügy

BM
kontra
Gebühren Info Service GmbH (GIS);
a Bundesminister für Finanzen,
az Österreichischer Rundfunk
részvételével

(a Verwaltungsgerichtshof [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – A 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja – Ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás – Fogalom – Közszolgálati rádió- és televíziótestületnek az audiovizuális vevőkészülékkel rendelkező és földfelszíni műsorsugárzás vételi területén tartózkodó személyek által fizetett kötelező díjból finanszírozott működése – A 378. cikk (1) bekezdése és a X. melléklet A. részének 2. pontja – Ausztria csatlakozásának feltételeiről szóló okmány – A 151. cikk (1) bekezdése és a XV. melléklet IX. része 2. pontjának h) alpontja – Eltérés – Hatály”

Bevezetés

1. A Bíróság a 2016. június 22-i Český rozhlas ítéletében (C-11/15, a továbbiakban: Český rozhlas ítélet, EU:C:2016:470) megállapította, hogy a közszolgálati rádiós műsorszolgáltatónak a rádió-vevőkészülék birtokosa által jogszabály alapján kötelezően fizetett díjakból finanszírozott tevékenysége nem minősül ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak, és nem tartozik a közös hozzáadottértékadó-rendszer hatálya alá.

2. Ezen ítélet meghozatalát követően egyes tagállamokban, ahol az ilyen díjakat hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) terhelte, a díjfizetésre kötelezettek ezen adó visszatérítését követelték, mivel azt az uniós joggal ellentétesen vetették ki. Ausztriában ez csoportos kereset benyújtásához vezetett, amelynek a jelen ügy alapeljárása is részét képezi. Hasonló eljárás van folyamatban Dániában is.²

¹ Eredeti nyelv: lengyel.

² Ezen eljárás keretében a Bírósághoz a jelen ügghöz hasonló előzetes döntéshozatal iránti kérelem érkezett (a folyamatban lévő Foreningen C és társai ügy, C-573/22).

3. Ebben az összefüggésben az érdekelt felek, valamint az Európai Bizottság felhívja a figyelmet arra, hogy az uniós jog héára vonatkozó rendelkezései eltérést biztosítanak egyes tagállamok számára, lehetővé téve számukra a közszolgálati műsorszolgáltatók működésének megadóztatását. Felmerül tehát a kérdés, hogy ez az eltérés megváltoztatja-e a Český rozhlas ítélet következtetéseit.

Jogi háttér

Az uniós jog

4. A Norvég Királyság, az Osztrák Köztársaság, a Finn Köztársaság és a Svéd Királyság Európai Unióhoz történő csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló, 1994. július 26-i okmány (a továbbiakban: 1994. évi csatlakozási okmány)³ XV. melléklete IX. része 2. pontjának h) alpontjával⁴ összefüggésben értelmezett 151. cikke alapján Ausztria – a héára vonatkozó uniós jogi rendelkezésektől való eltérés útján – megadóztathatja többek között a közszolgálati rádió- és televízióintézmény működését.⁵ Ez az adózás nem érintheti az Unió saját forrásait, amelyek alapját az 1553/89/EGK, Euratom rendeletnek⁶ megfelelően kell újratölteni.

5. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv⁷ 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében:

„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[...]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás [...]

6. Ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

q) a közszolgálati rádió- és televíziótestületek tevékenységei, kivéve azok kereskedelmi jellegű tevékenységeit.”

³ HL 1994. C 241., 21. o.

⁴ Ez utóbbi rendelkezés a Hivatalos Lap következő számában található meg: HL 1994. C 241., 336. o.

⁵ Ez a rendelkezés a Tanács határozatával lezáruló átmeneti időszakra a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 28. cikkének (3) bekezdésében eredetileg előírt eltérés hatálya alá vonta az Osztrák Köztársaságot; e határozat meghozatalára azonban soha nem került sor.

⁶ A hozzáadottérték-adóból származó saját források beszedésének végleges egységes rendszeréről szóló, 1989. május 29-i EGK, Euratom tanácsi rendelet (HL 1989. L 155., 9. o.; magyar nyelvű különkiadás 1. fejezet, 1. kötet, 197. o.).

⁷ HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

7. A 2006/112 irányelv 378. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Ausztria továbbra is adóztathatja a X. melléklet A. részének 2. pontjában felsorolt ügyleteket.”

8. Ezen irányelv X. melléklete az A. részének 2. pontjában említi „a közszolgálati rádió- és televízióintézmények tevékenységei[t], kivéve azok kereskedelmi jellegű tevékenységei[t]”.

Az osztrák jog

9. A Bundesgesetz betreffend die Einhebung von Rundfunkgebühren (az üzembentartási díjak beszedéséről szóló szövetségi törvény)⁸ (a továbbiakban: RGG) 2. §-ának (1) bekezdése előírja, hogy bármely személy, aki épületen belül audiovizuális készüléket használ, „üzembentartási díj” fizetésére köteles. Az ilyen vevőkészülék birtoklása egyenértékűnek minősül annak használatával. Az RGG 4. §-ának (1) bekezdése szerint a GIS Gebühren Info Service GmbH (a továbbiakban: GIS társaság) jogosult e díj és a kapcsolódó adók beszedésére.

10. A Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk (az osztrák műsorszolgáltatásról szóló szövetségi törvény)⁹ (a továbbiakban: ORFG) 1. §-ának (1) bekezdésében a közszolgálati műsorszolgáltatót Österreichischer Rundfunk (a továbbiakban: ORF) néven közjogi alapítvány formájában hozza létre.

11. Az ORFG 31. §-a „műsorszolgáltatási díjat” állapít meg, amelynek összegét a fent említett alapítvány kuratóriuma határozza meg. Bármely audiovizuális készülék ORF-műsorok földfelszíni (analóg vagy digitális) sugárzásának vételi területén tartózkodó valamennyi birtokosa köteles fizetni a műsorszolgáltatási díjat. A műsorszolgáltatási díjat az üzembentartási díj beszedésével egyidejűleg és ugyanazon szabályok alapján szedik be.

12. Végül a Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (a forgalom megadóztatásáról szóló szövetségi törvény)¹⁰ 10. §-a rendelkezik különösen a műsorszolgáltatók üzembentartási díjfizetési kötelezettség alá tartozó szolgáltatásai kedvezményes adómértékkel történő megadóztatásáról.

A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13. BM, az alapeljárás felperese a rádió- és televízióműsorok műsorszolgáltatási díj fizetésére kötelezett nézője. 2013. október 1. és 2018. október 31. között többek között az általa fizetendő műsorszolgáltatási díj után 100,57 euró összegű héát fizetett. 2018. október 23-án felszólította a GIS társaságot, hogy fizesse vissza ezt az összeget, mivel azt az uniós joggal ellentétesen szedték be. BM véleménye szerint ugyanis – különösen a Český rozhlas ítélet fényében – a közszolgálati műsorszolgáltatóknak az osztrák műsorszolgáltatási díjhoz hasonló díjból finanszírozott működése nem tartozik a héa hatálya alá.

⁸ BGBl. I, 159/1999, módosított változat.

⁹ BGBl. 379/1984, módosított változat.

¹⁰ BGBl. 663/1994, módosított változat.

14. A GIS társaság megtagadta az említett adó visszatérítését, amit BM a Bundesverwaltungsgericht (szövetségi közigazgatási bíróság, Ausztria) előtt megtámadott. E bíróság azonban elutasította keresetét, mivel úgy ítélte meg, hogy az ezen ítéletről eredő értelmezés nem alkalmazható az osztrák műsorszolgáltatási díjra. E bíróság ítélete ellen BM *felülvizsgálati kérelmet* nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

15. E körülmények között a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következőképpen terjeszti a Bíróság elé:

- „1) [Az 1994. évi csatlakozási okmány] XV. melléklete IX. része 2. pontja h) alpontja első albekezdésének második franciabekezdésével összefüggésben értelmezett 151. cikkének (1) bekezdésében foglalt elsődleges jogi rendelkezésre figyelemmel a 2006/112 irányelv 378. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 2. cikke értelmében vett ellenértéknek kell-e tekinteni az osztrák ORF-műsorszolgáltatási díjhoz hasonló, a közszolgálati műsorszolgáltató által működésének finanszírozása céljából meghatározott díjat?
- 2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén annyiban is a 2006/112 irányelv értelmében vett ellenértéknek kell-e tekinteni az első kérdésben említett ORF-műsorszolgáltatási díjat, amennyiben azt olyan személyeknek kell megfizetniük, akik audiovizuális vevőkészülékkel rendelkeznek ugyan valamely olyan épületben, amelyben az ORF földfelszíni közvetítéssel rendelkezésre bocsátja műsorait, az ORF e műsorait azonban a szükséges vevőmodul hiányában nem tudják venni?”

16. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2022. április 11-én érkezett a Bírósághoz. Az alapeljárás felei, az ORF, az osztrák és holland kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. Ugyanazon felek, valamint a francia kormány a 2023. február 15-én tartott tárgyaláson is megjelent.

Értékelés

17. Az alapeljárás felperese az általa fizetett műsorszolgáltatási díjra kivetett hea visszatérítését kéri. A felperes a Český rozhlas ítélet fényében úgy véli, hogy ezt az adót az uniós joggal ellentétesen vetették ki. A jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekkel, amelyek együttes vizsgálatát javaslom, a kérdést előterjesztő bíróság tehát lényegében annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének az ezen irányelv 378. cikkének (1) bekezdésével, valamint a 1994. évi csatlakozási okmány 151. cikkének (1) bekezdésével és XV. melléklete IX. része 2. pontjának h) alpontjával összefüggésben értelmezett c) pontját, hogy az Osztrák Köztársaság jogosult heát kivetni az ORFG 31. §-a értelmében vett műsorszolgáltatási díj után.

18. E kérdés megválaszolásához először a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján a műsorszolgáltatási díj jellegét kell megvizsgálni, majd mérlegelni kell, hogy ezen irányelv 378. cikkének (1) bekezdése, valamint az 1994. évi csatlakozási okmány e rendelkezés alapján szolgáló 151. cikkének (1) bekezdése és XV. mellékletének vonatkozó pontja milyen hatást gyakorolhat az említett jogkérdésre.

A műsorszolgáltatási díj jellegéről

19. Mind a kérdést előterjesztő bíróság a végzésében, mind pedig a GIS, az ORF és az osztrák kormány észrevételeiben azzal érvelnek, hogy az osztrák műsorszolgáltatási díj alapvetően eltér a Český rozhlas ítélet alapjául szolgáló ügyben szóban forgó díjtól, és ezért az ORF szolgáltatásainak igénybevételéért járó ellenértéknek tekinthető, e szolgáltatásokat tehát a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében ellenérték fejében nyújtottnak kell tekinteni.

20. Az eltérések először is abból a tényből származnak, hogy a műsorszolgáltatási díjfizetési kötelezettség nem annyira a vevőkészülék pusztá birtoklásához, hanem az ORF által sugárzott műsorok vételének tényleges lehetőségéhez kapcsolódik. E lehetőség az ilyen műsorok (földi úton, műholdon vagy kábelen keresztül történő) vételére alkalmas és a műsorok vételi területén található vevőkészülék birtoklásából adódik.¹¹ Ilyen vevőkészülék beszerzése és az ORF műsorainak vételére való alkalmassá tétele a néző azon szándékának kifejezése lenne, hogy igénybe kívánja venni e műsorszolgáltató szolgáltatásait. Másodszor, a Český rozhlas ítélet alapjául szolgáló ügyben szóban forgó díjjal ellentétben a műsorszolgáltatási díj összegét nem a jogalkotó, hanem az ORF állapítja meg. Végül harmadszor, a műsorszolgáltatási díj 1966-os bevezetésekor az osztrák jogalkotónak jogi fikciót kellett létrehoznia az ORF és a műsorainak (potenciális) nézői közötti polgári jogi jogviszony formájában. A kérdést előterjesztő bíróság szerint az ezen időpont óta bekövetkezett jogszabályváltozás ellenére az osztrák bíróságok ítélkezési gyakorlata továbbra is elismeri e jogi fikció fennállását.

21. Véleményem szerint azonban az osztrák műsorszolgáltatási díj és a Český rozhlas ítélet alapjául szolgáló ügyben szóban forgó díj közötti fenti különbségek nem indokolják az előbbi eltérő megítélését a 2006/112 irányelv szempontjából.

22. A jelen ügyben ugyanis – a fentiekben említett ügyhöz hasonlóan – két, egymástól jogilag független szolgáltatásról van szó: egyrészt az ORF a jogalkotó által rábízott feladat ellátása során szabad vétel céljából rádió- és televízióműsorokat sugároz; másrészt e műsorok megfelelő vevőkészülékkel rendelkező potenciális nézői a jogszabálynál fogva kötelesek a műsorszolgáltatási díjat megfizetni. Ennek során egyértelmű, hogy e vevőkészülékek más műsorszolgáltatók műsorainak vételére, valamint a műsorszolgáltatók műsoraihoz való hozzáféréstől teljesen független célokra is szolgálhatnak, így megszerzésük és műsorok vételére való alkalmassá tételük semmiképpen sem tekinthető az ORF szolgáltatásainak igénybevételére irányuló szándék kifejeződésének.

23. A Český rozhlas ítélet alapjául szolgáló ügyhöz hasonlóan a jelen ügyben az ORF és a műsorszolgáltatási díj fizetésére kötelezett személyek között nincs olyan jogviszony, amelynek keretében a szolgáltatások kölcsönös nyújtása történne.¹² Önmagában az a körülmény, hogy a műsorszolgáltatási díj fizetésére vonatkozó kötelezettség nem a vevőkészülék birtoklásának formális feltételén, hanem a műsorok vételének tényleges lehetőségén alapul, alapvetően nem változtat ezen a helyzeten.

24. A jelen ügyben fennálló helyzet tehát eltér attól, amelyet a Bíróság a kérdést előterjesztő bíróság által végzésében felvetett Kennemer Golf ítélet¹³ alapjául szolgáló ügyben vizsgált. Ez utóbbi ügyben ugyanis a szolgáltatás igénybevevője önként kötött a szolgáltatóval szerződést, amely alapján átalánydíj ellenében jogosult volt a sportklub létesítményeinek meghatározott ideig

¹¹ A BM által a tárgyaláson közölt információk szerint Ausztriában a háztartások 95%-a esetében ez a helyzet áll fenn.

¹² Lásd: Český rozhlas ítélet, 20–28. pont.

¹³ 2002. március 21-i ítélet (C-174/00, EU:C:2002:200).

történő használatára. Így, noha a díj megfizetésére vonatkozó kötelezettség szempontjából irreleváns volt az a kérdés, hogy az szolgáltatás igénybevevője ténylegesen igénybe vette-e a létesítményeket, maga a létesítmények igénybevételének lehetősége szorosan e díj megfizetéséhez kapcsolódott, és a felek közötti jogviszony kizárólag a felek akaratából jött létre.

25. Ugyanez igaz az ORF által hivatkozott Air France-KLM és Hop!-Brit Air ítéletre¹⁴ is. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyek a vásárlók által végül fel nem használt repülőjegyekre vonatkoztak. Az a körülmény, hogy e vásárlók végül nem vették igénybe a szállítási szolgáltatást, nem változtat azon a tényen, hogy olyan szolgáltatásért fizettek, amelyet a szolgáltató teljesített (a repülőútra sor került). Ebben az ügyben tehát a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerinti, a felek által szabadon meghatározott jogviszonyon alapuló, ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásról van szó.

26. Ezt követően az a körülmény, hogy a műsorszolgáltatási díj összegét nem közvetlenül a jogalkotó, hanem az ORF állapítja meg, nem befolyásolja a jelen ügyben fennálló helyzet megítélését. Az ORF ugyanis ezen díj összegét a törvényben foglalt felhatalmazás alapján állapítja meg. E díj tehát megtartja a jogszabályokban megállapított közteher jellegét, a jogalkotó pedig csupán összegének megállapítását bízta egy olyan szervezetre, amelyet e díjból származó bevételekből finanszíroznak.

27. Egyetértek továbbá a Bizottság azon álláspontjával, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett „ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás” fogalma az uniós jog önálló fogalma, és ezért a műsorszolgáltatási díj e rendelkezés szerinti minősítése szempontjából irreleváns, hogy az osztrák jog elismeri egy olyan jogi fikció létezését, amely szerint az ORF és az e díj fizetésére kötelezett személyek között szerződéses jellegű jogviszony áll fenn. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis az egyes ügyletek héakötelezettsége vagy az alóli mentessége nem az ügylet nemzeti jog általi minősítésétől függ.¹⁵ A műsorszolgáltatási díj minősítését tehát kizárólag az uniós jog rendelkezései és a Bíróság ítélkezési gyakorlata – jelen ügyben elsősorban a Český rozhlas ítélet – alapján kell elvégezni.

28. A fentiekre tekintettel úgy vélem, hogy a műsorszolgáltatási díj – a Český rozhlas ítélet alapjául szolgáló ügyben szóban forgó díjhoz hasonlóan – nem minősül az ORF által nyújtott műsorszóró szolgáltatások ellenértékének. Meg kell továbbá vizsgálni, hogy e következtetésen nem változtat-e a 2006/112 irányelv 378. cikkének (1) bekezdése és az 1994. évi csatlakozási okmány XV. melléklete IX. része 2. pontjának h) alpontjával összefüggésben értelmezett 151. cikkének (1) bekezdése.

A 2006/112 irányelv 378. cikke (1) bekezdésének és az 1994. évi csatlakozási okmány 151. cikkének relevanciájáról

29. A 2006/112 irányelv 378. cikkének (1) bekezdése a másodlagos jogban az 1994. évi csatlakozási okmány XV. melléklete IX. részének h) pontjával összefüggésben értelmezett 151. cikkét hajtja végre, amely lehetővé teszi az Osztrák Köztársaság számára a közszolgálati műsorszolgáltatók – azaz gyakorlatilag az ORF – szolgáltatásainak héa alá vonását. Úgy tűnik azonban, hogy e

¹⁴ 2015. december 23-i ítélet (C-250/14 és C-289/14, EU:C:2015:841).

¹⁵ Lásd legutóbb: 2019. október 16-i Winterhoff és Eisenbeis ítélet (C-4/18 és C-5/18, EU:C:2019:860, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

rendelkezések szó szerinti megfogalmazása eltér attól a céltől, amelyet e rendelkezésekkel mind az uniós jogalkotó, mind a tagállamok az 1994. évi csatlakozási okmányról folytatott tárgyalások során el kívántak érni.

A 2006/112 irányelv 378. cikke (1) bekezdésének és az 1994. évi csatlakozási okmány XV. melléklete IX. része 2. pontja h) alpontjának szövege

30. Az 1994. évi csatlakozási okmány 151. cikkének (1) bekezdése keretszabály, amely szerint az említett okmány XV. mellékletében felsorolt jogi aktusok az új tagállamokra (beleértve az Osztrák Köztársaságot is) az ezen mellékletben meghatározott feltételek szerint alkalmazandók. A bennünket foglalkoztató rendelkezések tényleges normatív tartalma tehát ebben a mellékletben található.

31. Az 1994. évi csatlakozási okmány XV. melléklete IX. része 2. pontjának h) alpontja szerint a 77/388 irányelv 28. cikke (3) bekezdése a) pontjának „alkalmazása céljából” az Osztrák Köztársaság megadóztathatja az ezen irányelv E. mellékletének 7. pontjában felsorolt ügyleteket. A 77/388 irányelv 28. cikkét az ezen irányelv Átmeneti rendelkezések című XVI. címe tartalmazta. E cikk (3) bekezdésének a) pontja szerint a tagállamok az ezen irányelv 13. és 15. cikkében megállapított mentességtől eltérve továbbra is megadóztathatták az ezen irányelv E. mellékletében felsorolt ügyleteket. Az említett melléklet 7. pontja a közszolgálati műsorszolgáltatóknak a 77/388 irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének q) pontja alapján főszabály szerint mentesített tevékenységeit sorolta fel. Más szóval, az 1994. évi csatlakozási okmány XV. melléklete IX. része 2. pontjának h) alpontja az Osztrák Köztársaságra is kiterjesztette a 77/388 irányelv E. mellékletének 7. pontjával összefüggésben értelmezett 28. cikke (3) bekezdésének a) pontjában foglalt eltérést, amely szerint azok a tagállamok, amelyekben a közszolgálati műsorszolgáltatók tevékenysége eddig héaköteles volt, továbbra is megadóztathatták e tevékenységet annak ellenére, hogy e tevékenység az említett irányelv általános rendelkezései alapján mentesült a hea alól.

32. A 77/388 irányelv 28. cikkének (3) és (4) bekezdése szerint a (3) bekezdésben foglalt eltéréseket egy átmeneti időszakban kellett alkalmazni. Ez az időszak akkor ért véget, amikor ezeket az eltéréseket a Tanács határozatával megszünteti. A valóságban azonban az átmeneti időszak mindeddig nem ért véget, és a még hatályban lévő eltérések „[a] végleges szabályozás bevezetéséig érvényben lévő különös rendelkezések[ként]” kerültek át a 2006/112 irányelvbe.¹⁶ Az 1994. évi csatlakozási okmány XV. melléklete IX. része 2. pontjának h) alpontjával összefüggésben értelmezett 151. cikkének (1) bekezdése alapján az Osztrák Köztársaságra vonatkozó eltérés a 2006/112 irányelv X. melléklete A. részének a 77/388 irányelv E. mellékletének 7. pontjához hasonlóan megfogalmazott 2. pontjával összefüggésben értelmezett 378. cikkének (1) bekezdésében szerepel.

33. Sem a 2006/112 irányelv 378. cikkének (1) bekezdése, sem ezen irányelv X. mellékletének A. része nem állítja kifejezetten, hogy az e rendelkezések alapján megállapított eltérések az ezen irányelv 132. cikkében foglalt mentességekre vonatkoznak. Véleményem szerint azonban ez magától értetődő. Erre utal először is a 2006/112 irányelv 378. cikke (1) bekezdésének jogalkotási háttere és elődjének, azaz a 77/388 irányelv 28. cikke (3) bekezdésének a) pontjának

¹⁶ Lásd a 2006/112 irányelv XIII. címe 1. fejezetének címét.

megfogalmazása.¹⁷ Másodszor, a 2006/112 irányelv X. melléklete A. része 2. pontjának szövege szó szerint megegyezik az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontjában foglalt mentesség szövegével.

34. A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy a 2006/112 irányelv X. melléklete A. részének 2. pontjával összefüggésben értelmezett 378. cikkének (1) bekezdése eltérést állapít meg az Osztrák Köztársaság számára az irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontjában foglalt mentességtől. Az utóbbi cikkben előírt mentességek azonban logikusan csak olyan ügyletekre vonatkozhatnak, amelyek esetlegesen megadóztathatók, ellenkező esetben ugyanis nem lenne szükség a mentességükre. A Bíróság ezt a Český rozhlas ítéletben kifejezetten megerősítette.¹⁸

35. Ezért nem osztom a GIS, az osztrák, a dán és a francia kormány, valamint a Bizottság azon álláspontját, amely szerint a 2006/112 irányelv X. melléklete A. részének 2. pontjával összefüggésben értelmezett 378. cikkének (1) bekezdése lehetővé teszi az ezen irányelv – különösen annak 2. cikke (1) bekezdésének c) pontjából következő – hatályán kívüli adóztatást.¹⁹ Az irányelv hatálya alá tartozó rendelkezéstől (jelen esetben a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének q) pontja) való eltérés logikusan nem eshet kívül e hatályon.

36. A 2006/112 irányelv 378. cikke (1) bekezdésének fentiekben említett hatályától függetlenül annak szó szerint értelmezett tartalma nem képezheti alapját annak, hogy az Osztrák Köztársaság a műsorszolgáltatási díjra héát vessen ki.

37. E rendelkezés ugyanis lehetővé teszi az Osztrák Köztársaság számára, hogy a közszolgálati műsorszolgáltatók tevékenységét a héa hatálya alá vonja. Amint azt azonban a Bíróság a Český rozhlas ítéletében megállapította, amely a jelen indítvány 20–29. pontjában foglalt megfontolások szerint a jelen ügyre is alkalmazandó, az ilyen műsorszolgáltatók tevékenysége, amennyiben azt az osztrák műsordíjhoz hasonló díjból származó bevételekből finanszírozzák, nem minősül ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak, és mint ilyen, nem tartozhat a héa hatálya alá.

38. A héa valójában fogyasztási adó, amelynek adóalapja a 2006/112/EK irányelv 73. cikkével összhangban a termékek vagy szolgáltatások ára, azaz az adóalany által a termékekért vagy szolgáltatásokért kapott összeg. Az ingyenes szolgáltatás esetében tehát nincs olyan adóalap, amely után héát lehetne felszámítani, és következésképpen ezen adó nem alkalmazható.

39. A fentiekre tekintettel úgy vélem, hogy sem a 2006/112 irányelv 378. cikke (1) bekezdésének és X. melléklete A. része 2. pontjának szó szerinti megfogalmazása, sem pedig az 1994. évi csatlakozási okmány XV. melléklete IX. része 2. pontjának h) alpontjával összefüggésben értelmezett 151. cikke nem változtat a jelen indítvány 20–29. pontjában foglalt következtetéseken.

A 2006/112 irányelv 378. cikkének (1) bekezdésében foglalt szabályozás célja

40. A 2006/112 irányelv rendelkezéseinek szó szerinti értelmezése tehát arra a következtetésre vezetne, hogy a közszolgálati műsorszolgáltató műsorszolgáltatási díjból származó bevételekből finanszírozott tevékenységének adóköteles tevékenységként való kezelése összeegyeztethetetlen e rendelkezésekkel. Úgy tűnik azonban, hogy – amint arra mind a kérdést előterjesztő bíróság a

¹⁷ E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv a 77/388 irányelvet dolgozta át, és ezért elvben nem változtatja meg annak normatív tartalmát (lásd a 2006/112 irányelv (3) preambulumbekzdését).

¹⁸ 32. pont.

¹⁹ Lásd hasonlóképpen: Český rozhlas ítélet, 32. pontjának vége.

végzésében, mind pedig különösen a dán kormány észrevételeiben rámutat – nem ez volt a tagállamok szándéka az 1994. évi csatlakozási okmány XV. melléklete IX. része 2. pontjának h) alpontjával kapcsolatos tárgyalások során, sem pedig az uniós jogalkotó szándéka a 2006/112 irányelv X. melléklete A. részének 2. pontjával összefüggésben értelmezett 378. cikkének (1) bekezdése, illetve azt megelőzően a 77/388 irányelv 28. cikkének (3) bekezdése és E. mellékletének 7. pontja tekintetében.

41. A dán kormány kifejti, hogy e rendelkezések megfogalmazása a tagállamok közötti kompromisszumot fejezi ki, amelyek a 77/388 irányelv előkészítő munkálatai során nem tudtak megállapodni az osztrák műsorszolgáltatási díjhoz hasonló díjból származó bevételekből finanszírozott közszolgálati műsorszolgáltatások adóztatásáról. E kompromisszum lényege az volt, hogy ezek a szolgáltatások főszabály szerint adómentesek lettek, az érintett tagállamok pedig lehetőséget kaptak arra, hogy eltérjenek ettől a mentességtől. Ezt követően ezt az eltérést az 1994. évi csatlakozási okmány XV. melléklete IX. része (2) bekezdésének h) pontja alapján, amelyet jelenleg a 2006/112 irányelv X. melléklete A. részének 2. pontjával összefüggésben értelmezett 378. cikkének (1) bekezdése hajtja végre a másodlagos jogban, kiterjesztették egyes új tagállamokra, köztük az Osztrák Köztársaságra.

42. E megoldás indokolt lehetett a 77/388 irányelv elfogadásának időpontjában, 1977-ben. Ezen időpontban ugyanis a legtöbb tagállamban a közszolgálati műsorszolgáltatók, különösen a televíziós műsorszolgáltatók monopóliummal vagy kvázi monopóliummal rendelkeztek, és a háztartásokban az audiovizuális vevőkészülékek gyakorlatilag egyetlen felhasználási módja a földi úton sugárzott műsorok vétele volt. Ezért főszabály szerint úgy lehetett tekinteni, hogy az ilyen vevőkészülék megvásárlása a közszolgálati műsorszolgáltatók szolgáltatásainak igénybevételét jelentette, így a birtoklásáért fizetendő kötelező díj e szolgáltatások *sui generis* ellenértékének minősül. Figyelembe kell venni azt is, hogy ez a megoldás ideiglenes intézkedésként került bevezetésre, eredetileg ötéves időtartamra.

43. Ez a megoldás már az 1994. évi csatlakozási okmánnyal kapcsolatos tárgyalások időpontjában, az európai műsorszolgáltatási piacnak a 89/552/EGK irányelv²⁰ rendelkezései által támogatott liberalizációját követően, valamint a kábel- és műholdas televíziózás fejlődésével összefüggésben sokkal kevésbé volt indokolt. Ugyanakkor teljesen indokolatlan ez a megoldás a jelenlegi helyzetben, amikor egyrészt az audiovizuális vevőkészülék birtoklása – még ha azt alkalmassá is tették műsorok vételére – semmiképpen sem jelenti a közszolgálati műsorszolgáltatók (vagy általában a televíziós vagy rádiós műsorszolgáltatók) szolgáltatásainak igénybevételét, másrészt pedig ezen műsorok vétele ilyen vevőkészülék nélkül is lehetséges, akár a műsorszolgáltató tagállam határain túl, különösen interneten keresztül. A vevőkészülék birtoklása címén fizetendő díj tehát egyfajta közterhet jelent, amely, noha a közszolgálati műsorszolgáltatók tevékenységének finanszírozására szolgál, teljes mértékben elkülönül szolgáltatásaik tényleges igénybevételétől. Ezen alapul a Bíróság által a Český rozhlas ítéletben elfogadott megoldás.

44. Ennek során meg kell jegyezni, hogy a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontja Bíróság által ezen ítéletben elfogadott értelmezésének előzményei hosszú időre nyúlnak vissza, és ezen értelmezés nem lehet meglepő. A Bíróság a még a 67/228/EGK irányelv²¹ alapján, azonban nem sokkal a 77/388 irányelv hatálybalépését követően meghozott Coöperatieve

²⁰ A tagállamok törvényi, rendeleti vagy közigazgatási intézkedésekben megállapított, televíziós műsorszolgáltató tevékenységre vonatkozó egyes rendelkezéseinek összehangolásáról szóló, 1989. október 3-i tanácsi irányelv (HL 1989. L 298., 23. o.; magyar nyelvű különkiadás 6. fejezet, 1. kötet, 224. o.).

²¹ A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL 1967. L 71., 1303. o.).

Aardappelenbewaarpplaats ítéletben²² és a Hong-Kong Trade Development Council ítéletben²³ már kimondta, hogy a szolgáltatásnyújtás megadóztatható, ha ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásról van szó, azaz közvetlen összefüggés áll fenn a nyújtott szolgáltatás és az érte ténylegesen kapott ellenérték között. Ellenkező esetben nincs alapja az adónak, és a felek közötti kapcsolat nem rendelkezik az adóharmonizáció hatálya alá tartozó szerződés jellegével. Ezt a joggyakorlatot ezt követően szisztematikusan egységesítették és továbbfejlesztették,²⁴ és a Český rozhlas ítéletben foglalt döntés ennek a logikus következménye.

45. Mindazonáltal úgy vélem, hogy azt a célt, amelyet a 2006/112 irányelv 378. cikkének (1) bekezdése szolgálni hivatott, nevezetesen az 1994. évi csatlakozási okmány XV. melléklete IX. része 2. pontjának h) alpontjában foglalt rendelkezés végrehajtását, a 2006/112 irányelv 378. cikke (1) bekezdésének értelmezésénél figyelembe kell venni. Ellenkező esetben a szóban forgó irányelv 378. cikkének (1) bekezdése tárgytalanná válna, mivel nem létezne olyan, a közszolgálati műsorszolgáltató által Ausztriában nyújtott szolgáltatás, amelyet e cikk alapján meg lehetne adóztatni. E rendelkezés ugyanis standstill klauzulának minősül, és az egyetlen olyan tevékenység típus, amelyre e klauzula alkalmazható, az ORF műsorszolgáltatási díjból származó bevételekből finanszírozott tevékenysége, amely az ország uniós csatlakozását megelőzően adókötelesnek minősült. Belső ellentmondás állna fenn ugyanis a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja és 378. cikkének (1) bekezdése között. Az ilyen ellentmondás fennállása álláspontom szerint érvényteleníti az ezen irányelv rendelkezéseinek szó szerint értelmezéséből eredő következtetéseket, és ebben az esetben megalapozza rendszertani és teleologikus értelmezésüket.

46. A tagállamok azzal, hogy megállapodtak a 1994. évi csatlakozási okmány XV. melléklete IX. része 2. pontjának h) alpontjában foglalt eltérésről, lehetővé kívánták tenni, hogy az Osztrák Köztársaság fenntartsa azon nemzeti jogszabályainak hatályát, amelyek szerint a közszolgálati műsorszolgáltatóknak a műsorszolgáltatási díjból származó bevételekből finanszírozott tevékenységét héakötelesnek tekintik oly módon, hogy e díj összegét megfelelő adóval terhelték, és a közszolgálati műsorszolgáltató jogosulttá vált az általa e tevékenységhez felhasznált áruk és szolgáltatások után fizetett hea levonására.

47. Amint az mind az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből, mind az ORF észrevételeiből kitűnik, az Osztrák Köztársaság számára éppen e levonási jog megőrzése volt a fő oka annak, hogy a csatlakozás után is fenntartsa e közszolgálati műsorszolgáltató tevékenységére vonatkozóan az addig hatályos adóztatási rendszert, és ez volt az 1994. évi csatlakozási okmány XV. melléklete IX. része 2. pontjának h) alpontjában foglalt megállapodás valódi célja.

48. A fentiekre tekintettel a 2006/112 irányelv 378. cikkének (1) bekezdését véleményem szerint úgy kell értelmezni, hogy az lehetővé teszi az Osztrák Köztársaság számára, hogy a közszolgálati műsorszolgáltató tevékenységét adóköteles tevékenységként kezelje, így az jogosult az értékesítési lánc korábbi szakaszában megfizetett hea levonására, az ebből eredő adóbevétel-kiesést pedig a műsorszolgáltatási díjhoz hozzáadott kiegészítő díjjal ellensúlyozzák, amelynek bevételei azonban nem az ORF, hanem az állami költségvetésbe folynak be.

49. Ez a kiegészítő díj nem minősül a 2006/112 irányelv értelmében vett héának, mivel nem ellenérték fejében teljesített szolgáltatás ellentételezésén alapul. Inkább közvetlen közteherről van szó, amely teljes mértékben kívül esik a közös héarendszer hatályán. Ezért nem tekinthető úgy,

²² 1981. február 5-i ítélet (154/80, EU:C:1981:38, 12–14. pont).

²³ 1982. április 1-jei ítélet (89/81, EU:C:1982:121, 10. pont).

²⁴ Lásd: Český rozhlas ítélet, 20–22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

hogy azt a 2006/112 irányelvvel,²⁵ illetve tágabb értelemben az uniós joggal ellentétesen vetették ki. Kétségtelen, hogy helytelennek tekinthető, hogy e kiegészítő díjat „héának” nevezik, és ekként mutatják be a fizetésre kötelezettek számára. Mivel azonban ez nem veszélyezteti a közös héarendszer tényleges érvényesülését, nem tűnik számomra olyan problémának, amely indokolná e kiegészítő díj jogellenességének, valamint uniós joggal való összeegyeztethetlenségének kimondását.

50. Ez az értelmezés nem okoz indokolatlan hátrányt a műsorszolgáltatási díj fizetésére kötelezettek személyeknek, mivel törvényi felhatalmazás alapján az ORF e díj összegét teljes egészében, e kiegészítő díjjal együtt határozza meg. Ez utóbbi tehát nem jelent többletterhet a kötelezettek számára, csupán az e jogcímen beszedett összeg rendeltetése tér el.

51. Ezen értelmezésre tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésben felvetett műsorszolgáltatási díjfizetési kötelezettség személyi hatályának kérdése szintén irreleváns, mivel e díj nem tartozik az uniós jog hatálya alá.

52. Meg kell továbbá jegyezni, hogy a csatlakozási okmány XV. melléklete IX. része 2. pontja h) alpontjának második albekezdése szerint az annak alapján fenntartott adóztatás nem érintheti az Unió saját forrásait. Ugyanakkor – amint azt az ORF az észrevételeiben jelzi – a műsorszolgáltatási díj kedvezményes (10%-os) adómérték szerint adózik, amiért cserébe teljes mértékben az ORF jogosult az értékesítés előző szakaszában megfizetett héa levonására. Ezzel szemben az ORF által a tevékenységéhez vásárolt áruk és szolgáltatások nagyrészt általános héamérték (20%) szerint adóznak, ami jelentősen nagyobb összegű adó megfizetését és ezen adónak az állami költségvetésből történő visszatérítésére való jogosultságot, ezért pedig egyúttal az Unió saját forrásainak kimerítését jelenti. Ez felveti tehát azt a kérdést, hogy ez a helyzet összeegyeztethető-e a csatlakozási okmány hivatkozott XV. melléklete IX. része 2. pontjának h) alpontjában foglalt rendelkezéssel. Ez azonban az uniós saját források tekintetében az Osztrák Köztársaság kötelezettségei megfelelő végrehajtásának kérdése körébe tartozik, ami nem érinti magának a műsorszolgáltatási díjhoz hozzáadott kiegészítő díjnak az uniós joggal való összeegyeztethetőségét.

Véggöveztetések

53. A fentiek összességére figyelemmel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének az ezen irányelv 378. cikkének (1) bekezdésével, valamint a Norvég Királyság, az Osztrák Köztársaság, a Finn Köztársaság és a Svéd Királyság Európai Unióhoz történő csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló, 1994. július 26-i okmány 151. cikkének (1) bekezdésével és XV. melléklete IX. része 2. pontjának h) alpontjával összefüggésben értelmezett c) pontját

²⁵ A 2006/112 irányelv 401. cikkére sem kell itt hivatkozni, mivel e rendelkezés a 2006/112 irányelv hatálya alá tartozó ügyletek adóztatására vonatkozik, még akkor is, ha adómentes ügyletekről van is szó.

a következőképpen kell értelmezni:

azokkal nem ellentétes az, hogy az Osztrák Köztársaság a Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk (az osztrák műsorszolgáltatásról szóló szövetségi törvény) 31. §-a értelmében vett műsorszolgáltatási díjat kiegészítő díjat vet ki annak érdekében, hogy kompenzálja a közszolgálati műsorszolgáltatónak e műsorszolgáltatási díjból származó bevételekből finanszírozott tevékenységéhez beszerzett áruk és szolgáltatások után fizetett adó levonásának jogából eredő hozzáadottértékadóbevétel-kiesést.