Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 25 maj 2023 [1]

Mål C-249/22

BM
mot
Gebühren Info Service GmbH (GIS),
ytterligare deltagare i rättegången:
Bundesministerium für Finanzen,
Österreichischer Rundfunk,

(begäran om förhandsavgörande från Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 c – Tillhandahållande av tjänster mot ersättning – Begrepp – Verksamhet som bedrivs av offentliga radio- och televisionsorgan vilken finansieras genom en obligatorisk avgift för personer som äger eller innehar en radio- och tv-mottagare samt befinner sig inom det markbundna sändningsområdet – Artikel 378.1 och punkt 2 i del A i bilaga X – Akt om villkoren för Österrikes anslutning – Artikel 151.1 och punkt 2 h i del IX i bilaga XV – Undantag – Tillämpningsområde”

Inledning

1. I domen av den 22 juni 2016 i målet Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470) (nedan kallad domen i målet Český rozhlas), slog EU-domstolen fast att radioverksamhet i allmänhetens tjänst som finansieras via en obligatorisk lagstadgad avgift för personer som äger eller innehar en radiomottagare, inte utgör ett tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag och omfattas således inte av det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

2. Till följd av denna dom har beskattningsbara personer i vissa medlemsstater, där sådana avgifter är momspliktiga, krävt återbetalning av denna skatt eftersom den har tagits ut i strid med unionsrätten. I Österrike har detta lett till att en grupptalan har väckts, och som förfarandet i förevarande mål utgör en del av. Ett liknande förfarande pågår också i Danmark. [2]

[1] Originalspråk: polska.

[2] Inom ramen för detta förfarande har en begäran om förhandsavgörande liknande den i förevarande mål hänskjutits till EU-domstolen (mål C-573/22, Foreningen C m.fl.).

3. I detta sammanhang har de berörda parterna, i likhet med Europeiska kommissionen, påpekat att det i de unionsrättsliga bestämmelserna om mervärdesskatt föreskrivs ett undantag för vissa medlemsstater som gör det möjligt för dem att beskatta den verksamhet som bedrivs av offentliga radio- och televisionsorgan. Således uppkommer frågan huruvida detta undantag förändrar de slutsatser som gjorts domen i Český rozhlas.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

4. Enligt artikel 151 i akt om villkoren för Konungariket Norges, Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen av den 26 juli 1994[3] (nedan kallad 1994 års anslutningsakt) jämförd med punkt 2 h i del IX i bilaga XV till denna akt,[4] får Österrike, med avvikelse från de unionsrättsliga bestämmelserna om mervärdesskatt, bland annat beskatta verksamhet som bedrivs av offentliga radio- och televisionsorgan.[5] Denna beskattning får inte påverka unionens egna medel, vars underlag bör fastställas i enlighet med förordning (EEG, Euratom) nr 1553/89[6].

5. Artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt[7] har följande lydelse:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

…

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

6. Artikel 132.1 q i direktivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

q) Icke-kommersiell verksamhet som utförs av offentliga radio- och televisionsorgan.”

7. I artikel 378.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Österrike får fortsätta att beskatta de transaktioner som anges i del A, punkt 2 i bilaga X.”

3 EGT C 241, 1994, s. 21.

4 Sistnämnda bestämmelse återfinns i EGT C 241, 1994, s. 336.

5 Denna bestämmelse innebar att Österrike omfattades av det undantag som ursprungligen föreskrevs – under en övergångsperiod – i artikel 28.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) och som skulle ha upphävts genom ett beslut av rådet. Något sådant beslut fattades emellertid inte.

6 Rådets förordning (EEG, Euratom) nr 1553/89 av den 29 maj 1989 om den slutliga enhetliga ordningen för uppbörd av egna medel som härrör från mervärdesskatt (EGT L 155, 1989, s. 9; svensk specialutgåva, område 1, volym 2, s. 107).

7 EUT L 347, 2006, s. 1.

8. Del A, punkt 2 i bilaga X till direktivet berör ”[v]erksamheter som bedrivs av icke kommersiella offentliga radio- och televisionsorgan”.

Österrikisk rätt

9. Enligt 2 § 1 i Bundesgesetz betreffend die Einhebung von Rundfunkgebühren (den federala lagen om uttag av radio- och tv-avgifter, nedan kallad RGG)[8] ska den person som använder en radio- eller tv-mottagare inomhus betala en ”radio- och tv-avgift”. Innehav av en sådan mottagare likställs med dess användning. Denna avgift tas ut i enlighet med 4 § 1 RGG av företaget GIS Gebühren Info Service GmbH (nedan kallat GIS), vilket även gäller för samtliga skatter som är hänförliga till avgiften.

10. Det offentliga radio- och televisionsorganet Österreichischer Rundfunk (nedan kallat ORF) har upprättats enligt 1 § 1 i Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk[9] (den österrikiska federala radio- och tv-lagen, nedan kallad ORF-lagen) som en offentligrättslig stiftelse.

11. I 31 § ORF-lagen fastställs en ”programavgift” vars storlek bestäms av styrelsen för den ovannämnda stiftelsen. Denna programavgift ska betalas av personer som äger eller innehar en radio- eller tv-mottagare belägen inom det markbundna sändningsområdet för ORF:s program (sändning via analog eller digital teknik). Programavgiften tas ut samtidigt och på samma sätt som radio- och tv-avgiften.

12. I 10 § Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze[10] (den federala lagen om mervärdesskatt) fastställs en reducerad skattesats bland annat för de tjänster som tillhandahålls av organ som omfattas av skyldigheten att betala radio- och tv-avgift.

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

13. Sökanden i målet vid den nationella domstolen, BM, har mottagit radio- och tv-program som omfattas av en programavgift. Från den 1 oktober 2013 till den 31 oktober 2018 betalade hon bland annat ett belopp på 100,57 EUR i mervärdesskatt på de programavgifter som hon var skyldig att betala. Den 23 oktober 2018 begärde hon att GIS skulle återbetala detta belopp, eftersom mervärdesskatten hade uppburits i strid med unionsrätten. Med hänsyn till bland annat domen i målet Český rozhlas är nämligen den verksamhet som bedrivs av offentliga radio- och televisionsorgan – och som finansieras av en sådan avgift som den österrikiska programavgiften – inte mervärdesskattepliktig.

14. GIS vägrade att återbetala skatten, vilket BM överklagade vid Bundesverwaltungsgericht (Federala förvaltningsdomstolen, Österrike). Domstolen ogillade dock talan och ansåg att den tolkning som följer av EU-domstolens dom i ovanstående mål inte är tillämplig på den österrikiska programavgiften. BM överklagade denna dom genom revison vid den hänskjutande domstolen.

[8] BGBl. I nr 159/1999, i dess ändrade lydelse.

[9] BGBl. nr 379/1984, i dess ändrade lydelse.

[10] BGBl. nr 663/1994, i dess ändrade lydelse.

15. Mot denna bakgrund beslutade Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska en sådan avgift som den österrikiska programavgiften till ORF, vilken fastställs av det offentliga radio- och televisionsorganet i syfte att finansiera sin verksamhet – med beaktande av unionens primärrätt, nämligen artikel 151.1 jämförd med punkt 2 h första stycket andra strecksatsen i del IX i bilaga XV [i 1994 års anslutningsakt] – klassificeras som ersättning i den mening som avses i artikel 2 jämförd med artikel 378.1 [i direktiv 2006/112]?

2) Om den första frågan besvaras jakande, ska den nämnda österrikiska programavgiften till ORF också klassificeras som ersättning i den mening som avses i direktiv [2006/112], och ska den betalas av personer som faktiskt använder en radio- eller tv-mottagare i en byggnad inom räckvidd för ORF:s markbundna sändningar – oberoende av att personerna inte kan ta emot dessa sändningar på grund av att de saknar en nödvändig mottagningsutrustning?”

16. Begäran om förhandsavgörande inkom till EU-domstolen den 11 april 2022. Skriftliga yttranden har inkommit från parterna i målet vid den nationella domstolen, ORF, den österrikiska och den danska regeringen samt kommissionen. Parterna samt den franska regeringen deltog vid förhandlingen den 15 februari 2023.

Bedömning

17. Sökanden i målet vid den nationella domstolen yrkar återbetalning av den mervärdesskatt som lagts till i den programavgift som hon har betalat. Mot bakgrund av domen i målet Český rozhlas anser kommissionen att denna skatt har tagits ut i strid med unionsrätten. Genom de frågor som ställts i förevarande mål (vilka jag föreslår ska prövas tillsammans) vill den hänskjutande domstolen således i huvudsak få klarhet i om artikel 2.1 c i direktiv 2006/112, jämförd med artikel 378.1 i samma direktiv och artikel 151.1 i 1994 års anslutningsakt samt punkt 2 h i del IX i bilaga XV till anslutningsakten, ska tolkas så, att Österrike har rätt att ta ut mervärdesskatt på programavgiften i den mening som avses i 31 § ORF-lagen.

18. För att besvara denna fråga är det först nödvändigt att bedöma programavgiftens karaktär mot bakgrund av artikel 2.1 c i direktiv 2006/112, och därefter undersöka vilken eventuell inverkan den har på nämnda rättsfråga om artikel 378.1 i direktivet – och dess bakomliggande bestämmelser, nämligen artikel 151.1 i 1994 års anslutningsakt och den relevanta punkten i bilaga XV till den akten.

Programavgiftens karaktär

19. Såväl den hänskjutande domstolen som GIS, ORF och den österrikiska regeringen har gjort gällande att den österrikiska programavgiften skiljer sig väsentligt från den avgift som var aktuell i domen i målet Český rozhlas, och att avgiften därför kan anses utgöra ersättning för nyttjandet av ORF:s tjänster, varför dessa tjänster ska anses tillhandahållas mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2006/112.

20. Dessa skillnader beror för det första på att skyldigheten att betala programavgiften inte är knuten till själva ägandet av en mottagare, utan till den faktiska möjligheten att ta emot de program som sänds av ORF. Denna möjlighet uppkommer genom innehav av en mottagare som kan ta emot dessa sändningar (via marknätet, satellit eller kabel) och som befinner sig inom

ORF:s sändningsräckvidd.[11] Att förvärva en sådan mottagare och anpassa den för att ta emot ORF:s sändningar skulle vara ett uttryck för användarens vilja att använda sig av ORF:s tjänster. För det andra, till skillnad från den avgift som var aktuell i målet Český rozhlas, så fastställs inte programavgiftens storlek i förevarande mål av lagstiftaren, utan av ORF. För det tredje har den österrikiska lagstiftaren, vid införlivandet av programavgiften år 1966, skapat en rättslig fiktion i form av ett civilrättsligt förhållande mellan å ena sidan ORF och å andra sidan de (potentiella) användarna av detta organs program. Enligt den hänskjutande domstolen så erkänner de österrikiska domstolarnas rättspraxis fortfarande att denna rättsliga fiktion förekommer, trots den lagändring som skett sedan dess.

21. Jag anser emellertid att dessa skillnader mellan den österrikiska programavgiften och den som var aktuell i det mål som avgjordes genom domen i målet Český rozhlas inte motiverar en annan bedömning av den förstnämnda avgiften mot bakgrund av direktiv 2006/112.

22. I det aktuella fallet rör det sig om två tjänster som är rättsligt oberoende av varandra: å ena sidan ORF, som (i enlighet med den uppgift som lagstiftaren har anförtrott detta organ) sänder radio- och tv-program för fri mottagning, och å andra sidan de potentiella användarna av dessa program (som förfogar över en nödvändig mottagningsutrustning), och som enligt lag är skyldiga att betala en programavgift för detta. Det är uppenbart att dessa radio- och tv-mottagare även kan användas för att ta emot sändningar från andra radio- och televisionsorgan, likaså för ändamål som inte har något som helst samband med att ta del av radio- och televisionsorganens sändningar – vilket innebär att ett förvärv och anpassning av dessa mottagare i syfte att kunna ta emot sändningar inte på något sätt kan anses uttrycka en vilja att använda sig av ORF:s tjänster.

23. I analogi med domen i målet Český rozhlas finns det i detta fall inget som tyder på att det finns något rättsligt förhållande (mellan ORF och de personer som är skyldiga att betala programavgiften) som skulle innebära ett ömsesidigt utbyte av prestationer.[12] Det faktum att skyldigheten att betala programavgiften inte grundar sig på ovannämnda formella villkor om ägande eller innehav av en radio- och tv-mottagare, utan på den faktiska möjligheten att ta emot respektive sändningar, saknar betydelse.

24. Situationen i förevarande fall skiljer sig således från den situation som EU-domstolen har prövat i det mål som avgjordes med domen Kennemer Golf[13], vilket även uppmärksammas av den hänskjutande domstolen. I det sistnämnda målet hade användaren av tjänsten nämligen på eget initiativ ingått ett avtal med en tillhandahållare av tjänster enligt vilket användaren hade rätt att under en viss period använda en idrottsklubbs anläggningar mot betalning av en schablonersättning. Även om frågan om huruvida användaren faktiskt använde anläggningarna var irrelevant för skyldigheten att betala ersättningen, så var däremot själva möjligheten att använda anläggningarna strikt villkorad av att ersättningen faktiskt betalades, och parterna ingick ett rättsligt förhållande med varandra enbart på grundval av deras vilja.

25. Detsamma gäller för domarna i målen Air France-KLM och Hop!-Brit Air[14] till vilka ORF hänvisar till. Målen rörde sig om flygbiljetter som till slut inte utnyttjades av köparna. Det faktum att dessa köpare i slutändan inte utnyttjade transporttjänsten ändrade inte det faktum att det förekommit en betalning för en tjänst som, från tjänsteleverantörens sida, utfördes (det vill säga

[11] Enligt de uppgifter som BM lämnat vid förhandlingen så befinner sig 95 procent av hushållen i Österrike i en sådan situation.

[12] Se domen Český rozhlas, punkterna 20–28.

[13] Dom av den 21 mars 2002, C-174/00, EU:C:2002:200.

[14] Dom av den 23 december 2015, C-250/14 och C-289/14, EU:C:2015:841.

att flygningen ägde rum). Det rörde sig således om ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2006/112, som grundar sig på ett rättsförhållande som parterna fritt har utformat.

26. Det faktum att det är ORF, och inte lagstiftaren, som direkt fastställer programavgiften saknar relevans för bedömningen av situationen i förevarande fall. ORF fastställer nämligen avgiftens storlek på grundval av en lagstadgad behörighet. Denna avgift behåller således karaktären av en offentlig avgift som fastställs i lag, eftersom lagstiftaren endast har överlåtit fastställandet av avgiftens storlek till det organ som finansieras av intäkterna från denna avgift.

27. Jag instämmer också i kommissionens uppfattning att begreppet ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning” i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 är ett självständigt unionsrättsligt begrepp och att det därför saknar betydelse för kvalificeringen av programavgiften enligt denna bestämmelse att österrikisk lag erkänner att det finns en juridisk fiktion som innebär att det finns ett rättsligt förhållande av avtalskaraktär mellan ORF och de personer som är skyldiga att betala avgiften. Enligt EU-domstolens fasta praxis är nämligen frågan huruvida en viss transaktion är mervärdesskattepliktig eller undantagen från skatteplikt inte beroende av hur denna transaktion kvalificeras i nationell rätt.[15] Kvalificeringen av programavgiften måste därför grundas enbart på bestämmelserna i unionsrätten och EU-domstolen rättspraxis, i detta fall främst domen i målet Český rozhlas.

28. Mot bakgrund av ovanstående överväganden anser jag att programavgiften, i likhet med den avgift som är aktuell i det mål som avgjordes med domen Český rozhlas, inte utgör ersättning för de sändningstjänster som ORF tillhandahåller. Det återstår att undersöka om denna slutsats ändras med beaktande av artikel 378.1 i direktiv 2006/112 och artikel 151.1 i 1994 års anslutningsakt jämförd med punkt 2 h i del IX i bilaga XV till denna akt.

Innebörden av artikel 378.1 i direktiv 2006/112 och artikel 151 i 1994 års anslutningsakt.

29. Artikel 378.1 i direktiv 2006/112 genomför (på sekundärrättslig nivå) artikel 151 i 1994 års anslutningsakt jämförd med del IX, punkt 2 h i bilaga XV till samma akt, enligt vilken Österrike får ta ut mervärdesskatt på tjänster som tillhandahålls av en offentlig radio- och televisionsverksamhet, det vill säga i praktiken ORF. Ordalydelsen i dessa bestämmelser förefaller emellertid avvika såväl från unionslagstiftarens eftersträvade syfte, som från det syfte som eftersträvades av medlemsstaterna vid förhandlingarna om 1994 års anslutningsakt.

Ordalydelsen i artikel 378.1. i direktiv 2006/112 och punkt 2 h i del IX i bilaga XV till 1994 års anslutningsakt

30. Artikel 151.1 i 1994 års anslutningsakt är en rambestämmelse enligt vilken de rättsakter som förtecknas i bilaga XV till anslutningsakten ska tillämpas på de nya medlemsstaterna (inklusive Österrike) enligt de villkor som anges i den bilagan. Det faktiska normativa innehållet i de bestämmelser som är av intresse här återfinns således i denna bilaga.

[15] Se senast dom av den 16 oktober 2019, Winterhoff och Eisenbeis (C-4/18 och C-5/18, EU:C:2019:860, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

31. Enligt punkt 2 h i del IX i bilaga XV till 1994 års anslutningsakt får Österrike ”vid tillämpning” av artikel 28.3 a i direktiv 77/388 beskatta de transaktioner som anges i punkt 7 i bilaga E till detta direktiv. Artikel 28 i direktiv 77/388 ingick i del XVI, med rubriken ”[ö]vergångsbestämmelser”. Enligt punkt 3 a i denna artikel får medlemsstaterna, med avvikelse från det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artiklarna 13 och 15 i direktivet, fortsätta att beskatta de transaktioner som anges i bilaga E till direktivet. I punkt 7 i denna bilaga nämndes de verksamheter som bedrivs av offentliga radio- och televisionsorgan och som i princip var undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 q i direktiv 77/388. Med andra ord så utvidgade punkt 2 h i del IX i bilaga XV till 1994 års anslutningsakt det undantag som anges i artikel 28.3 a i direktiv 77/388 jämförd med bilaga E punkt 7 till det direktivet till att även omfatta Österrike, enligt vilket de medlemsstater i vilka offentlig radio- och televisionsverksamhet hittills varit föremål för mervärdesskatt kunde behålla sin beskattningsrätt trots att denna verksamhet var undantagen från skatteplikt enligt de allmänna bestämmelserna i nämnda direktiv.

32. I enlighet med artikel 28.3 och 28.4 i direktiv 77/388 skulle undantagen i den första punkten gälla under en övergångsperiod. Denna övergångsperiod skulle upphöra när undantagsbestämmelserna upphävts genom ett beslut av rådet. I själva verket har övergångsperioden emellertid ännu inte löpt ut och de undantag som fortfarande är i kraft har överförts till direktiv 2006/112 som ”avvikelser som skall gälla till dess att slutliga ordningar har antagits” [16]. Det undantag som Österrike har rätt till enligt artikel 151.1 i 1994 års anslutningsakt jämförd med punkt 2 h i del IX i bilaga XV till den akten, ingår nu i artikel 378.1 i direktiv 2006/112 jämförd med punkt 2 i del A i bilaga X till det direktivet, som har samma lydelse som punkt 7 i bilaga E till direktiv 77/388.

33. Det anges inte uttryckligen i vare sig artikel 378.1 i direktiv 2006/112 eller del A i bilaga X till det direktivet att de undantag (som fastställs på grundval av denna artikel) avser de undantag som föreskrivs i artikel 132 i direktivet. Detta förefaller mig vara uppenbart. Detta framgår för det första av förarbetena till artikel 378.1 och av ordalydelsen i dess föregångare, nämligen artikel 28.3 a i direktiv 77/388. [17] För det andra motsvarar ordalydelsen i punkt 2 i del A i bilaga X till direktiv 2006/112 ordalydelsen av undantaget i artikel 132.1 q i direktivet.

34. Mot bakgrund av det ovan anförda måste artikel 378.1 i direktiv 2006/112 jämförd med punkt 2 i del A i bilaga X till det direktivet, anses innebära att Österrike ska medges rätten att avvika från undantaget från beskattning enligt artikel 132.1 q i direktivet. De undantag som föreskrivs i den sistnämnda artikeln kan dock logiskt sett endast gälla transaktioner som eventuellt kan beskattas, annars skulle undantaget inte behövas. Detta bekräftades uttryckligen av EU-domstolen dom i målet Český rozhlas. [18]

35. Jag delar således inte den uppfattning som framförts av GIS, den österrikiska, den danska och den franska regeringen samt kommissionen, att artikel 378.1 i direktiv 2006/112 jämförd med del A, punkt 2 i bilaga X till samma direktiv tillåter beskattning som ligger utanför direktivets tillämpningsområde, vilket särskilt följer av artikel 2.1 c i detta direktiv. [19] Undantag från en bestämmelse som omfattas av direktivets tillämpningsområde (i detta fall artikel 132.1 q i direktiv 2006/112) kan logiskt sett inte gå utöver detta tillämpningsområde.

[16] Se rubriken till kapitel 1 i avdelning XIII i direktiv 2006/112.

[17] I detta sammanhang bör man komma ihåg att direktiv 2006/112 är en omarbetning av direktiv 77/388 och därför i princip inte ändrar det normativa innehållet i dess bestämmelser (se skäl 3 i direktiv 2006/112).

[18] Punkt 32.

[19] Se även domen i målet Český rozhlas, punkt 32 *in fine*.

36. Trots det ovan angivna tillämpningsområdet för artikel 378.1 i direktiv 2006/112, kan dess ordalydelse inte ligga till grund för att Österrike tar ut mervärdesskatt på programavgiften.

37. Denna bestämmelse gör det nämligen möjligt för Österrike att beskatta verksamheter som bedrivs av icke kommersiella offentliga radio- och televisionsorgan. Såsom EU-domstolen konstaterade i domen i målet Český rozhlas, vilken, i enlighet med övervägandena i punkterna 20–29 i detta förslag till avgörande, är tillämplig i förevarande mål, utgör emellertid ett sådant organs verksamhet – i den mån den finansieras av intäkterna från en sådan avgift som den österrikiska programavgiften – inte ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning och kan inte som sådant vara föremål för denna skatt.

38. Mervärdesskatt är nämligen en konsumtionsskatt vars beskattningsunderlag enligt artikel 73 i direktiv 2006/112 utgörs av varans eller tjänstens pris, det vill säga det belopp som den beskattningsbara personen erhåller som ersättning för en vara eller tjänst. När det gäller tillhandahållande av tjänster utan vederlag finns det således inget beskattningsunderlag på vilket mervärdesskatten kan beräknas, och följaktligen, inte heller tillämpas.

39. Mot bakgrund av ovanstående överväganden anser jag att varken ordalydelsen av artikel 378.1 i direktiv 2006/112 och punkt 2 i del A i bilaga X till det direktivet, eller följaktligen artikel 151 i 1994 års anslutningsakt jämförd med punkt 2 h i del IX i bilaga XV till den akten, ändrar de slutsatser som följer av punkterna 20–29 i detta förslag till avgörande.

Syftet med artikel 378.1 i direktiv 2006/112

40. En bokstavstolkning av bestämmelserna i direktiv 2006/112 skulle således leda till slutsatsen att den verksamhet som bedrivs av det offentliga radio- och televisionsorganet, och som finansieras av intäkterna från programavgiften, är oförenlig med dessa bestämmelser. Såsom den hänskjutande domstolen, och i synnerhet den danska regeringen har framfört, förefaller det som om detta inte var medlemsstaternas avsikt vid förhandlingen om punkt 2 h i del IX i bilaga XV till 1994 års anslutningsakt, och inte heller var unionslagstiftarens avsikt vad avser artikel 378.1 i direktiv 2006/112 jämförd med punkt 2 i del A i bilaga X till detta direktiv (tidigare artikel 28.3 i direktiv 77/388 och punkt 7 i bilaga E till detta direktiv).

41. Den danska regeringen förklarar att ordalydelsen i dessa bestämmelser är resultatet av en kompromiss mellan medlemsstaterna som, under lagstiftningsarbetet med direktiv 77/388, inte kunde nå en överenskommelse om beskattning av de tjänster som tillhandahålls av offentliga radio- och televisionsorgan som finansieras av intäkterna från en sådan avgift som den österrikiska programavgiften. Kompromissen gick ut på att dessa tjänster i princip skulle undantas, medan de berörda medlemsstaterna fick möjlighet att avvika från detta undantag. Senare utvidgades undantaget till att omfatta vissa nya medlemsstater, däribland Österrike, genom punkt 2 h i del IX i bilaga XV i 1994 års anslutningsakt, som nu har genomförts på sekundärrättslig nivå genom artikel 378.1 i direktiv 2006/112 jämförd med punkt 2 i del A i bilaga X till direktivet.

42. En sådan kompromiss kunde ha varit motiverad när direktiv 77/388 antogs år 1977. Vid denna tidpunkt fanns det nämligen i de flesta medlemsstater ett monopol eller ett kvasimonopol för offentliga organ, särskilt inom television, och det enda sättet att i praktiken nyttja radio- och tv-mottagare i hushållen var att ta emot markbundna sändningar. Det skulle därför i princip kunna anses att köpet av en sådan mottagare likställs med användning av de offentliga radio- och

televisionsorganens tjänster, och att den obligatoriska betalningen för innehavet av mottagaren utgör en ersättning av sitt eget slag för dessa tjänster. Man bör också komma ihåg att denna kompromiss infördes som en tillfällig åtgärd, ursprungligen för en period på fem år.

43. Denna kompromiss var redan vid tidpunkten för förhandlingarna om 1994 års anslutningsakt mycket mindre motiverad – med hänsyn till den dåvarande avregleringen av marknaden för radio- och tv-sändningar i Europa vilken fick stöd av direktiv 89/552/EEG [20] – och i samband med utvecklingen av kabel- och satellit-tv. I dagsläget är den emellertid helt omotiverad: dels kan ett innehav av en radio- eller tv-mottagare (även om den kan ta emot sändningar) inte på något sätt likställas med att nyttja de offentliga organens (eller radio- eller televisionsorganens) tjänster, dels är det möjligt att motta dessa sändningar utan hjälp av en sådan mottagare (i synnerhet via internet) även utanför den medlemsstat där radio- och televisionsorganet i fråga är beläget. Avgiften för att äga eller inneha en mottagare utgör således ett slags offentlig pålaga som, samtidigt som den finansierar den verksamhet som bedrivs av offentliga radio- och televisionsorgan, är helt skild från den faktiska användningen av deras tjänster. Härav följer det avgörande som EU-domstolen antog i domen i målet Český rozhlas.

44. Det ska i detta sammanhang understrykas att EU-domstolens tolkning i denna dom av artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 har en lång bakomliggande historia och bör därför inte komma som en överraskning. Redan i domarna i målen Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats [21] och Hong-Kong Trade Development Council [22], som avkunnades medan direktiv 67/228/EEG [23] fortfarande var i kraft (men strax efter det att direktiv 77/388 trädde i kraft) slog EU-domstolen fast att ett tillhandahållande av tjänster kan beskattas om tjänsten tillhandahålls mot ersättning – det vill säga om det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet och den ersättning som faktiskt erhålls för tjänsten. I annat fall skulle det nämligen inte finnas något beskattningsunderlag och förhållandet mellan parterna skulle inte ha karaktären av ett avtal som harmoniserats på skatteområdet. Denna rättspraxis har därefter systematiskt konsoliderats och utvecklats [24] och EU-domstolens avgörande i domen i målet Český rozhlas är den logiska följden av detta.

45. Jag anser dock att det syfte som artikel 378.1 i direktiv 2006/112 var avsedd att tjäna – nämligen genomförandet av punkt 2 h i del IX i bilaga XV till 1994 års anslutningsakt – måste beaktas vid tolkningen av den. I annat fall skulle artikel 378.1 i detta direktiv bli irrelevant, eftersom det inte skulle finnas några tjänster som tillhandahålls av det österrikiska radio- och televisionsorganet som skulle kunna beskattas med stöd av denna bestämmelse. Den har nämligen karaktären av en *stand still*-klausul, och den enda typ av verksamhet som denna klausul kan tillämpas på är ORF:s verksamhet – som finansieras av intäkterna från den programavgift som ansågs vara skattepliktig före Österrikes anslutning till unionen. Det finns således en intern motsägelse mellan artiklarna 2.1 c och 378.1 i direktiv 2006/112. Förekomsten av en sådan motsägelse undergräver enligt min mening de slutsatser som dras av en bokstavstolkning, samtidigt som den i detta fall motiverar en systematisk och ändamålsenlig tolkning av bestämmelserna i direktiv 2006/112.

[20] Rådets direktiv 89/552/EEG av den 3 oktober 1989 om samordning av vissa bestämmelser som fastställts i medlemsstaternas lagar och andra författningar om utförandet av sändningsverksamhet för television (EGT L 298, 1989, s. 23; svensk specialutgåva, område 6, volym 3, s. 3).

[21] Dom av den 5 februari 1981, C-154/80, EU:C:1981:38, punkterna 12–14.

[22] Dom av den 1 april 1982, C-89/81, EU:C:1982:121, punkt 10.

[23] Rådets andra direktiv av den 11 april 1967 om samordning av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT, 1967, s. 1303).

[24] Se domen i målet Český rozhlas, punkterna 20–22 och där angiven rättspraxis.

46. Genom att nå en överenskommelse om undantaget i punkt 2 h i del IX i bilaga XV till 1994 års anslutningsakt avsåg medlemsstaterna att tillåta Österrike att behålla sin nationella lagstiftning enligt vilken den verksamhet som bedrivs av offentliga radio- och televisionsorgan (som finansieras av intäkterna från en programavgift) ansågs vara mervärdesskattepliktig. Detta innebar att avgiften debiterades inklusive mervärdesskatt, och att dessa organ fick rätt att dra av den skatt som betalats för de varor – och tjänster som nyttjats – i samband med denna verksamhet.

47. Såsom framgår både av ansökan om begäran om förhandsavgörande och av ORF:s yttrande så var det just bevarandet av denna avdragsrätt som var Österrikes främsta motiv för att behålla dess befintliga skattesystem för radio- och televisionsorganen efter dess anslutning till unionen. Detta är även det egentliga syftet med den ordning som föreskrivs i punkt 2 h i del IX i bilaga XV till 1994 års anslutningsakt.

48. Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska artikel 378.1 i direktiv 2006/112 enligt min mening tolkas så, att den ger Österrike rätt att betrakta den verksamhet som bedrivs av ett offentligt radio- och televisionsorgan som en beskattningsbar verksamhet, med följden att organet har rätt att dra av den mervärdesskatt som betalats i ett tidigare omsättningsled och att den förlust av skatteintäkter som följer kompenseras genom en tilläggsavgift som läggs till programavgiften, vars intäkter dock inte går till ORF:s budget utan till statsbudgeten.

49. Denna tilläggsavgift utgör inte mervärdesskatt i den mening som avses i direktiv 2006/112, eftersom den inte grundar sig på ersättningen för någon tjänst mot ersättning. Det rör sig snarare om en offentlig avgift av direkt karaktär som är helt främmande för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Den kan därför varken anses ha tagits ut i strid med direktiv 2006/112 [25] eller, mer allmänt, i strid med unionsrätten. Det kan visserligen anses vara olämpligt att en sådan tilläggsavgift kallas ”mervärdesskatt” och presenteras som sådan för dem som är skyldiga att betala den. Eftersom detta inte äventyrar effektiviteten i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, anser jag emellertid inte att detta utgör ett problem som skulle kunna motivera att denna tilläggsavgift anses vara rättsstridig – i vart fall inte mot bakgrund av unionsrätten.

50. En sådan tolkning skulle inte medföra någon oberättigad skada för de personer som är skyldiga att betala programavgiften, eftersom ORF (i enlighet med sin lagstadgade behörighet) fastställer avgiftsbeloppet i dess helhet – tillsammans med tilläggsavgiften. Den senare avgiften utgör således inte någon ytterligare kostnad för de personer som är skyldiga att betala den, samtidigt som endast destinationen för det uppburna beloppet skiljer sig åt.

51. Mot bakgrund av en sådan tolkning saknar även den andra tolkningsfrågan betydelse, det vill säga frågan om den personkrets på vilken skyldigheten att betala programavgiften är tillämplig (*ratione personae*), eftersom avgiften faller utanför unionsrättens tillämpningsområde.

52. Det ska även påpekas att enligt punkt 2 h andra stycket, del IX i bilaga XV till anslutningsakten, så får påförandet av skatt inte påverka unionens egna medel. Såsom ORF har angett i sitt yttrande tas programavgiften ut med en reducerad mervärdesskattesats på 10 %, för vilken ORF har full rätt till att dra av den mervärdesskatt som betalats i ett tidigare omsättningsled. De varor och tjänster som ORF förvärvar för sin verksamhet beskattas till största delen enligt normalskattesatsen för mervärdesskatt på 20 % – vilket innebär ett betydande

[25] Det finns inte heller någon anledning att åberopa artikel 401 i direktiv 2006/112 i detta fall, eftersom den avser beskattning av transaktioner som omfattas av detta direktivs tillämpningsområde, även om det rör sig om transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

överskott av den skatt som erläggs och en rätt till återbetalning av denna skatt från statsbudgeten, med en minskning av unionens egna medel som följd. Frågan uppkommer således huruvida en sådan situation är förenlig med punkt 2 h i del IX i bilaga XV till anslutningsakten. Det är emellertid en fråga om Österrikes korrekta genomförande av sina skyldigheter när det gäller unionens egna medel, vilket inte påverkar förenligheten med unionsrätten av den tilläggsavgift som läggs till i programavgiften.

Förslag till avgörande

53. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att EU-domstolen besvarar de tolkningsfrågor som ställts av Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike) på följande sätt:

Artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt jämförd med artikel 378.1 i detta direktiv samt artikel 151.1 i akten om villkoren för Konungariket Norges, Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen av den 26 juli 1994, och punkt 2 h i del IX i bilaga XV till denna akt,

ska tolkas så,

att de inte utgör hinder för att Österrike tar ut en tilläggsavgift till en programavgift, i den mening som avses i artikel 31 i den österrikiska federala radio- och tv-lagen, i syfte att kompensera för den förlust av mervärdesskatteintäkter som uppstår till följd av det offentliga radio- och televisionsorganets rätt att dra av den skatt som betalats på varor och tjänster som organet förvärvat inom ramen för sin verksamhet och som finansieras av intäkterna från denna programavgift.