

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

P. CRUZ VILLALÓN

fremSAT den 11. juni 2013 (1)

Forenede sager C-618/11, C-637/11 og C-659/11

TVI Televisão Independente SA

mod

Fazenda Pública

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (Portugal))

»Beskatning – moms – sjette direktiv 77/388/EØF – artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), og artikel 11, stk. 3, litra c) – Rådets direktiv 2006/112/EF – artikel 78, litra a), og artikel 79, litra c) – beskatningsgrundlag – medregning af afgifter i beskatningsgrundlaget – visningsafgift – »afgiftssubstitution««

1. Med denne anmodning om præjudiciel afgørelse ønsker Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) oplyst, om en »visningsafgift«, der pålægges visning og udsendelse af reklamer, og som afholdes af annoncørerne, men betales til staten af tjenesteyderne (»afgiftssubstitut«), skal medtages i beskatningsgrundlaget for beregningen af merværdiafgiften (moms), dvs. om artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), eller artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), i Rådets sjette direktiv (2) finder anvendelse. Der er tale om særlige sager på grund af to forhold.
2. Det første forhold, som ikke tidligere er blevet behandlet af Den Europæiske Unions Domstol, drejer sig om, hvilken indvirkning »tredjemand« i det skattemæssige forhold mellem stat og annoncør bør have, når denne »tredjemand« er retligt forpligtet til at betale den pågældende afgift til staten (»afgiftssubstitution«), selv om denne afgift skal »afholdes af« annoncøren.
3. Det andet forhold, der gør disse sager særlige, er, at den forelæggende ret ikke har givet Domstolen særlig mange specifikke oplysninger om arten og omfanget af mekanismen »afgiftssubstitution«, navnlig i forbindelse med retsordningen for visningsafgiften. Procesparterne er heller ikke nået til en overensstemmelse i denne henseende.

4. Under disse omstændigheder foreslår jeg Domstolen en besvarelse, der direkte afhænger af opfattelsen af mekanismen »afgiftssubstitution«, som den nationale ret benytter. Jeg vil i særdeleshed foreslå, at kriteriet om skattemæssige offentligretlige forhold er væsentligt. Hvis, hvad angår de involverede retlige forpligtelser, det afgørende skattemæssige forhold er mellem »afgiftssubstituten« (tjenesteyderen) og staten, må de foreliggende sager antages at udløse anvendelsen af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a). Hvis det afgørende skattemæssige offentligretlige forhold derimod er mellem modtageren af tjenesteydelsen og staten, finder sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), anvendelse.

I – Retsforskrifter

A – EU-retten

5. Den foreliggende sag vedrører opkrævning af moms på tre forskellige tidspunkter, nemlig i februar 2004 (sag C-637/11), oktober 2004 (sag C-618/11) og januar 2007 (sag C-659/11).

6. Sjette direktiv var gældende på tidspunktet for de begivenheder, der førte til sagerne C-637/11 og C-618/11. Den 1. januar 2007 blev direktivet ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF (3) i henhold til artikel 411, stk. 1, og artikel 413 i sidstnævnte. Omstændighederne i sag C-659/11 er således underlagt bestemmelserne i Rådets direktiv 2006/112/EF. På trods af visse afvigelser i den nøjagtige ordlyd er de for denne sag relevante bestemmelser i Rådets direktiv 2006/112/EF identiske med de relevante bestemmelser i sjette direktiv.

7. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålægges moms i henhold artikel 2, nr. 1), i sjette direktiv [artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF]. Hvad angår beskatningsgrundlaget bestemmer artikel 11, punkt A, i sjette direktiv følgende:

»1. Beskatningsgrundlaget er:

(a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris; [...]

2. Følgende medregnes i beskatningsgrundlaget:

(a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen [...]

3. Følgende medregnes ikke i beskatningsgrundlaget: [...]

(c) Beløb, som en afgiftspligtig person modtager fra køber eller aftager som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i disses navn og for disses regning, og som i hans bogholderi godskrives en interimskonto. Den pågældende afgiftspligtige person skal gøre rede for det faktiske beløb for disse udgifter og kan ikke fradrage den afgift, der eventuelt har belastet dem.«

8. De bestemmelser i Rådets direktiv 2006/112/EF, som svarer til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), stk. 2, litra a), stk. 3, litra c), i sjette direktiv, er henholdsvis artikel 73, artikel 78, litra a), og artikel 79, litra c).

B – National ret (4)

1. Código do imposto sobre o valor acrescentado og lei geral tributária

9. Momsen i Portugal reguleres af Código do imposto sobre o valor acrescentado (lov om merværdiafgift, herefter »CIVA«), der indførtes ved lovdekret 394-B/84 af 26. december 1984 og er ændret flere gange siden.

10. I henhold til artikel 16, stk. 1, i CIVA er beskatningsgrundlaget ved levering af tjenesteydelser »værdien af den modværdi, som modtages eller vil blive modtaget fra køberen, aftageren eller tredjemand«. Beskatningsgrundlaget omfatter i henhold til CIVA's artikel 16, stk. 5, litra a), »skatter, afgifter, gebyrer og andre opkrævninger eksklusiv selve merværdiafgiften«. Endelig udelukker CIVA's artikel 16, stk. 6, litra c), følgende poster fra beskatningsgrundlaget: »beløb, betalt i køberen af goderne eller modtageren af tjenesteydelsens navn og på dennes vegne, bogført af den afgiftspligtige person på en passende tredjemands interimskonto«.

11. Artikel 18, stk. 3, i lei geral tributaria (den generelle skattelov, herefter »LGT«) bestemmer, at »den skattepligtige er den fysiske eller juridiske person eller den faktiske eller retlige organisation, som i henhold til loven er pålagt den skattemæssige forpligtelse, hvad enten det er som direkte skattepligtig, substitut eller ansvarlig«.

12. Artikel 20 i LGT bestemmer følgende vedrørende afgiftssubstitution:

»1. Afgiftssubstitution forekommer, når afgiften i henhold til lov opkræves hos en anden person end den skattepligtige.

2. Afgiftssubstitution gennemføres ved en indeholdelse ved kilden-mekanisme.«

13. Artikel 28 i LGT regulerer det retlige ansvar i tilfælde af afgiftssubstitution og bestemmer følgende:

»1. I tilfælde af afgiftssubstitution er den enhed, som er forpligtet til at indeholde beløbet, ansvarlig for de indeholdte beløb, der ikke er indbetalt til staten, og den substituerede enhed er fritaget for ethvert betalingsansvar, uden at det berører de følgende stykker.

2. Når indeholdelse foretages udelukkende som acotobetalinger af den endelige skyldige afgift, påhviler det oprindelige ansvar for den afgift, der ikke er indeholdt, den substituerede, mens det sekundære ansvar påhviler substitutten, som også skal svare udligningsrenter fra udløbet af fristen for indbetalingen indtil udløbet af fristen for den oprindelige skattepligtiges afgiftsangivelse eller indtil tidspunktet for indbetalingen af den indeholdte afgift, hvis dette er tidligere.

3. I andre tilfælde er den substituerede kun sekundært ansvarlig for betalingen af differencen mellem de beløb, der skulle have været fratrukket, og de beløb, der faktisk er blevet det.«

2. Visningsafgiften

14. Artikel 28 i lov nr. 42/2004 (Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual, lov om biograffilm og audiovisuelle værker) af 18. august 2004 bestemmer:

»1. Kommerciel reklame, der vises i biograferne og som fjernsynsreklame, dvs. reklamer, sponsorer, telefonsalg, tekst-tv, produktplacering samt annoncering, der, uanset distributionsplatformen, indgår i elektroniske programoversigter, er pålagt en visningsafgift, der skal afholdes af annoncøren, på 4% af den betalte pris.

2. Beregning, opkrævning og kontrol af beløbene, der skal indsamles som visningsafgift, er

fastlagt i et særskilt retsdokument.«

15. Visningsafgiftens detaljer reguleres af lovdekret nr. 227/2006 af 15. november 2006.

16. Artikel 50 i lovdekret nr. 227/2007 bestemmer:

»1. Kommerciel reklame, der vises i biograferne og som fjernsynsreklame, eller som uanset distributionsplatformen indgår i elektroniske programoversigter, pålægges en visningsafgift, der afholdes af annoncørerne og udgør indtægt til ICAM [Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia] og til CP?MC [Cinamateca Portuguesa – Museu do Cinema].

[...]

3. Afgiften, der henvises til i de foregående stykker, betales ved afgiftssubstitution af virksomhederne med koncession på udnyttelse af reklamerummet i biografer, af tv-operatører eller ?distributører, der tilbyder tv-tekst-tjenester eller elektroniske programoversigter.«

17. Visningsafgiften skal indbetales til staten senest den 10. i måneden efter opkrævningen (artikel 52 i lovdekret nr. 227/2006).

18. Artikel 51 i lovdekret 227/2006 om afgiftsbeløbet bestemmer:

»Visningsafgiften er 4% af prisen på visningen eller udsendelsen af reklamen eller af dens optagelse i elektroniske programoversigter, hvoraf 3,2% udgør ICAM's indtægt og 0,8% udgør CP?MC's indtægter« (5).

II – De faktiske omstændigheder og hovedsagen

19. Som del af dens aktiviteter på tv-markedet udbyder TVI kommercielle reklametjenester til forskellige annoncører. De fakturaer, som den udstedte for disse tjenesteydelser, medregnede visningsafgiften på 4% af tjenestens pris. TVI pålagde det samlede fakturerede beløb moms. Således medregnede TVI visningsafgiften i beskatningsgrundlaget. Momsen blev betalt og medregnet i de respektive periodiske angivelser i overensstemmelse hermed.

20. TVI betalte visningsafgiften. Den modtog betaling af visningsafgiften, som den fakturerede sine aftagere, enten før eller efter den selv betalte afgiften. TVI har gjort gældende, at virksomheden er pålagt at underrette staten om indholdet af visningerne, annoncørernes identitet, det beløb, hvoraf afgiften opkræves, og det afgiftsmæssige bidrag fra hver annoncør. Portugal har gjort gældende, at disse oplysninger ikke er blevet givet til staten.

21. Som følge af opkrævningen af visningsafgiften lavede TVI regnskabsposter til fordel for ICAM og CP?MC gennem tredjemands interimskonti. Ifølge TVI blev disse konti etableret for hver aftager og til fordel for ICAM og CP?MC. Portugal har anført, at disse konti ikke føres i aftagernes, men i ICAM's og CP?MC's navne.

22. Da TVI er i tvivl om, hvorvidt visningsafgiften virkelig skal medregnes i beskatningsgrundlaget, har TVI anfægtet en række afgiftsangivelser vedrørende reklametjenester ydet til forskellige annoncører i februar 2004 (sag C-637/11), oktober 2004 (sag C-618/11) og januar 2007 (sag C-659/11). Indsigelsen i sag C-659/11 blev afvist af chefen for forvaltningsretskontoret ved Direcção de Finanças de Lisboa. Myndighederne besvarede ikke de to andre indsigelser og afviste dem således ved en stiltiende afgørelse.

23. TVI indbragte både den udtrykkelige og de to stiltiende afgørelser for Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra. I alle tre sager blev myndigheden frifundet (6). Retten fastslog, at

visningsafgiftsbeløbet skal medregnes i beskatningsgrundlaget i henhold til CIVA's artikel 16, stk. 1, og stk. 5, litra a), da TVI blev skyldner for den afgift, som den opkrævede hos annoncørerne, og for så vidt som den modtog de opkrævede beløb. Afgiften blev også anset for at have en direkte forbindelse til leveringen af ydelserne, da den er forbundet med de leverede tjenesteydelser.

24. De tre domme blev appelleret til Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário, afdelingen for skattesager) (7).

25. TVI gjorde atter gældende, at visningsafgiften ikke skal medregnes i beskatningsgrundlaget ved momsregningen, og henviste til identiske grunde i de tre sager. TVI gjorde bl.a. gældende, at CIVA's artikel 16, stk. 6, litra c), og sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), skulle anvendes, da annoncørerne og ikke TVI er de virkelige skatteydere, og TVI kun trådte i stedet for dem i henhold til portugisisk lovgivning (»afgiftssubstitution«). Ydermere burde visningsafgiften ikke medregnes i beskatningsgrundlaget i henhold til CIVA's artikel 16, stk. 1, og sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), da den ikke udgør en modværdi til de af TVI leverede tjenesteydelser og mangler en direkte forbindelse til dem. Ifølge TVI er den begivenhed, der udløser visningsafgiften, visningen af reklamen, og dermed en anden end den, som udløser momsen, nemlig leveringen af forskellige tjenesteydelser, herunder visningen.

III – De forelagte spørgsmål og retsforhandlingerne ved Domstolen

26. På denne baggrund besluttede Secção de Contencioso Tributário ved Supremo Tribunal Administrativo den 12. oktober 2011 (sag C-618/11), den 2. november 2011 (sag C-637/11) og den 16. november 2011 (sag C-659/11) at udsætte sagen og stille Domstolen følgende – i alle tre tilfælde identiske – spørgsmål:

»1) Er CIVA's artikel 16, stk. 1, som fortolket i den appellerede dom (hvorefter visningsafgiften for kommercielle reklamer er forbundet med leveringen af reklameydelser og derfor skal medregnes i en tjenesteydelses momsgrundlag), forenelig med bestemmelsen i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i [sjette direktiv] (nu artikel 73 i [direktiv 2006/112]) og navnlig med begrebet »den modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage [...] for de pågældende transaktioner«?

2) Er CIVA's artikel 16, stk. 6, litra c), som fortolket i den appellerede dom (hvorefter visningsafgiften for kommercielle reklamer ikke udgør et beløb betalt i modtageren af tjenesteydelsens navn og for dennes regning, selv om den bogføres tredjemands interimskonti og er rettet til offentlige organer, og derfor medregnes i momsgrundlaget), forenelig med bestemmelsen i artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), i [sjette direktiv] (nu artikel 79, litra c), i [direktiv 2006/112]) og navnlig med begrebet »beløb, som en afgiftspligtig person modtager fra køber eller aftager som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i disses navn og for disses regning, og som i hans bogholderi godskrives en interimskonto«?

27. De tre sager er blevet forenet ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 18. januar 2012.

28. TVI, Grækenland, Portugal (8) og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

29. TVI, Grækenland, Portugal og Kommissionen afgav mundtlige indlæg under retsmødet den 31. januar 2013.

IV – Bedømmelse

A – Formaliteten

30. Portugal har gjort gældende, at de forelagte spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling. I alle tre sager anser den beskrivelsen af den retlige ramme for utilstrækkelig. Dette kan hindre en medlemsstats regering i at fremsætte betragtninger på et område af grundlæggende interesse for den. Med hensyn til EU-retten er artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), i sjette direktiv eller den tilsvarende artikel 78, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF ikke nævnt. Med hensyn til national lovgivning er CIVA's artikel 16, stk. 5, litra a), ikke blevet taget i betragtning af den forelæggende ret. Desuden har retten ifølge Portugal ikke beskrevet ordningen for visningsafgiften tilstrækkelig udførligt og har fuldstændig udeladt de relevante bestemmelser i LGT.

31. Med hensyn til sagerne C-618/11 og C-637/11 har Portugal derudover påpeget, at de vedrører begivenheder, der fandt sted, før lovdekret nr. 227/2006 trådte i kraft. Ifølge Portugal kunne den nuværende visningsafgift ikke finde anvendelse uden førnævnte lovdekret og anvendtes således ikke før den 22. november 2006. Den afgift, der var gældende før denne tidsperiode var, ifølge de portugisiske indlæg, underlagt en anden retsordning. Da intet af dette nævnes i anmodningerne om præjudiciel afgørelse, har Portugal gjort gældende, at de mangler de nødvendige beskrivelser for at sætte Domstolen i stand til at give et hensigtsmæssigt svar. Ifølge Portugal er de forelagte spørgsmål således hypotetiske. Under retsmødet gjorde Kommissionen dog gældende, at på trods af flere lovændringer er visningsafgiftens væsentlige indhold ikke blevet ændret siden 1971. Hvad angår sag C-659/11 har Portugal påpeget, at den bør baseres på Rådets direktiv 2006/112/EF og omformuleres i overensstemmelse hermed.

32. Portugals argumenter overbeviser mig ikke. Det er ganske vist rigtigt, at siden dommen i sagen Telemarsicabruzzo m.fl. (9) har Domstolen afvist at afgøre spørgsmål, hvis den ikke råder over det nødvendige faktiske og retlige materiale, der kræves for at give et hensigtsmæssigt svar på de forelagte spørgsmål (10). Disse oplysninger er også nødvendige for at give medlemsstaternes regeringer og andre interesserede parter mulighed for at indgive indlæg i henhold til artikel 23 i statutten for Domstolen (11). Portugal har med føje anført, at den forelæggende ret undlod at nævne flere relevante bestemmelser og kunne have beskrevet den omtvistede foranstaltning mere dybdegående. I betragtning af samarbejdsforholdet mellem Den Europæiske Unions Domstol og den forelæggende ret skal den sidstnævnte imidlertid ikke nødvendigvis afklare alle tvivlsspørgsmål vedrørende fortolkningen af den nationale lov, som finder anvendelse i sagen, men skal snarere sætte Domstolen i stand til at give et hensigtsmæssigt svar på de forelagte spørgsmål. Anmodningen giver Domstolen de væsentlige oplysninger til at gøre det.

33. Hvad angår bekymringen for, at den forelæggende ret i to af sagerne anvendte national lov, som på daværende tidspunkt endnu ikke var trådt i kraft, hvilket ville gøre de forelagte spørgsmål hypotetiske, er det tilstrækkeligt at bemærke, at det i henhold til Domstolens faste retspraksis i princippet tilkommer den nationale ret, for hvilken en tvist er indbragt, at bestemme relevansen af de spørgsmål, som den forelægger Domstolen (12). Kun hvis det er »åbenbart« (13), at fortolkningen af en EU-retlig regel er irrelevant for den foreliggende sag, vil Domstolen være uenig i den forelæggende rets vurdering. Det påhviler ikke Domstolen at sætte spørgsmålstegn ved den forelæggende rets anvendelse af national lovgivning.

34. Den portugisiske regering har imidlertid ret i at påpege, at i sag C-659/11 finder Rådets direktiv 2006/112/EF anvendelse, og at den forelæggende ret har undladt at nævne sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), og den tilsvarende bestemmelse i Rådets direktiv 2006/112/EF. De præjudicielle spørgsmål skal derfor omformuleres i overensstemmelse hermed (14). Domstolen er ikke hindret i at forsyne den forelæggende ret med alle de elementer til fortolkning af

EU-retten, som kan være til nytte ved pådømmelsen af den for retten verserende sag, uanset om den forelæggende ret udtrykkeligt har henvist hertil (15).

B – Materiel bedømmelse

35. Den nationale ret ønsker i det væsentlige oplyst, om artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), artikel 11, stk. 2, litra), og stk. 3, litra c), i sjette direktiv samt artikel 73, artikel 78, litra a), og artikel 79, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF (16) skal fortolkes således, at de ved beregningen af moms for reklametjenester kræver, at en afgift, såsom den portugisiske visningsafgift til gavn for kunsten, der afholdes af annoncørerne, men betales af tv-operatørerne ved afgiftssubstitution og godskrives tredjemands interimskonto, skal eller ikke skal medregnes i beskatningsgrundlaget.

36. Betragtet selvstændigt og som et udgangspunkt synes visningsafgiften udtrykkeligt at påhvile annoncørerne i henhold til lovgivningen, hvilket tilsyneladende antyder, at den ikke er en af de afgifter, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), men snarere et beløb modtaget af tjenesteyderen fra dennes aftager som betaling for udgifter i den brede forstand i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c). Nærmere bestemt vil det sige, at hvis visningsafgiften *kunne* betales direkte af annoncøren til staten, med andre ord hvis annoncøren havde beføjelse til at vælge mellem at betale afgiften selv eller lade den opkræve af tredjemand, nemlig tjenesteyderen, må man formode, at begrundelsen fra sagen De Danske Bilimportører (17) ville gælde, og visningsafgiften ville dermed blive anset for at falde uden for anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a).

37. Problemet er, at det i henhold til portugisisk lov synes at være udelukket, at en annoncør direkte kan opfylde, hvad der forekommer at være annoncørens egen afgiftsmæssige forpligtelse. Dette skyldes, at den person, der er retligt forpligtet til at betale afgiften til staten, er en »tredjemand«, den såkaldte »afgiftssubstitut«, nemlig tjenesteyderen, der også skal betale momsen. At der findes en afgiftssubstitut i visningsafgiftens specifikke sammenhæng, er, som allerede nævnt, grunden til, at de foreliggende sager er vanskelige. Jeg vil indlede mine bemærkninger med parternes holdninger og en oversigt over retspraksis. Til slut vil jeg foreslå et kriterium, der kan benyttes som retningslinje for den nationale rets korrekte fortolkning af EU-retten.

38. TVI har gjort gældende, at visningsafgiften i henhold til EU-retten ikke skal medregnes i beskatningsgrundlaget. Alle andre parter i sagen går ind for, at visningsafgiften medregnes.

39. I princippet er en tjenesteydelses beskatningsgrundlag den modværdi, som der er eller vil blive modtaget for ydelsen [sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a)]. Sjettes direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), betragter nogle elementer som en del af beskatningsgrundlaget retligt set, uanset om de udgør en merværdi eller økonomisk modværdi i den forstand, at de er eller ikke er en del af den frivillige transaktion (18). Ligeledes udelukker artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), udtrykkeligt andre elementer fra beskatningsgrundlaget. Ifølge Domstolens faste praksis skal artikel 11, punkt A, artikel 11, stk. 2, litra a), og stk. 3, litra c), undersøges først (19).

40. Det fremgår af fast retspraksis, at for at fastslå, hvorvidt en afgift, såsom visningsafgiften, skal medregnes i beskatningsgrundlaget, skal det først undersøges, om afgiften er omfattet af definitionen af »skatter, told, importafgifter og andre afgifter« i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a) i sjette direktiv og derefter, om undtagelsen i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), finder anvendelse (20).

41. Domstolen har, for at fastslå, at en afgift er omfattet af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), konsekvent krævet, at afgiften er »direkte forbundet« med leveringen af de omhandlede goder (21). Det samme gælder utvivlsomt tjenesteydelser. Jeg er enig med generaladvokat Kokotts betragtning i sagen De Danske Bilimportører, hvorefter dette krav har sin

oprindelse i en fortolkning af bestemmelsen set i lyset af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a). Det er berettiget at medregne de i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), nævnte elementer, hvis de er så nært tilknyttet leveringen af goderne eller tjenesteydelserne, at de er indgået i værdien af denne ydelse (22).

42. For at fastslå en direkte forbindelse mellem en afgift og levering af tjenesteydelser har Domstolen undersøgt, om den afgiftsudløsende begivenhed er knyttet til leveringen af tjenesteydelserne (23), og om tjenesteyderen har betalt afgiften i eget navn og for egen regning (24).

43. Hvad angår den afgiftsudløsende begivenhed har TVI gjort gældende, at den begivenhed, der udløser visningsafgiften, er en anden end den, der udløser momsen. Den udløsende begivenhed for visningsafgiften er ifølge TVI udsendelsen af reklamen, eller mere præcist, som TVI udtalte under retsmødet, annoncørens modtagelse af formidlingstjenester. Som en begivenhed, der udløser momspligt, omfatter TVIs tjenesteydelser på den anden side en række aktiviteter ud over formidlingen, såsom analyse, indholdskontrol, forberedelse af billederne osv. Desuden er der, ifølge TVI, ikke nogen forbindelse mellem leveringen af tjenesteydelsen og visningsafgiften, da den sidstnævnte pålægges med et formål, der ikke er knyttet til ydelserne – at gavne kunsten – snarere end den udgør en modværdi for ydelserne.

44. I modsætning hertil anser Portugal visningsafgiften for at være ikke blot en del af en modværdi for tjenesteydelserne, men anser også den afgiftsudløsende begivenhed for at være direkte forbundet med leveringen af formidlingstjenester. Kommissionen er enig i det sidstnævnte argument.

45. Efter min mening er den afgiftsudløsende begivenhed for visningsafgiften tilstrækkelig relateret til den momsudløsende begivenhed. Visningsafgiften pålægges formidlingen af reklamerne. TVI tilbyder denne tjenesteydelse, opkræver betaling for den og tilføjer moms til prisen for tjenesteydelsen. Det forhold, at TVI også tilbyder supplerende tjenesteydelser, som ligeledes er pålagt moms, fjerner ikke den direkte forbindelse mellem den udbudte formidlingsydelse og visningsafgiften. Det forhold, at afgiften er til fordel for ICAM og CP?MC, som ikke har nogen forbindelse til tjenesteydelsen, er ikke relevant i forbindelse med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a).

46. Det næste trin for Domstolen er at undersøge, hvorvidt tjenesteyderen har betalt afgiften i eget navn og for egen regning. Virkningen af denne undersøgelse, som Domstolen foretager i forbindelse med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), er, at analysen i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), slås sammen med analysen i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a). Hvis tjenesteudbyderen betaler afgiften i eget navn og for egen regning, skal afgiften medregnes i beskatningsgrundlaget. Hvis tjenesteudbyderen i stedet betaler afgiften i aftagerens navn og for dennes regning og godskriver beløbet på en interimskonto, er det beløb, der modtages fra aftageren som tilbagebetaling for tjenesteyderens udgifter, ikke en del af beskatningsgrundlaget (25).

47. Som nævnt er problemet i de foreliggende sager at klarlægge de retlige virkninger af den specifikke portugisiske »afgiftssubstitutions«-mekanisme, i henhold til hvilken loven bestemmer både, at visningsafgiften afholdes af annoncørerne, og at den faktisk betales af transmissionstjenesteyderne såsom TVI.

48. Ifølge indlæggene for Domstolen beskriver den portugisiske LGT »afgiftssubstitution« i lovens artikel 18, stk. 3, og artikel 20, i henhold til hvilke bestemmelser en person, som betaler afgiften som substitut (i de foreliggende sager TVI), betragtes som skatteyderen. Artikel 28 i LGT regulerer forpligtelserne for parter, der er involveret i et sådant forhold. Imidlertid synes artikel 20 i

LGT også at indikere, at disse regler var udtænkt som en kildeskat. I hvilken grad reglerne er til nogen nytte i de foreliggende sager er uklart.

49. Sagens parter er uenige om følgerne af »afgiftssubstitution« med hensyn til visningsafgiften. TVI betragter blot mekanismen som et instrument til forenkling af skatteforvaltningen af effektivitetshensyn. Selv om TVI betaler afgiften, betaler den en afgift, der – set fra TVI's synspunkt – afholdes af annoncørerne. TVI indsamler de skyldige beløb, opfører dem behørigt på interimskonti, betaler dem til staten og oplyser staten om annoncørernes identitet. Ifølge TVI kunne virksomheden, hvis den betalte visningsafgiften, men aftageren derefter undlod at betale den samme afgift, som TVI havde faktureret denne, inddrive det beløb, virksomheden havde betalt, fra staten. TVI gjorde også gældende under retsmødet, at hvis TVI blev insolvent, kunne staten subsidært opkræve betaling af visningsafgiften hos annoncørerne. Således betaler TVI, ifølge sin egen opfattelse, visningsafgiften i sine aftageres navne og for disses regning ved at godskrive de modtagne beløb på interimskonti.

50. Fra Portugals synspunkt er det på den anden side TVI, der skylder visningsafgiften. Portugal understøtter dette argument med, at TVI skal betale visningsafgiften inden for en tidsfrist fastsat ved lov, uanset om annoncøren har betalt for tjenesteydelserne og den fakturerede visningsafgift. Ifølge Portugal er det kun TVI, der skal opgive afgiften og opfylde en skatteydere accessoriske forpligtelser i henhold til portugisisk lov, bl.a. at opgive bestemte oplysninger. Under retsmødet tilføjede Portugal, at myndighederne udelukkende kan opkræve visningsafgiften hos TVI og aldrig hos annoncørerne, selv ikke hvis TVI blev insolvent. Ydermere opførte TVI, ifølge Portugal, ikke beløbene på interimskonti i dens aftageres, men derimod i ICAM's og CP?MC's navne, hvilket Portugal betragter som utilstrækkeligt.

51. Kommissionen betragter ligeledes forpligtelsen for afgiftssubstituten TVI til at betale visningsafgiften som dennes egen forpligtelse. Ifølge Kommissionen er det udelukkende TVI, der er afgiftspligtig og skal betale afgifterne, uanset om annoncøren vil godtgøre beløbet. Kommissionen er ligeledes enig med Portugal i, at der ikke er en direkte forbindelse mellem annoncørerne og skattemyndighederne.

52. Ovennævnte argumenter viser, at der ikke er enighed om virkningen af »afgiftssubstitution« hvad angår visningsafgiften. Den forelæggende ret har ikke taget stilling i denne henseende. Domstolen har ikke kompetence til at afgøre dette nationalretlige spørgsmål. Domstolen har imidlertid kompetence til at give den forelæggende ret de relevante kriterier til fortolkningen af begrebet »i disses navn og for disses regning«. Som generaladvokat Kokott påpegede i sagen *De Danske Bilimportører*, er dette begreb et EU-retligt begreb og ikke en henvisning til nationale bestemmelser om fuldmagt og opdrag (26).

53. Under hvilke omstændigheder kan den nationale ret antage, at visningsafgiften er en afgift i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a)'s forstand? Efter min opfattelse kræver det, at den nationale ret konkluderer, at visningsafgiften giver anledning til et offentligretligt skattemæssigt forhold, der i det væsentlige er begrænset til det forhold, den nationale lov skaber mellem staten og afgiftssubstituten. Med andre ord – og for at give nogle retningslinjer til den nationale ret – vil det f.eks. kræves, som fremført af størstedelen af parterne i de foreliggende sager, at staten udelukkende kan opkræve visningsafgiften hos afgiftssubstituten, dvs. at afgiftssubstituten er »selvstændigt« ansvarlig for betalingen af visningsafgiften. Dette medfører bl.a. også, at afgiftssubstituttens efterfølgende krav om tilbagebetaling af visningsafgiftsbeløbet rettet mod annoncøren vil være af privatretlig karakter.

54. Hvis den nationale ret fastslår, at dette er tilfældet, er det, efter min mening, ikke vanskeligt at konkludere, at visningsafgiften er blevet betalt af afgiftssubstituten i eget navn og for egen regning og endelig, at afgiften er direkte forbundet med leveringen af tjenesteydelsen. Sjette

direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), finder således anvendelse, og visningsafgiften skal dermed medregnes i beskatningsgrundlaget.

55. Hvis den nationale ret på den anden side når frem til den konklusion, at det afgørende offentligretlige skattemæssige forhold først og fremmest forbinder annoncøren og staten, dvs. at staten under bestemte omstændigheder f.eks. kan opkræve visningsafgiften direkte hos annoncøren eller, igen sagt på en anden måde, at tilstedeværelsen af afgiftssubstituten ikke på noget tidspunkt eller under nogen omstændighed er uundværlig, kan sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), ikke anses for at finde anvendelse. I så fald må det snarere konkluderes, at afgiften ikke betales af tjenesteudbyderen i eget navn og for egen regning, og således ikke er direkte forbundet med tjenesteydelsen. Afgiften skal da i stedet i det væsentlige betales i den substitueredes navn og for dennes regning, dvs. annoncørens, og eftersom den forelæggende ret har anført, at beløbet er godskrevet tredjemands interimskonti, falde ind under sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c).

V – Forslag til afgørelse

56. I lyset af disse bemærkninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer de forelagte spørgsmål således:

»— Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), artikel 11, stk. 2, litra a), og artikel 11, stk. 3, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag samt artikel 73, artikel 78, litra a), og artikel 79, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de ved beregningen af moms for reklametjenester kræver, at en afgift, såsom den portugisiske visningsafgift til gavn for kunsten, der afholdes af annoncørerne, men betales af tv-operatørerne ved afgiftssubstitution og godskrives tredjemands interimskonti, skal medregnes i beskatningsgrundlaget, hvis det afgørende skattemæssige offentligretlige forhold er mellem skattemyndighederne og tv-operatørerne.

— Hvis det afgørende skattemæssige offentligretlige forhold er mellem annoncørerne og skattemyndighederne, skal artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), artikel 11, stk. 2, litra a), og artikel 11, stk. 3, litra c), i direktiv 77/388 samt artikel 73, artikel 78, litra a), og artikel 79, litra c), i direktiv 2006/112 fortolkes således, at de er til hinder for, at den nævnte afgift medregnes i beskatningsgrundlaget.

— Det påhviler den nationale ret at tage stilling til, hvilken af disse to udlægninger af afgiftssubstitutionens karakter i visningsafgiftens specifikke sammenhæng der er den korrekte i henhold til national lovgivning.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«), som ændret, EFT L 145, s. 1.

3 – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »Rådets direktiv 2006/112/EF«), som ændret, EUT L 347, s. 1.

- 4 – Detaljerne i fremlæggelsen af den nationale lov er baseret på Kommissionens betragtninger. Lei geral tributárias tekst, som der henvises til, men som ikke er ordret gengivet af parterne, kommer fra »autoridade tributária e aduaneiras« online »portal das finanças«.
- 5 – Under retsmødet bemærkede Portugal, at en ny lov om visningsafgiften, der udelukker denne fra beskatningsgrundlaget ved momsregningen, ville træde i kraft den 23.2.2013.
- 6 – Dommene er dateret den 29.11.2010 (sag C-618/11), den 21.10.2010 (sag C-637/11) og den 16.9.2010 (sag C-659/11).
- 7 – Appellen i sag C-659/11 blev først iværksat ved Tribunal Central Administrativo Sul, der den 3.5.2011 erklærede, at den ikke var kompetent til at bedømme sagen.
- 8 – Portugal har i særdeleshed anmodet om en begrænsning af de tidsmæssige virkninger af dommen i tilfælde af, at visningsafgiften ikke skal medregnes i beskatningsgrundlaget.
- 9 – Dom af 26.1.1993, forenede sager C-320/90 – C-322/90, Telemarsicabruzzo m.fl., Sml. I, s. 393, præmis 6.
- 10 – Dom af 13.3.2001, sag C-379/98, PreussenElektra, Sml. I, s. 2099, præmis 39.
- 11 – Dom af 23.3.1995, sag C-458/93, Saddik, Sml. I, s. 511, præmis 13.
- 12 – Dom af 29.9.1978, sag C-83/78, Redmond, Sml. I, s. 2347, præmis 25, og af 2.8.1995, sag C-134/94, Esso Española, Sml. I, s. 4223, præmis 9.
- 13 – Dom af 16.6.1981, sag 126/80, Salonia, Sml. s. 1563, præmis 6.
- 14 – Jf. dom af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 32.
- 15 – Dom af 25.1.2007, sag C-321/03, Dyson, Sml. I, s. 687, præmis 24.
- 16 – For nemheds skyld vil jeg i det følgende udelukkende henvise til bestemmelserne i sjette direktiv. Referencerne skal fortolkes således, at de omfatter de tilsvarende bestemmelser i Rådets direktiv 2006/112/EF. Ligeledes bidrager retspraksis vedrørende ét af direktiverne til fortolkningen af det andet.
- 17 – Dom af 1.6.2006, sag C-98/05, Sml. I, s. 4945.
- 18 – Dommen i sagen De Danske Bilimportører, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 17, og dom af 28.7.2011, sag C-106/10, Lidl & Companhia, EU:C:2011:526, præmis 33.
- 19 – Dom af 27.3.1990, sag C-126/88, Boots Company, Sml. I, s. 1235, præmis 15 og 16, og af 3.7.2001, sag C-380/99, Bertelsmann, Sml. I, s. 5163, præmis 15, samt generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i sagen De Danske Bilimportører, nævnt ovenfor i fodnote 17, punkt 15.
- 20 – Dommen i sagen Lidl & Companhia, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 32.
- 21 – Dommen i sagen De Danske Bilimportører, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 17, dom af 20.5.2010, sag C-228/09, Kommissionen mod Polen, præmis 30, og af 22.12.2010, sag C-433/09, Kommissionen mod Østrig, præmis 34, samt dommen i sagen Lidl & Companhia, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 33. Denne retspraksis går tilbage til dom af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, præmis 15 og 16.

22 – Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i sagen De Danske Bilimportører, nævnt ovenfor i fodnote 17, punkt 17.

23 – Dommen i sagen De Danske Bilimportører, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 18, og dommen i sagen Kommissionen mod Polen, nævnt ovenfor i fodnote 21, præmis 31-50.

24 – Dommen i sagen Kommissionen mod Polen, nævnt ovenfor i fodnote 21, præmis 40, og dommen i sag C-106/10, Lidl & Companhia, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 34.

25 – Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i sagen De Danske Bilimportører, nævnt ovenfor i fodnote 17, punkt 18 og 19.

26 – Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i sagen De Danske Bilimportører, nævnt ovenfor i fodnote 17, punkt 40 og 41.