

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. CRUZ VILLALÓN

van 11 juni 2013 (1)

Gevoegde zaken C-618/11, C-637/11 en C-659/11

TVI Televisão Independente SA

tegen

Fazenda Pública

[verzoek van het Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingrecht – Btw – Zesde richtlijn 77/388/EEG – Artikel 11, A, lid 2, sub a, en lid 3, sub c – Richtlijn 2006/112/EG van de Raad – Artikelen 78, sub a, en 79, sub c – Maatstaf van heffing – Opnemen van belastingen in de maatstaf van heffing – Uitzendheffing – „Belastingssubstitutie”

1. Met dit prejudiciële verzoek wenst het Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) te vernemen of een ter zake van de vertoning of uitzending van reclame opgelegde „uitzendheffing”, die aan de adverteerders in rekening wordt gebracht, maar door de dienstverrichter wordt afgedragen aan de staat („belastingssubstituut”), in de maatstaf van heffing moet worden opgenomen bij de berekening van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”), dat wil zeggen of artikel 11, A, lid 2, sub a, of artikel 11, A, lid 3, sub c van de Zesde richtlijn(2) toepasselijk is. De zaken zijn om twee redenen bijzonder.
2. De eerste reden, die tot op heden door het Hof nog niet is behandeld, heeft betrekking op de gevolgen die de aanwezigheid van een „derde” in de fiscale verhouding tussen de staat en adverteerders zou moeten hebben, wanneer deze „derde” wettelijk verplicht is de betrokken heffing aan de staat af te dragen („belastingssubstituut”), hoewel de heffing aan de adverteerder „in rekening wordt gebracht”.
3. De tweede reden die deze zaken een bijzonder karakter verleent, is dat de verwijzende rechter het Hof niet veel specifieke informatie heeft verschaft omtrent de aard en de draagwijdte van het systeem van „belastingssubstitutie”, met name in de precieze context van de wettelijke regeling van de uitzendheffing. De betrokkenen bij de procedure konden het daarover evenmin eens worden.
4. In deze omstandigheden stel ik het Hof een antwoord voor, dat rechtstreeks afhankelijk is van de wijze waarop de nationale rechter het systeem van „belastingssubstitutie” uitlegt. Ik zal met name voorstellen dat het criterium van de publiekrechtelijke fiscale rechtsbetrekking van wezenlijk belang is. Indien voor de betrokken wettelijke verplichtingen de doorslaggevende fiscale rechtsbetrekking die tussen de „belastingssubstituut” (de dienstverrichter) en de staat is, moeten de onderhavige zaken worden geacht onder artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn te vallen.

Indien echter de doorslaggevende publiekrechtelijke fiscale rechtsbetrekking die tussen de ontvanger van de dienst en de staat is, dan dient artikel 11, A, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn te worden toegepast.

I – **Rechtskader**

A – *Recht van de Unie*

5. De onderhavige zaken hebben betrekking op de heffing van btw op drie verschillende tijdstippen: februari 2004 (zaak C-637/11), oktober 2004 (zaak C-618/11) en januari 2007 (zaak C-659/11).

6. Ten tijde van de feiten van de zaken C-637/11 en C-618/11 was de Zesde richtlijn van kracht. Op 1 januari 2007 is deze ingetrokken en vervangen door richtlijn 2006/112/EG(3), binnen de grenzen als bepaald in de artikelen 411, lid 1, en 413 ervan. De feiten van zaak C-659/11 vallen derhalve onder de bepalingen van richtlijn 2006/112. Ondanks enige verschillen in de precieze bewoordingen zijn de voor deze zaak relevante bepalingen van richtlijn 2006/112 identiek aan de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn.

7. Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn (artikel 2, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112) onderwerpt de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw. Artikel 11, A, van de Zesde richtlijn bepaalt met betrekking tot de maatstaf van heffing het volgende:

„1. De maatstaf van heffing is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;

[...]

2. In de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen:

a) belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde zelf;

[...]

3. In de maatstaf van heffing worden niet opgenomen:

[...]

c) door een belastingplichtige van de koper of de ontvanger als terugbetaling van in naam en voor rekening van laatstgenoemden gemaakte kosten ontvangen bedragen die in de boekhouding van de belastingplichtige als doorlopende posten voorkomen. De betreffende belastingplichtige moet het werkelijke bedrag van deze uitgaven verantwoorden en mag de eventueel daarop drukkende belasting niet in aftrek brengen.”

8. De met artikel 11, A, lid 1, sub a, lid 2, sub a, en lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn overeenkomende bepalingen zijn respectievelijk de artikelen 73, 78, sub a, en 79, sub c, van richtlijn 2006/112.

B – Nationaal recht(4)

1. Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado en Lei Geral Tributária

9. De btw is in de Portugese Republiek geregeld in de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Portugese wet op de btw; hierna: „CIVA”), goedgekeurd bij Decreto-Lei 394-B/84 van 26 december 1984 en sindsdien verschillende keren gewijzigd.

10. Volgens artikel 16, lid 1, CIVA is de maatstaf van heffing voor diensten „de waarde van de verkregen of te verkrijgen tegenprestatie van de zijde van de koper, de ontvanger of een derde”. De maatstaf van heffing omvat krachtens artikel 16, lid 5, sub a, CIVA „belastingen, rechten en andere heffingen, met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde zelf”. Ten slotte behoren volgens artikel 16, lid 6, sub c, CIVA niet tot de maatstaf van heffing, bedragen die „in naam en voor rekening van de koper van de goederen of de ontvanger van de diensten zijn betaald en die door de belastingplichtige op een geschikte derdenrekening zijn geboekt”.

11. Artikel 18, lid 3, van de Lei Geral Tributaria (Portugese algemene belastingwet; hierna: „LGT”) bepaalt: „de belastingplichtige is de natuurlijke of rechtspersoon, de gemeenschap of de organisatie, feitelijk of rechtens, die krachtens de wet is gehouden tot voldoening van de belastingplicht, hetzij als rechtstreeks belastingplichtige, hetzij als substituut of als vertegenwoordiger”.

12. Artikel 20 LGT, inzake belastingsubstitutie, bepaalt:

„1. Van belastingsubstitutie is sprake wanneer krachtens de wet de betaling van belasting wordt gevorderd van een andere persoon dan de belastingplichtige.

2. De belastingsubstitutie vindt plaats door middel van inhouding aan de bron.”

13. Artikel 28 LGT regelt de aansprakelijkheid in geval van belastingsubstitutie:

„1. Onverminderd het bepaalde in de volgende leden is in geval van belastingsubstitutie de inhoudingsplichtige aansprakelijk voor de ingehouden en niet aan de staat afgedragen bedragen; de gesubstitueerde is ontslagen van alle aansprakelijkheid betreffende de betaling ervan.

2. Indien de inhouding louter wordt verricht als betaling wegens definitief verschuldigde belasting, is de gesubstitueerde primair aansprakelijk voor de niet-ingehouden belasting en is de substituut subsidiair aansprakelijk, die tevens heffingsrente is verschuldigd vanaf de vervaldag van de betaling tot aan het verstrijken van de termijn voor de indiening van de belastingaangifte door de primair aansprakelijke of tot de dag van de betaling van de ingehouden belasting, indien deze dag vroeger is gelegen.

3. In de andere gevallen is de gesubstitueerde alleen subsidiair aansprakelijk voor de betaling van het verschil tussen het bedrag dat had moeten worden ingehouden en het bedrag dat feitelijk is ingehouden.”

2. De uitzendheffing

14. Artikel 28 van wet 42/2004 (Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual; wet op de cinematografische en audiovisuele kunst) van 18 augustus 2004 bepaalt:

„1. Commerciële reclame die in bioscopen wordt vertoond of door middel van televisieomroep wordt verspreid, dat wil zeggen reclameboodschappen, sponsoring, televerkoop, teletekst,

productplaatsing en ook reclame in elektronische programmagidsen, ongeacht het uitzendplatform, is onderworpen aan uitzendheffing ten laste van de adverteerder; de heffing bedraagt 4 % van de betaalde prijs.

2. De betaling, inning en controle van de met de uitzendheffing te innen bedragen worden bij afzonderlijke wettelijke regeling bepaald.”

15. De details van de uitzendheffing zijn geregeld bij Decreto-Lei 227/2006 van 15 november 2006.

16. Artikel 50 van Decreto-Lei 227/2006 bepaalt:

„1. Commerciële reclame die in bioscopen wordt vertoond, door middel van televisieomroep wordt verspreid of in elektronische programmagidsen is opgenomen, is ongeacht het uitzendplatform onderworpen aan een uitzendheffing, die is verschuldigd door de adverteerders en waarvan de opbrengst is bestemd voor het ICAM [Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia] en het CP-MC [Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema].

[...]

3. De in de vorige leden bedoelde heffing wordt door middel van belastingsubstitutie geïnd door de ondernemingen met een concessie om de reclametijdstippen in bioscopen te exploiteren, en door exploitanten of distributeurs van televisieomroep, die teletekstdiensten of elektronische programmagidsen aanbieden.”

17. De uitzendheffing moet uiterlijk op de tiende dag van de maand volgend op die waarin deze in rekening is gebracht, aan de schatkist worden afgedragen (artikel 52 van Decreto-Lei 227/2006).

18. Artikel 51 van Decreto-Lei 227/2006 bepaalt inzake het bedrag van de heffing:

„De uitzendheffing bedraagt 4 % van de prijs van de vertoning of verspreiding van de reclame of van de opname ervan in elektronische programmagidsen, waarvan 3,2 % is bestemd voor het ICAM en 0,8 % voor het CP-MC.”(5)

II – Feiten en hoofdgeding

19. In het kader van haar activiteiten op de televisiemarkt verricht TVI diensten op het gebied van commerciële reclame ten behoeve van meerdere adverteerders. De rekeningen die zij voor deze diensten verstuurde, waren inclusief de uitzendheffing van 4 % van de prijs van de diensten. TVI heeft de btw berekend over het totaal van het in rekening gebrachte bedrag. Zij heeft derhalve de uitzendheffing in de maatstaf van heffing opgenomen. De btw is afgedragen en dienovereenkomstig opgenomen in de desbetreffende periodieke aangifte.

20. TVI heeft de uitzendheffing afgedragen. Zij ontving de betaling van de aan haar klanten in rekening gebrachte heffing voor of nadat zij zelf de uitzendheffing afdroeg. TVI heeft aangevoerd dat zij de staat de inhoud van de uitzendingen, de identiteit van de adverteerders, het bedrag waarover de heffing is berekend en het aan elke adverteerder in rekening gebrachte heffingsbedrag moet meedelen. De Portugese Republiek stelt dat deze inlichtingen niet aan de staat worden verstrekt.

21. In verband met de inning van de uitzendheffing heeft TVI in haar boekhouding de bedragen ten gunste van het ICAM en het CP-MC als doorlopende posten geboekt op derdenrekeningen. Volgens TVI zijn deze rekeningen voor elke klant en ten bate van het ICAM en het CP-MC

aangemaakt. De Portugese Republiek stelt dat de rekeningen niet op naam van de klanten worden aangehouden, maar op die van het ICAM en het CP-MC.

22. Zich afvragend of de uitzendheffing werkelijk in de maatstaf van heffing diende te worden opgenomen, heeft TVI bezwaar gemaakt tegen de belastingaanslagen met betrekking tot de voor meerdere adverteerders op het gebied van reclame verrichte diensten in de maanden februari 2004 (zaak C?637/11), oktober 2004 (zaak C?618/11) en januari 2007 (zaak C?659/11). Het bezwaar in zaak C?659/11 is door het hoofd van de dienst administratieve geschillen van de Direcção de Finanças de Lisboa afgewezen. De autoriteiten hebben niet gereageerd op de andere twee bezwaren, die derhalve als stilzwijgend gelden.

23. TVI heeft zowel tegen de uitdrukkelijke als tegen de twee stilzwijgende afwijzingen beroep ingesteld bij het Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra. De drie beroepen zijn afgewezen.⁽⁶⁾ Het Tribunal heeft geoordeeld dat het bedrag van de uitzendheffing krachtens artikel 16, leden 1 en 5, sub a, CIVA in de maatstaf van heffing moet worden opgenomen, aangezien TVI zelf schuldenaar van de heffing is geworden door het in rekening brengen ervan aan de adverteerders en voor zover zij de in rekening gebrachte bedragen heeft ontvangen. Het Tribunal heeft eveneens geoordeeld dat de heffingen rechtstreeks verband houden met de dienstverrichting, aangezien zij samenhangen met de verrichte diensten.

24. TVI heeft tegen de drie vonnissen beroep ingesteld bij het Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário, afdeling belastinggeschillen).⁽⁷⁾

25. In alle drie de zaken heeft TVI wederom gesteld dat de uitzendheffing moet worden uitgesloten van de maatstaf van heffing voor de btw, onder aanvoering van telkens dezelfde gronden. Zij heeft onder andere gesteld dat artikel 16, lid 6, sub c, CIVA en artikel 11, A, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn moeten worden toegepast, aangezien de adverteerders en niet TVI de werkelijke belastingbetalers zijn en TVI krachtens Portugees recht alleen hun plaats heeft ingenomen („belastingsubstitutie”). Bovendien moet de uitzendheffing krachtens artikel 16, lid 1, CIVA en artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn van de maatstaf van heffing worden uitgesloten, aangezien zij geen tegenprestatie vormt voor de door TVI verrichte diensten en niet in rechtstreeks verband daarmee staat. Daarenboven is volgens TVI het belastbaar feit voor de uitzendheffing, de uitzending van de reclame, verschillend van het belastbaar feit voor de btw, namelijk het verrichten van meerdere diensten, met inbegrip van de uitzending.

III – Prejudiciële vragen en procesverloop voor het Hof

26. Tegen deze achtergrond heeft de Secção de Contencioso Tributário van het Supremo Tribunal Administrativo op respectievelijk 12 oktober 2011 (zaak C?618/11), 2 november 2011 (zaak C?637/11) en 16 november 2011 (zaak C?659/11) besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende – in alle drie de zaken identieke – vragen voor te leggen:

„1) Is artikel 16, lid 1, CIVA, zoals uitgelegd in de bestreden beslissing (in die zin dat de heffing op de uitzending van commerciële reclame samenhangt met de verrichting van reclamediens ten en dus voor de btw-heffing moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de dienst) verenigbaar met artikel 11, A, lid 1, sub a, van de [Zesde richtlijn] (thans artikel 73 van [richtlijn 2006/112]), inzonderheid met het begrip ‚wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen’?

2) Is artikel 16, lid 6, sub c, CIVA, zoals uitgelegd in de bestreden beslissing (in die zin dat de heffing op de uitzending van commerciële reclame niet een bedrag is dat namens en voor rekening van de ontvanger van de dienst wordt betaald, ook al wordt zij op derdenrekeningen als doorlopende post geboekt en is zij bestemd om te worden afgedragen aan openbare lichamen,

zodat zij niet mag worden uitgesloten van de maatstaf van heffing voor de btw), verenigbaar met artikel 11, A, lid 3, sub c, van de [Zesde richtlijn] (thans artikel 79, sub c, van [richtlijn 2006/112]), inzonderheid met het begrip „door een belastingplichtige van de koper of de ontvanger als terugbetaling van in naam en voor rekening van laatstgenoemden gemaakte kosten ontvangen bedragen die in de boekhouding van de belastingplichtige als doorlopende posten voorkomen?”

27. Bij beschikking van de president van het Hof van 18 januari 2012 zijn de drie zaken gevoegd.

28. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door TVI, de Helleense Republiek, de Portugese Republiek(8) en de Commissie.

29. Ter terechtzitting van 31 januari 2013 hebben TVI, de Helleense Republiek, de Portugese Republiek en de Commissie opmerkingen gemaakt.

IV – Beoordeling

A – Ontvankelijkheid

30. De Portugese Republiek voert aan dat de aan het Hof voorgelegde prejudiciële vragen niet-ontvankelijk zijn. Zij is van mening dat in alle drie de zaken de beschrijving van het rechtskader onvoldoende is. Dat zou regeringen van de lidstaten kunnen beletten om opmerkingen in te dienen over een gebied dat voor hen van vitaal belang is. Wat het recht van de Unie betreft, worden artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn of het equivalent ervan, artikel 78, sub a, van richtlijn 2006/112 niet vermeld. Wat het nationale recht betreft, is artikel 16, lid 5, sub a, CIVA aan de aandacht van de verwijzende rechter ontsnapt. Bovendien heeft de rechter, volgens de Portugese Republiek, de regeling van de uitzendheffing niet voldoende gedetailleerd beschreven en de relevante bepalingen van de LGT in het geheel niet genoemd.

31. Wat de zaken C-618/11 en C-637/11 betreft, voert de Portugese Republiek nog aan dat zij betrekking hebben op feiten die hebben plaatsgevonden voordat Decreto-Lei 227/2006 van kracht is geworden. Volgens de Portugese Republiek kon de huidige uitzendheffing zonder deze Decreto-Lei niet in werking treden, en is zij derhalve pas vanaf 22 november 2006 toegepast. De voor die periode bestaande heffing viel onder een andere wettelijke regeling. Aangezien hierover in de verwijzingen niets wordt vermeld, stelt de Portugese Republiek dat zij de voor een nuttig antwoord van het Hof noodzakelijke uiteenzettingen ontberen. De prejudiciële vragen worden volgens de Portugese Republiek derhalve hypothetisch. Ter terechtzitting heeft de Commissie echter gesteld dat ondanks verscheidene wetwijzigingen de essentie van de uitzendheffing vanaf 1971 niet is gewijzigd. Met betrekking tot zaak C-659/11 merkt de Portugese Republiek op dat deze zou moeten worden gebaseerd op richtlijn 2006/112 en dat de vragen dienovereenkomstig zouden moeten worden geherformuleerd.

32. Ik ben door de argumenten van de Portugese Republiek niet overtuigd. Het is zeker juist dat het Hof vanaf het arrest Telemarsicabruzzo e.a.(9) geen vragen in behandeling neemt wanneer het niet beschikt over de feitelijke of juridische gegevens die noodzakelijk zijn voor een nuttig antwoord op de gestelde vragen.(10) Deze informatie is eveneens vereist om de regeringen van de lidstaten en de andere belanghebbende partijen de mogelijkheid te bieden om overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof opmerkingen te maken.(11) De Portugese Republiek stelt terecht dat de verwijzende rechter heeft nagelaten verscheidene relevante bepalingen te vermelden en dat hij de in het hoofdgeding litigieuze maatregel grondiger had kunnen beschrijven. Wanneer wij echter de samenwerkingsrelatie tussen het Hof van Justitie van de Europese Unie en de verwijzende rechter in gedachten houden, behoeft laatstgenoemde niet elke twijfel omtrent de uitlegging van het op de zaak toepasselijke nationale recht op te lossen,

maar moet hij het Hof eerder in staat stellen om een nuttig antwoord te geven op de prejudiciële vragen. De verwijzingen verschaffen het Hof de essentiële informatie om dat te doen.

33. Met betrekking tot het bezwaar dat in twee van de zaken de verwijzende rechter nationaal recht heeft toegepast dat nog niet van kracht was, zodat de voorgelegde vragen hypothetisch zijn, volstaat de opmerking dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het in principe een zaak is van de nationale rechters aan wie een geschil is voorgelegd om de relevantie te beoordelen van de vragen die zij het Hof voorleggen.⁽¹²⁾ Alleen wanneer „duidelijk blijkt”⁽¹³⁾ dat de uitlegging van een bepaling van Unierecht niet relevant is voor het hoofdgeding, zal het Hof niet met de beoordeling van de verwijzende rechter instemmen. Het is niet aan het Hof om de toepassing van het nationale recht door de verwijzende rechter in twijfel te trekken.

34. De Portugese regering wijst er echter terecht op dat in zaak C-659/11 richtlijn 2006/112 toepasselijk is en dat de verwijzende rechter noch artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn noch het equivalent daarvan in richtlijn 2006/112 heeft vermeld. De vragen moeten dus worden geherformuleerd.⁽¹⁴⁾ Het Hof kan de verwijzende rechter alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het recht van de Europese Unie verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de beslissing van de bij hem aanhangige zaak, ongeacht of de verwijzende rechter deze uitdrukkelijk heeft vermeld.⁽¹⁵⁾

B – *Beoordeling ten gronde*

35. De nationale rechter wenst in wezen te vernemen of artikel 11, A, lid 1, sub a, lid 2, sub a, en lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn alsmede de artikelen 73, 78, sub a, en 79, sub c, van richtlijn 2006/112⁽¹⁶⁾ aldus moeten worden uitgelegd dat voor de berekening van de btw op reclamediens ten een heffing als de Portugese uitzendheffing, die ten goede komt aan de kunstsector, en verschuldigd is door de adverteerders maar door middel van belastingsubstitutie door de televisiemaatschappijen wordt betaald en op derdenrekeningen als doorlopende post wordt geboekt, in de maatstaf van heffing moet worden begrepen of niet.

36. Op zichzelf beschouwd lijkt de uitzendheffing krachtens de wet uitdrukkelijk op de adverteerders te rusten, waaruit zou kunnen worden afgeleid dat zij niet tot een van de in artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn bedoelde belastingen behoort, maar eerder een door dienstverrichters van hun klanten ontvangen bedrag is, als terugbetaling van kosten in de ruime betekenis van artikel 11, A, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn. Nauwkeuriger gezegd, indien de uitzendheffing rechtstreeks door de adverteerders aan de staat *zou kunnen* worden betaald, dat wil zeggen indien de adverteerders zouden kunnen kiezen of zij de heffing zelf betalen of dit overlaten aan een derde, namelijk de dienstverrichter, dan zou de uitlegging van het arrest *De Danske Bilimportører*⁽¹⁷⁾ toepasselijk lijken en zou de uitzendheffing geacht moeten worden buiten artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn te vallen.

37. Het probleem is dat het volgens het Portugese recht blijkbaar is uitgesloten dat de adverteerder rechtstreeks *kan* voldoen aan wat zijn eigen belastingplicht lijkt. De reden hiervoor is dat de persoon die wettelijk verplicht is om de heffing aan de staat te betalen, een „derde” is, de zogenaamde „belastingssubstituut”, die geen ander is dan de dienstverrichter, die eveneens btw moet afdragen. De figuur van de belastingssubstituut in de precieze context van de uitzendheffing is, zoals ik reeds heb gesteld, de oorzaak van de complexiteit van de onderhavige zaken. Ik zal mijn bespreking beginnen met de standpunten van de betrokkenen bij de procedure en met een overzicht van de rechtspraak. Ten slotte zal ik een criterium voorstellen dat richting kan verschaffen bij de juiste uitlegging van het Unierecht door de nationale rechter.

38. TVI voert aan dat op basis van het Unierecht de uitzendheffing moet worden uitgesloten van de maatstaf van heffing. Alle andere betrokkenen bij de procedure zijn voorstander van opnemning van de uitzendheffing.

39. De maatstaf van heffing voor diensten is in principe de tegenprestatie die de dienstverrichter voor deze diensten verkrijgt of moet verkrijgen (artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn). Artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn beschouwt sommige elementen echter als bestanddeel van de maatstaf van heffing, daargelaten of zij een toegevoegde waarde en een economische tegenprestatie vertegenwoordigen, in de zin dat zij deel uitmaken van de vrijwillige handeling.(18) Artikel 11, A, lid 3, sub c, sluit even uitdrukkelijk andere elementen uit van de maatstaf van heffing. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten eerst artikel 11, A, lid 2, sub a, en artikel 11, A, lid 3, sub c, worden onderzocht.(19)

40. Volgens vaste rechtspraak moet derhalve, teneinde vast te stellen of een heffing zoals de uitzendheffing in de maatstaf van heffing moet worden opgenomen, in de eerste plaats worden nagegaan of de heffing onder de uitdrukking „belastingen, rechten en heffingen” in artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn valt en vervolgens in de tweede plaats of de uitzondering van artikel 11, A, lid 3, sub c, toepasselijk is.(20)

41. Om vast te stellen dat een belasting onder artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn valt, heeft het Hof consequent de eis gesteld dat de belasting „rechtstreeks verband” moet houden met de levering van de betrokken goederen.(21) Datzelfde geldt stellig ook voor diensten. Ik ben het eens met de opvatting van advocaat-generaal Kokott in de zaak *De Danske Bilimportør* dat dat vereiste voortvloeit uit een uitlegging van de bepaling in samenhang met artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn: opname van de in artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn genoemde elementen is gerechtvaardigd indien zij zo nauw verband houden met de levering van een goed of dienst, dat zij deel van de waarde van deze levering zijn gaan uitmaken.(22)

42. Om een rechtstreeks verband vast te stellen tussen de belasting en het verrichten van de dienst, heeft het Hof onderzocht of het belastbare feit verband houdt met het verrichten van de dienst(23) en of de verrichter van de dienst in eigen naam en voor eigen rekening de belasting heeft betaald.(24)

43. Wat het belastbare feit betreft voert TVI aan dat het belastbare feit voor de uitzendheffing verschilt van dat voor de btw. Volgens TVI is het belastbare feit voor de uitzendheffing de verspreiding van de reclame of, zoals TVI het ter terechtzitting nauwkeuriger heeft gesteld, de ontvangst van de verspreidingsdiensten door de adverteerder. De diensten van TVI als belastbaar feit voor de btw omvatten daarentegen, naast de verspreiding, een aantal activiteiten zoals analyses, controle van de inhoud, voorbereiding van de beelden enz. Bovendien is er volgens TVI evenmin sprake van een verband tussen het verrichten van de dienst en de uitzendheffing, omdat de heffing niet de tegenprestatie van de dienst vormt, maar wordt opgelegd voor een doel – bevordering van de kunstsector – dat geen verband houdt met de dienst.

44. De Portugese Republiek beschouwt daarentegen de uitzendheffing niet alleen als onderdeel van de tegenprestatie van de dienst, maar is eveneens van mening dat het belastbare feit rechtstreeks verband houdt met het verrichten van de verspreidingsdiensten. De Commissie is het met dit laatstgenoemde argument eens.

45. Het komt mij voor dat het belastbare feit voor de uitzendheffing voldoende verband houdt met dat voor de btw. De uitzendheffing wordt geheven ter zake van de verspreiding van reclameboodschappen. TVI biedt deze dienst aan en verhoogt de prijs van de dienst met de btw. Het feit dat TVI eveneens aanvullende diensten aanbiedt, die ook aan btw zijn onderworpen, doet

niet af aan het rechtstreekse verband dat bestaat tussen de door haar aangeboden verspreidingsdiensten en de uitzendheffing. Dat de heffing aan ICAM en CP-MC, die niets met deze diensten van doen hebben, ten goede komt, is niet relevant in de context van artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.

46. Het Hof dient vervolgens na te gaan of de dienstverrichter de heffing in eigen naam en voor eigen rekening heeft betaald. Deze toets die het Hof met betrekking tot artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn toepast, combineert in feite het onderzoek volgens artikel 11, A, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn met dat volgens artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn. Indien de dienstverrichter de heffing in eigen naam en voor eigen rekening betaalt, moet de heffing in de maatstaf van heffing worden opgenomen. Betaalt de dienstverrichter de heffing daarentegen in naam en voor rekening van zijn afnemer en neemt hij het bedrag in zijn boekhouding in de doorlopende posten op, dan maakt het van de afnemer louter als terugbetaling van gemaakte kosten ontvangen bedrag geen deel uit van de maatstaf van heffing.(25)

47. Zoals ik heb betoogd, is het probleem in de onderhavige zaken de vaststelling van de rechtsgevolgen van het bijzondere Portugese systeem van „belastingssubstitutie”, want de wet bepaalt weliswaar dat de uitzendheffing door de adverteerders is verschuldigd, maar ook dat deze feitelijk door de verrichters van verspreidingsdiensten, zoals TVI, wordt betaald.

48. Volgens de voor het Hof gemaakte opmerkingen wordt de „belastingssubstitutie” geregeld in de artikelen 18, lid 3, en 20 van de Portugese LGT. Volgens deze bepalingen wordt de persoon die als substituut (in de onderhavige zaken TVI) de belasting betaalt, als de belastingplichtige beschouwd. Artikel 28 LGT regelt de aansprakelijkheid van de bij deze rechtsverhouding betrokken partijen. Artikel 20 LGT lijkt er echter eveneens op te duiden dat deze bepalingen voor een bronheffing zijn ontwikkeld. Het is onduidelijk in welke mate deze bepalingen in de onderhavige zaken aan de oplossing ervan kunnen bijdragen.

49. De betrokkenen bij de procedure verschillen van mening over de gevolgen van de „belastingssubstitutie” met betrekking tot de uitzendheffing. TVI beschouwt het systeem louter als hulpmiddel ter vereenvoudiging van de administratie van de belasting om efficiencyredenen. Hoewel TVI de heffing betaalt, betaalt zij een heffing die – in de ogen van TVI – door de adverteerders is verschuldigd; zij int van hen de verschuldigde bedragen, neemt deze naar behoren als doorlopende posten in haar boekhouding op, draagt ze af aan de staat en informeert de staat over de identiteit van de adverteerders. Indien TVI, zo heeft zij gesteld, de uitzendheffing zou betalen en haar klant vervolgens het door TVI in rekening gebrachte heffingsbedrag niet zou terugbetalen, zou TVI het door haar betaalde bedrag van de staat kunnen terugvorderen. Zij heeft ter terechtzitting eveneens gesteld dat indien TVI failliet zou gaan, de staat ook van de adverteerders betaling van de uitzendheffing zou kunnen vorderen. TVI betaalt naar haar mening de uitzendheffing derhalve in naam en voor rekening van haar klanten, waarbij zij de ontvangen bedragen in haar boekhouding als doorlopende posten opneemt.

50. De Portugese Republiek is daarentegen van mening dat TVI de uitzendheffing verschuldigd is. Volgens de Portugese Republiek wordt dit bevestigd door het feit dat TVI de uitzendheffing binnen een wettelijk voorgeschreven termijn moet betalen, ongeacht of de adverteerders de aan hen in rekening gebrachte diensten en de uitzendheffing hebben betaald. Volgens de Portugese Republiek dient alleen TVI de heffing aan te geven en te voldoen aan de bijkomende verplichtingen die een belastingplichtige naar Portugees recht heeft, waaronder het verschaffen van bepaalde informatie. Ter terechtzitting heeft de Portugese Republiek daaraan toegevoegd dat de autoriteiten de uitzendheffing alleen van TVI kunnen verkrijgen en deze nooit van de adverteerders kunnen vorderen, zelfs niet in geval van faillissement van TVI. Bovendien heeft TVI volgens de Portugese Republiek de bedragen niet in doorlopende posten op naam van haar

klanten geboekt, maar op naam van ICAM en CP-MC, hetgeen de Portugese Republiek als onvoldoende beschouwt.

51. De Commissie beschouwt de verplichting van belastingsubstituut TVI om de uitzendheffing te betalen eveneens als haar eigen verplichting. Volgens de Commissie is alleen TVI aansprakelijk voor de heffingen en moet zij deze betalen, ongeacht of de adverteerder het bedrag zal terugbetalen. De Commissie is het ook eens met de Portugese Republiek dat er geen sprake is van een rechtstreekse band tussen adverteerders en belastingautoriteiten.

52. De bovenstaande punten tonen aan dat er geen overeenstemming bestaat over de gevolgen van de „belastingssubstitutie” in het geval van de uitzendheffing. De verwijzende rechter heeft hierover geen standpunt ingenomen. Het Hof is niet bevoegd om dit vraagstuk van nationaal recht op te lossen. Het kan de verwijzende rechter echter wel relevante criteria verschaffen voor de uitlegging van het begrip „in naam en voor rekening van”. Zoals advocaat-generaal Kokott in haar conclusie in de zaak *De Danske Bilimportører* heeft opgemerkt, is dat een begrip van Unierecht en verwijst het niet naar nationale bepalingen inzake vertegenwoordiging en lastgeving.(26)

53. In welke omstandigheden mag de nationale rechter ervan uitgaan dat de uitzendheffing een heffing is als bedoeld in artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn? Volgens mij is daartoe noodzakelijk dat de nationale rechter tot de conclusie komt dat de uitzendheffing leidt tot een publiekrechtelijke fiscale rechtsbetrekking die in wezen is beperkt tot de rechtsbetrekking die het nationale recht tussen de staat en de belastingsubstituut tot stand brengt. Met andere woorden – en teneinde de nationale rechter enige richting te geven – zou bijvoorbeeld als maatstaf kunnen gelden of, zoals de meerderheid van de betrokkenen bij deze procedure heeft gesteld, de staat de uitzendheffing alleen van de belastingsubstituut kan vorderen en de belastingsubstituut „autonoom” aansprakelijk is voor de betaling van de uitzendheffing. Dat zou onder andere eveneens inhouden dat een latere vordering van de belastingsubstituut tegen de adverteerder tot terugbetaling van het bedrag van de uitzendheffing een privaatrechtelijke vordering zou zijn.

54. Indien de nationale rechter oordeelt dat dat het geval is, moet volgens mij de conclusie niet moeilijk zijn, dat de uitzendheffing door de belastingsubstituut in eigen naam en voor eigen rekening is betaald en dat de heffing per saldo rechtstreeks verband houdt met de levering van de dienst. Artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn zou dan toepasselijk zijn en de uitzendheffing zou derhalve in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen.

55. Indien de nationale rechter daarentegen tot het oordeel komt dat de doorslaggevende publiekrechtelijke fiscale rechtsbetrekking in wezen de adverteerder en de staat verbindt, zodat bijvoorbeeld de staat in bepaalde omstandigheden de uitzendheffing rechtstreeks van de adverteerder kan vorderen of dat, anders gezegd, de aanwezigheid van de belastingsubstituut niet altijd en in alle omstandigheden onontbeerlijk is, kan artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn niet toepasselijk worden geacht. In dat geval zou de conclusie moeten zijn dat de heffing niet door de dienstverrichter in eigen naam en voor eigen rekening is betaald en derhalve niet rechtstreeks verband houdt met de dienst. De heffing zou in plaats daarvan in wezen in naam en voor rekening van de gesubstitueerde, dat wil zeggen de adverteerder, zijn betaald en, gelet op het feit dat de verwijzende rechter heeft vastgesteld dat het bedrag als doorlopende post op derdenrekeningen is geboekt, onder artikel 11, A, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn vallen.

V – Conclusie

56. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden:

„– Artikel 11, A, lid 1, sub a, lid 2, sub a, en lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag alsmede de artikelen 73, 78, sub a, 79, sub c, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat voor de berekening van de btw op reclamediens ten een heffing als de Portugese uitzendheffing, die ten goede komt aan de kunstsector en verschuldigd is door de adverteerders maar door middel van belastingsubstitutie door de televisiemaatschappijen wordt betaald en op derdenrekeningen als doorlopende post wordt geboekt, in de maatstaf van heffing moet worden opgenomen indien de doorslaggevende fiscale rechtsbetrekking bestaat tussen de belastingautoriteiten en de televisiemaatschappijen.

– Indien de doorslaggevende fiscale rechtsbetrekking wat de bedoelde heffing betreft bestaat tussen de adverteerders en de belastingautoriteiten, moeten artikel 11, A, lid 1, sub a, lid 2, sub a, en lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn alsmede de artikelen 73, 78, sub a, 79, sub c, van richtlijn 2006/112 aldus worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat die heffing in de maatstaf van heffing wordt opgenomen.

– Het is aan de nationale rechter om vast te stellen welke van deze twee uitleggingen van de aard van de belastingsubstitutie in de precieze context van de uitzendheffing volgens het nationale recht de juiste is.”

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: „Zesde richtlijn”), zoals gewijzigd (PB L 145, blz. 1).

3 – Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn 2006/112”), zoals gewijzigd (PB L 347, blz. 1).

4 – De details van het overzicht van het nationale recht zijn gebaseerd op de opmerkingen van de Commissie. De tekst van de Lei Geral Tributária, waarnaar door de betrokkenen bij het geding wordt verwezen, maar door hen niet letterlijk wordt weergegeven, is overgenomen van het online „portal das finanças” van de „autoridade tributária e aduaneira”.

5 – Ter terechtzitting heeft de Portugese Republiek opgemerkt dat op 23 februari 2013 een nieuwe wet inzake de uitzendheffing van kracht zou worden, die deze heffing uitsluit van de maatstaf van heffing voor de btw.

6 – Vonnissen van 29 november 2010 (C-618/11), 21 oktober 2010 (C-637/11) en 16 september 2010 (C-659/11).

7 – In zaak C-659/11 is eerst beroep ingesteld bij het Tribunal Central Administrativo Sul, dat zich echter op 3 mei 2011 onbevoegd heeft verklaard.

8 – De Portugese Republiek heeft met name verzocht om de werking van het arrest in de tijd te beperken voor het geval dat de uitzendheffing niet in de maatstaf van heffing behoeft te worden opgenomen.

- 9 – Arrest van 26 januari 1993 (C-320/90–C-322/90, Jurispr. blz. I-393, punt 6).
- 10 – Arrest van 13 maart 2001, PreussenElektra (C-379/98, Jurispr. blz. I-2099, punt 39).
- 11 – Beschikking van 23 maart 1995, Saddik (C-458/93 P, Jurispr. blz. I-511, punt 13).
- 12 – Arresten van 29 november 1978, Redmond (C-83/78, Jurispr. blz. 2347, punt 25), en 20 november 1995, Esso Española (C-134/94, Jurispr. blz. I-4223, punt 9).
- 13 – Arrest van 16 juni 1981, Salonia (126/80, Jurispr. blz. 1563, punt 6).
- 14 – Arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punt 32).
- 15 – Arrest van 25 januari 2007, Dyson (C-321/03, Jurispr. blz. I-687, punt 24).
- 16 – Gemakshalve verwijst ik hierna uitsluitend naar de bepalingen van de Zesde richtlijn. De verwijzingen moeten worden geacht de equivalente bepalingen van richtlijn 2006/112 te omvatten. De rechtspraak met betrekking tot een van de richtlijnen geldt evenzeer voor de uitlegging van de andere.
- 17 – Arrest van 1 juni 2006 (C-98/05, Jurispr. blz. I-4945).
- 18 – Arrest De Danske Bilimportører (aangehaald in voetnoot 17, punt 17) en arrest van 28 juli 2011, Lidl & Companhia (C-106/10, Jurispr. blz. I-7235, punt 33).
- 19 – Arresten van 27 maart 1990, Boots Company (C-126/88, Jurispr. blz. I-1235, punten 15 en 16), en 3 juli 2001, Bertelsmann (C-380/99, Jurispr. blz. I-5163, punt 15), en conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak De Danske Bilimportører (aangehaald in voetnoot 17, punt 15).
- 20 – Arrest Lidl & Companhia (aangehaald in voetnoot 18, punt 32).
- 21 – Arrest De Danske Bilimportører (aangehaald in voetnoot 17, punt 17); arresten van 20 mei 2010, Commissie/Polen (C-228/09, Jurispr. blz. I-70, punt 30), en 22 december 2010, Commissie/Oostenrijk (C-433/09, Jurispr. blz. I-181, punt 34), en arrest Lidl & Companhia (aangehaald in voetnoot 18, punt 33). Deze rechtspraak vindt zijn oorsprong in het arrest van 23 november 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Jurispr. blz. 6365, punten 15 en 16).
- 22 – Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak De Danske Bilimportører (aangehaald in voetnoot 17, punt 17).
- 23 – Arresten De Danske Bilimportører (aangehaald in voetnoot 17, punt 18) en Commissie/Polen (aangehaald in voetnoot 21, punten 31-50).
- 24 – Arresten Commissie/Polen (aangehaald in voetnoot 21, punt 40) en Lidl & Companhia (aangehaald in voetnoot 18, punt 34).
- 25 – Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak De Danske Bilimportører (aangehaald in voetnoot 17, punten 18 en 19).
- 26 – Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak De Danske Bilimportører (aangehaald in voetnoot 17, punten 40 en 41).