Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

5. december 2013 *

»Beskatning — moms — sjette direktiv 77/388/EØF — artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), stk. 2, litra a), og stk. 3, litra c) — direktiv 2006/112/EF — artikel 73, artikel 78, stk. 1, litra a), og artikel 79, stk. 1, litra c) — afgiftsgrundlag for den moms, som skyldes for tjenesteydelser i form af visning af kommercielle reklamer — afgift på visning af kommercielle reklamer«

I de forenede sager C-618/11, C-637/11 og C-659/11,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) ved afgørelser af 12. oktober 2011, 2. november 2011 og 16. november 2011, indgået til Domstolen henholdsvis den 1. december 2011, den 12. december 2011 og den 27. december 2011, i sagerne:

TVI – Televisão Independente SA

mod

Fazenda Pública,

procesdeltager:

Ministério Público,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, Domstolens vicepræsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Tredje Afdeling, samt dommerne C.G. Fernlund, A. Ó Caoimh og E. Jarašiūnas (refererende dommer),

generaladvokat: P. Cruz Villalón

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 31. januar 2013,

efter at der er afgivet indlæg af:

— TVI – Televisão Independente SA ved advogado N. Pena

— den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes og R. Laires, som befuldmægtigede

* Processprog: portugisisk.

— den græske regering ved M. Germani og I. Bakopoulos, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved P. Guerra e Andrade og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 11. juni 2013,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), stk. 2, litra a), og 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 (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), samt artikel 73, artikel 78, stk. 1, litra a), og artikel 79, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

2 Anmodningerne er blevet indgivet i forbindelse med tre tvister mellem TVI – Televisão Independente SA (herefter »TVI«) og Fazenda Pública (statskassen) vedrørende afslag på anmodninger om fornyet ex officio-gennemgang af ansættelserne af merværdiafgift (herefter »moms«) for februar 2004, oktober 2004 og januar 2007.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktiv blev med virkning fra den 1. januar 2007 ophævet og erstattet af direktiv 2006/112. Da tvisterne i hovedsagen vedrører beregning af moms for februar og oktober 2004 (sagerne C-637/11 og C-618/11) og januar 2007 (sag C-659/11), er sjette direktiv den relevante forskrift i sagerne C-637/11 og C-618/11 og direktiv 2006/112 den relevante forskrift i sag C-659/11.

4 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, der vedrører beskatningsgrundlaget for moms i indlandet, fastsætter:

»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 merværdiafgiften

[...]

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.«

5 Artikel 73 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

6 Direktivets artikel 78, stk. 1, litra a), har følgende ordlyd:

»Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget:

a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen.«

7 Direktivets artikel 79, stk. 1, litra c), fastsætter:

»Følgende elementer medregnes ikke i afgiftsgrundlaget:

[...]

c) beløb, som en afgiftspligtig person modtager fra kunden som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i dennes navn og for dennes regning, og som i hans regnskab godskrives en interimskonto.«

Portugisisk ret

8 Artikel 16 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (lov om merværdiafgift, herefter »CIVA«) bestemmer:

»1. Med forbehold af bestemmelserne i stk. 2 svarer afgiftsgrundlaget ved levering af afgiftspligtige varer og tjenesteydelser til modværdien af det vederlag, som er eller vil blive modtaget af erhververen, aftageren eller tredjemand.

[...]

5. Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget ved levering af afgiftspligtige varer og tjenesteydelser:

a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen

[...]

6. Følgende elementer medregnes ikke i det i stk. 5 omhandlede afgiftsgrundlag:

[...]

c) beløb, der er afholdt i erhververen af varernes eller aftageren af tjenesteydelsernes navn og for disses regning, og som den afgiftspligtige person behørigt har bogført tredjemands konto

[...]«

9 Artikel 28 med overskriften »Visningsafgift« i Lei n. 42/2004 – Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual (lov nr. 42/2004 om biograffilm og audiovisuelle værker) af 18. august 2004 (*Diário da República* I, serie A, nr. 194, af 18.8.2004) fastsætter:

»1. Kommerciel reklame, der vises i biograferne og som fjernsynsreklame, dvs. reklamer, sponsorater, salg over tv, 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 [herefter »visningsafgiften«].

2. Betaling, opkrævning og beskatning af beløb, der skal indsamles som visningsafgift, er fastlagt i et særskilt retsinstrument.«

10 Artikel 50 i lovdekret nr. 227/2007 af 15. november 2006 (*Diário da República* I, nr. 220, af 15.11.2006) har følgende ordlyd:

»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 [Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia (herefter »ICAM«)] og til [Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema (herefter »CP-MC«)].

2. Reklame som omhandlet i stk. 1 omfatter reklamer, sponsorater, salg over tv, tekst-tv og produktplacering.

3. Den i stk. 1 og 2 omhandlede afgift betales ved afgiftssubstitution af virksomhederne med koncession på udnyttelse af reklamerummet i biografer, af tv-operatører eller -distributører, der tilbyder tekst-tv-tjenester eller elektroniske programoversigter.«

11 Artikel 51 i lovdekret nr. 227/2006 fastsætter:

»Visningsafgiften er 4% af prisen på visningen eller udsendelsen af den pågældende reklame eller af dens optagelse i elektroniske programoversigter, hvoraf 3,2% udgør ICAM's indtægt og 0,8% udgør CP-MC's indtægter.«

Tvisterne i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Som del af dens audiovisuelle aktiviteter på tv-markedet leverede TVI tjenesteydelser i form af visning af kommercielle reklamer til forskellige annoncører i februar 2004, oktober 2004 og januar 2007.

13 TVI fakturerede disse tjenesteydelser til sine kunder, idet den i henhold til visningsafgiften forhøjede prisen for visningen af kommercielle reklamer med 4%. Med henblik på at beregne den skyldige moms på tjenesteydelserne anvendte TVI den fastsatte sats på de fakturerede beløb i det hele, herunder visningsafgiften, og erlagde den betalte moms for de pågældende perioder, idet momsen blev medregnet i de respektive periodiske selvangivelser. De indtægter, der blev oppebåret ved fakturering af visningsafgiften, blev i øvrigt af TVI godskrevet en interimskonto til fordel for ICAM og CP-MC.

14 Idet TVI var af den opfattelse, at visningsafgiften ikke skulle have været medregnet i afgiftsgrundlaget for momsen, indgav den anmodninger til de portugisiske skatte- og afgiftsmyndigheder om fornyet ex officio-gennemgang af momsansættelserne for februar og oktober 2004 samt januar 2007. Disse anmodninger blev afslået.

15 Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (forvaltnings- og skatte- og afgiftsdomstol i Sintra), for hvilken TVI havde anlagt sager til prøvelse af afgørelserne om afslag på nævnte anmodninger, frifandt myndigheden med den begrundelse, at det visningsafgiftsbeløb, som TVI havde faktureret annoncørerne, skal medregnes i afgiftsgrundlaget for momsen i henhold til CIVA's artikel 16, stk. 1, og artikel 16, stk. 5, litra a). Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra fandt, at visningsafgiftsbeløbene ikke kunne anses for beløb, der er afholdt i aftagerne af tjenesteydelser i form af visning af kommercielle reklamers navn og for disses regning. Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra var desuden af den opfattelse, at visningsafgiften i henhold til artikel 28 i lov nr. 42/2004 var direkte forbundet med denne levering af tjenesteydelser, idet den uløseligt hang sammen med nævnte tjenesteydelser, eftersom disse var genstand for afgiften.

16 TVI har for Supremo Tribunal Administrativo (øverste forvaltningsdomstol) iværksat appeller til prøvelse af dommene fra Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra. TVI har over for Supremo Tribunal Administrativo rejst spørgsmålet, om den fortolkning af CIVA's artikel 16, stk. 1, og artikel 16, stk. 6, litra c), som de portugisiske skatte- og afgiftsmyndigheder har anlagt, og som blev stadfæstet i de appellerede domme, er forenelig med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og stk. 3, litra c), og Domstolens praksis. I henhold til denne fortolkning skal visningsafgiften medregnes i afgiftsgrundlaget for momsen, da den er uløseligt forbundet med leveringen af en tjenesteydelse, og idet den ikke afholdes i aftagerne af tjenesteydelser i form af visning af kommercielle reklamers navn og for disses regning, selv om de indsamlede beløb godskrives en interimskonto og er tiltænkt offentlige organer.

17 TVI har nemlig over for Supremo Tribunal Administrativo gjort gældende, dels at visningsafgiften ikke er direkte forbundet med leveringen af tjenesteydelser i form af visning af kommercielle reklamer og ikke skal medregnes i modværdien, idet afgiften ikke udgør en modværdi til den af TVI leverede tjenesteydelse og ikke er direkte forbundet med leveringen af denne tjenesteydelse, dels at visningsafgiften er omfattet af det EU-retlige begreb om handling i en anden persons navn og for dennes regning, hvorfor beløbet på denne afgift ikke skal medregnes i afgiftsgrundlaget for momsen.

18 Det er under disse omstændigheder, at Supremo Tribunal Administrativo har besluttet at udsætte sagerne og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål, der er affattet enslydende i hver af de sager, som er indbragt for retten:

»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 [sjette direktivs] artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a) […] (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 [aftageren] 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, [stk. 1,] 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««?

19 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 18. januar 2012 blev sagerne C-618/11, C-637/11 og C-659/11 forenet med henblik på den mundtlige forhandling og dommen.

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

20 Den portugisiske regering har rejst tvivl om, hvorvidt anmodningerne om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling. Hvad angår de præjudicielle spørgsmål, som er blevet forelagt i sagerne C-618/11 og C-637/11, har den gjort gældende, at den portugisiske lovgivning om anvendelse af visningsafgiften ikke fandt tidsmæssig anvendelse på datoen for de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Desuden har den portugisiske regering gjort gældende, at de tre forelæggelsesafgørelser ikke indeholder en præcis og fuldstændig beskrivelse af de portugisiske og EU-retlige bestemmelser, der finder anvendelse på tvisterne i hovedsagen. Den portugisiske regering har navnlig anført, at den forelæggende ret i sag C-659/11 har undladt at nævne sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), og artikel 78, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112.

21 I denne henseende bemærkes for det første, at det fremgår af fast retspraksis, at det inden for rammerne af proceduren i henhold til artikel 267 TEUF, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, alene er den nationale ret, der har kompetence til at fastlægge og vurdere hovedsagens faktiske omstændigheder og til at fortolke og anvende den nationale ret. Det tilkommer ligeledes udelukkende den nationale ret, som tvisten er indbragt for, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere såvel nødvendigheden som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen (dom af 29.11.2012, forenede sager C-182/11 og C-183/11, Econord, EU:C:2012:758, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis). Det tilkommer særligt ikke Domstolen at efterprøve rigtigheden af det retlige og faktiske grundlag, som den forelæggende ret har fastlagt inden for sit ansvarsområde (jf. i denne retning dom af 1.12.2005, sag C-213/04, Burtscher, Sml. I, s. 10309, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis). Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (Econord-dommen, præmis 21).

22 Fastlæggelsen af de nationale bestemmelser, som finder tidsmæssig anvendelse i sagerne C-618/11 og C-637/11, er således et spørgsmål om fortolkning af national ret, der alene henhører under den forelæggende rets kompetence.

23 Hvad for det andet angår den i forelæggelsesafgørelserne foretagne beskrivelse af gældende ret bemærkes, at det ifølge Domstolens faste praksis er påkrævet for at opnå en fortolkning af EU-retten, som den nationale ret kan bruge, at denne giver en beskrivelse af de faktiske og retlige omstændigheder, der danner baggrund for de forelagte spørgsmål, eller i det mindste forklarer de faktiske antagelser, som spørgsmålene beror på (dom af 17.2.2005, sag C-134/03, Viacom Outdoor, Sml. I, s. 1167, præmis 22, og af 17.7.2008, sag C-94/07, Raccanelli, Sml. I, s. 5939, præmis 24).

24 I denne henseende bemærkes, at de i forelæggelsesafgørelserne indeholdte oplysninger ikke blot tjener til at sætte Domstolen i stand til at give brugbare svar, men også til at give medlemsstaternes regeringer samt andre berørte parter mulighed for at indgive indlæg i henhold til artikel 23 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol (dom af 27.11.2012, sag C-370/12, Pringle, EU:C:2012:756, præmis 85 og den deri nævnte retspraksis).

25 Det må i det foreliggende tilfælde for det første konstateres, at forelæggelsesafgørelserne ikke blot indeholder en beskrivelse af de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for tvisten, men også – for så vidt som de på detaljeret vis beskriver TVI's holdning og holdningen hos den ret, som søgsmålene til prøvelse af afgørelserne om afslag på fornyet vurdering af de omhandlede afgiftsansættelser blev iværksat ved – tilstrækkelige elementer, der gør det muligt at fastlægge de faktiske og retlige omstændigheder, der danner baggrund for de præjudicielle spørgsmål.

Forelæggelsesafgørelserne gør det således muligt for Domstolen at give den forelæggende ret et brugbart svar. De EU-retlige bestemmelser, som den forelæggende ret er i tvivl om, er desuden klart angivet i de præjudicielle spørgsmål.

26 For det andet bekræfter de indlæg, der er indgivet af sagsøgeren i hovedsagen, den portugisiske og den græske regering samt Europa-Kommissionen, at de i forelæggelsesafgørelserne anførte retlige og faktiske omstændigheder er tilstrækkelige i lyset af den retspraksis, hvortil der er henvist i denne doms præmis 24.

27 Hvad endelig angår den omstændighed, at den forelæggende ret i sag C-659/11 har undladt at anføre samtlige relevante EU-retlige bestemmelser, bemærkes, at selv om denne ret på det formelle plan har indskrænket sine spørgsmål til fortolkning af dels sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og stk. 3, litra c), dels artikel 73 og artikel 79, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, er en sådan omstændighed ikke til hinder for, at Domstolen med henblik på at give den forelæggende ret et brugbart svar tager hensyn til EU-retlige bestemmelser, som den nationale ret ikke har henvist til i sine spørgsmål (jf. i denne retning dom af 3.4.2008, sag C-230/06, Militzer & Münch, Sml. I, s. 1895, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

28 Det følger af ovenstående betragtninger, at Domstolen råder over tilstrækkelige faktiske og retlige oplysninger til at fortolke de pågældende EU-retlige bestemmelser og give brugbare svar på de forelagte spørgsmål.

29 Under disse omstændigheder må det fastslås, at anmodningerne om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

Om realiteten

30 Med sine spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), stk. 2, litra a), og stk. 3, litra c), samt artikel 73, artikel 78, stk. 1, litra a), og artikel 79, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en afgift – såsom den visningsafgift, der er fastsat i den portugisiske lovgivning til fordel for biograffilm og audiovisuelle værker, og som skal afholdes af annoncørerne, men betales af tjenesteyderne inden for visning af kommercielle reklamer ved en mekanisme benævnt »afgiftssubstitution« og bogføres i en interimskonto – skal medregnes i afgiftsgrundlaget for den moms, der skyldes for tjenesteydelserne i form af visning af kommercielle reklamer.

31 Den portugisiske og den græske regering samt Kommissionen er af den opfattelse, at en afgift som visningsafgiften skal medregnes i afgiftsgrundlaget for den moms, der skyldes for tjenesteydelserne i form af visning af kommercielle reklamer, for så vidt som den omstændighed, der udløser en sådan visningsafgift, er direkte forbundet med leveringen af tjenesteydelserne i form af visning af kommercielle reklamer, og idet den falder sammen med den omstændighed, der udløser den skyldige moms på nævnte tjenesteydelser. Ifølge den græske regering finder den undtagelse, som er fastsat i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), og artikel 79, stk. 1, litra c), i direktivet 2006/112, desuden ikke anvendelse, idet den omstændighed, der udløser visningsafgiften, er den levering af tjenesteydelser i form af visning af kommercielle reklamer, som begge medkontrahenter ønsker, og hvis betaling alene sker for tjenesteydelsesaftagerens regning.

32 TVI er derimod af den opfattelse, at visningsafgiften ikke skal medregnes i nævnte afgiftsgrundlag. Ifølge TVI udgør visningsafgiften ikke modværdien for en af den leveret tjenesteydelse, idet afgiften ikke er direkte forbundet med leveringen af dens tjenesteydelser. TVI har gjort gældende, at den omstændighed, der udløser visningsafgiften, ikke er den samme som den momsudløsende, nemlig på den ene side visning af kommercielle reklamer, og på den anden side enhver aktivitet med levering af reklametjenesteydelser.

33 I denne henseende bemærkes, at det fremgår af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 73 i direktiv 2006/112, at afgiftsgrundlaget for momsen omfatter den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for disse transaktioner. Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2 og 3, samt artikel 78, stk. 1, litra a), og artikel 79, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 opregner en række elementer, som skal medregnes i afgiftsgrundlaget, og andre, som skal udelukkes (jf. i denne retning dom af 1.6.2006, sag C-98/05, De Danske Bilimportører, Sml. I, s. 4945, præmis 15, og af 28.7.2011, sag C-106/10, Lidl & Companhia, Sml. I, s. 7235, præmis 30 og 31).

34 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), og artikel 78, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112 fastsætter således, at skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen skal medregnes i afgiftsgrundlaget.

35 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), og artikel 79, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 bestemmer derimod, at beløb, som en afgiftspligtig person modtager fra erhververen eller aftageren som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i dennes navn og for dennes regning, og som i hans regnskab godskrives en interimskonto, ikke skal medregnes i afgiftsgrundlaget.

36 Med henblik på at afgøre, om en visningsafgift som den i hovedsagen omhandlede skal medregnes i afgiftsgrundlaget for den moms, der skyldes for tjenesteydelser i form af visning af kommercielle reklamer, eller derimod undtages samme, skal det derfor først fastlægges, om afgiften falder ind under begrebet »skatter, told, importafgifter og andre afgifter« som omhandlet i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), og artikel 78, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112.

37 I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at skatter, told, importafgifter og andre afgifter, for at de kan indgå i afgiftsgrundlaget for momsen, selv om de ikke repræsenterer nogen merværdi og ikke udgør den økonomiske modværdi for leveringen af tjenesteydelser, skal have en direkte sammenhæng med denne levering (jf. i denne retning dom af 20.5.2010, sag C-228/09, Kommissionen mod Polen, præmis 30, og dommen i sagen Lidl & Companhia, præmis 33).

38 Indledningsvis bemærkes, at visningsafgiften ikke udgør den økonomiske modværdi for leveringen af tjenesteydelser i form af visning af kommercielle reklamer, og at den ikke repræsenterer nogen merværdi.

39 Hvad angår spørgsmålet, om visningsafgiften har en direkte sammenhæng med leveringen af tjenesteydelser i form af visning af kommercielle reklamer, fremgår det af fast retspraksis, at spørgsmålet, om den omstændighed, der udløser den anfægtede afgift, er den samme som den, der udløser momsen, er et afgørende element med henblik på at fastlægge, hvorvidt en sådan direkte sammenhæng foreligger (jf. i denne retning De Danske Bilimportører-dommen, præmis 17 og 18, og dommen i sagen Kommissionen mod Polen, præmis 30-32).

40 I det foreliggende tilfælde, og således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, bliver kommerciel reklame – der vises i biograferne og som fjernsynsreklame, nærmere bestemt reklamer, sponsorater, salg over tv, tekst-tv, produktplacering samt annoncering, der, uanset distributionsplatformen, indgår i elektroniske programoversigter – i henhold til artikel 28, stk. 1, i lov nr. 42/2004 pålagt en visningsafgift, der skal afholdes af annoncørerne, og som udgør 4% af den af annoncørerne betalte pris. Det fremgår af artikel 50, stk. 1, i lovdekret nr. 227/2006, at de beløb, der modtages i henhold til denne visningsafgift, udgør indtægt til ICAM og CP-MC.

41 Som den portugisiske regering i øvrigt har gjort gældende under retsmødet ved Domstolen, følger det således af de nævnte portugisiske bestemmelser, at den omstændighed, der udløser visningsafgiften, er den samme som den, der udløser den moms, som skyldes for tjenesteydelserne i form af visning af kommercielle reklamer. Visningsafgiften forfalder nemlig, så snart tjenesteydelserne er leveret, og forfalder kun, hvis sådanne tjenesteydelser leveres.

42 Følgelig er en afgift som visningsafgiften direkte forbundet med leveringen af tjenesteydelser i form af visning af kommercielle reklamer, for så vidt som de omstændigheder, der udløser visningsafgiften og momsen, er de samme. Afgiften falder derfor ind under begrebet »skatter, told, importafgifter og andre afgifter« som omhandlet i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), og artikel 78, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112.

43 Denne konklusion afkræftes ikke af den omstændighed, at det fremgår af artikel 50, stk. 3, i lovdekret nr. 227/2006, at visningsafgiften ved en mekanisme benævnt »afgiftssubstitution« betales af de operatører, som leverer tjenesteydelserne i form af visning af kommercielle reklamer.

44 Som det fremgår af de skriftlige og mundtlige indlæg for Domstolen, erlægges visningsafgiften – selv om den skyldes af aftagerne af tjenesteydelserne i form af visning af kommercielle reklamer – efter nævnte mekanisme af den operatør, der leverer disse tjenesteydelser.

45 Parterne i hovedsagen og de procesdeltagere, der har indgivet indlæg til Domstolen, er imidlertid uenige om rækkevidden af denne mekanisme som fastsat i den portugisiske lovgivning. TVI har gjort gældende, at den – ved at indsamle de beløb, der skyldes af aftagerne af tjenesteydelserne i form af visning af kommercielle reklamer, ved i sit regnskab at godskrive disse beløb en interimskonto og ved at udbetale dem til staten – afholder visningsafgiften i sine kunders navne og for deres regning. Den portugisiske regering og Kommissionen er derimod af den opfattelse, at det er TVI, som skylder visningsafgiften, idet aftagerne af tjenesteydelser i form af visning af kommercielle reklamer aldrig er direkte forbundet med de portugisiske afgifts- og skattemyndigheder. Ifølge den portugisiske regering og Kommissionen afholder TVI derfor visningsafgiften i eget navn og for egen regning.

46 Selv om det imidlertid antages, at TVI betaler visningsafgiften i sine kunders navne og for deres regning, følger det ikke af den grund heraf, at en skattesubstitutionsmekanisme som den i hovedsagen omhandlede svarer til en tilbagebetaling af omkostninger som omhandlet i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), og artikel 79, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.

47 Som generaladvokaten har anført i punkt 48, 50 og 51 i forslaget til afgørelse, fremgår det desuden særligt af den portugisiske regerings og Kommissionens indlæg, at de af artikel 18 og 20 i Lei Geral Tributária (den generelle skattelov) udleder, at det er den person, der i sin egenskab af skattesubstitut betaler visningsafgiften, som anses for at være betalingspligtig for afgiften, at TVI er forpligtet til at afholde afgiften, selv om annoncørerne ikke har betalt for de pågældende tjenesteydelser i form af visning af kommercielle reklamer – og det uanset, om nævnte annoncører ikke tilbagebetaler afgiften til TVI – og at de kompetente myndigheder ikke er i stand til at opkræve afgiften hos annoncørerne, selv ikke hvis TVI blev insolvent. Det synes således at følge af den portugisiske lovgivning, hvis fortolkning alene henhører under den nationale rets kompetence, at TVI betaler afgiften i eget navn og for egen regning.

48 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), stk. 2, litra a), og stk. 3, litra c), samt artikel 73, artikel 78, stk. 1, litra a), og artikel 79, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en afgift – såsom den visningsafgift, der er fastsat i den portugisiske lovgivning til fordel for biograffilm og audiovisuelle værker – skal medregnes i afgiftsgrundlaget for den moms, der skyldes for tjenesteydelserne i form af visning af kommercielle reklamer.

Sagsomkostninger

49 Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), stk. 2, litra a), og 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, stk. 1, litra a), og artikel 79, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en afgift – såsom den visningsafgift, der er fastsat i den portugisiske lovgivning til fordel for biograffilm og audiovisuelle værker – skal medregnes i afgiftsgrundlaget for den moms, der skyldes for tjenesteydelserne i form af visning af kommercielle reklamer.

Underskrifter