

14. DECEMBER 2022

Den Europæiske Unions Domstol
Justitskontoret
L-2925 Luxembourg
Indleveret via e-Curia

Til Præsidenten for Den Europæiske Unions Domstol og Domstolens medlemmer

SAGSØGERNES FÆLLES INDLÆG

Præjudiciel sag: **C-573/22**

Forelæggende ret: **Østre Landsret, Danmark**

Parterne:

Foreningen Kræv Licensmoms Tilbage (advokat Claus Holberg, beskikket)

mod

Skatteministeriet (advokat Bodil Marie Søes Petersen)

Nærværende indlæg afgives i henhold til artikel 23, stk. 2, i statuten for Den Europæiske Unions Domstol sammenholdt med artikel 51 i Domstolens procesreglement. Indlægget afgives af alle sagsøgerne hver især som et fælles indlæg.

1 SAGSØGERNES BEMÆRKNINGER TIL SPØRGSMÅL 1

- (1) Sagsøgerne gør gældende, at artikel 370 i momssystemdirektivet (Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006, tidligere artikel 28, stk. 3, litra a, i 6. momsdirektiv, Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977) skal fortolkes således, at en medlemsstats ret til i medfør af bestemmelsen at lægge moms på en licensafgift som den i sagen omhandlede er betinget af, at licensen udgør et vederlag for levering af en ydelse, jf. direktivets artikel 2, stk. 1, og at momspligt hjemlet i artikel 370 derved forudsætter en transaktion omfattet af direktivets almindelige anvendelsesområde. Det er derfor sagsøgernes opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares benægtende.
- (2) Det er sagsøgernes hovedanbringende, at moms kun kan pålægges transaktioner i form af levering af varer eller ydelser mod vederlag. Momssystemdirektivet hjemler ikke adgang til at lægge moms på en betaling, der ikke udgør et vederlag for levering af en ydelse i direktivets forstand, men som derimod er en skat på besiddelse af et licenspligtigt apparat. Standstill-bestemmelsen i direktivets artikel 370, jf. bilag X, tillader de omfattede medlemsstater at lægge moms på visse "transaktioner", hvilket forudsætter, at der er tale om transaktioner i form af levering af ydelser mod vederlag som nærmere defineret i direktivets artikel 2, der afgrænser direktivets anvendelsesområde.
- (3) Det ligger fast og er uomtvistet, at moms af licensen er beskatning af en skat. Dette er ikke tilladt.

1.1 Den danske licens udgør ikke et vederlag for levering af en ydelse, men er derimod en skat

- (4) I sag C-11/15, *Český rozhlas*, om den tjekkiske radiolicens har EU-Domstolen i præmis 20 fastslået, at afgiftspligtige transaktioner inden for momsordningen forudsætter, at der sker en transaktion mellem parterne, for hvilken der er fastsat en pris eller en modværdi. Præmissen udtrykker det grundlæggende princip om, at momssystemet finder anvendelse på transaktioner i form af levering af varer eller ydelser mod vederlag. I sagen blev den tjekkiske radiolicens anset for at være en "apparatafgift", der ikke udgjorde et vederlag for levering af en ydelse, jf. direktivets artikel 2 stk. 1. Radiolicensen faldt af denne grund uden for momssystemet.
- (5) Som det fremgår af forelæggelseskendelsens punkt 8 og 137, anerkender Skatteministeriet, at den danske medielicens ikke udgør et vederlag for levering af en ydelse. Dette er lagt til grund af Østre Landsret og kan tilsvarende lægges til grund af EU-Domstolen.
- (6) Den danske licensordning har, siden den blev indført i 1926, været udformet som en apparatafgift. Pligten til at betale denne licensafgift har stedse været uafhængig af, om husstanden, hvor radio- eller fjernsynsapparatet var opstillet, kunne modtage radio- og eller tv-signaler fra de licensfinansierede institutioner, navnlig Danmarks Radio (DR), som tidligere havde monopol i Danmark. Således har der været pligt til at betale licensafgift ved opstilling af et radio- eller fjernsynsapparat, selvom husstanden fx var beliggende i et område, hvor det på grund af antenneforhold ikke var muligt at modtage radio- eller tv-signaler fra de licensfinansierede institutioner, og hvor apparatet derfor alene kunne anvendes til at modtage radio- og tv-signaler fra nabolande eller andre danske radio- og tv-stationer end DR. På tilsvarende vis er det i dansk domstolspraksis¹ fastslået, at der ikke er hjemmel til at give nedslag i

¹ UfR 1982.256/2 ØLR, Østre Landsrets dom af 4. november 1981.

licensafgiften ved udeblivelse af radio- og fjernsynsudsendelser (konkret som følge af arbejdsnedlæggelse i DR), idet de almindelige kontraktretlige regler ikke er anvendelige ved bedømmelsen af forholdet mellem DR og afgiftsbetalerne.

- (7) Der er på den baggrund enighed mellem Skatteministeriet og sagsøgerne om, at den danske licens ikke er et vederlag for ydelser, men en afgift (skat) på besiddelse af licenspligtige apparater, og Østre Landsret lægger dette til grund. I licensbekendtgørelsen fra 2014, bekendtgørelse nr. 1580 af 27. december 2014, er det fastsat i § 5, stk. 1, at "*Medielicens betales af husstande for besiddelse af licenspligtige apparater, jf. § 1.*" Senest er det anført i forarbejderne til lov nr. 1548 af 18. december 2018, i den første sætning om lovens indhold, at "*Medielicens er en apparatafhængig afgift, som blev indført i Danmark ved Statsradiofoniens (nu DR's) grundlæggelse i 1925.*" Ved denne lov blev finansieringen af de licensbetalte institutioner med virkning fra 2022 omlagt, således at finansieringen i dag sker over personskatterne i stedet for som beskatning af besiddelse af apparater.
- (8) Det er sagsøgernes anbringende, at netop fordi den danske lovgivning om opkrævning af licens til finansiering af navnlig DR har været udformet med de ovennævnte karakteristika, da har det på intet tidspunkt været foreneligt med momsordningen at pålægge licensen moms. Det var i 1978 ikke - og er heller ikke i dag, jf. sag C-11/15, Český rozhlas - foreneligt med dengang 6. momsdirektiv og i dag momssystemdirektivet at lægge moms på en sådan afgift.

1.2 **Momsdirektiverne tillader ikke, at en skattebetaling kan være genstand for momsbeskatning**

- (9) Sagsøgerne henviser som det første til momssystemdirektivets artikel 2, der definerer, hvad der skal forstås ved en momspligtig transaktion, og som sammen med de øvrige bestemmelser i momssystemdirektivets Afsnit I afgrænser direktivets anvendelsesområde ved at opstille de grundlæggende rammer for momssystemet. Artikel 2, stk. 1, fastslår, at momssystemet finder anvendelse på transaktioner, defineret som *levering af varer eller ydelser mod vederlag*. Moms er en omsætningsafgift, og bestemmelsen i artikel 2, stk. 1, fastslår, at det ikke er varen eller ydelsen i sig selv, men leveringen af denne mod vederlag, der kan være genstand for moms. I momsmæssig henseende er en betaling kun relevant, hvis den udgør et vederlag for levering af en vare eller en ydelse. Betalingen i sig selv er ikke momsens genstand, jf. direktivets artikel 2, men blot det beløb, hvoraf momsen beregnes, jf. artikel 73. En skattebetaling i sig selv kan ikke være genstand for moms.
- (10) Skatteministeriet har gjort gældende, at dette grundlæggende princip - at der lovligt kun kan lægges moms på betalinger, der udgør vederlag for levering af varer eller ydelser, jf. artikel 2, stk. 1, og hvor der således foreligger en transaktion omfattet af direktivets almindelige anvendelsesområde - ikke gælder i relation til standstill-bestemmelsen i direktivets artikel 370. Dette er sagsøgerne ikke enige i.
- (11) Sagsøgerne gør gældende, at standstill-bestemmelsen i momssystemdirektivets artikel 370 anvender det samme transaktionsbegreb som resten af direktivet, nemlig levering af varer eller ydelser mod vederlag. Sagsøgerne bestrider, at der, således som hævdet af Skatteministeriet, skal sondres mellem transaktioner som afgrænset i artikel 2 og transaktioner som omtalt i artikel 370. Når det af artikel 370 fremgår, at medlemsstaterne kan fortsætte med at lægge moms på "*de transaktioner, som er anført i bilag X, del A*", da henvises til transaktionsbegrebet som defineret i artikel 2, stk. 1, der afgrænser direktivets

anvendelsesområde. Under alle omstændigheder findes der intet transaktionsbegreb, hvorunder en skattepligtig som sådan og i sig selv, så som pligten til at betale medielicens, udgør en transaktion. Den danske medielicens falder derfor uden for direktivets anvendelsesområde. Allerede af denne grund giver direktivets artikel 370 ikke hjemmel til at pålægge medielicensen moms.

1.3 **Ordlyden af momssystemdirektivets artikel 370 og forholdet til direktivets artikel 132, stk. 1, litra q**

- (12) Sagsøgerne henviser som det andet til selve ordlyden af standstill-bestemmelsen i momssystemdirektivets artikel 370 (tidligere i 6. momsdirektivs artikel 28, stk. 3, litra a) og henvisningen til momsfrigatelsesbestemmelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra q (tidligere i 6. momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q).
- (13) I 6. momsdirektiv var anvendelsesområdet for standstill-bestemmelsen og derved hjemlen til at fastsætte "standstill-momspligt" af offentlig radio- og fjernsynsvirksomhed fastsat i artikel 28, stk. 3, litra a, jf. bilag E, nr. 7. Af ordlyden fremgik, at moms fortsat kunne pålægges "*de transaktioner ..., som er fritaget i henhold til artikel 13 ... og anført i bilag E*". Bilag E, nr. 7, omfattede "*Transaktioner omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra q*". Artikel 13 A, stk. 1, litra q, var som anført momsfrigatelsen af ikke-kommerciel virksomhed udøvet af offentlige radio- og fjernsynsforetagender.
- (14) Standstill-bestemmelsen og derved hjemlen til at opretholde "standstill-momspligt" angav således ifølge sin ordlyd udtrykkeligt anvendelsesområdet som transaktioner, der efter 6. momsdirektiv var momsfrigatet. Denne angivelse i standstill-bestemmelsen af "*transaktioner ... som er fritaget*", henviser igen til transaktioner, som ellers uden fritagelsen i 6. momsdirektivs artikel 13 A, stk. 1, litra q, ville være momspligtige efter den generelle hovedregel i dette direktivs artikel 2 (nu momssystemdirektivets artikel 2), idet der jo ellers ikke ville være nogen momspligt at fritage for. Der henvises i øvrigt herom til EU-Domstolens dom i sag C-11/15, Český rozhlas, præmis 32, hvori Domstolen har fastslået, at momsfrigatelserne kun finder anvendelse på transaktioner, der ellers ville være momspligtige efter artikel 2, dvs. transaktioner i form af levering mod vederlag.
- (15) Den specifikke standstill-bestemmelse i 6. momsdirektivs bilag E, nr. 7, vedrørende offentlig radio- og fjernsynsvirksomhed fastsætter end ikke et "eget" indhold, men henviser blot til momsfrigatelsen for samme. Sagsøgerne gør gældende, at bilag E, nr. 7, i det hele afleder sit indhold af momsfrigatelsen i 6. momsdirektivs artikel 13 A, stk. 1, litra q, herunder anvendelsesområdet, og at dette anvendelsesområde er transaktioner i form af levering af varer og ydelser mod vederlag.
- (16) Sagsøgerne gør endvidere gældende, at momssystemdirektivets standstill-bestemmelse i artikel 370 vedrørende radio- og fjernsynsvirksomhed viderefører den tilsvarende bestemmelse i 6. momsdirektivs artikel 28, stk. 3, litra a, uden materielle ændringer. Der skete visse sproglige justeringer, men disse vedrører ikke indholdet af bestemmelsen.
- (17) Ordlyden af momssystemdirektivets artikel 370, jf. bilag X, bekræfter på tilsvarende vis som 6. momsdirektivs artikel 28, stk. 3, litra a, at der ikke kan lægges moms på den danske medielicens. Både artikel 370 og bilag X anvender ordet "*transaktioner*" som forudsætning for, at der kan fastsættes "standstill-momspligt" i overgangsperioden. Ordlyden i bilag X, del A, nr. 2, som artikel 370 henviser til, er endvidere nøjagtig den samme som ordlyden af momsfrigatelsen i artikel 132, stk. 1, litra q, nemlig følgende

transaktioner: "Offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed". Artikel 132, stk. 1, litra q, momsfrtager som anført transaktioner, der er momspligtige i henhold til artikel 2.

- (18) Ordlyden af momssystemdirektivets artikel 370 og henvisningen heri til de momsfrtagne transaktioner i artikel 132, stk. 1, litra q, taler åbenlyst imod, at begrebet "*transaktioner*", således som hævdet af Skatteministeriet, har en anden betydning i artikel 370 end i artikel 2. Begrebet transaktioner er det grundlæggende begreb for momsen som omsætningsafgift, og begrebet betyder levering af varer og ydelser mod vederlag.
- (19) Allerede som følge af den klare ordlyd af standstill-bestemmelsen bestrider sagsøgerne, at der er grundlag for at fortolke standstill-bestemmelsen på anden måde, end at dens anvendelsesområde er transaktioner i form af levering mod vederlag. Sagsøgerne gør endvidere gældende, at standstill-bestemmelser er undtagelser fra den almindelige momsordning. Som følge heraf skal de fortolkes strengt, jf. sag C-240/05, Eurodental, præmis 52, og sag C-169/00, Kommissionen mod Finland, præmis 34. Sagsøgerne gør gældende, at Skatteministeriets fortolkning af rækkevidden og omfanget af momssystemdirektivets artikel 370 ikke blot er en bred fortolkning, men en fortolkning contra legem.
- (20) Sagsøgerne gør gældende, at systematikken i direktivet, for så vidt angår offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed, er følgende: I første trin gælder den almindelige hovedregel om, at hvis en betaling udgør et vederlag for levering af en ydelse, skal denne pålægges moms, idet der herved foreligger en momspligtig transaktion (forudsat at foretagendet er en afgiftspligtig person og handler i denne egenskab), jf. artikel 2, stk. 1, mens det omvendt er forbudt at lægge moms på betalingen, hvis der ikke er tale om levering af ydelser mod vederlag, jf. artikel 401. I andet trin gælder, at visse ellers momspligtige transaktioner særligt er momsfrtaget i medfør af artikel 132, stk. 1, litra q. I tredje trin kan visse medlemsstater i en overgangsperiode anse de momsfrtagne transaktioner for alligevel at være momspligtige, jf. artikel 370. I alle trin er det en forudsætning, at der er tale om levering af varer eller ydelser mod vederlag.

1.4 EU-Domstolens praksis

- (21) Sagsøgerne henviser som det tredje til EU-Domstolens praksis, der bekræfter, at en medlemsstats adgang til at fastsætte momspligt i henhold til standstill-bestemmelsen i momssystemdirektivets artikel 370 er under forudsætning af, at der foreligger en momspligtig transaktion i form af levering af varer eller ydelser mod vederlag som defineret i artikel 2.
- (22) I sag C-11/15, *Český rozhlas*, om den tjekkiske radiolicens bemærkede EU-Domstolen i præmis 20, at afgiftspligtige transaktioner inden for momsordningen forudsætter, at der sker en transaktion mellem parterne, for hvilken der er fastsat en pris eller en modværdi. EU-Domstolen fastslog, at den tjekkiske radiolicens - ligesom den danske medielicens - ikke udgjorde et vederlag for levering af en ydelse som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 1, og den offentlige tjekkiske radiovirksomhed var derfor ikke omfattet af direktivets anvendelsesområde. EU-Domstolen fastslog ikke blot, at pålæg af moms forudsætter en momspligtig transaktion i form af levering af ydelser mod vederlag som defineret i artikel 2, idet EU-Domstolen endvidere bemærkede, at dette er en betingelse for overhovedet at være omfattet af direktivets anvendelsesområde, jf. præmis 32.

- (23) Der henvises også til sag C-21/20, *Balgarska natsionalna televizija*, hvor EU-Domstolen i præmis 42, ligesom i sag C-11/15, *Český rozhlas*, fastslog, at momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1 litra q, som fritager offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed fra moms, kun finder anvendelse på betingelse af, at denne virksomhed er momspligtig som omhandlet i direktivets artikel 2 – det vil sige betinget af, at der er tale om transaktioner i form af levering mod vederlag.
- (24) Da den danske medielicens ikke er et vederlag, men en skat, følger det af de nævnte domme, at medielicensen ikke må pålægges moms. Endvidere følger det af dommene, at medielicensen ikke omfattes af direktivets anvendelsesområde. Det må efter sagsøgernes opfattelse være en forudsætning for at anvende undtagelsesbestemmelsen i momssystemdirektivets artikel 370 som hjemmelsgrundlag for at pålægge medielicensen moms, at medielicensen omfattes af direktivets anvendelsesområde.
- (25) I sag C-599/12, *Jetair*, konstaterede EU-Domstolen i præmis 29, at anvendelsesområdet for standstill-bestemmelsen i 6. momsdirektivs artikel 28, stk. 3, vedrørende muligheden for at have "standstill-momspligt" – hvori standstill-bestemmelsen for radio- og fjernsynsvirksomhed findes som et nummer i en række – er transaktioner, der ellers er momsfrigaget, dvs. transaktioner inden for direktivets almindelige anvendelsesområde.
- (26) I sag C-240/05, *Eurodental*, fastslog EU-Domstolen i præmis 54, at standstill-bestemmelsen i 6. momsdirektivs artikel 28, stk. 3, litra a (nu momssystemdirektivets artikel 370), skal fortolkes strengt. Derudover fremgår det også af denne dom, at standstill-bestemmelsen er knyttet til momsfrigagelserne, idet Domstolen udtalte, at man ikke kan påberåbe sig virkningerne af momspligt i henhold til standstill-bestemmelsen over for en medlemsstat, som har valgt ikke at udnytte standstill-muligheden for at lægge moms på ellers fritagne transaktioner.
- (27) EU-Domstolens praksis bekræfter efter sagsøgernes opfattelse, at anvendelse af standstill-bestemmelsen i momssystemdirektivets artikel 370 for radio- og fjernsynsvirksomhed forudsætter, at der foreligger en transaktion i form af levering af varer eller ydelser mod vederlag, jf. artikel 2. *Jetair*- og *Eurodental*-dommene viser, at artikel 370 skal forstås således, at bestemmelsen henviser direkte til transaktioner, der ellers skal fritages for moms i henhold til artikel 132, stk. 1, litra q, og *Český rozhlas*-dommen fastslår, at momsfrigagelsen kun finder anvendelse på transaktioner omfattet af artikel 2. Muligheden for at pålægge medielicensen moms i henhold til momssystemdirektivets artikel 370 forudsætter derved, at medielicensen efter sin karakter udgør et vederlag for levering af en ydelse og ikke en skattebetaling. Det ligger fast og er uomtvistet, at denne forudsætning ikke er opfyldt.

1.5 Sammenhængen i momssystemet

- (28) Sagsøgerne henviser som det fjerde til, at hensynet til sammenhængen i momssystemet også bekræfter, at standstill-bestemmelsen kun finder anvendelse på transaktioner i form af levering af ydelse mod vederlag. Det vil bryde den indre logik i momssystemet og medføre en række uafklarede og uløselige problemstillinger, hvis standstill-bestemmelsen fortolkes imod sin ordlyd og sådan, at bestemmelsen tillader at lægge moms på noget, som ikke er en omsætning og ikke udgør levering af en ydelse mod vederlag.

- (29) Dels vil det, såfremt standstill-bestemmelsen kan finde anvendelse på forhold, der ikke udgør levering mod vederlag, være en fravigelse af det transaktionsbegreb, der i øvrigt anvendes overalt i momssystemdirektivet. Da transaktionsbegrebet definerer direktivets anvendelsesområde, vil det samtidig betyde, at standstill-bestemmelsen udvider dette anvendelsesområde.
- (30) Dels vil det, hvis standstill-bestemmelsen om radio- og fjernsynsvirksomhed finder anvendelse på forhold, der ikke udgør levering mod vederlag, være en fravigelse af standstill-bestemmelsen selv. Standstill-bestemmelsen for radio- og fjernsynsvirksomhed står herved ikke alene, men indgår som et af flere numre i en standstill-bestemmelse, der igen indgår i en række af flere standstill-bestemmelser.
- (31) Momssystemdirektivets bilag X, del A, indeholder fire numre, som – ud over nr. 2 om radio- og fjernsynsvirksomhed – er "*Ydelser leveret af tandteknikere*", jf. nr. 1, "*Levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord*", jf. nr. 3, og "*Ydelser leveret af de i artikel 306 omhandlede rejsebureauer*", jf. nr. 4. Det er uden videre klart, at nr. 1, 3 og 4 alene finder anvendelse på transaktioner i form af levering mod vederlag, eftersom disse numre netop omtaler de varer og ydelser, som den betaling, der kan pålægges standstill-moms, er vederlag for. Tilsvarende gælder det for direktivets bilag X, del B, at den tilhørende standstill-bestemmelse finder anvendelse på leverancer mod vederlag. Del B handler om transaktioner, som medlemsstaterne kan fortsætte med at momsfritage, selv om de efter direktivets almindelige regler er momspligtige, jf. artikel 371. Også her er det således klart, at standstill-bestem- melsen alene finder anvendelse på transaktioner i form af levering mod vederlag.
- (32) Hvis standstill-bestemmelsen vedrørende radio- og fjernsynsvirksomhed kan anvendes til at lægge moms på (skatte)betaling, der ikke udgør vederlag for levering af ydelser, indebærer det, at direktivets artikel 370, jf. bilag X, del A, nr. 2, fraviger det transaktionsbegreb, som den selvsamme standstill-bestemmelse anvender i artikel 370, jf. bilag X, del A, nr. 1, 3 og 4, og som også standstill-bestemmelsen i artikel 371, jf. bilag X, del B, anvender.
- (33) Dels giver det alvorlige udfordringer i forhold til resten af momssystemet, hvis standstill-bestemmelsen giver mulighed for at lægge moms på medielicensen. Eksempelvis er det uvist, hvordan denne moms egentlig skal beregnes og med hvilken hjemmel. Beregningsgrundlaget for moms (momsgrundlaget) er *vederlaget* for varer eller ydelser, jf. 6. momsdirektivs artikel 11 A, stk. 1, litra a, og momssystemdirektivets artikel 73. Som det tidligere er fremhævet, er licensen ikke et vederlag for noget, men derimod en skat. Skatteministeriet har under sagen hævdet, at der ikke har været nogen "alvorlige udfordringer" med at anvende momsordningen på licensen. Sagsøgerne bemærker hertil, at det jo netop skyldes det forhold, at momsordningen er blevet anvendt forkert. Licensbeløbet er blevet anvendt som momsgrundlag, selvom licensen ikke er et vederlag. DR har, som opkræver af licensen, haft fradragsret for købsmoms på grundlag af licensen, selv om licensen ikke er udtryk for nogen omsætning. Hvis momsordningen var blevet anvendt korrekt på licensen, så havde det utvivlsomt givet "udfordringer".
- (34) Og dels er der i standstill-bestemmelsen i momssystemdirektivets artikel 370 for radio- og fjernsynsvirksomhed intet anført om, at bestemmelsen skulle have et helt særligt anvendelsesområde, der udvider direktivets anvendelsesområde og afviger fra andre standstill-bestemmelser anvendelsesområde og endda fra anvendelsesområdet for de øvrige numre i den selvsamme standstill-bestemmelse, hvori bestemmelsen vedrørende radio- og fjernsynsvirksomhed findes. Det må have formodningen imod sig, at standstill-bestemmelsen indeholder så væsentlige og uafklarede fravigelser, når dette ikke er nævnt med et eneste ord i bestemmelsens ordlyd.

1.6 Kommissionens forudsætninger og materiale vedrørende 6. momsdirektiv

- (35) Skatteministeriet har som et hovedanbringende gjort gældende, at det i 1978 ved tilblivelsen af 6. momsdirektivs artikel 28, stk. 3, litra a, jf. bilag E, nr. 7 (nu momssystemdirektivets artikel 370, jf. bilag X, del A, nr. 2), var forudsat af Kommissionen, at en licensfinansiering af radio- og fjernsynsselskabernes ikke-kommercielle virksomhed via en apparatafhængig afgift indebar *"levering af ydelser mod vederlag"*. Skatteministeriet hævder, at en licensordning som den danske anno 1978 blev anset for omfattet af anvendelsesområdet for den almindelige momsordning på trods af, at "vederlaget" ikke var et vederlag, men en apparatafhængig afgift. Skatteministeriet har endvidere gjort gældende, at det først er efterfølgende gennem EU-Domstolens udviklede praksis af begrebet "ydelse mod vederlag", at det nu står klart, at medielicensordningen ikke indebærer levering af ydelser mod vederlag i momsordningens forstand. Dette er sagsøgerne ikke enige i.
- (36) Skatteministeriet har i det væsentlige baseret sin argumentation på dele af materiale vedrørende tilblivelsen af 6. momsdirektiv. Der er tale om udvalgte noter og arbejdsdokumenter fra Rådet, hvori medlemsstaterne og Kommissionen har tilkendegivet deres meninger om forskellige forhold.
- (37) Om disse arbejdsdokumenter og noter bemærker sagsøgerne for det første, at materialet ikke er offentliggjort, og at det øjensynlig alene er tilgængeligt via anmodning til Rådets arkiv om fremskaffelse af materialet, heraf en stor del kun er på fransk.
- (38) Om den retlige relevans af materiale, som udtrykker meninger fremsat af medlemsstater og Kommissionen, henviser sagsøgerne til præmis 28 og 29 i de forenede sager C-283/94 m.fl., Denavit International m.fl., der omhandlede fortolkningen af moder-/datterselskabsdirektivet. Dommen fastslår, at meninger, som medlemsstaterne har givet udtryk for i Rådet, er uden juridisk betydning, når de ikke har fundet udtryk i retsreglerne. Tilsvarende fremgår af f.eks. generaladvokatens forslag til afgørelse, punkt 45, i sag C-169/00, Kommissionen mod Finland, og af, at Domstolen i dommen i denne sag således heller ikke tillægger den der omhandlede mening eller hensigt fra den finske regering nogen vægt.
- (39) Det følger heraf, at det materiale, som Skatteministeriet har henvist til, ingen retskildeværdi har som fortolkningsbidrag. Der er end ikke tale om forarbejder, men om materiale, som borgerne i almindelighed ikke har praktisk mulighed for at konsultere.
- (40) Sagsøgerne bestrider for det andet, at det, som hævdet af Skatteministeriet, klart fremgår af forhandlingsdokumenterne, at det i forbindelse med vedtagelsen af 6. momsdirektiv i 1977 var forudsat af Kommissionen, at en apparatafhængig licensordning som den danske var omfattet af den almindelige momsordning. Sagsøgerne bestrider herved også, at det således først er efterfølgende og gennem EU-Domstolens udviklede praksis af begrebet "ydelse mod vederlag", senest i sag C-11/15, Český rozhlas, at det står klart, at de danske licensbetalinger ikke har karakter af vederlag for ydelser i direktivetsforstand.
- (41) Sagsøgerne gør for det tredje gældende, at selv hvis Skatteministeriets antagelse om Kommissionens forudsætninger er rigtig, har EU-Domstolen i sin praksis jo fastslået, at forudsætningerne var forkerte. Det vil selvsagt ikke være korrekt at fortolke standstill-bestemmelsen i overensstemmelse med en forudsætning, som er forkert, og hvis urigtighed Skatteministeriet i øvrigt selv anerkender. Det bestrides derfor under alle omstændigheder, at denne argumentation om Kommissionens forudsætninger støtter,

at standstill-bestemmelsen skulle finde anvendelse på et forhold, der ligger uden for direktivets anvendelsesområde.

- (42) Hertil bemærkes, at forudsætninger ikke har lovkraft. Urigtige forudsætninger i ikke-offentliggjort materiale har så meget desto mere ikke lovkraft. Den fejlagtige forudsætning om, at den danske licens udgjorde et vederlag for levering af ydelser i direktivets forstand, som ifølge Skatteministeriet forelå i forbindelse med forhandlingerne om standstill-bestemmelsen, vil i givet fald også være en fejlagtig forudsætning, der gælder tilsvarende for momsfrigagelsen. Men EU-Domstolen har allerede fastslået i sag C-11/15, *Český rozhlas*, at forudsætningens urigtighed ikke medfører, at hele momssystemet skal tilpasses den urigtige forudsætning.
- (43) Det må tillige have formodningen imod sig, at den ændrede ordlyd af artikel 370 i momssystemdirektivet i forhold til ordlyden af artikel 28, stk. 3, litra a, i 6. momsdirektiv skulle være udtryk for, at standstill-bestemmelsen i 6. momsdirektiv skal forstås i strid med sin ordlyd. Skatteministeriet har imidlertid gjort gældende, at ændringen af ordlyden kan skyldes udviklingen af EU-Domstolens praksis vedrørende transaktionsbegrebet.
- (44) Dette synspunkt savner ethvert holdepunkt. Det fremgår udtrykkeligt af Kommissionens forslag til momssystemdirektivet, at der alene er tale om sproglige justeringer uden materiel betydning - hvilket Skatteministeriet har erklæret sig enig i - jf. KOM(2004) 246 endelig, begrundelsens afsnit 3 sammenholdt med forslagetets artikel 363, som er markeret "*Tilpasset*", samt forslagetets bilag IX, del A, nr. 2, der ligeledes er markeret "*Tilpasset*", hvor "*Tilpasset*" betyder "*ændringer, som ikke er af indholdsmæssig karakter*".
- (45) Såfremt Skatteministeriets anbringende følges, vil det være udtryk for, at man ændrer fortolkningen af 6. momsdirektivs artikel 28, stk. 3, litra a, til at stride imod ordlyden for med tilbagevirkende kraft at tilpasse både dette direktiv og momssystemdirektivet til en forudsætning om transaktionsbegrebet, der uomtvistet er forkert.
- (46) For det fjerde bemærkes, at Kommissionen i forbindelse med 6. momsdirektivs tilblivelse blev "advaret" om, at licensordninger indebærer, at der ikke er tale om levering mod vederlag, hvis licenspligten er knyttet til apparatet og ikke til levering af ydelser. I Rådets arbejdsdokument af 17. juli 1974 (T/373/74) anføres det således med følgende begrundelse, at diskussionen om momspligt, momsfrigagelse og afgiftspligtige personer i relation til licensordninger ikke var relevant for Belgien:

"Den belgiske delegation gjorde gældende, at i Belgien er licensbetaling knyttet til besiddelsen af et modtagerapparat og ikke til radio- og fjernsynsselskabernes tjenesteydelser."

- (47) Under alle omstændigheder ignorerer Skatteministeriet i sin argumentation det sted i materialet, hvor forholdet mellem standstill-bestemmelsen og momsfrigagelsen faktisk er omtalt. Ministeriets antagelse om Kommissionens forudsætninger bygger på materiale vedrørende andre bestemmelser end standstill-bestemmelsen, navnlig bestemmelsen om afgiftspligtige personer. Materiale, der faktisk omtaler standstill-bestemmelsen, er Rådets note af 30. september 1976 (T/719/76, side 16):

"Særligt problem: skal der i artikel 14 [om momsfrigagelser, artikel 13 i det vedtagne direktiv] tilføjes et afsnit "C" der vil kunne affattes således:

"Medlemsstaterne kan i en overgangsperiode tillade, at fritagne transaktioner pålignes merværdiafgift. Merværdiafgiften skal principielt pålignes samtlige transaktioner, der udføres af sådanne personer eller virksomheder, som vælger at blive afgiftspligtige. Medlemsstaterne kan dog begrænse afgiftspligtens omfang." (Understreget her, sagsøgernes tilføjelse i firkantet parentes)

- (48) Standstill-bestemmelsen endte ikke som en særskilt overgangsbestemmelse sammen med momsfrigørelserne, men samlet med de øvrige overgangsbestemmelser i 6. momsdirektivs artikel 28.
- (49) Der er således i materialet en direkte og utvetydig kobling mellem standstill-bestemmelse og momsfrigørelse: Standstill-bestemmelsens anvendelsesområde er transaktioner, der ellers er omfattet af momsfrigørelsen.

1.7 Om standstill-bestemmelsen har et reelt indhold

- (50) Skatteministeriet har endvidere gjort gældende, at standstill-bestemmelsen for radio- og fjernsynsvirksomhed vil være uden reelt indhold, hvis dens transaktionsbegreb forudsætter levering mod vederlag og dermed ikke giver mulighed for at lægge moms på medielicensen. Hertil bemærker sagsøgerne, at EU-Domstolen allerede i sag C-11/15, *Český rozhlas*, har taget stilling til og afvist ministeriets argumentation.
- (51) Skatteministeriets synspunkt er retligt ækvivalent med, at også momsfrigørelsen vedrørende radio- og fjernsynsvirksomhed er uden indhold. I 6. momsdirektiv henviser standstill-bestemmelsen til momsfrigørelsen, og i momssystemdirektivet har standstill-bestemmelsen og momsfrigørelsen samme ordlyd. Hvis begge bestemmelser (alene) har levering mod vederlag som anvendelsesområde, vil den ene bestemmelses tomhed nødvendigvis indebære, at den anden bestemmelse er præcis lige så tom.
- (52) I sag C-11/15, *Český rozhlas*, gjorde den tjekkiske regering således det samme argument gældende, som Skatteministeriet nu gør gældende i nærværende sag.
- (53) Generaladvokaten redegjorde i punkt 39-41 i sit forslag til afgørelse for, at argumentet hverken er rigtigt eller relevant. Generaladvokaten anførte i punkt 40 i sit forslag til afgørelse, at det ikke er rigtigt, at fritagelsesbestemmelsen vil være tom, hvis der kræves levering mod vederlag. I punkt 41 blev det anført, at det desuden ikke er relevant, om fritagelsesbestemmelsen i givet fald vil være tom, da man ikke kan udvide direktivets anvendelsesområde for at undgå en tom bestemmelse.
- (54) Der henvises herom til præmis 31-32 i EU-Domstolens dom i sagen, hvoraf det kan udledes, at EU-Domstolen afviste tomhedsargumentet, allerede fordi det ikke var relevant.

2 SAGSØGERNES BEMÆRKNINGER TIL SPØRGSMÅL 2 OG SPØRGSMÅL 3

2.1 Generelt om baggrunden for de to spørgsmål

- (55) Spørgsmål 2 og spørgsmål 3 er stillet for det tilfælde, at EU-Domstolen besvarer spørgsmål 1 bekræftende. Forudsætningen for besvarelsen af spørgsmålene er således, at momssystemdirektivets artikel 370 skal fortolkes derhen, at bestemmelsen hjemler adgang til at lægge moms på en licensbetaling, selvom licensbetalingen ikke udgør et vederlag for levering af en tjenesteydelse i henhold til direktivets artikel 2, stk. 1.

- (56) Baggrunden for spørgsmål 2 og spørgsmål 3 er, at den danske medielicensordning er blevet ændret, siden standstill-bestemmelsen i 6. momsdirektivs artikel 28 (nu momssystemdirektivets artikel 370) blev vedtaget med ikrafttræden pr. 1. januar 1978. Den danske licensordning anno 1978 var således anderledes end medielicensordningen anno 2007, der er sagsperiodens begyndelse.
- (57) For det første er grundlaget for opkrævning af licens blevet udvidet fra at være opstilling af et radio- eller fjernsynsapparat til at være besiddelse af ethvert apparat, som kan modtage og gengive billedprogrammer eller -tjenester, der er udsendt til almenheden. Dette omfatter bl.a. computere og mobiltelefoner, hvis primære formål ikke er at modtage radio- eller tv-udsendelser. Ændringen blev indført med virkning fra og med 2007. Det fremgår af DR's licensregnskab for 2007, at omlægningen medførte, at antallet af licensbetalende husstande blev forøget i 2007 sammenlignet med 2006, jf. forelæggelseskendelsen punkt 54.
- (58) For det andet er den danske licensordning ændret derved, at der er givet kulturministeren bemyndigelse til at fordele de opkrævede licensmidler til finansiering af andet end DR (og TV2-regionerne). I 1996 blev der givet mulighed for, at de danske licensmidler også kunne anvende til "*andre medierelevante formål*", og yderligere i 2010 mulighed for anvendelse til finansiering af "*andre medie- og filmrelaterede formål*".
- (59) Denne bemyndigelse er efterfølgende blevet udnyttet. Som det fremgår af forelæggelseskendelsens punkt 57-60, er der i sagsperioden overført op til 5 % af licensmidlerne årligt til Kulturministeriet, der har fordelt disse midler til blandt andet en landsdækkende radiovirksomhed henholdsvis lokale radio- og tv-foretagender, der ikke er offentlige, men private. Ligeledes er der fordelt midler til en medieskole og diverse projekter under Kulturministeriet, Det Danske Filminstitut, Styrelsen for Bibliotek og Medier samt via den særlige Public Service-pulje til tv-producenter mv., der ikke er radio- eller fjernsynsforetagender, og som til dels er private foretagender.
- (60) Sagsøgerne gør gældende, at momssystemdirektivets artikel 370 skal fortolkes således, at selv hvis standstill-bestemmelsen måtte hjemle moms af licensen, således som licensordningen var udformet pr. 1. januar 1978, så er dette ikke længere tilfældet, idet indholdet af den danske licensordning er ændret så meget siden ikrafttrædelsen af 6. momsdirektiv, at undtagelsesordningen ikke længere hjemler moms af licensen. Det er derfor sagsøgernes opfattelse, at både spørgsmål 2 og 3 skal besvares benægtende.
- (61) Til støtte herfor gør sagsøgerne for det første gældende, jf. afsnit 2.2, at de forudsætninger, som Skatteministeriet hævder, at Kommissionen havde ved tilblivelsen 6. momsdirektiv, jf. foran i afsnit 1.6 - og hvorefter den danske licensordning anno 1978, på trods af at denne var en apparatafhængig afgift, skulle være anset for omfattet af momsdirektivets almindelige anvendelsesområde - ikke længere er relevante i forhold til den danske licensordning, når denne er blevet ændret, som tilfældet er.
- (62) Sagsøgerne gør for det andet gældende, jf. afsnit 2.3, at udvidelsesbegrebet i henhold til EU-Domstolens fastlagte praksis om ændring af nationale undtagelsesordninger skal afgrænses således, at de to ændringer af licensordningen hver især udgør en "udvidelse" i henhold til denne praksis. De to ændringer er henholdsvis udvidelsen af kredsen af afgiftspligtige apparater i 2007 og udvidelsen af modtagere af licensmidler i 1996 og 2010. Dette medfører, at licensordningen under alle omstændigheder ikke længere ligger inden for standstill-bestemmelsens anvendelsesområde.

- (63) Sagsøgerne gør for det tredje gældende, jf. afsnit 2.4, at begrebet "offentlige radio- og fjernsynsforetagers ikke-kommercielle virksomhed" i momssystemdirektivets artikel 370, jf. bilag X, del A, nr. 2, skal fortolkes i overensstemmelse med sin ordlyd, hvorfor bestemmelsen ikke hjemler adgang til at lægge moms på en licensbetaling, når licensordningen er ændret til delvist at finansiere foretagender, der ikke er offentlige radio- eller fjernsynsforetagender.

2.2 **Relevansen af Kommissionens eventuelle forudsætninger og det fremlagte materiale vedrørende 6. momsdirektiv, når den danske licensordning efterfølgende er ændret**

- (64) Skatteministeriet har som et hovedanbringende gjort gældende, at det i 1978 ved tilblivelsen af standstill-bestemmelsen i 6. momsdirektivs artikel 28, stk. 3, litra a, jf. bilag E, nr. 7 (nu momssystemdirektivets artikel 370, jf. bilag X, del A, nr. 2), var (fejlagtigt) forudsat af Kommissionen, at en licensfinansiering af radio- og fjernsynsselskabernes ikke-kommercielle virksomhed via en apparatafhængig afgift indebar "levering af ydelser mod vederlag". Skatteministeriet hævder, at en licensordning som den danske anno 1978 derved blev anset for omfattet af anvendelsesområdet for den almindelige momsordning på trods af, at "vederlaget" ikke var et vederlag, men en apparatafhængig afgift. Skatteministeriet gør endvidere gældende, at det først er efterfølgende gennem EU-Domstolens udviklede praksis vedrørende begrebet "ydelse mod vederlag", at det nu står klart, at medielicensordningen ikke indebærer og aldrig har indebåret et vederlag for levering af ydelser i direktivets forstand, jf. forelæggelseskendelsen punkt 142.
- (65) Sagsøgerne er ikke enige i, at der er grundlag for de ovennævnte antagelser om Kommissionens hævdede (fejlagtige) forudsætninger i 1978. Der henvises herom til det anførte ovenfor i afsnit 1.6 angående bevarelsen af spørgsmål 1.
- (66) Sagsøgerne gør dog subsidært gældende, at *såfremt* (i) EU-Domstolen i sin besvarelse af spørgsmål 1 måtte lægge til grund, at det ved tilblivelsen af standstill-bestemmelsen var forudsat, at licensfinansiering via en apparatafhængig afgift indebar "levering af ydelser mod vederlag", og (ii) denne forudsætning medfører, at momssystemdirektivets artikel 370 herved skal fortolkes således, at medlemsstaterne har ret til at lægge moms på en licensbetaling, selvom denne falder uden for anvendelsesområdet for den almindelige momsordning, *da* har en sådan forudsætning ikke længere relevans i forhold til den danske medielicensordning. Det skyldes karakteren af de ændringer, der siden 1978 er foretaget i danske licensordning.
- (67) Til støtte for dette subsidære anbringende gør sagsøgerne for det første gældende, at en sådan forudsætning i givet fald var baseret på, (i) at den danske licens på daværende tidspunkt blev opkrævet på grundlag af apparater, hvis eneste formål var at modtage enten radio- eller fjernsynsudsendelser, (ii) at alle licensmidler tilgik DR, og endelig (iii) at DR havde monopol på at udsende og videresprede tv- og radiosignaler på det danske territorium. Der var derfor i 1978 en vis sammenhæng mellem besiddelsen af et licenspligtigt apparat og modtagelse af udsendelser mv. fra den licensfinansierede institution (DR), end der er i dag, om end der heller ikke i 1978 var den nødvendige sammenhæng mellem pligten til at betale licens og modtagelsen af ydelser, til at der var tale om et vederlag for ydelser.
- (68) Sagsøgerne gør for det andet gældende, at de ændringer, der siden 1978 er gennemført i den danske licensordning, har betydet, at end ikke den løse sammenhæng mellem pligten til at betale licens (besiddelse af et licenspligtigt apparat) og modtagelsen af ydelser fra de licensfinansierede institutioner længere er til stede.

- (69) Sagsøgerne gør for det tredje gældende, at disse ændringer endvidere har bevirket, at grundlaget for en daværende (fejlagtig) forudsætning, hvorefter licensfinansiering af DR via en apparatafhængig afgift indebar "levering af ydelser mod vederlag", ikke længere er til stede.
- (70) Sagsøgerne er ikke enige i Skatteministeriets betragtning om, at det først er efterfølgende gennem EU-Domstolens udviklede praksis vedrørende begrebet "ydelse mod vederlag", jf. sag C-11/15, *Český rozhlas m.fl.*, at det "*nu står klart*", at den danske licensordning ikke indebærer levering af ydelser mod vederlag i momssystemdirektivets forstand. Sagsøgerne gør gældende, at dette hele tiden har været klart og kun er blevet klarere i 1996 og 2010, da der blev givet mulighed for, at de danske licensmidler kunne anvendes til "*andre medierelaterede formål*" henholdsvis "*andre medie- og filmrelaterede formål*", og også og yderligere i 2007, da kredsen af afgiftspligtige apparater blev ændret fra at være radio- og fjernsynsapparater til at være ethvert apparat, der kan modtage tv-billeder mv.
- (71) Skatteministeriets synspunkt er, at den danske licensordning anno 1978 (fejlagtigt) blev anset for at være omfattet af anvendelsesområdet for den almindelige momsordning og derved for at indebære "*levering af ydelser mod vederlag*", selvom "vederlaget" var en apparatafhængig afgift. Dette synspunkt har som forudsætning, at afgiften opkræves på grundlag af et apparat, hvis primære formål er at modtage radio- eller tv-signaler. I 1978 kunne det således med større styrke hævdes, at et fjernsynsapparat blev erhvervet med det eneste formål at modtage udsendelser fra DR, hvorfor afgiften af denne grund fejlagtigt blev anset for at være et vederlag for levering af ydelser (udsendelser) fra DR. Dette kan ikke hævdes, når kredsen af afgiftspligtige apparater er blevet udvidet til at omfatte fx en smartphone, der ikke erhverves med det formål at modtage udsendelser fra DR.
- (72) På tilsvarende vis må Skatteministeriets synspunkt om, at den danske licensordning anno 1978 (fejlagtigt) blev anset for at indebære "*levering af ydelser mod vederlag*", forudsætte, at hele "vederlaget" i form af den apparatafhængige afgift tilfalder DR, som det gjorde i 1978. Dette er ikke længere tilfældet, idet den danske licensordning er blevet ændret, så en del af licensmidlerne efter kulturministerens bestemmelse kan anvendes til "*andre medie- og filmrelaterede formål*". Som det fremgår af forelæggelseskendelsen punkt 57-60, er der i sagsperioden overført op til 5 % af licensmidlerne årligt til Kulturministeriet, der herefter har fordelt disse til andre formål end DR (og TV2-regionerne), herunder til foretagender, som ikke er offentlige, og til foretagender, som ikke er radio- eller fjernsynsforetagender.
- (73) Kulturministeriet er blevet bemyndiget til at disponere over licensmidlerne, herunder træffe bestemmelse om, hvor stor en del der skal tilfalde DR (og TV2-regionerne), og hvor stor en del der skal anvendes til andre medie- og filmrelaterede formål. Dette indebærer, at licensmidlerne ikke længere har den samme karakter af "vederlag", som tilfældet var i 1978, da alle licensmidlerne tilfaldt DR, og da DR selv disponerede over midlerne. Ændringen har bevirket, at licensafgiften delvist overføres til kulturministeren, der efter politisk aftale mellem Folketingets partier fordeler midlerne til andre medie- og filmrelaterede formål efter principper, der helt svarer til, hvordan man også i øvrigt politisk fordeler opkrævet skatteprovenu.
- (74) Det er derfor sagsøgernes anbringende, at *hvis* momssystemdirektivets artikel 370 af EU-Domstolen jf. Domstolens besvarelse af spørgsmål 1, måtte blive fortolket derhen, at den giver medlemsstaterne ret til at lægge moms på en apparatafhængig licensafgift til finansiering af offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed, herunder som følge af de (fejlagtige) forudsætninger, som

medlemsstaterne måtte have haft ved 6. momsdirektivs tilblivelse i 1970'erne, *så* kan disse forudsætninger - og derved denne ret - ikke udstrækkes til at omfatte den danske licensordning med de ændringer, der efterfølgende er foretaget.

- (75) Retten til i givet fald at lægge moms på en apparatafhængig licensafgift til finansiering af offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed i henhold til artikel 370 må nemlig forudsætte, at licensordningen har bevaret de karakteristika, der kendetegnede den danske licensordning anno 1978. Disse var navnlig, (i) at afgiften blev opkrævet på grundlag af et apparat, hvis primære formål var at modtage radio- eller fjernsynsudsendinger fra offentlige radio- og fjernsynsforetagender, og (ii) at licensmidlerne fuldt ud tilfaldt radio- og fjernsynsforetagendet.
- (76) Sagsøgerne gør derfor gældende, at ændringerne i den danske licensordning efter 1978 isoleret set har medført, at de (fejlagtige) forudsætninger, som Skatteministeriet måtte have haft i 1978 med hensyn til, at den danske licensordning var omfattet af anvendelsesområdet for den almindelige momsordning, jf. 6. momsdirektivs artikel 2, stk. 1 (nu momssystemdirektivets artikel 2 stk. 1), må anses for bristede.
- (77) Sagsøgerne gør endvidere gældende, at det burde have stået klart allerede på tidspunkterne for gennemførelsen af ændringerne af den danske licensordning i henholdsvis 2007 og 1996/2010, at ændringerne i sig selv indebar, at den danske licensordning herefter utvivlsomt faldt uden for anvendelsesområdet for den almindelige momsordning, jf. momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1. De foretagne ændringer har bevirket, at den danske undtagelsesordning har fjernet sig fra direktivets formål, hvormed undtagelsesordningen ikke kan opretholdes. Det burde derfor allerede på de daværende tidspunkter have stået klart, at der i hvert fald ikke længere kunne støttes ret på de (fejlagtige) forudsætninger, som Danmark og andre måtte have haft i 1978 ved undtagelsesordningens tilblivelse. Det bemærkes, at ændringerne i danske licensordning blev gennemført, uden at der tilsyneladende blev foretaget nogen overvejelser af de momsmæssige konsekvenser.
- (78) Sagsøgerne gør derfor gældende, at spørgsmål 2 og spørgsmål 3 allerede af denne grund skal bevares benægtende.

2.3 **Ændringerne i den danske licensordning set i lyset af EU-Domstolens praksis om forbud mod udvidelse af nationale undtagelsesordninger**

2.3.1 **Generelt om den forelagte tvist**

- (79) Parterne er enige om, at det følger af EU-Domstolens praksis, at en udvidelse af en national undtagelsesordning i medfør af en standstill-bestemmelse, hvorved denne ordning fjerner sig fra direktivets formål, ikke er lovlig. Parterne er derimod uenige om, hvordan udvidelsesbegrebet i henhold til denne praksis nærmere skal afgrænses.
- (80) Det er sagsøgernes anbringende, at ændringen i 2007, hvorefter grundlaget for opkrævning af licensen blev udvidet fra at være opstilling af et radio- eller fjernsynsapparat til at være besiddelse af ethvert apparat, som kan modtage og gengive billedprogrammer eller -tjenester, udgør en "udvidelse" af undtagelsesordningen i henhold til EU-Domstolens praksis, for så vidt som licensen er pålagt moms. Det er derfor sagsøgernes opfattelse, at spørgsmål 2 af denne grund skal besvares benægtende.

- (81) Skatteministeriet har på sin side anført, at der både før og efter ændringen er tale om en apparatafhængig afgift, hvorfor der ikke foreligger nogen "udvidelse" i henhold til EU-Domstolens praksis om forbud mod udvidelser af nationale undtagelsesordninger, idet licensen ikke har ændret karakter som apparatafgift. Skatteministeriet har tilkendegivet, at såfremt ændringen udgør en "udvidelse", da er Skatteministeriet enig i, at artikel 370 ikke giver ret til at lægge moms på licensen i sagsperioden.
- (82) Det er endvidere sagsøgernes anbringende, at tillige ændringerne i 1996 og 2010, hvorved modtagerkredsen af licensmidlerne blev udvidet fra kun at være DR (og TV2-regionerne) til også at være "*andre medierelaterede formål*" og siden hen "*andre medie- og filmrelaterede formål*"; hvor licensen fortsat er pålagt moms, udgør en "udvidelse" af undtagelsesordningen i henhold til EU-Domstolens praksis. Det er derfor sagsøgernes opfattelse, at spørgsmål 3 af denne grund skal besvares benægtende.
- (83) Skatteministeriet har på sin side anført, at begrebet "offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed" skal fortolkes bredt, jf. nedenfor, hvorfor en udvidelse af modtagerkredsen af licensmidlerne ikke udgør en "udvidelse" i henhold til EU-Domstolens praksis om forbud mod udvidelser af nationale undtagelsesordninger. Skatteministeriet har subsidiært gjort gældende, at det i givet fald kun er en forholdsmæssig del af licensafgiften, der ikke kan pålægges moms i henhold til artikel 370, svarende til den andel af licensmidlerne, der er udbetalt til andre medie- og filmrelaterede formål.

2.3.2 Grundlaget for EU-Domstolens praksis

- (84) Artikel 370 er som anført en undtagelsesbestemmelse, der tillader medlemsstaterne at opretholde særlige nationale undtagelsesordninger, der er ældre end direktivet, og som uden denne tilladelse ville være uforenelige med direktivet.
- (85) EU-Domstolen har om undtagelserne i momssystemdirektivets artikel 370 (tidligere 6. momsdirektiv artikel 28) generelt udtalt, at disse undtagelser kun er tilladt i en overgangsperiode, og at de derfor skal fortolkes strengt. Der henvises til sag C-169/00, Kommissionen mod Finland, præmis 34, og sag C-240/05, Eurodental, præmis 52.
- (86) EU-Domstolen har endvidere gennem sin praksis indført et generelt forbud mod, at medlemsstaterne udvider sådanne nationale undtagelsesordninger. Denne praksis baserer sig navnlig på det følgende.
- (87) EU-Domstolen har for det første fastslået, at medlemsstaterne kun har ret til at ændre en national undtagelsesordning, hvis der er tale om, at de gældende undtagelser herved begrænses eller reduceres, sådan at undtagelsesordningen nærmer sig direktivets formål. Der henvises til sag C-460/07, Sandra Puffer, præmis 85, og sag C-36/99, Ideal Tourisme SA, præmis 32.
- (88) EU-Domstolen har for det andet fastslået, at det ikke er tilladt at foretage ændringer i en undtagelsesordning efter direktivets vedtagelse, hvis undtagelsesordningen herved udvides og dermed fjerner sig fra direktivets formål. Der henvises til sag C-460/07, Sandra Puffer, præmis 86.
- (89) Af EU-Domstolens praksis fremgår endvidere om undtagelsesordninger, at nye regler i det væsentligste skal være identiske med de hidtil gældende, for at undtagelsen fortsat er lovlig. En ændring af en undtagelsesordning til at hvile på andre principper end den hidtil gældende, eller som indfører nye procedurer, kan ikke omfattes af direktivets undtagelsesbestemmelser. Der henvises til sag C-460/07, Sandra Puffer, præmis 87.

2.3.3 **Angående udvidelsen i 2007 af kredsen af apparater, der danner grundlag for opkrævning af licensafgiften (spørgsmål 2)**

- (90) Det er sagsøgernes anbringende, at den ovennævnte ændring udgør en "udvidelse" af den danske licensordning i henhold til EU-Domstolens praksis om forbud mod udvidelse af nationale undtagelsesordninger. Ændringen har bevirket, at momsbeskatningen af den danske licensordning (som selv er en beskatningsordning) herved har fjernet sig yderligere fra direktivets formål.
- (91) Sagsøgerne bestrider, at den omstændighed, at den danske licensordning har bevaret sin karakter af en apparatafhængig afgift, i sig selv skulle indebære, at der ikke er tale om en "udvidelse". Objektivt set foreligger der en udvidelse, idet licensafgiften forud for ændringen kun skulle betales af husstande, der var i besiddelse af et radio- eller fjernsynsapparat. Efter ændringen skulle licensafgiften fortsat betales af husstande, der var i besiddelse af radio- eller fjernsynsapparat, og nu også af husstande uden sådanne apparater, såfremt husstanden rådede over fx en smartphone eller en computer, der kunne modtage billedprogrammer.
- (92) Der er enighed mellem sagsøgerne og Skatteministeriet om, at licensen ikke udgør et vederlag for leverede ydelser, men en afgift (en skat). Sagsøgerne gør gældende, at licensafgiften i momsmæssig henseende er at betragte som enhver anden skat, der pålignes ejere af formuegoder. Allerede af denne grund må enhver udvidelse af kredsen af licenspligtige apparater – og derved skattepligtens genstand – anses for en ulovlig udvidelse, for så vidt som licensen er pålagt moms, da det ikke er foreneligt med momsordningen at opkræve moms af en skat som sådan.
- (93) Som anført foran blev ændringen af den danske licensordning indført med virkning fra og med 2007. Det fremgår af DR's licensregnskab for 2007, at omlægningen medførte, at antallet af licensbetalende husstande blev forøget i 2007 sammenlignet med 2006, jf. forelæggelseskendelsen punkt 54. Den umiddelbare virkning af ændringen har derfor været, at der i videre omfang end forud for ændringen er blevet opkrævet licens, og denne licens er pålagt moms i strid med direktivets almindelige bestemmelser. Dette må betragtes som en udvidelse, hvorved momsbeskatningen af den danske licens har fjernet sig fra direktivets formål.
- (94) Sagsøgerne bestrider endvidere, at det alene skulle være ændringer i selve momslovgivningen, der kan være ulovlige. Det følger af EU-Domstolens praksis om forbud mod udvidelse af en national undtagelsesordning, at der skal anlægges en helhedsvurdering, hvorfor momsmæssige effekter af ændringer i anden lovgivning end momslovgivningen – som fx radio- og fjernsynslovgivningen – også vil være forbudte, når disse effekter påvirker anvendelsesområdet for den nationale undtagelsesordning på en sådan måde, at undtagelsesordningens anvendelsesområde udvides, jf. sag C-409/99, Michael Stadler, præmis 49. Som anført har den umiddelbare effekt af ændringen af den danske licensordning været, at kredsen af licenspligtige husstande blev forøget, og at der herved var flere, der blev opkrævet moms i henhold til undtagelsesordningen, end hvis ændringen ikke var gennemført.
- (95) Sagsøgerne bestrider endelig, at tilpasninger til den teknologiske udvikling kan retfærdiggøre en udvidelse af en national undtagelsesordning. I øvrigt var smartphones og computere i 2007 ikke så sofistikerede på videosiden, som de er i dag. Det primære formål med disse apparater er netop ikke at modtage fjernsynsudsendelser, men et helt andet.

- (96) Det står naturligvis den danske lovgiver frit at ændre licensordningen, men *momsbeskatningen* af licensen kan under alle omstændigheder ikke opretholdes, hvis ordningen ændres i ikke uvæsentligt omfang eller udvides.

2.3.4 **Angående udvidelserne i 1996 og 2010 af kredsen, der kan modtage licensmidler (spørgsmål 3)**

- (97) Det er sagsøgernes anbringende, at den ovennævnte ændring udgør en "udvidelse" af den danske licensordning i henhold til EU-Domstolens praksis om forbud mod udvidelse af nationale undtagelsesordninger. Ændringen har bevirket, at den danske licensordning herved har fjernet sig fra direktivets formål.
- (98) Sagsøgerne gør for det første gældende, at begrebet "*offentlige radio- og fjernsynsforetagender*" skal fortolkes efter sin ordlyd. Momssystemdirektivets artikel 370 hjemler allerede af denne grund ikke adgang til at lægge moms på licensen, når licensmidlerne anvendes til andet end offentlige radio- og fjernsynsforetagender. Der henvises til anførte nedenfor under afsnit 2.4. Licensmidlernes anvendelse til andre formål end offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed falder uden videre uden for anvendelsesområdet for artikel 370.
- (99) Sagsøgerne gør for det andet gældende, at selv hvis begrebet "*offentlige radio- og fjernsynsforetagender*" kan gives et indhold, der går videre end ordlyden, da udgør ændringen stadig en udvidelse af undtagelsesordningen. Sagsøgerne henviser til, at ændringen har bevirket, at licensafgiften har fået karakter almindelig beskatning til generelle formål, idet midlerne delvist overføres til kulturministeren, der efter politisk aftale mellem Folketingets partier fordeler disse til andre medie- og filmrelaterede formål efter principper, der helt svarer til, hvordan man også i øvrigt politisk fordeler opkrævet skatteprovenu. Som anført under afsnit 2.2 har ændringen derved bevirket, at sammenhængen mellem ydelse og "vederlag" er blevet yderligere distanceret. Dette udgør i sig selv en udvidelse, hvorved den danske undtagelsesordning har fjernet sig fra direktivets formål.

2.4 **Begrebet "offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed"**

- (100) Skatteministeriet har gjort gældende, at begrebet "offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed" i momssystemdirektivets artikel 370, jf. bilag X, del A, nr. 2, skal fortolkes bredt. Sagsøgerne forstår Skatteministeriets anbringende derhen, at begrebet også kan omfatte private radio- og fjernsynsforetagender samt andre foretagender end radio- og fjernsynsforetagender, forudsat at disse i fornødent omfang er undergivet public service-forpligtelser eller regulering i øvrigt, som derved gennemføres i en anden organisering end i DR.
- (101) Sagsøgerne bestrider, at der er holdepunkter for en sådan fortolkning.
- (102) For det første henvises (igen) til, at EU-Domstolen generelt har udtalt, at undtagelserne i momssystemdirektivets artikel 370 (og tidligere 6. momsdirektivs artikel 28) kun er tilladt i en overgangsperiode og derfor skal fortolkes strengt, jf. sag C-169/00, Kommissionen mod Finland, præmis 34, og sag C-240/05, Eurodental, præmis 52.
- (103) For det andet henvises til ordlyden af artikel 370, jf. bilag X, del A, nr. 2. Ifølge ordlyden er undtagelsesordningens anvendelsesområde afgrænset til "offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed".

- (104) Det gøres gældende, at ordet "offentlige" skal fortolkes således, at det betyder "offentlige". Dette udelukker, at undtagelsesordningen kan finde anvendelse på en licensafgift, der anvendes til finansiering af et privat radio- eller fjernsynsforetagende. Det gælder, uanset om det private foretagende måtte have påtaget sig en kontraktretlig forpligtelse til at levere public service-ydelser. Det er ikke foreneligt med bestemmelsen, at Kulturministeriet anvender licensmidler til at yde tilskud til foretagender, der ikke er offentlige. Det gælder også, uanset hvilke aftalemæssige vilkår der måtte blive stillet til det private foretagende i forbindelse med tilskuddet, og det gælder, uanset hvilken kontrol af midlernes anvendelse Kulturministeriet efterfølgende måtte foretage.
- (105) På tilsvarende vis gøres det gældende, at begrebet "radio- og fjernsynsforetagender" skal fortolkes således, at det betyder "radio- og fjernsynsforetagender". Dette udelukker, at undtagelsesordningen kan finde anvendelse på en licensafgift, der anvendes til finansiering af andre foretagender end radio- og fjernsynsforetagender. Artikel 370, jf. bilag X, del A, nr. 2, hjemler således ikke adgang til at lægge moms på en licens, der anvendes til finansiering andre institutioner som fx en medieskole, diverse projekter under Kulturministeriet, Det Danske Filminstitut, Styrelsen for Bibliotek og Medier samt via den særlige Public Service-pulje til tv-producenter mv., herunder private tv-producenter.
- (106) Skatteministeriet har under sagen henvist til Amsterdamtraktatens protokol 29, hvoraf det fremgår, at offentlig radio- og tv-virksomhed i medlemslandene hænger direkte sammen med demokratiske, sociale og kulturelle behov, og hvor nødvendigheden af at bevare mediepluralisme fremhæves. Skatteministeriet har endvidere henvist til Europa-Parlamentets beslutning om standarder for mediefrihed, hvor den samfundsmæssige værdi af offentlig radio- og tv-virksomhed og nødvendigheden af mediepluralisme ligeledes fremhæves.
- (107) Sagsøgerne er selvsagt enige i, at mediepluralisme er et gode. Dette har imidlertid ingen relevans for nærværende sag, som ikke angår spørgsmålet om Danmarks mulighed for at finansiere offentlig radio- og tv-virksomhed. Der er intet i nærværende sags udfald, der vil lægge bånd på Danmarks muligheder for at finansiere offentlig radio- og tv-virksomhed enten via en medielicens eller, som det har været tilfældet fra 2022, via de almindelige personskatter.
- (108) Nærværende sag drejer sig alene om, hvorvidt der i henhold til momssystemdirektivet kan ske momsbeskatning af en medielicens, der i sig selv er en skat.
- (109) Sagsøgerne gør gældende, at opretholdelsen af den danske ordning med moms på licensen tværtimod har forringet vilkårene for finansieringen af offentlig radio- og tv-virksomhed. Det skyldes, at langt den overvejende del af licensbetalerne er private husstande, der ikke kan fratække momsen. Det bemærkes, at licenspligten for erhvervsvirksomheder blev ophævet i 2014, og at denne forud herfor udgjorde en meget lille del af licensindtægterne. Den opkrævede moms af licensen er derfor tilfaldet Skatteministeriet (statskassen) frem for at gå til finansiering af offentlig radio- og tv-virksomhed, som det ville have været tilfældet, hvis de 20 % af den samlede betaling inkl. moms, der udgør moms, i stedet havde været en del af licensen. Det havde været mere foreneligt med de ovennævnte tilkendegivelser i Amsterdamtraktatens protokol 29 om den samfundsmæssige værdi af offentlig radio- og tv-virksomhed og nødvendigheden af mediepluralisme, såfremt Danmark havde valgt at opgive den nationale undtagelsesordning med moms på licensen til fordel for en ordning, der er forenelig med momssystemet.

- (110) En sådan ordning ville også have været i overensstemmelse med momssystemdirektivets artikel 370 (og tidligere 6. momsdirektivs artikel 28), der jo - efter de selv samme motiver, som Skatteministeriet påberåber sig under spørgsmål 1 - var tiltænkt at skulle være en midlertidig overgangsregel, der gav mulighed for midlertidigt at fortsætte med at lægge moms på visse transaktioner, der ellers var omfattede af momsfrigørelser. Danmark har fastholdt denne overgangsordning i mere end 40 år. Som det fremgår af forelæggelseskendelsens punkt 56, har Danmark først i 2018 afskaffet licensordningen til fordel for en finansiering via de almindelige indkomstskatter. Og der er naturligvis ikke lagt moms på indkomstskatterne, selv om det principielt ville være det samme som moms på licensen.
- (111) Skatteministeriet har som sit subsidiære anbringende gjort gældende, at såfremt en del af licensmidlerne anvendes til formål, der falder uden for begrebet "offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed", da er det kun en forholdsmæssig del af licensen, der er blevet pålagt moms med urette.
- (112) Hertil bemærker sagsøgerne, at en sådan opdeling af licensen i en momspligtig del og en ikke-momspligtig del ikke er mulig. Dels er momspligten knyttet til transaktionsbegrebet, og selv hvis standstillbestemmelsens transaktionsbegreb er et andet end det almindelige transaktionsbegreb, så indebærer en licensbetaling i hvert fald ikke flere transaktioner, alt efter hvordan licensmidlerne efterfølgende anvendes. Og dels er det på opkrævningstidspunktet ikke afklaret, hvor stor del af licensmidlerne der vil blive anvendt formål uden for "offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed", og det er således også praktisk umuligt at foretage en opdeling.
- (113) Sagsøgerne gør på denne baggrund gældende, at licensmidlernes anvendelse til andre formål end offentlige radio- og fjernsynsforetagenders ikke-kommercielle virksomhed udgør en ulovlig udvidelse af undtagelsesordningen, for så vidt licensen er pålagt moms, hvorfor artikel 370 af denne grund ikke hjemler adgang til at lægge moms på nogen del af licensen.

København, den 14. december 2022