UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

5 päivänä joulukuuta 2013*

Verotus — Arvonlisävero — Kuudes direktiivi 77/388/ETY — 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta, 2 alakohdan a alakohta ja 3 alakohdan c alakohta — Direktiivi 2006/112/EY — 73 artikla, 78 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohta ja 79 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohta — Mainosten esittämispalveluista maksettavan arvonlisäveron peruste — Mainosten esitysvero

Yhdistetyissä asioissa C-618/11, C-637/11 ja C-659/11,

joissa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyynnöistä, jotka Supremo Tribunal Administrativo (Portugali) on esittänyt 12.10., 2.11. ja 16.11.2011 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 1.12., 12.12. ja 27.12.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

TVI – Televisão Independente SA

vastaan

Fazenda Pública,

Ministério Públicon

osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešič, varapresidentti K. Lenaerts, joka hoitaa kolmannen jaoston tuomarin tehtäviä, sekä tuomarit C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh ja E. Jarašiūnas (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 31.1.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— TVI – Televisão Independente SA, edustajanaan advogado N. Pena,

— Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes ja R. Laires,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään M. Germani ja I. Bakopoulos,

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

— Euroopan komissio, asiamiehinään P. Guerra e Andrade ja L. Lozano Palacios,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.6.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1 ja oikaisu EYVL 1977, L 149, s. 26; jäljempänä kuudes direktiivi) 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan, 2 alakohdan a alakohdan ja 3 alakohdan c alakohdan sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 73 artiklan, 78 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdan ja 79 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohdan tulkintaa.

2 Nämä pyynnöt on esitetty kolmen oikeusriidan yhteydessä, joissa vastapuolina ovat TVI – Televisão Independente SA (jäljempänä TVI) ja Fazenda Pública (valtionkassa) ja joissa on kyse arvonlisäveron maksuunpanopäätösten, jotka liittyvät helmikuuhun 2004, lokakuuhun 2004 ja tammikuuhun 2007, viran puolesta tehtävää oikaisemista koskevien vaatimusten hylkäämisestä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 alkaen direktiivillä 2006/112. Koska pääasioiden oikeusriidat koskevat arvonlisäveron maksamista helmikuulta ja lokakuulta 2004 (asiat C-637/11 ja C-618/11) sekä tammikuulta 2007 (asia C-659/11), merkityksellinen lainsäädäntö on asioiden C-637/11 ja C-618/11 osalta kuudes direktiivi ja asian C-659/11 osalta direktiivi 2006/112.

4 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdassa, joka koskee arvonlisäveron perustetta maan alueella, säädetään seuraavaa:

”1. Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet;

– –

2. Veron perusteeseen on sisällytettävä:

a) verot, tullit ja maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa;

– –

3. Veron perusteeseen ei ole sisällytettävä:

– –

c) verovelvollisen ostajalta tai vastaanottajalta saamia eriä, jotka ovat jälkimmäisten nimissä ja näiden lukuun kertyneiden kustannusten korvausta ja jotka verovelvollisen kirjanpidossa käsitellään läpikulkuerinä. Verovelvollisen on osoitettava näiden kustannusten todellinen määrä, eikä verovelvollinen saa vähentää niitä mahdollisesti rasittavaa veroa.”

5 Direktiivin 2006/112 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

6 Kyseisen direktiivin 78 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteeseen on sisällytettävä seuraavat erät:

a) verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa”

7 Saman direktiivin 79 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteeseen ei sisällytetä seuraavia eriä:–

–– –

c) verovelvollisen hankkijalta saamia eriä, jotka ovat jälkimmäisen nimissä ja lukuun kertyneiden kustannusten korvausta ja jotka verovelvollisen kirjanpidossa käsitellään läpikulkuerinä.”

Portugalin oikeus

8 Arvonlisäverolain (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) 16 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Ellei 2 momentin säännöksistä muuta johdu, verollisten tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten veron peruste on hankkijalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saatu tai saatava vastike.

– –

5. Verollisten tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten veron perusteeseen on sisällytettävä seuraavat erät:

a) verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa;

– –

6. Edellisessä momentissa tarkoitettuun veron perusteeseen ei sisällytetä seuraavia eriä:

– –

c) tavaroiden hankkijan tai palvelujen vastaanottajan nimissä ja lukuun maksettuja määriä, jotka verovelvollinen on kirjannut asianmukaisesti kolmansille osapuolille suoritettavina läpikulkuerinä;

– –”

9 Elokuvataiteesta ja audiovisuaalisesta alasta 18.8.2004 annetun lain nro 42/2004 (Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual; Diário da República I, A-sarja, nro 194, 18.8.2004) 28 §:ssä, jonka otsikko on ”Esitysvero”, säädetään seuraavaa:

”1. Maksetusta hinnasta laskettava 4 prosentin suuruinen mainosten esitysvero, josta mainostaja vastaa, koskee elokuvateattereissa ja televisiossa esitettävää kaupallista viestintää eli mainoksia, sponsori-ilmoituksia, teleostoslähetyksiä, tekstitelevisiota, tuotesijoittelua ja myös sähköisiin ohjelmaoppaisiin sisältyvää mainontaa lähetysalustasta riippumatta.

2. Mainosten esitysveron kantamiseen liittyvien määrien määrittämisestä, kantamisesta ja valvonnasta säädetään tarkemmin erillisellä säädöksellä.”

10 Asetuksen (Decreto-Lei) nro 227/2006 (Diário da República I, nro 220, 15.11.2006), joka on annettu 15.11.2006, 50 §:n sanamuoto on seuraava:

”1. Mainosten esitysvero koskee elokuvateattereissa ja televisiossa esitettäviä sekä sähköisiin ohjelmaoppaisiin sisältyvää kaupallista viestintää lähetysalustasta riippumatta ja lankeaa mainostajien maksettavaksi, ja veron tuotot ohjataan ICAM:lle (Instituto de Cinema, Audiovisual e Multimédia) ja CP-MC:lle (Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema).

2. Edeltävässä momentissa tarkoitettu kaupallinen viestintä sisältää mainokset, sponsori-ilmoitukset, teleostoslähetykset, tekstitelevision ja tuotesijoittelun.

3. Edellisissä momenteissa tarkoitetun veron maksavat mainostajan asemesta veron maksavat yritykset, joilla on konsessio tarjota elokuvateattereissa mainostilaa, tai televisioalalla toimivat toimijat ja jakelijat, jotka tarjoavat tekstitelevisiopalveluja tai sähköisiä ohjelmaoppaita.”

11 Asetuksen nro 227/2006 51 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Mainosten esitysvero on mainosten esittämisen tai levittämisen tai niiden sähköisiin ohjelmaoppaisiin sisällyttämisen hinnasta 4 prosenttia, joka jakaantuu siten, että 3,2 prosenttia on ICAM:n tuloja ja 0,8 prosenttia CP-MC:n tuloja.”

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Osana televisiomarkkinoilla harjoittamaansa audiovisuaalista toimintaa TVI suoritti mainosten esittämispalveluja useille mainostajille helmikuussa 2004, lokakuussa 2004 ja tammikuussa 2007.

13 TVI lisäsi asiakkailtaan laskuttamaansa mainosten esittämispalvelujen hintaan 4 prosentin suuruisen mainosten esitysveron. Näistä palveluista maksettavan arvonlisäveron laskemiseksi TVI sovelsi säädettyä prosenttimäärää laskuttamaansa kokonaismäärään, johon sisältyy mainosten esitysvero, ja suoritti kyseisiltä ajanjaksoilta maksettavan arvonlisäveron sekä sisällytti sen kyseisiä ajanjaksoja koskeviin veroilmoituksiin. Lisäksi TVI kirjasi kirjanpidossaan mainosten esitysveron laskuttamisesta saadut varat ICAM:n ja CP-MC:n nimiin kolmansille osapuolille suoritettavina läpikulkuerinä.

14 TVI arvioi, ettei mainosten esitysveroa olisi pitänyt sisällyttää arvonlisäveron perusteeseen, ja teki Portugalin veroviranomaisille oikaisuvaatimukset arvonlisäverotuksesta, joka koskee helmikuuta ja lokakuuta 2004 sekä tammikuuta 2007. Nämä vaatimukset hylättiin.

15 Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Sintran hallinto- ja verotuomioistuin) hylkäsi TVI:n kyseisten vaatimusten hylkäyspäätöksistä nostamat kanteet sillä perusteella, että TVI:n mainostajilta laskuttama mainosten esitysvero oli sisällytettävä arvonlisäveron perusteeseen arvonlisäverolain 16 §:n 1 momentin ja 5 momentin a kohdan mukaisesti. Kyseinen tuomioistuin katsoi, että mainosten

esitysveron määriä ei voitu pitää mainosten esittämispalvelujen vastaanottajien nimissä ja lukuun maksettuina määrinä. Se katsoi lisäksi, että mainosten esitysverolla oli lain nro 42/2004 28 §:n mukainen suora yhteys tähän palvelusuoritukseen, sillä se liittyi näihin palveluihin, koska ne olivat sen kohteena.

16 TVI on hakenut muutosta Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintran tuomioihin Supremo Tribunal Administrativossa (ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin). Kyseisessä tuomioistuimessa TVI on ottanut esiin kysymyksen siitä, onko Portugalin veroviranomaisten esittämä arvonlisäverolain 16 §:n 1 momentin ja 6 momentin c kohdan tulkinta, joka on vahvistettu myöhemmissä tuomioissa, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan ja 3 alakohdan c alakohdan ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukainen. Kyseisen tulkinnan mukaan mainosten esitysvero on sisällytettävä arvonlisäveron perusteeseen sillä perusteella, että se liittyy palvelujen suoritukseen eikä sitä makseta mainosten esittämispalvelujen vastaanottajien nimissä ja lukuun, vaikka perityt määrät kirjataankin kolmansille osapuolille suoritettavina läpikulkuerinä julkisten tahojen hyväksi.

17 TVI on nimittäin väittänyt kyseisessä tuomioistuimessa ensiksi, että mainosten esitysverolla ei ole suoraa yhteyttä mainosten esittämispalvelujen suoritukseen eikä sitä pidä sisällyttää vastikkeeseen, sillä tämä vero ei ole vastiketta TVI:n tarjoamasta palvelusta eikä ole suoraan yhteydessä tähän palvelusuoritukseen, ja toiseksi, että mainosten esitysvero sisältyy unionin oikeudessa esiintyvään toisen nimissä ja toisen lukuun toimimisen käsitteeseen, joten tämän veron määrää ei ole sisällytettävä arvonlisäveron perusteeseen.

18 Näissä olosuhteissa Supremo Tribunal Administrativo on päättänyt lykätä asioiden käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset, joiden sanamuoto on kussakin sen käsiteltävänä olevassa asiassa sama:

”1) Onko arvonlisäverolain 16 §:n 1 momentti, sellaisena kuin sitä on tulkittu valituksenalaisessa tuomiossa (siten, että mainosten esitysvero liittyy mainospalveluiden suorituksiin, minkä vuoksi vero on sisällytettävä palvelujen suorituksia koskevan arvonlisäveron perusteeseen), [kuudennen] direktiivin – – 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan (nykyinen [direktiivin 2006/112] 73 artikla) ja erityisesti sen ’luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista saamaa vastiketta’ koskevan käsitteen mukainen?

2) Onko arvonlisäverolain 16 §:n 6 momentin c kohta, sellaisena kuin sitä on tulkittu valituksenalaisessa tuomiossa (siten, että mainosten esitysvero ei ole mainospalvelujen vastaanottajan nimissä ja lukuun maksettu määrä, vaikka suoritukset kirjataan – – läpikulkuerinä julkisille tahoille suoritettaviksi, minkä vuoksi veroa ei voi jättää arvonlisäveron perusteen ulkopuolelle), [kuudennen] direktiivin – – 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohdan (nykyinen [direktiivin 2006/112] 79 artikla[n ensimmäinen kohta]) ja erityisesti ’veronmaksuvelvollisen ostajalta tai vastaanottajalta saamia määriä, jotka ovat jälkimmäisten nimissä ja näiden lukuun kertyneiden kustannusten korvausta ja jotka veronmaksuvelvollisen kirjanpidossa käsitellään läpikulkuerinä’ koskevan käsitteen mukainen?”

19 Asiat C-618/11, C-637/11 ja C-659/11 yhdistettiin suullista käsittelyä ja tuomion antamista varten unionin tuomioistuimen presidentin 18.1.2012 antamalla määräyksellä.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

20 Portugalin hallitus katsoo, että ennakkoratkaisupyyntöjä ei voida ottaa tutkittavaksi. Asioissa C-618/11 ja C-637/11 esitettyjen ennakkoratkaisukysymysten osalta se väittää, että Portugalin lainsäädäntöä, jossa säädetään mainosten esitysveron soveltamisesta, ei voida soveltaa ratione temporis pääasioiden tosiseikkojen tapahtuma-aikaan. Se väittää lisäksi, ettei yksikään kolmesta ennakkoratkaisupyynnöstä sisällä pääasioihin sovellettavan Portugalin ja unionin oikeuden täsmällistä ja täydellistä kuvausta. Portugalin hallitus korostaa erityisesti, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole asiassa C-659/11 maininnut kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohtaa eikä direktiivin 2006/112 78 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohtaa.

21 Tästä on muistutettava ensimmäiseksi, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklassa tarkoitetussa menettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, yksinomaan kansallinen tuomioistuin on toimivaltainen toteamaan pääasian tosiseikat ja arvioimaan niitä sekä tulkitsemaan ja soveltamaan kansallista lainsäädäntöä. Samalla tavoin yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, ovatko sen unionin tuomioistuimelle esittämät kysymykset tarpeellisia ja onko niillä merkitystä asian kannalta (yhdistetyt asiat C-182/11 ja C-183/11, Econord, tuomio 29.11.2012, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Erityisesti unionin tuomioistuimen tehtävänä ei ole selvittää niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen paikkansapitävyyttä, joiden määrittämisestä kansallinen tuomioistuin vastaa (ks. vastaavasti asia C-213/04, Burtscher, tuomio 1.12.2005, Kok., s. I-10309, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Jos esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuimen on näin ollen lähtökohtaisesti vastattava niihin (em. yhdistetyt asiat Econord, tuomion 21 kohta).

22 Asioissa C-618/11 ja C-637/11 ajallisesti sovellettavan kansallisen lainsäädännön määrittäminen on siis kansallisen oikeuden tulkintakysymys, joka kuuluu yksin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimivaltaan.

23 Toiseksi sovellettavan oikeuden esittämisestä ennakkoratkaisupyynnöissä on todettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että jotta unionin oikeutta voitaisiin tulkita siten, että tulkinta olisi kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen, sen on määritettävä esittämiinsä kysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeussäännöt tai ainakin selostettava ne tosiseikkoja koskevat lähtökohdat, joihin nämä kysymykset perustuvat (asia C-134/03, Viacom Outdoor, tuomio 17.2.2005, Kok., s. I-1167, 22 kohta ja asia C-94/07, Raccanelli, tuomio 17.7.2008, Kok., s. I-5939, 24 kohta).

24 Lisäksi tässä yhteydessä on korostettava sitä, että tietojen antamisella ennakkoratkaisupyynnöissä pyritään paitsi siihen, että näiden tietojen perusteella unionin tuomioistuin voi antaa vastauksia, joista on hyötyä, myös siihen, että jäsenvaltioiden hallituksilla ja muilla osapuolilla on mahdollisuus esittää huomautuksensa Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti (asia C-370/12, Pringle, tuomio 27.11.2012, 85 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Nyt käsiteltävissä asioissa on ensiksi todettava, että ennakkoratkaisupyynnöt sisältävät paitsi oikeusriidan taustalla olevien tosiseikkojen esittelyn myös riittävät tiedot ennakkoratkaisukysymysten taustalla olevien tosiseikkojen ja oikeussääntöjen määrittämiseksi sikäli kuin niissä esitetään yksityiskohtaisesti TVI:n ja sen tuomioistuimen kanta, joka käsitteli kanteet kyseessä olevien verotuspäätösten oikaisuvaatimusten hylkäämispäätöksistä. Niiden perusteella unionin tuomioistuin voi siis antaa vastauksen, josta on hyötyä ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle. Lisäksi ennakkoratkaisukysymyksissä ilmoitetaan selvästi ne unionin oikeuden säännökset, joita ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykset koskevat.

26 Toiseksi pääasioiden kantajan, Portugalin hallituksen, Kreikan hallituksen ja Euroopan komission esittämät huomautukset vahvistavat sen, että ennakkoratkaisupyynnöissä esitetyt oikeudelliset seikat ja tosiseikat olivat tämän tuomion 24 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla riittäviä.

27 Viimeiseksi siitä, ettei ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin maininnut kaikkia asiassa C-659/11 merkityksellisiä unionin oikeussääntöjä, on todettava, että vaikka kyseinen tuomioistuin muodollisesti rajoitti kysymyksensä koskemaan yhtäältä kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan ja 3 alakohdan c alakohdan sekä toisaalta direktiivin 2006/112 73 artiklan ja 79 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohdan tulkintaa, tämä ei estä sitä, että hyödyllisen vastauksen antamiseksi unionin tuomioistuin ottaa huomioon sellaisia unionin oikeuden säännöksiä, joihin kansallinen tuomioistuin ei ole viitannut kysymyksissään (ks. vastaavasti asia C-230/06, Militzer & Münch, tuomio 3.4.2008, Kok., s. I-1895, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Edellä esitetyn perusteella unionin tuomioistuimella on riittävästi tietoa tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista kyseisten unionin oikeuden säännösten tulkitsemiseksi ja hyödyllisen vastauksen antamiseksi esitettyihin kysymyksiin.

29 Näin ollen ennakkoratkaisupyynnöt otetaan tutkittaviksi.

Asiakysymys

30 Kysymyksillään, jotka on tutkittava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa, 2 alakohdan a alakohtaa ja 3 alakohdan c alakohtaa sekä direktiivin 2006/112 73 artiklaa, 78 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohtaa ja 79 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että Portugalin lainsäädännössä elokuvataiteen ja audiovisuaalisen taiteen hyväksi säädetyn mainosten esitysveron kaltainen vero, jonka kustannukset kantavat mainostajat mutta jonka maksavat mainosten esittämispalveluiden tarjoajat ”verotuksellisen sijaantulon” mekanismin mukaisesti ja jota käsitellään kirjanpidossa läpikulkueränä, on sisällytettävä mainosten esittämispalveluista maksettavan arvonlisäveron perusteeseen.

31 Portugalin ja Kreikan hallitukset sekä komissio katsovat, että mainosten esitysveron kaltainen vero on sisällytettävä mainosten esittämispalveluista maksettavan arvonlisäveron perusteeseen, koska kyseisen mainosten esitysveron osalta verotettava tapahtuma on suoraan yhteydessä mainosten esittämispalvelujen suoritukseen ja se on sama kuin kyseisistä palveluista perittävään arvonlisäveroon liittyvä verotettava tapahtuma. Kreikan hallitus katsoo lisäksi, että kun otetaan huomioon se, että mainosten esitysveron osalta verotettava tapahtuma on kummankin sopimuspuolen toivoma mainosten esittämispalvelun suoritus, jolloin maksua ei suoriteta yksinomaan palvelun vastaanottajan lukuun, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohdassa ja direktiivin 2006/112 79 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohdassa säädettyä poikkeusta ei voida soveltaa.

32 TVI puolestaan katsoo, että mainosten esitysveroa ei pidä sisällyttää kyseiseen veron perusteeseen. TVI:n mukaan mainosten esitysvero ei ole vastike sen tarjoamasta palvelusta, koska sillä ei ole suoraa yhteyttä sen palvelujen suorituksiin. TVI väittää, että mainosten esitysveron osalta verotettava tapahtuma on eri kuin arvonlisäveron osalta, eli ensimmäisen osalta verotettava tapahtuma on mainosten esittäminen ja toisen osalta kaikenlaisten mainospalvelujen tarjoaminen.

33 Tältä osin on muistutettava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan ja direktiivin 2006/112 73 artiklan mukaan arvonlisäveron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 ja 3 alakohdassa sekä direktiivin 2006/112 78 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdassa ja 79 artiklan ensimmäisen kohdan c

alakohdassa luetellaan joitakin eriä, jotka on sisällytettävä veron perusteeseen, ja joitakin eriä, jotka on jätettävä sen ulkopuolelle (ks. vastaavasti asia C-98/05, De Danske Bilimportører, tuomio 1.6.2006, Kok., s. I-4945, 15 kohta ja asia C-106/10, Lidl & Companhia, tuomio 28.7.2011, Kok., s. I-7235, 30 ja 31 kohta).

34 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa ja direktiivin 2006/112 78 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdassa säädetään siis, että veron perusteeseen on sisällytettävä verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa.

35 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohdassa ja direktiivin 2006/112 79 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohdassa sen sijaan säädetään, että veron perusteeseen ei ole sisällytettävä verovelvollisen hankkijalta tai vastaanottajalta saamia eriä, jotka ovat jälkimmäisten nimissä ja lukuun kertyneiden kustannusten korvausta ja jotka verovelvollisen kirjanpidossa käsitellään läpikulkuerinä.

36 Sen selvittämiseksi, onko pääasioissa kyseessä olevan kaltainen mainosten esitysvero sisällytettävä mainosten esittämispalveluista kannettavan arvonlisäveron perusteeseen vai päinvastoin jätettävä sen ulkopuolelle, on siis määritettävä ensimmäiseksi, kuuluuko se kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa ja direktiivin 2006/112 78 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdassa tarkoitetun käsitteen ”verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut” alaan.

37 Tältä osin unionin tuomioistuin on jo täsmentänyt, että jotta verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut voisivat kuulua arvonlisäveron perusteeseen, vaikka ne eivät ole arvonlisää eivätkä ne muodosta taloudellista vastiketta palvelun suorituksesta, niillä täytyy olla suora yhteys tähän suoritukseen (ks. vastaavasti asia C-228/09, komissio v. Puola, tuomio 20.5.2010, 30 kohta ja em. asia Lidl & Companhia, tuomion 33 kohta).

38 Aluksi on todettava, ettei mainosten esitysvero ole taloudellinen vastike mainosten esittämispalvelujen suorituksista eikä se ole arvonlisää.

39 Sen osalta, onko mainosten esitysverolla suora yhteys mainosten esittämispalvelujen suoritukseen, vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että se, onko kyseisen riidanalaisen veron osalta verotettava tapahtuma sama kuin arvonlisäveroon liittyvä verotettava tapahtuma, on ratkaiseva tekijä selvitettäessä tällaisen suoran yhteyden olemassaoloa (ks. vastaavasti em. asia De Danske Bilimportører, tuomion 17 ja 18 kohta ja em. asia komissio v. Puola, tuomion 30–32 kohta).

40 Nyt käsiteltävistä asioista on todettava, että – kuten ennakkoratkaisupyynnöistä ilmenee – lain nro 42/2004 28 §:n 1 momentin mukaan mainostajien maksamasta hinnasta laskettava 4 prosentin suuruinen mainosten esitysvero, josta mainostajat vastaavat, koskee elokuvateattereissa ja televisiossa esitettävää kaupallista viestintää eli mainoksia, sponsori-ilmoituksia, teleostoslähetyksiä, tekstitelevisiota, tuotesijoittelua ja myös sähköisiin ohjelmaoppaisiin sisältyvää mainontaa lähetysalustasta riippumatta. Asetuksen nro 227/2006 50 §:n 1 momentista ilmenee, että tämän mainosten esitysveron tuotot ohjataan ICAM:lle ja CP-MC:lle.

41 Kyseisestä Portugalin lainsäädännöstä seuraa siis, kuten Portugalin hallitus totesi unionin tuomioistuimen istunnossa, että mainosten esitysveron osalta verotettava tapahtuma on sama kuin mainosten esittämispalveluista maksettavaan arvonlisäveroon liittyvä verotettava tapahtuma. Mainosten esitysveron osalta verosaatava syntyy silloin, kun palvelut suoritetaan, ja se syntyy ainoastaan, jos tällaiset palvelut suoritetaan.

42 Tämän vuoksi mainosten esitysveron kaltaisella verolla on suora yhteys mainosten esittämispalvelujen suoritukseen, koska verotettava tapahtuma on mainosten esitysveron osalta sama kuin arvonlisäveron osalta. Se kuuluu siis kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa ja direktiivin 2006/112 78 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdassa tarkoitetun käsitteen ”verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut” alaan.

43 Tätä päätelmää ei horjuta se, että asetuksen nro 227/2006 50 §:n 3 momentin mukaan mainosten esitysveron maksavat mainosten esittämispalveluiden tarjoajat ”verotuksellisen sijaantulon” mekanismin mukaisesti.

44 Kuten unionin tuomioistuimessa esitetyistä kirjallisista ja suullisista huomautuksista ilmenee, kyseisen mekanismin mukaan mainosten esitysveron maksavat näiden palvelujen tarjoajat, vaikka sen kustannukset kantavat mainosten esittämispalveluiden vastaanottajat eli mainostajat.

45 Pääasian asianosaiset sekä osapuolet, jotka ovat esittäneet huomautuksia unionin tuomioistuimessa, ovat kuitenkin eri mieltä tämän mekanismin merkityksestä Portugalin lainsäädännössä. TVI väittää, että kun se perii veron määrät mainosten esittämispalveluiden vastaanottajilta, käsittelee niitä kirjanpidossaan läpikulkuerinä ja maksaa ne valtiolle, se maksaa mainosten esitysveron asiakkaidensa nimissä ja lukuun. Portugalin hallitus ja komissio puolestaan katsovat, että TVI on velvollinen maksamaan mainosten esitysveron ja että mainosten esittämispalveluiden vastaanottajat eivät ole milloinkaan suorassa yhteydessä Portugalin veroviranomaisiin. Niiden mukaan TVI suorittaa siis mainosten esitysveron omissa nimissään ja omaan lukuunsa.

46 Vaikka oletettaisiin, että TVI suorittaa mainosten esitysveron asiakkaidensa nimissä ja niiden lukuun, tästä ei kuitenkaan seuraa, että kyseessä olevan kaltainen verotuksellisen sijaantulon mekanismi vastaisi kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohdassa ja direktiivin 2006/112 79 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohdassa tarkoitettua kulujen korvaamista.

47 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 48, 50 ja 51 kohdassa, Portugalin hallituksen ja komission huomautuksista ilmenee erityisesti, että ne tulkitsevat yleisen verolain (Lei Geral Tributária) 18 ja 20 §:ää siten, että mainosten esitysveron maksuvelvolliseksi katsotaan se, joka maksaa sen verotuksellisena sijaantulijana, että TVI:llä on velvollisuus suorittaa tämä vero, vaikka mainostajat eivät olisi maksaneet kyseisistä mainosten esittämispalveluista ja vaikka nämä mainostajat eivät maksaisi sille tätä veroa, ja että toimivaltaiset viranomaiset eivät voi vaatia kyseistä veroa näiltä mainostajilta, vaikka TVI tulisi maksukyvyttömäksi. Näin ollen Portugalin lainsäädännöstä, jonka tulkinta on yksin kansallisen tuomioistuimen asiana, näyttää seuraavan, että TVI maksaa tämän veron omissa nimissään ja omaan lukuunsa.

48 Kaiken edellä esitetyn perusteella kysymyksiin on vastattava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa, 2 alakohdan a alakohtaa ja 3 alakohdan c alakohtaa sekä direktiivin 2006/112 73 artiklaa, 78 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohtaa ja 79 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että Portugalin lainsäädännössä elokuvataiteen ja audiovisuaalisen taiteen hyväksi säädetyn mainosten esitysveron kaltainen vero on sisällytettävä mainosten esittämispalveluista maksettavan arvonlisäveron perusteeseen.

Oikeudenkäyntikulut

49 Pääasioiden asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa, 2 alakohdan a alakohtaa ja 3 alakohdan c alakohtaa sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 73 artiklaa, 78 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohtaa ja 79 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että Portugalin lainsäädännössä elokuvataiteen ja audiovisuaalisen taiteen hyväksi säädetyn mainosten esitysveron kaltainen vero on sisällytettävä mainosten esittämispalveluista maksettavan arvonlisäveron perusteeseen.

Allekirjoitukset