

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

5. detsember 2013(*)

Maksustamine – Käibemaks – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artikli 11 A osa lõike 1 punkt a, artikli 2 punkt a ja artikli 3 punkt c – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 73, artikli 78 esimese lõigu punkt a ja artikli 79 esimese lõigu punkt c – Kaubandusliku reklaami edastamise teenustelt tasumisele kuuluva käibemaksuga maksustatav summa – Kaubandusliku reklaami maks

Liidetud kohtuasjades C-618/11, C-637/11 ja C-659/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) 12. oktoobri 2011, 2. novembri 2011 ja 16. novembri 2011. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse vastavalt 1. detsembril 2011, 12. detsembril 2011 ja 27. detsembril 2011, menetlustes

TVI – Televisão Independente SA

versus

Fazenda Pública,

menetluses osalesid:

Ministério Público,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president M. Ilešić, Euroopa Kohtu asepresident K. Lenaerts kolmanda koja kohtuniku ülesannetes, kohtunikud C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh ja E. Jarašinas (ettekandja),

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 31. jaanuari 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- TVI Televisão Independente SA, esindaja advokaat N. Pena,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes ja R. Laires,
- Kreeka valitsus, esindajad: M. Germani ja I. Bakopoulos,
- Euroopa Komisjon, esindajad: P. Guerra e Andrade ja L. Lozano Palacios,

olles 11. juuni 2013. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused käsitlevad seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, parandus EÜT 1977, L 149, lk 26; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 11 A osa lõike 1 punkti a, artikli 2 punkti a ja artikli 3 punkti c ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artiklit 73, artikli 78 esimese lõigu punkti a ning artikli 79 esimese lõigu punkti c.

2 Taotlused on esitatud kolmes TVI Televisão Independente SA (edaspidi TVI) ja Fazenda Pública (riigikassa) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutavad keeldumist vaadata läbi taotlus vaadata *ex officio* uuesti läbi maksuteated 2004. aasta veebruarit, 2004. aasta oktoobrit ja 2007. aasta jaanuari puudutava käibemaksu kohta.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks ja asendati alates 1. jaanuarist 2007 direktiiviga 2006/112. Kuna põhikohtuasjades on arutusel 2004. aasta veebruari ja oktoobriga (kohtuasjad C-637/11 ja C-618/11) ning 2007. aasta jaanuariga seotud käibemaksu tasumine, on asjassepuutuvateks õigusnormideks kohtuasjades C-637/11 ja C-618/11 kuues direktiiv ja kohtuasjas C-659/11 direktiiv 2006/112.

4 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa, mis puudutab riigi territooriumil käibemaksuga maksustatavat summat, sätestab:

„1. Maksustatava summa moodustab:

a) punktides b, c ja d nimetatata kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused;

[...]

2. Maksustatava summa hulka kuuluvad:

a) maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, v.a käibemaks;

[...]

3. Maksustatava summa hulka ei kuulu:

[...]

c) summad, mille maksukohustuslane saab ostjalt või kliendilt tagasimaksena viimase nimel ja eest tehtud kulude katteks ning on raamatupidamisdokumentides kajastatud vahekontol. Maksukohustuslane peab esitama tõendid oma kulude tegeliku summa kohta ega tohi maha arvata ühtki maksu, mida oleks võinud nimetatud tehingutelt sisse nõuda.”

5 Direktiivi 2006/112 artikkel 73 sätestab:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks

väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.”

6 Direktiivi artikli 78 esimese lõigu punkt a sätestab:

„Maksustatava väärtuse hulka arvatakse:

a) maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, välja arvatud käibemaks;

7 Direktiivi artikli 79 esimese lõigu punkt c sätestab:

„Maksustatava väärtuse hulka ei arvata:

[...]

c) summasid, mille maksukohustuslane saab soetajalt või teenuse saajalt tagasimaksena viimaste nimel ja arvel tehtud kulude katteks ning mis on tema raamatupidamisdokumentides kajastatud vahekontol.”

Portugali õigus

8 Käibemaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, edaspidi „CIVA”) artikkel 16 sätestab:

„1. Ilma et see mõjutaks lõike 2 sätteid, vastab kaubatarnete ja teenuste osutamise maksustatav väärtus tasu suurusele, mille soetaja, teenuse saaja või kolmas isik on tasunud või tasub.

[...]

5. Maksustatavate kaubatarnete ja teenuste maksustatava väärtuse hulka arvatakse:

a) maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, välja arvatud käibemaks;

[...]

6. Eelmises lõikes nimetatud maksustatava väärtuse hulka ei arvata:

[...]

c) summasid, mis on makstud tarne või teenuste saaja nimel ja eest ja mille maksukohustuslane on nõuetekohaselt kajastanud kolmanda isiku kontol;

[...]”

9 18. augusti 2004. aasta seaduse nr 42/2004 filmi? ja audiovisuaalse kunsti kohta (Lei no 42/2004 – Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual) (*Diário da República* I, A osa, nr 194, 18. august 2004) artiklis 28 „Reklaamimaks” on sätestatud:

„1. Reklaam, mida näidatakse kinodes ja levitatakse televisioonis, st reklaamid, sponsorlus, telemüük, teletekst, tootepaigutus ja elektroonilistele telekavadele lisatud reklaam, sõltumata edastamisvahendist, maksustatakse reklaamimaksuga, mille tasub reklaamija ja mis võib ulatuda 4%?ni reklaami hinnast (edaspidi „reklaamimaks”).

2. Reklaamimaksuga kogutavate summade tasumine, sissenõudmine ja maksustamine sätestatakse eraldi õigusaktis.”

10 15. novembri 2006. aasta dekreetseaduse 227/2006 (*Diário da República* I, nr 220, 15. november 2006) artikkel 50 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Reklaam, mida näidatakse kinodes, levitatakse televisioonis või lisatakse elektroonilistele telekavadele, sõltumata edastamisvahendist, maksustatakse reklaamimaksuga, mida peavad tasuma reklaamijad ja mis kujutab endast Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia (CAM) ning Cinemateca Portuguesa (CP-MC) tulu.

2. Eelmises lõikes nimetatud reklaam hõlmab kuulutusi, reklaammaterjali, otsepakkumisi, teleteksti ja tootepaigutust.

3. Eelmistes lõigetes osutatud maksu tasuvad maksu kinnipidamise korras ettevõtjad, kes kontsessiooni alusel korraldavad kinodes reklaamiaegu, ning televisiooniettevõtjad ja teleteenuste levitajad, kes pakuvad teleteksti teenuseid ja elektroonilisi telekavasid.”

11 Dekreetseaduse nr 227/2006 artiklis 51 on sätestatud:

„Reklaamimaksu määr on 4% reklaami näitamise või levitamise või elektroonilistesse telekavadesse lisamise hinnast, moodustades 3,2% ulatuses ICAMi ja 0,8% ulatuses CP-MC tulu.”

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

12 TVI edastas audiovisuaalsete teenustega seoses televisiooniturul erinevate reklaamijate jaoks kaubanduslikke reklaame 2004. aasta veebruaris, 2004. aasta oktoobris ja 2007. aasta jaanuaris.

13 TVI esitas oma klientidele teenuste eest arveid, lisades kaubandusliku reklaami teenuste hinnale reklaamimaksuna 4%. Nendelt teenustelt tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamiseks kohaldas TVI maksumäära, mis oli ette nähtud kogu arvele märgitud summale, sealhulgas reklaamimaks, ja tasus asjaomaste ajavahemike kohta arvestatud käibemaksu, märkides selle ära vastavates perioodilistes käibedeklaratsioonides. Lisaks kandis TVI saadud reklaamimaksu vahekontole ICAM-i ja CP-MC nimele.

14 Leides et reklaamimaks ei oleks pidanud käibemaksuga maksustatava summa hulka kuuluma, esitas TVI Portugali maksuametile taotlused vaadata *ex officio* läbi 2004. aasta veebruari ja oktoobri ning 2007. aasta jaanuari kohta esitatud maksuteated. Need taotlused jäeti rahuldamata.

15 Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Sintra haldus- ja maksukohus) jättis rahuldamata TVI poolt nimetatud taotluste rahuldamisest keeldumise otsuste peale esitaud kaebuse põhjendusega, et reklaamimaksu summa, mille TVI märkis reklaamijatele esitatud arvele, pidi vastavalt CIVA artikli 16 lõikele 1 ja lõike 5 punktile a sisalduma käibemaksuga maksustatavas summas. See kohus leidis, et reklaamimaksu summasid ei saa pidada kaubandusliku reklaami teenuste saajate nimel ja eest tasutud summadeks. Lisaks asus ta seisukohale, et reklaamimaksul on seaduse nr 42/2004 artikli 28 kohaselt nende teenustega otsene seos, sest – kuna reklaamimaksu esemeks on needsamad teenused – see maks on osutatud teenuste lahutamatu osa.

16 TVI kaebas Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra otsused edasi Supremo Tribunal Administrativo-le (kõrgeim halduskohus). Sellel kohtul palus ta vastata küsimusele, kas Portugali

ametiasutuste poolt CIVA artikli 16 lõikele 1 ja lõike 6 punktile c antud tõlgendus, mida hiljem on kohtupraktikas kinnitatud, on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktiga a ja lõike 3 punktiga c ning Euroopa Kohtu praktikaga. Selle tõlgenduse kohaselt kuulub reklaamimaks käibemaksuga maksustatava summa hulka, kuna see on teenuste lahutamatu osa ning seda ei maksta kaubandusliku reklaami teenuste saajate nimel ega eest, ehkki saadud summad kantakse vahekontole ja need on määratud tasumiseks avalik-õiguslikele asutustele.

17 TVI väidab selle kohtu menetluses nimelt esiteks, et reklaamimaksul puudub otsene seos kaubandusliku reklaami edastamise teenusega ja seda ei saa arvata tasu väärtuse hulka, kuna see maks ei kujuta endast tasu TVI osutatud teenuse eest ega ole otseselt seotud selle teenuse osutamisega, ning teiseks, et reklaamimaks on hõlmatud liidu õiguse mõistega „teise isiku nimel ja eest tegutsemine”, mistõttu tuleb see maks käibemaksuga maksustatavast summast välja jätta.

18 Neil asjaoludel otsustas Supremo Tribunal Administrativo menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused, millel on igas tema menetletavas kohtuasjas sama sõnastus:

„1. Kas CIVA artikli 16 lõige 1, nii nagu seda on tõlgendatud edasi kaevatud kohtuotsuses (tõlgendus, mille järgi kaubandusliku reklaami edastamise eest tasutav reklaamimaks on reklaamiteenuse osutamisest lahutamatu ja tuleb arvata teenuse osutamise puhul käibemaksuga maksustatava summa hulka) on kooskõlas direktiivi 77/388/EÜ artikli 11 A osa lõike 1 punktiga a (praegu nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 73) ja iseäranis mõistega „kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija [...] nimetatud tarnete eest on saanud või saab”?

2. Kas CIVA artikli 16 lõike 6 punkti c, nii nagu seda on tõlgendatud edasi kaevatud kohtuotsuses (tõlgendus, mille järgi kaubandusliku reklaami edastamise eest tasutav reklaamimaks ei ole [teenuse saaja] nimel ja eest makstav summa, ehkki kogutud summad kantakse kolmandale isikule kuuluvale vahekontole ja makstakse avalik-õiguslikele asutustele, nii et seda ei arvata teenuse osutamise puhul käibemaksuga maksustatava summa hulgast välja) on kooskõlas direktiivi 77/388/EÜ artikli 11 A osa lõike 3 punktiga c (praegu nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ artikli 79 punkt c) ja iseäranis mõistega „summad, mille maksukohustuslane saab ostjalt või kliendilt tagasimaksena viimase nimel ja eest tehtud kulude katteks ning on raamatupidamisdokumentides kajastatud vahekontol?”

19 Euroopa Kohtu presidendi 18. jaanuari 2012. aasta määrusega liideti kohtuasjad C-618/11, C-637/11 ja C-659/11 kohtuasja suulise menetluse ja kohtuotsuse tegemise huvides.

Eelotsuse küsimused

Vastuvõetavus

20 Portugali valitsus kahtleb selles, kas eelotsusetaotlused on vastuvõetavad. Mis puudutab kohtuasjades C-618/11 ja C-637/11 esitatud eelotsuse küsimusi, siis väidab see valitsus, et Portugali õigusnormid, mis näevad ette reklaamimaksu, ei ole põhikohtuasja asjaoludele ajaliselt kohaldatavad. Lisaks väidab ta, et üheski kolmest eelotsusetaotlusest ei ole täpselt ja täielikult välja toodud põhikohtuasjadele kohaldamisele kuuluvaid Portugali õigusnorme ega liidu õigusnorme. See valitsus rõhutab eeskätt, et kohtuasjas C-659/11 eelotsusetaotluse esitanud kohus jättis mainimata kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punkti a ja direktiivi 2006/112 artikli 78 esimese lõigu punkti a.

21 Sellega seoses tuleb esmalt meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artikli 267 järgses menetluses, mis põhineb selgel siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete

eristamisel, kohtuasja faktiliste asjaolude hindamine ning siseriikliku õiguse tõlgendamine ja kohaldamine vaid siseriikliku kohtu pädevuses. Samuti on üksnes asja menetleval ja selle lahendamise eest vastutaval siseriiklikul kohtul kohtuasja üksikasju arvesse võttes õigus hinnata eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks ning Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjassepuutuvust (29. novembri 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades, C-182/11 ja C-183/11: Econord, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika). Eelkõige ei ole Euroopa Kohtu ülesanne kontrollida õigusliku raamistiku õigsust, mille on määratlenud omal vastutusel siseriiklik kohus (vt selle kohta 1. detsembri 2005 otsus kohtuasjas C-213/04: Burtscher, EKL 2005, lk I-10309, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika). Järelikult, kui eelotsuse küsimused on esitatud liidu õiguse tõlgendamise kohta, tuleb Euroopa Kohtule neile põhimõtteliselt vastata (eespool viidatud kohtuotsus Econord, punkt 21).

22 Seega kujutab kohtuasjades C-618/11 ja C-637/11 ajaliselt kohaldamisele kuuluvate siseriiklike õigusnormide kindlaksmääramine endast siseriikliku õiguse tõlgendamist, mis kuulub eelotsusetaotluse esitanud kohtu ainupädevusse.

23 Teiseks, mis puudutab nimetatud eelotsusetaotluses kohaldamisele kuuluvate õigusnormide väljatoomist, siis olgu märgitud, et vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale eeldab vajadus anda siseriiklikule kohtule tarvilik liidu õiguse tõlgendus, et viimane määratleks oma esitatud küsimuste faktilise ja õigusliku raamistiku või vähemalt selgitaks küsimuste aluseks olevat faktilist olukorda (17. veebruari 2005. aasta otsus kohtuasjas: C-134/03: Viacom Outdoor, EKL 2005, lk I-1167, punkt 22, ja 17. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-94/07: Raccanelli, EKL 2008, lk I-5939, punkt 24).

24 Siinkohal tuleb rõhutada, et eelotsusetaotluses sisalduv teave ei pea mitte ainult võimaldama Euroopa Kohtul anda vajalikke vastuseid, vaid andma liikmesriikide valitsustele ja teistele asjaomastele pooltele võimaluse esitada Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 23 alusel oma seisukohad (27. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-370/12: Pringle, punkt 85 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Käesolevas asjas tuleb esiteks märkida, et eelotsusetaotlustes on mitte üksnes esitatud kohtuasja aluseks olevad faktilised asjaolud, vaid ka selline teave – kuna neis on üksikasjaliselt ära toodud TVI arvamus ja selle kohtu seisukoht, kellele esitati kaebused kõnealuste maksuteadete uuesti läbivaatamisest keeldumise otsuste peale –, mis on piisav selleks, et oleks võimalik määratleda faktiline ja õiguslik raamistik, millesse eelotsuse küsimused kuuluvad. See teave võimaldab Euroopa Kohtul ka anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilik vastus. Lisaks on eelotsuse küsimustes selgelt viidatud liidu õigusnormidele, mille kohta eelotsusetaotluse esitanud kohus küsimused esitas.

26 Teiseks kinnitavad põhikohtuasja kaebaja, Portugali valitsuse, Kreeka valitsuse ja komisjoni seisukohad, et eelotsusetaotlustes esitatud õiguslikud ja faktilised asjaolud on piisavad käesoleva kohtuotsuse punktis 24 meenutatud kohtupraktika tähenduses.

27 Viimaseks, mis puudutab väidet, et eelotsusetaotluse esitanud kohus jättis mainimata kõik kohtuasjas C-659/11 asjassepuutuvad liidu õigusnormid, siis tuleb märkida, et isegi kui vormiliselt piirdus see kohus oma küsimustes vajadusega tõlgendada esiteks kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a ja lõike 3 punkti c ning teiseks direktiivi 2006/112 artiklit 73 ja artikli 79 esimeselõigu punkti c, ei takista see Euroopa Kohut võtmast tarviliku vastuse andmiseks arvesse selliseid neid õigusnorme, millele liikmesriigi kohus ei ole oma küsimustes viidanud (vt selle kohta 3. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-230/06: Militzer & Münch, EKL 2008, lk I-1895, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Eeltoodust lähtudes on Euroopa Kohtul piisavalt faktilist ja õiguslikku teavet, et tõlgendada

kõnealuseid liidu õigusnorme ja anda esitatud küsimusele tarvilik vastus.

29 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et eelotsusetaotlused on vastuvõetavad.

Põhiküsimus

30 Oma küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a, lõike 2 punkti a ja lõike 3 punkti c ning direktiivi 2006/112 artiklit 73, artikli 78 esimese lõigu punkti a ja artikli 79 esimese lõigu punkti c tuleb tõlgendada nii, et selline maks nagu Portugali õiguse kohaselt kino? ja audiovisuaalse kunsti valdkonnas ette nähtud reklaamimaks, mis peetakse kinni reklaamijatelt, kuid mida tasuvad kaubandusliku reklaami edastajad nn maksu kinnipidamise mehhanismi teel ning mis kantakse raamatupidamisarvestuses vahekontole, tuleb arvata kaubandusliku reklaami teenustelt tasumisele kuuluva käibemaksuga maksustatava summa hulka.

31 Portugali valitsus, Kreeka valitsus ja komisjon on arvamusel, et selline maks nagu reklaamimaks peab sisalduma kaubandusliku reklaami eest tasumisele kuuluva käibemaksuga maksustatavas summas, kuna reklaamimaksu puhul on maksustatav teokoosseis otseselt seotud kaubandusliku reklaami edastamise teenusega ja kattub nende teenuste eest tasumisele kuuluva käibemaksu tasumise kohustuse tekkimiseks vajaliku teokoosseisuga. Lisaks ei saa Kreeka valitsuse arvates – pidades silmas, et reklaamimaksu tasumise kohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis tekib kaubandusliku reklaami edastamise teenuste osutamisel, mida on kavandanud kaks lepingupoolt ja mille eest ei tasuta üksnes teenuste saaja arvelt – kohaldada kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 3 punktis c ja direktiivi 2006/112 artikli 79 esimese lõigu punktis c ette nähtud erandit.

32 Seevastu TVI leiab, et reklaamimaksu ei peaks maksustatava summa hulka arvama. TVI arvates ei ole reklaamimaksu tasu tema poolt osutatud teenuse eest, kuna sellel puudub nende teenuste osutamisega otsene seos. TVI väidab, et reklaamimaksu korral on maksustatav teokoosseis erinev käibemaksu tasumise kohustuse tekkimiseks vajalikust teokoosseisust, st esimesel juhul on selleks kaubandusliku reklaami edastamine ja teisel juhul muu reklaamiteenuste alane mis tahes tegevus.

33 Selles osas tuleb meenutada, et vastavalt kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktile a ja direktiivi 2006/112 artiklile 73 on maksustatavaks summaks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja ostjalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab. Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõikes 2 ja 3 ning direktiivi 2006/112 artikli 78 esimese lõigu punkt a ja artikli 79 esimese lõigu punkt c loetlevad teatud koostisosi, mida käsitatakse maksustava summa hulka kuuluvatena ja neid, mida ei käsitata sellena (vt selle kohta 1. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-98/05: De Danske Bilimportører, EKL 2006, lk I-4945, punkt 15, ja 28. juuli 2011. aasta otsus kohtuasjas C-106/10: Lidl & Companhia, EKL 2011, lk I-7235, punktid 30 ja 31).

34 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punkt a ja direktiivi 2006/112 artikli 78 esimese lõigu punkt a näevad seega ette, et maksustatava summa moodustavad maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, välja arvatud käibemaks.

35 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 3 punkt c ja direktiivi 2006/112 artikli 79 esimese lõigu punkt c näevad omakorda ette, et maksustatava väärtuse hulka ei arvata summasid, mille maksukohustuslane saab soetajalt või teenuse saajalt tagasimaksena viimaste nimel ja arvel tehtud kulude katteks ning mis on tema raamatupidamisdokumentides kajastatud vahekontol.

36 Selleks et teha kindlaks, kas selline maks nagu põhikohtuasjas arutusel olev reklaamimaks

peab sisalduma kaubandusliku reklaami teenustelt tasumisele kuuluva käibemaksuga maksustatavas summas või ei kuulu see, vastupidi, maksustatava summa hulka, tuleb niisiis kõigepealt välja selgitada, kas see kuulub maksu, tollimaksu, lõivu või tasu määratlusse kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punkti a ja direktiivi 2006/112 artikli 78 esimese lõigu punkti a tähenduses.

37 Selles osas on Euroopa Kohus juba täpsustanud, et selleks, et maksu, tollimaksu, lõivu või tasu saaks pidada käibemaksuga maksustatava summa osaks, isegi siis, kui nad ei kujuta endast lisandunud väärtust ega teenuste eest makstavat tasu, peab neil olema asjaomase sooritusega otsene seos (vt selle kohta 20. mai 2010. aasta otsus kohtuasjas C-228/09: komisjon vs. Poola, punkt 30, ja eespool viidatud kohtuotsus Lidl & Companhia, punkt 33).

38 Kõigepealt olgu märgitud, et reklaamimaks ei ole tasu kaubandusliku reklaami edastamise teenuse eest ega kujuta endast lisandunud väärtust.

39 Mis puudutab küsimust, kas reklaamimaksul on otsene seos kaubandusliku reklaami edastamise teenustega, siis tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et see, kas vaidlusaluse maksu korral kattub maksustatav teokoosseis käibemaksu tasumise kohustuse tekkimiseks vajaliku teokoosseisuga, on määrava tähtsusega selle kindlakstegemisel, kas nimetatud otsene seos on olemas (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused De Danske Bilimportører, punktid 17 ja 18, ning komisjon vs. Poola, punktid 30–32).

40 Käesolevas asjas, nagu nähtub eelotsusetaotlusest, maksustatakse seaduse nr 42/2004 artikli 28 lõike 1 alusel reklaami, mida näidatakse kinodes ja levitatakse televisioonis, täpsemalt reklaami, sponsorlust, telemüüki, teleteksti, tootepaigutust ja elektroonilistele telekavadele lisatud reklaami, sõltumata edastamisvahendist, reklaamimaksuga, mis on reklaamija tasutav maks ja mis ulatub 4%-ni nende poolt tasutud hinnast. Dekreetseaduse nr 227/2006 artikli 50 lõikest 1 tuleneb, et selle maksu sissenõudmise teel saadud summad kujutavad endast ICAM-i ja CP-MC tulu.

41 Kõnealustest Poola õigusnormidest tuleneb – nagu väitis ka Portugali valitsus kohtuistungil –, et reklaamimaksu korral kattub maksustatav teokoosseis kaubandusliku reklaami eest tasumisele kuuluva käibemaksu tasumise kohustuse tekkimiseks vajaliku teokoosseisuga. Nimelt muutub reklaamimaks sissenõutavaks kohe, kui teenused osutatakse ja seda saab sisse nõuda ainult juhul, kui teenused on osutatud.

42 Järelikult on sellisel maksul nagu reklaamimaks otsene seos kaubandusliku reklaami osutamise teenusega, kuna reklaamimaksu ja käibemaksu tasumise kohustuse aluseks olevad teokoosseisud kattuvad. Seega kuulub see maks maksu, tollimaksu, lõivu või tasu määratlusse kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punkti a ja direktiivi 2006/112 artikli 78 esimese lõigu punkti a tähenduses.

43 Seda järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et dekreetseaduse nr 227/2006 artikli 50 lõike 3 kohaselt tasuvad reklaamimaksu maksu kinnipidamise mehhanismi teel kaubandusliku reklaami edastamise teenuse saajad.

44 Nagu nähtub Euroopa Kohtule esitatud kirjalikest ja suulistest seisukohtadest, maksavad selle mehhanismi kohaselt reklaamimaksu – kuigi see kuulub tasumisele kaubandusliku reklaami edastamise teenuste saajate, st reklaamijate poolt – nende teenuste osutajad.

45 Põhikohtuasjade pooled ja Euroopa Kohtule seisukohad esitanud menetlusosalised on siiski lahkarvamusel Portugali õigusnormidega kehtestatud mehhanismi kohaldamisala ulatuse osas. TVI väidab, et teenuste saajate poolt tasumisele kuuluvaid summasid sisse nõudes, need nõuetekohaselt vahekontodele kandes ja need riigile tasudes tasub ta reklaamimaksu oma

klientide nimel ja eest. Portugali valitsus ja komisjon leiavad seevastu, et TVI on reklaamimaksu kohustuslane, kuna kaubandusliku reklaami teenuste saajatel ei ole Portugali maksuametiga kunagi otsest kokkupuudet. Seega tasub TVI nende arvates reklaamimaksu enda nimel ja eest.

46 Ent isegi juhul, kui TVI tasub reklaamimaksu oma klientide nimel ja eest, ei tähenda see siiski, et sellise nagu põhikohtuasjas arutusel oleva maksu kinnipidamise mehhanismi näol on tegemist tagasimaksega kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 3 punkti c ja direktiivi 2006/112 artikli 79 esimese lõigu punkti tähenduses.

47 Lisaks, nagu kohtujurist märkis oma ettepaneku punktide 48, 50 ja 51, tuleneb eeskätt Portugali valitsuse ja komisjoni seisukohtadest, et nende arvates peetakse maksuseadustiku (Lei Geral Tributária) artiklite 18 ja 20 kohaselt reklaamimaksu kohustuslaseks isikut, kes seda maksu kinnipidajana maksab, et TVI on kohustatud tasuma seda maksu ka siis, kui reklaamijad ei ole kõnealuste kaubandusliku reklaami edastamise teenuste eest tasunud, ja isegi siis, kui reklaamijad ei ole talle seda maksu tagasi maksnud, ning et pädevatel asutustel ei ole võimalik seda maksu reklaamijatelt sisse nõuda ka TVI maksejõuetuse korral. Nii näib tulenevat Portugali õigusnormidest, mille tõlgendamine on liikmesriigi kohtu ainupädevuses, et TVI tasub seda maksu enda nimel ja eest.

48 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimustele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a, lõike 2 punkti a ja artikli 3 punkti c ning direktiivi 2006/112 artiklit 73, artikli 78 esimese lõigu punkti a ja artikli 79 esimese lõigu punkti c tuleb tõlgendada nii, et selline maks, nagu Portugali õiguse kohaselt kino? ja audiovisuaalse kunsti valdkonnas ette nähtud reklaamimaks, tuleb arvata kaubandusliku reklaami teenustelt tasumisele kuuluva käibemaksuga maksustatava summa hulka.

Kohtukulud

49 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 11 A osa lõike 1 punkti a, lõike 2 punkti a ja artikli 3 punkti c ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 73, artikli 78 esimese lõigu punkti a ja artikli 79 esimese lõigu punkti c tuleb tõlgendada nii, et selline maks, nagu Portugali õiguse kohaselt kino? ja audiovisuaalse kunsti valdkonnas ette nähtud reklaamimaks, tuleb arvata kaubandusliku reklaami teenustelt tasumisele kuuluva käibemaksuga maksustatava summa hulka.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: portugali.