

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2013. december 5.(*)

„Adózás – HÉA – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontja, (2) bekezdésének a) pontja és (3) bekezdésének c) pontja – 2006/112/EK irányelv – A 73. cikk, a 78. cikk első bekezdésének a) pontja és a 79. cikk első bekezdésének c) pontja – A kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatások után fizetendő HÉA alapja – Kereskedelmi reklám sugárzása után fizetendő adó”

A C-618/11., C-637/11. és C-659/11. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikke alapján benyújtott előzetes döntéshozatali kérelmek tárgyában, amelyet a Supremo Tribunal Administrativo (Portugália), a Bírósághoz 2011. december 1-jén, 2011. december 12-én és 2011. december 27-én érkezett, 2011. október 12-i, 2011. november 2-i és 2011. november 16-i határozataival terjesztett elő az előtte

a TVI ? Televisão Independente SA

és

a Fazenda Pública

között,

a Ministério Público

részvételével folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: M. Ilešić tanácselnök, K. Lenaerts, a Bíróság elnökhelyettese, a harmadik tanács tagjaként eljáró bíró, C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh és E. Jarašinas (előadó) bírák,

előtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: M. Ferreira előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. január 31-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a TVI ? Televisão Independente SA képviseletében N. Pena advogado,
- a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes és R. Laires, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviseletében M. Germani és I. Bakopoulos, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviselőjében P. Guerra e Andrade és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2013. június 11-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanács irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 11. cikke A. része (1) bekezdése a) pontjának, (2) bekezdése a) pontjának és (3) bekezdése c) pontjának, valamint a közös hozzáadottérték?rendszerr?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 73. cikkének, 78. cikke els? bekezdése a) pontjának és 79. cikke els? bekezdése c) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmeket a TVI ? Televis?o Independente SA (a továbbiakban: TVI) és a Fazenda P?blica (államkincst?r) között a 2004 februárjára, 2004 októberére és 2007 januárjára vonatkozó hozzáadottérték?adót (a továbbiakban: hea) megállapító határozatok hivatalból történ? felülvizsgálata iránti kérelmek elutasítása tárgyában folyó három jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 2007. január 1-jét?l hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. Mivel az alapügyek a 2004 februárjára és októberére (C?637/11. és C?618/11. sz. ügy), valamint a 2007 januárjára (C?659/11. sz. ügy) vonatkozó hea felszámítását érintik, a releváns szabályozás a C?637/11. és C?618/11. sz. ügy esetében a hatodik irányelv, a C?659/11. sz. ügy esetében pedig a 2006/112 irányelv.

4 A hatodik irányelv 11. cikkének a belföldi adóalapra vonatkozó A. része kimondja:

„(1) Az adóalap a következ?:

a) a b), c) és d) pontban nem említett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó [helyesen: eladó] vagy a szolgáltatást teljesít? ezért az értékesítésért az átvev?t?l [helyesen: vev?t?l], a szolgáltatás címzettjét?l vagy harmadik személyt?l kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefügg? támogatásokat;

[...]

(2) Az adóalapba be kell számítani a következ?ket:

a) az adók, vámok, lef?lözések és díjak, kivéve magát a hozzáadottérték?adót;

[...]

(3) Az adóalapba nem kell beszámítani a következ?ket:

[...]

c) azon költségtérítési összegek, amelyeket valamely adóalany a vevőtől, illetve a szolgáltatás megrendelőjétől annak nevében vagy [helyesen: és] a javára kifizetett összegek megtérítéseként kap, és amelyeket a könyvelésében átmenő tételként könyvel. Az adóalanynak igazolnia kell e kiadások tényleges összegét, és nem eszközölhet elzárólagosan felszámított adólevonást, amennyiben ezeket ilyen terheli.”

5 A 2006/112/EK irányelv 73. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

6 Ezen irányelv 78. cikke első bekezdésének a) pontja kimondja:

„Az adóalap részét képezik a következő tényezők:

a) adók, vámok, díjak, illetékek és más kötelező jellegű befizetések, kivéve magát a héát”.

7 Ugyanezen irányelv 79. cikke első bekezdésének c) pontja kimondja:

„Az adóalap nem tartalmazza a következő tényezőket:

[...]

c) azon költségtérítési összegek, amelyeket valamely adóalany a megrendelőjétől az ? nevében vagy javára kifizetett összegek térítéseként kap, és amelyeket a könyvelésében átmenő tételként könyvel.”

A portugál jog

8 A hozzáadottértékadóról szóló törvénykönyv (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado; a továbbiakban: CIVA) 16. cikke ekképp rendelkezik:

„(1) A (2) bekezdés rendelkezéseire is figyelemmel az adóköteles termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás adóalapja megegyezik azon ellenértékkel, amelyet a vevőtől, a szolgáltatás igénybevevőjétől vagy harmadik személytől kaptak, vagy kell kapni;

[...]

(5) Az adóköteles termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások adóalapjának a következő tényezők képezik részét:

a) adók, vámok, díjak, illetékek és más kötelező jellegű befizetések, kivéve magát a [héát];

[...]

(6) Nem tartoznak az első bekezdésben említett adóalapba a következő tényezők:

[...]

c) a termék vevője, illetve a szolgáltatás igénybevevője nevében és javára megfizetett, és az adózó által harmadik személyek nevére megfelelően nyilvántartott összegek;

[...]"

9 A film- és audiovizuális művészetekről szóló 2004. augusztus 18-ai 42/2004. sz. törvény (Lei n.º 42/2004 – Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual; *Diário da República* I., A sorozat, 194. sz., 2004. augusztus 18.) „Reklámsugárzási adó” című 28. cikke elírja:

„(1) A mozikban bemutatott, a televízióban sugárzott kereskedelmi reklámok, azaz reklám, szponzorálás, televíziós értékesítés, teletext, termékmegjelenítés, illetve – a sugárzás helyétől függetlenül – az elektronikus műsorújságokban szereplő kereskedelmi reklámok után azok ellenértéke 4%-ának megfelelő reklámsugárzási adót számítanak fel a hirdetőknél [a továbbiakban: reklámsugárzási adó].

(2) A reklámsugárzási adóként befizetendő összegek kiszámítására, felszámítására és ellenőrzésére vonatkozó rendelkezéseket külön jogszabály tartalmazza.”

10 A 2006. november 15-ii 227/2006 rendelet törvény (*Diário da República* I, 220. sz., 2006. november 15.) 50. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A mozikban bemutatott, a televízióban sugárzott, illetve – a sugárzás helyétől függetlenül – az elektronikus műsorújságban szereplő kereskedelmi reklámok után reklámsugárzási adót kell fizetni, amely a hirdetőket terheli, és ez az [Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia (a továbbiakban: ICAM)] és a [Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema (a továbbiakban: CP-MC)] bevételét képezi.

(2) Az előző bekezdésben említett reklám magában foglalja a hirdetéseket, a szponzorálásokat, a televíziós értékesítéseket, a teletextet és a termékmegjelenítést.

(3) Az előző bekezdésekben hivatkozott hozzájárulást adóbeszedésre kötelezett közreműködésével a mozikban kiaknázható reklámfelületek értékesítésére jogosult vállalkozások, illetve a teletext szolgáltatást vagy elektronikus műsorújságot kínáló televíziós műsorszolgáltatók vagy forgalmazók fizetik.”

11 A 227/2006. sz. rendelet törvény 51. cikke részletesen az alábbiakról rendelkezik:

„A reklámsugárzási adó a reklám nyilvános bemutatása, sugárzása, illetve elektronikus műsorújságban való szerepeltetése ellenértéke 4%-ának megfelelő adó, amelyből 3,2% az ICAM, 0,8% pedig a CP-MC bevételét képezi.”

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 A televíziós piacon folytatott tevékenysége keretében a TVI kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatást nyújtott különböző hirdetőknél 2004 februárjában, 2004 októberében és 2007 januárjában.

13 A TVI kiszámlázta ezeket a szolgáltatásokat ügyfeleinek, a reklámsugárzási adó címén 4%-kal megnövelve a kereskedelmi reklám bemutatásáért kért árat. Az említett szolgáltatások után fizetendő hűa kiszámítása tekintetében a TVI a kiszámlázott összegek egésze vonatkozásában előírt adómértéket alkalmazta, a reklámsugárzási adót is beleértve, és megfizette az érintett időszakokban felszámított hűát, és azt feltüntette a vonatkozó időszaki bevallásaiban. A TVI egyébiránt a reklámsugárzási adó kiszámlázásából eredő bevételt könyvelésében az ICAM és

a CP?MC javára átmen? tételként szerepeltette.

14 Mivel úgy ítélte meg, hogy a reklámsugárzási adót nem kellett volna beszámítania a héaalapba, a TVI kérelmet nyújtott be a portugál adóhatóságokhoz, amelyek a 2004 februárjára és októberére, valamint 2007 januárjára vonatkozó héamegállapító határozatok hivatalból történ? felülvizsgálatára irányultak. E kérelmek elutasításra kerültek.

15 A TVI a Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintrához (sintrai közigazgatási és adóügyi bíróság) fordult, amely elutasította az említett kérelmeket elutasító határozatokkal szemben benyújtott kereseteket, azzal az indokkal, hogy a TVI által a hirdet?knek kiszámlázott reklámsugárzási adó összegét a CIVA 16. cikke (1) bekezdésének és (5) bekezdése a) pontjának értelmében be kell számítani a héaalapba. E bíróság úgy ítélte meg, hogy a reklámsugárzási adó összegeit nem lehet a kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatás nyújtásának igénybevev?i nevében és javára megfizetett összegeknek tekinteni. E bíróság ezenfelül úgy ítélte meg, hogy a reklámsugárzási adó a 42/2004 törvény 28. cikkének megfelel?en közvetlen kapcsolatban áll e szolgáltatásnyújtással, mivel tekintettel arra, hogy ezen adó tárgyát az említett szolgáltatások alkotják, ezen utóbbiak lényegéhez tartozik.

16 A TVI a Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra ítéletei ellen fellebbezést nyújtott be a Supremo Tribunal Administrativohoz (legfels?bb közigazgatási bíróság). E bíróság el?tt a TVI felvetette annak kérdését, hogy a CIVA 16. cikke (1) bekezdésének és (6) bekezdése c) pontjának a portugál adóhatóságok és a megtámadott ítéletek által adott értelmezése összeegyeztethet??e a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjával és (3) bekezdésének c) pontjával és a hivatkozott ítélkezési gyakorlattal. Ezen értelmezés szerint a reklámsugárzási adót a héa tekintetében be kell számítani az adóalapba, mivel ez egy szolgáltatásnyújtás lényegéhez tartozik, és ezt nem a kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatás nyújtásának igénybevev?i nevében és javára fizették meg, jóllehet a beszedett összegeket átmeneti tételként vették könyvelésbe, és azok közjogi szervezetek javát szolgálják.

17 A TVI e bíróság el?tt ugyanis azt állította, hogy egyfel?l a reklámsugárzási adó nem áll közvetlen kapcsolatban a kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatás nyújtásával, és nem kell beszámítani az ellenértékbe, mivel ezen adó nem min?sül a TVI által nyújtott szolgáltatás ellenértékének, valamint nem kapcsolódik közvetlenül a szolgáltatásnyújtáshoz, másfel?l pedig a reklámsugárzási adó a mások nevében és javára végzett cselekmény uniós jogi fogalmába tartozik, ily módon ezen adó összegét nem kell a héa tekintetében beszámítani az adóalapba.

18 E körülmények között a Supremo Tribunal Administrativo úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ?, az el?tte folyó egyes alapeljárások esetében azonos módon megfogalmazott kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [hatodik] irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjával (jelenleg a [2006/112 irányelv] 73. cikke), és különösen azon »ellenérték« fogalmával, »amelyet az átadó [helyesen: eladó] vagy a szolgáltatást teljesít? ezért az értékesítésért az átvev?t?l [helyesen: vev?t?l] [...] kap vagy kapnia kell«, összeegyeztethet??e a CIVA 16. cikke (1) bekezdésének a fellebbezéssel megtámadott ítélet által elfogadott értelmezése (amely szerint a kereskedelmi reklámokat terhel? reklámsugárzási adó a nyújtott reklámszolgáltatás lényegéhez tartozik, és erre tekintettel be kell számítani a héa alapjába)?

2) A [hatodik] irányelv 11. cikke A. része (3) bekezdésének c) pontjával (jelenleg a [2006/112 irányelv] 79. cikkének c) pontja), és különösen azon »költségtérítési összegek« fogalmával, »amelyeket valamely adóalany a vev?jét?l, illetve a szolgáltatás megrendel?jét?l annak nevében és a javára kifizetett összegek megtérítéseként kap, és amelyeket a könyvelésében átmen? tételként könyvel«, összeegyeztethet??e a CIVA 16. cikke (6) bekezdése c) pontjának a

fellebbezéssel megtámadott ítélet által elfogadott értelmezése (amely szerint a kereskedelmi reklámokat terhelő reklámsugárzási adó nem a szolgáltatás megrendelőjének nevében és javára megfizetett összeg, annak ellenére, hogy azt harmadik személyeket megillető átmeneti tételeként könyvelik, illetve közintézmények javát szolgálják, és erre tekintettel be kell számítani a heta alapjába)?”

19 A Bíróság elnöke 2012. január 18-ai végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélethozatal céljából egyesítette a C-618/11., C-637/11. és C-659/11. sz. ügyeket.

Az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az elfogadhatóságról

20 A portugál kormány kétségeit fejezi ki az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdések elfogadhatóságát illetően. A C-618/11. és a C-637/11. sz. ügyekben elterjesztett kérdések vonatkozásában azt állítja, hogy a reklámsugárzási adót elíró portugál szabályozás időbeli hatálya okán nem volt alkalmazható az alapügy tényállásának megvalósulása időpontjában. Ezenfelül arra hivatkozik, hogy a három elzeter döntéshozatalra utaló határozat nem tartalmazza az alapügyekben alkalmazandó portugál jog és uniós jog teljes és pontos bemutatását. E kormány különösen azt hangsúlyozza, hogy a kérdést elterjesztő bíróság a C-659/11. sz. ügyben elmulasztotta megemlíteni a hatodik irányelv 11. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontját, valamint a 2006/112 irányelv 78. cikke első bekezdésének a) pontját.

21 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 267. cikkben említett eljárás keretében, amely a nemzeti bíróságok és a Bíróság feladatainak világos szétválasztásán alapul, az alapügy konkrét tényállásának a megállapítása és megítélése, valamint a nemzeti jog értelmezése és alkalmazása kizárólag a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik. Ugyancsak kizárólag az ügyben eljáró és határozathozatalra hivatott nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik annak megítélése is, hogy – tekintettel az ügy különleges jellemzőire – szükségesek és relevánsak-e a Bíróságnak feltett kérdései (a C-182/11. sz. és C-183/11. sz., Econord egyesített ügyekben 2012. november 29-én hozott ítélet 21. pontja). A nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott ténybeli és jogi háttér helytállóságát a Bíróság különösen nem vizsgálhatja (lásd ebben az értelemben a C-213/04. sz. Burtscher-ügyben 2005. december 1-jén hozott ítélet [EBHT 2005., I-10309. o.] 35. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések az uniós jognak az értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság – első szabály szerint – köteles határozatot hozni (a fent hivatkozott Econord-ügyben hozott ítélet 21. pontja).

22 A C-618/11. és C-637/11. sz. ügyben az időbeli hatály okán alkalmazandó nemzeti szabályozás meghatározása ily módon a nemzeti jog értelmezésének kérdése, ami kizárólag a kérdést elterjesztő bíróság hatáskörébe tartozik.

23 Másodsorban az alkalmazandó jognak az elzeter döntéshozatalra utaló határozatokban történő bemutatását illetően meg kell állapítani, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a közösségi jog nemzeti bíróság számára hasznos értelmezésének szüksége megköveteli, hogy a nemzeti bíróság meghatározza az általa felvetett kérdés ténybeli és jogszabályi hátterét, vagy legalábbis kifejtse azokat a ténybeli körülményeket, amelyeken e kérdés alapul (a C-134/03. sz. Viacom Outdoor ügyben 2005. február 17-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-1167. o.] 22. pontja és a C-94/07. sz. Raccanelli-ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5939. o.] 24. pontja).

24 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy az elzeter döntéshozatalra utaló határozatban eladott információk ne csak azt tegyék lehetővé, hogy a Bíróság hasznos válaszokat adjon,

hanem azt is, hogy a tagállamok kormányai, valamint az egyéb érdekelt felek az Európai Unió Bírósága alapokmánya 23. cikkének megfelelően benyújthassák észrevételeiket (a C-370/12. sz. Pringle-ügyben 2012. november 27-én hozott ítélet 85. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 A jelen ügyben egyfelől meg kell állapítani, hogy az elzetes döntéshozatalra utaló határozatok nem csak a jogvita alapjául szolgáló tényeket tartalmazzák, hanem – mivel azok részletesen bemutatják a TVI, valamint a szóban forgó adóellenőrző határozat hivatalból történő felülvizsgálata iránti kérelmeket elutasító határozatokkal szemben benyújtott keresetek ügyében eljáró bíróság álláspontját – elegendő olyan elemet is, amelyek lehetővé teszik az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések ténybeli és jogi hátterének meghatározását is. E kérdések tehát lehetővé teszik a Bíróság számára, hogy hasznos választ adjon a kérdéseket elterjesztő bíróságnak. Ezenfelül az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések világosan megjelölik azon uniós jogi rendelkezéseket, amelyek vonatkozásában a nemzeti bíróság a kérdéseket elterjesztette.

26 Másfelől az alapügyek felperese, a portugál és a görög kormány, valamint az Európai Bizottság által benyújtott észrevételek alátámasztják, hogy az elzetes döntéshozatalra utaló határozatokban feltüntetett jogi és ténybeli elemek elégségesek voltak a jelen ítélet 24. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében.

27 Végül azt illetően, hogy a kérdést elterjesztő bíróság elmulasztotta a C-659. sz. ügyben valamennyi releváns uniós jogi szabály megemlítését, meg kell állapítani, hogy még ha e bíróság kérdéseit formálisan egyrészt a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdése a) pontjának és (3) bekezdése c) pontjának, másrészt pedig a 2006/112 irányelv 73. cikkének, valamint 79. cikke első bekezdése c) pontjának értelmezésére korlátozta is, e körülmény nem képezi akadályát annak, hogy a Bíróság – annak érdekében, hogy az elzetes döntéshozatalra kérdést elterjesztő bíróságnak hasznos választ adjon – ezenkívül figyelembe vegyen olyan uniós jogi rendelkezéseket, amelyekre a nemzeti bíróság kérdéseiben nem hivatkozott (lásd ebben az értelemben a C-230/06. sz. Militzer & Münch ügyben 2008. április 3-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-1895. o.] 19. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

28 A fentiekből az következik, hogy a Bíróság elegendő ténybeli és jogi elemmel rendelkezik ahhoz, hogy az érintett uniós jogszabályokat értelmezze, és az elterjesztett kérdésekre hasznos választ adjon.

29 Ilyen körülmények között az elzetes döntéshozatal iránti kérelmet elfogadhatónak kell tekinteni.

Az ügy érdeméről

30 Kérdéseivel, amelyeket célszerű együtt vizsgálni, a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy, úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontját, (2) bekezdésének a) pontját és (3) bekezdésének c) pontját, valamint a 2006/112 irányelv 73. cikkét, 78. cikke első bekezdésének a) pontját, továbbá 79. cikke első bekezdésének c) pontját, hogy az olyan adót, mint a portugál szabályozás értelmében a film- és audiovizuális művészetek javára elírt, a hirdető(k) által fizetendő, de a kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatások nyújtói által az ún. „adóbeszedésre kötelezett közreműködésén” alapuló mechanizmus szerint megfizetett és átmenő tételként könyvelésbe vett reklámsugárzási adót be kell számítani a kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatások után fizetendő hűségajánlatjába.

31 A portugál és a görög kormány, valamint a Bizottság úgy ítéli meg, hogy az olyan adót, mint

a reklámsugárzási adó, be kell számítani a kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatások után fizetendő hÉa alapjába, mivel az adóztatandó tényállás közvetlenül kapcsolódik a kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatás nyújtásához, és egybeesik az említett szolgáltatások után fizetendő hÉa adóztatandó tényállásával. Ezenfelül a görög kormány szerint, figyelembe véve, hogy a reklámsugárzási adó adóztatandó tényállása a kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatásoknak mindkét szerző fél által megkívánt nyújtása, és amely adó megfizetése nem kizárólag a szolgáltatás igénybevevőjének javára történik, a hatodik irányelv 11. cikke A. része (3) bekezdésének c) pontjában, valamint a 2006/112 irányelv 79. cikke első bekezdésének c) pontjában előírt kivétel nem alkalmazható.

32 A TVI ezzel szemben úgy véli, hogy a reklámsugárzási adót nem kell beszámítani az említett adóalapba. A TVI szerint a reklámsugárzási adó nem valamely általa nyújtott szolgáltatás ellenértéke tekintettel arra, hogy ezen adó nincs közvetlen kapcsolatban a szolgáltatásnyújtással. A TVI arra hivatkozik, hogy a reklámsugárzási adó adóztatandó tényállása eltér a hÉától, mivel az előbbi esetében az a kereskedelmi reklám bemutatása, míg az utóbbi esetében minden, reklámszolgáltatás nyújtására irányuló tevékenység.

33 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja, valamint a 2006/112 irányelv 73. pontja szerint minden a hÉaalapba tartozik, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója a vevőtől, a szolgáltatás igénybevevőjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell. A hatodik irányelv 11. cikke A. részének (2) és (3) bekezdése, valamint a 2006/112 irányelv 78. cikke első bekezdésének a) pontja és 79. cikke első bekezdésének c) pontja néhány olyan tételt sorol fel, amely beletartozik, illetve amely nem tartozik bele az adóalapba (lásd ebben az értelemben a C-98/05. sz. De Danske Bilimportører ügyben 2006. június 1-jén hozott ítélet [EBHT 2006., I-4945. o.] 15. pontját, valamint a C-106/10. sz. Lidl & Companhia ügyben 2011. július 28-án hozott ítélet, [EBHT 2011., I-7235. o.] 30. és 31. pontját).

34 A hatodik irányelv 11. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja, valamint a 2006/112 irányelv 78. cikke első bekezdésének a) pontja ennek megfelelően előírja, hogy az adóalapba be kell számítani az adókat, a vámokat, a lefölözéseket és díjakat, kivéve magát a hÉát.

35 A hatodik irányelv 11. cikke A. része (3) bekezdésének c) pontja, valamint a 2006/112 irányelv 79. cikke első bekezdésének c) pontja előírja, hogy nem kell beszámítani az adóalapba azon költségterítési összegeket, amelyeket valamely adóalany a vevőtől, illetve a szolgáltatás megrendelőjétől annak nevében vagy a javára kifizetett összegek megtérítéseként kap, és amelyeket a könyvelésében átmenő tételként könyvel.

36 Annak megállapítása céljából, hogy egy olyan adót, mint az alapügyben szereplő reklámsugárzási adót be kell-e számítani, vagy sem, a kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatások után fizetendő hÉa alapjába, először is azt kell megállapítani, hogy ezen adó beletartozik-e az „adóknak, a vámoknak, a lefölözéseknek és díjaknak” a hatodik irányelv 11. cikke A. része (2) bekezdése a) pontja, valamint a 2006/112 irányelv 78. cikke első bekezdése a) pontja értelmében vett fogalmába.

37 E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy ahhoz, hogy az adók, vámok, díjak, illetékek és más kötelező jellegű befizetések a hÉa alapjába tartozzanak, még ha azok nem is képeznek hozzáadott értéket, vagy nem minősülnek a szolgáltatásnyújtás gazdasági szempontból vett ellenértékének, ezen szolgáltatásnyújtással közvetlen kapcsolatban kell lenniük (lásd ebben az értelemben a C-228/09. sz., Bizottság kontra Lengyelország ügyben 2010. május 20-án hozott ítélet 30. pontját, valamint a fent hivatkozott Lidl & Companhia ügyben hozott ítélet 33. pontját).

38 Előzetesen meg kell állapítani, hogy a reklámsugárzási adó nem minősül a kereskedelmi

reklámsugárzási szolgáltatások nyújtása gazdasági szempontból vett ellenértékének, és nem képez hozzáadott értéket.

39 Azon kérdést illetően, hogy a reklámsugárzási adó közvetlen kapcsolatban áll-e a kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatások nyújtásával, az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az a kérdés, hogy a vitatott adó adóköteles tényállása egybeesik-e a héa-éval, meghatározó elem az ilyen közvetlen kapcsolat fennállásának megállapítása tekintetében (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott *De Danske Bilimportører* ügyben hozott ítélet 17. és 18. pontját, valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Lengyelország ügyben hozott ítélet 30–32. pontját).

40 A jelen ügyben, amint az az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből is következik, a 42/2004 törvény 28. cikkének (1) bekezdése értelmében a mozikban bemutatott, a televízióban sugárzott kereskedelmi reklámok, azaz reklám, szponzorálás, televíziós értékesítés, teletext, termékmegjelenítés, illetve – a sugárzás helyétől függetlenül – az elektronikus médiumokban szereplő kereskedelmi reklámok után reklámsugárzási adót számítanak fel a hirdetőknak, amely az általuk fizetett ár 4%-ának felel meg. A 227/2006 rendelet törvény 50. cikkének (1) bekezdéséből az következik, hogy az ezen adó címén fizetett összegek az ICAM és a CPMC bevételeit képezik.

41 A szóban forgó portugál szabályozásból az is következik, hogy – amint arra egyébként a portugál kormány is hivatkozott a Bíróság előtt a tárgyalás során – a reklámsugárzási adó adóköteles tényállása egybeesik a kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatások után fizetendő héa-éval. A reklámsugárzási adó fizetésének kötelezettsége ugyanis akkor keletkezik, amikor a szolgáltatásokat nyújtják, és csak akkor keletkezik, ha ilyen szolgáltatásokat nyújtanak.

42 Következésképpen az olyan adó, mint a reklámsugárzási adó, közvetlen kapcsolatban áll a kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatások nyújtásával, mivel a reklámsugárzási adó adóztatandó tényállása egybeesik a héa adóztatandó tényállásával. Ezen adó tehát az „adóknak, a vámoknak, a lefölözéseknek és díjaknak” a hatodik irányelv 11. cikke A. része (2) bekezdése a) pontja, valamint a 2006/112 irányelv 78. cikke első bekezdése a) pontja értelmében vett fogalma alá tartozik.

43 E következtetést az a körülmény sem teszi vitathatóvá, miszerint a 227/2006 törvény 50. cikkének (3) bekezdése értelmében a reklámsugárzási adót az ún. adóbeszedésre kötelezett közreműködésén alapuló mechanizmuson keresztül a kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatások nyújtói fizetik meg.

44 Amint az a Bírósághoz benyújtott írásbeli és előadott szóbeli észrevételekből is következik, az említett mechanizmus értelmében a reklámsugárzási adót, jöllehet az a kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatások igénybevevői, azaz a hirdetők által fizetendő, e szolgáltatások nyújtója fizeti meg.

45 Az alapeljárás felei, valamint a Bírósághoz észrevételt benyújtó felek mindazonáltal nem értenek egyet a portugál szabályozás által előírt ezen mechanizmus hatásait illetően. A TVI arra hivatkozik, hogy a kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatások igénybevevői által fizetendő összegek beszédésével, ezen összegek könyvelésébe átmenő tételként való bevitelével, valamint ezen összegeknek az állam részére történő kifizetésével fizeti meg a reklámsugárzási adót ügyfelei nevében és javára. A portugál kormány és a Bizottság ezzel szemben úgy ítéli meg, hogy a TVI az adófizetésre kötelezett, tekintettel arra, hogy a kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatások igénybevevői soha nem lépnek közvetlen kapcsolatba a portugál adóhatóságokkal. A TVI tehát szerintük a reklámsugárzási adót saját nevében és javára fizeti meg.

46 Márpedig még feltételezve is, hogy a TVI a reklámsugárzási adót ügyfelei nevében és javára fizeti meg, abból nem következik, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló, az adóbeszedésre kötelezett közreműködésén alapuló mechanizmus a hatodik irányelv 11. cikke A. része (3) bekezdése c) pontjának, valamint a 2006/12 irányelv 79. cikke első bekezdése c) pontjának értelmében vett költségtérítésnek tekinthető.

47 Egyébiránt, amint azt a főtanácsnok is megállapítja indítványának 48., 50. és 51. pontjában, a portugál kormány és a Bizottság észrevételeiből különösen az következik, hogy ez utóbbiak azt a következtetést vonják le az általános adótörvény (Lei Geral Tributária) 18. és 20. cikkéből, hogy az a személy, aki a reklámsugárzási adót helyettes adófizető minőségében fizeti meg, ezen adó megfizetésére kötelezettnek minősül, és a TVI-nek akkor is meg kell fizetnie ezen adót, ha a hirdetések nem fizettek a szóban forgó kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatásokért, sőt akkor is, ha számára ezt nem térítik meg az említett hirdetések, a hatáskörrel rendelkező hatóságok pedig nem követelhetik ezen adót e hirdetektől, még a TVI fizetéseképtelensége esetén sem. A portugál szabályozásból – amelynek értelmezése kizárólag a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik – láthatóan az következik, hogy a TVI ezen adót saját nevében és saját javára fizeti meg.

48 A fenti megfontolások összességére figyelemmel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontját, (2) bekezdésének a) pontját és (3) bekezdésének c) pontját, valamint a 2006/112 irányelv 73. cikkét, 78. cikke első bekezdésének a) pontját és 79. cikke első bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az olyan adót, mint a portugál szabályozás által a film- és audiovizuális művészetek javára előírt reklámsugárzási adó, be kell számítani a kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatások után fizetendő hűa alapjába.

A költségekről

49 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanács irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontját, (2) bekezdésének a) pontját és (3) bekezdésének c) pontját, valamint a közös hozzáadottértékrendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 73. cikkét, 78. cikke első bekezdésének a) pontját és 79. cikke első bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az olyan adót, mint a portugál szabályozás által a film- és audiovizuális művészetek javára előírt reklámsugárzási adó, be kell számítani a kereskedelmi reklámsugárzási szolgáltatások után fizetendő hozzáadottértékadó alapjába.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: portugál.