

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. gruodžio 5 d.(*)

„Apmokestinimas – PVM – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas, 2 dalies a punktas ir 3 dalies c punktas – Direktyva 2006/112/EB – 73 straipsnis, 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktas ir 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktas – Komercinės reklamos transliavimo paslaugoms taikomo PVM apmokestinamoji vertė – Komercinės reklamos transliavimo mokestis“

Sujungtose bylose C-618/11, C-637/11 ir C-659/11

dėl *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugalija) 2011 m. spalio 12 d., 2011 m. lapkričio 2 d. ir 2011 m. lapkričio 16 d. nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo atitinkamai 2011 m. gruodžio 1 d., 2011 m. gruodžio 12 d. ir 2011 m. gruodžio 27 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

TVI – Televisão Independente SA

prieš

Fazenda Pública,

dalyvaujant

Ministério Público,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešis, Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas K. Lenaerts, einantis trečiosios kolegijos teisėjo pareigas, teisėjai C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh ir E. Jarašinas (pranešėjas),

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2013 m. sausio 31 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *TVI – Televisão Independente SA*, atstovaujamos advokato N. Pena,
 - Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes ir R. Laires,
 - Graikijos vyriausybės, atstovaujamos M. Germani ir I. Bakopoulos,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos P. Guerra e Andrade ir L. Lozano Palacios,
- susipažinęs su 2013 m. birželio 11 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymai priimti prejudicin? sprendim? pateikti d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto, 2 dalies a punkto ir 3 dalies c punkto bei 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 73 straipsnio, 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkto ir 79 straipsnio pirmos pastraipos c punkto išaiškinimo.

2 Šie prašymai pateikti nagrin?jant tris gin?us tarp TVI – *Televisão Independente SA* (toliau – TVI) ir *Fazenda Pública* (valstyb?s iždas) d?l atmet? prašym? savo iniciatyva perži?r?ti pranešimus apie apmokestinim? prid?tin?s vert?s mokes?iu (toliau – PVM), susijusius su 2004 m. vasario m?n., 2004 m. spalio m?n. ir 2007 m. sausio m?n.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva panaikinta ir pakeista Direktyva 2006/112. Pagrindin?s bylos iškeltos d?l PVM mok?jimo už 2004 m. vasario ir spalio m?n. (bylos C?637/11 ir C?618/11) bei 2007 m. sausio m?n. (byla C?659/11), reikšmingi teis?s aktai byloms C?637/11 ir C?618/11 yra Šeštoji direktyva, bylai C?659/11 – Direktyva 2006/112.

4 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnyje d?l PVM apmokestinamosios vert?s šalies teritorijoje, nustatyta:

„1. Apmokestinam?j? vert? sudaro:

a) tiekiam? prek? ir teikiam? paslaug?, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlyg?, kuris yra ar turi b?ti tiek?jo gautas iš pirk?jo, kliento ar tre?iosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, ?skaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su ši? prek? ar paslaug? kaina;

<...>

2. ? apmokestinam?j? vert? ?eina:

a) mokes?iai, maitai ir rinkliavos, išskyrus pat? prid?tin?s vert?s mokest?;

<...>

3. ? apmokestinam?j? vert? ne?eina:

<...>

c) sumos, gautos iš pirk?jo ar kliento kompensuoti apmokestinamojo asmens išlaidoms, kurias apmokestinamasis asmuo patiria pirk?jo ar kliento vardu ir jo s?skaita ir kurias ?rašo ? savo tarpin? s?skait?. Apmokestinamasis asmuo privalo pateikti toki? savo faktišk? išlaid? ?rodymus ir neturi teis?s atskaityti jokio mokes?io, kuris gal?jo b?ti apskai?iuotas toki? sandori? atveju.“

5 Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje numatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytas 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekų tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

6 Šios direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkte nurodyta:

„Apmokestinamoji vertė apima:

a) mokesčius, muitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM.“

7 Šios direktyvos 79 straipsnio pirmos pastraipos c punkte numatyta:

„Apmokestinamoji vertė neapima:

<...>

c) sumą, kurias apmokestinamasis asmuo gavo iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens išlaidoms pastarojo asmens vardu ir jo naudai padengti ir kurios jo apskaitoje įrašytos tarpinai įskaitant.“

Portugalijos teisė

8 Pridėtinės vertės mokesčio kodekso (*Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, toliau – CIVA) 16 straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeidžiant 2 dalies nuostatų, apmokestinamo prekių tiekimo ir paslaugų teikimo apmokestinamąją vertę sudaro atlygio, gauto ar gautino iš pirkėjo, gavėjo ar trečiojo asmens, vertė.

<...>

5. Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo apmokestinamąją vertę veina:

a) mokesčiai, muitai ir rinkliavos, išskyrus patį [PVM];

<...>

6. Pirmesnėje dalyje numatytą apmokestinamąją vertę neveina:

<...>

c) sumos, sumokėtos prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens vardu ir jo naudai, kurias apmokestinamasis asmuo įrašo trečiojo asmens įskaitai.

<...>“

9 2004 m. rugpjūčio 18 d. Kinematografijos ir audiovizualinio meno įstatymo Nr. 42/2004 (*Lei n.º 42/2004 – Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual, Diário da República I, A serija*, Nr. 194, 2004 m. rugpjūčio 18 d.) 28 straipsnyje „Transliavimo mokestis“ numatyta:

„1. Kino salėse rodomai ir per televiziją transliuojamai komercinei reklamai, t. y. reklaminiams

skelbimams, r?m?j? reklamai, teleparduotuv?ms, teletekstui, produkt? eksponavimui ir net ? elektroninius program? gidus ?trauktai reklamai, neatsižvelgiant ? laidos platform?, nuo transliavimo kainos taikomas 4 % transliavimo mokestis [toliau – transliavimo mokestis], kur? sumoka reklamos užsakovas.

2. Sum?, surenkam? kaip transliavimo mokestis mok?jimas, rinkimas ir apmokestinimas reglamentuojamas atskiru teis?s aktu.“

10 2006 m. lapkri?io 15 d. Dekreto ?statymo Nr. 227/2006 (*Diário da República I*, Nr. 220, 2006 m. lapkri?io 15 d.) 50 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Kino sal?se rodomai, per televizij? transliuojamai ar ? elektroninius program? gidus ?trauktai komercinei reklamai, neatsižvelgiant ? laidos platform?, taikomas transliavimo mokestis, kur? turi mok?ti reklamos užsakovai; jis sudaro [*Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia*, toliau – ICAM] ir [*Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema*, toliau – CP-MC] pajamas.

2. Pirmesn?je dalyje min?ta reklama apima reklaminius skelbimus, r?m?j? reklam?, teleparduotuves, teletekst? ir produkt? eksponavim?.

3. Pirmesn?se dalyse nurodyt? ?mok? taikant mokes?io naštos perk?lim? moka ?mon?s, turin?ios leidimus naudotis reklamos erdve kino sal?se, teleteksto arba elektronini? program? gid? paslaugas teikiantys televizijos program? transliuotojai arba platintojai.“

11 Dekreto ?statymo Nr. 227/2006 51 straipsnyje numatyta:

„Transliavimo mokest? sudaro 4 % nuo atitinkamos reklamos rodymo ar transliavimo arba jos ?traukimo ? elektroninius program? gidus kainos; 3,2 % šios sumos sudaro ICAM pajamas ir 0,8 % – CP-MC pajamas.“

Pagrindin?s bylos ir prejudiciniai klausimai

12 Vykdydama audiovizualin? veikl? televizijos rinkoje TVI teik? komercin?s reklamos paslaugas ?vairiems reklamos užsakovams 2004 m. vasario m?n., 2004 m. spalio m?n. ir 2007 m. sausio m?n.

13 S?skaitose fakt?rose, kurias išrašydavo už savo paslaugas klientams, TVI nurodydavo komercin?s reklamos transliavimo paslaug? kain? kartu su 4 % transliavimo mokes?iu nuo šios kainos. Apskai?iuodama už šias paslaugas mok?tin? PVM, TVI taik? numatyt? tarif? visai s?skaitoje fakt?roje nurodytai sumai, ?skaitant transliavimo mokest?, ir sumok?davo priskai?iuot? PVM už atitinkamus laikotarpius, š? mokest? ?traukdama ? atitinkamas periodines deklaracijas. Beje, TVI ?traukdavo pajamas iš s?skaitose fakt?rose nurodyto transliavimo mokes?io ? tarpines s?skaitas ICAM ir CP-MC naudai.

14 Manydama, kad transliavimo mokestis netur?jo b?ti ?trauktas ? PVM apmokestinam?j? vert?, TVI pateik? Portugalijos mokes?i? institucijoms prašymus iš naujo savo iniciatyva perži?r?ti pranešimus apie apmokestinim? PVM, susijusius su 2004 m. vasario ir spalio m?n. bei 2007 m. sausio m?n. Šie prašymai buvo atmesti.

15 *Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra* (Sintros administracinis ir mokes?i? teismas) atmet? TVI ieškinius d?l sprendim? atmesti šiuos prašymus, motyvuodamas tuo, kad pagal CIVA 16 straipsnio 1 dal? ir 5 dalies a punkt? transliavimo mokes?io sum?, kuri? TVI nurod? komercin?s reklamos transliavimo paslaug? gav?jams išrašytose s?skaitose fakt?rose, reikia ?traukti ? PVM apmokestinam?j? vert?. Šis teismas konstatavo, kad transliavimo mokestis negali b?ti laikomas sumomis, sumok?tomis komercin?s reklamos transliavimo paslaug? gav?j? vardu ir j? naudai. Be

to, jis nusprendė, kad pagal Įstatymo Nr. 42/2004 28 straipsnį transliavimo mokestis yra tiesiogiai susijęs su šio paslaugų teikimu: kadangi šio mokesčio objektas yra minėtos paslaugos, jis neatsiejamas nuo šio paslaugų.

16 TVI pateikė apeliacinius skundus dėl *Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra* sprendimų *Supremo Tribunal Administrativo* (Vyriausiasis administracinis teismas). Šiame teisme TVI kėlė klausimą dėl CIVA 16 straipsnio 1 dalies ir 6 dalies c punkto aiškinimo, kurio laikosi Portugalijos mokesčių institucijos ir kuris buvo patvirtintas skundžiamais teismo sprendimais, atitiktis Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktui ir 3 dalies c punktui ir Teisingumo Teismo praktikai. Remiantis šiuo aiškinimu, transliavimo mokestis yra traukiamas iš apmokestinamųjų vertę PVM tikslais, nes jis neatsiejamas nuo paslaugų teikimo ir nėra mokamas komercinės reklamos transliavimo paslaugų gavėjui vardu ir jo naudai, net jei surinktos sumos yra rašomos tarpinės sąskaitas ir yra skirtos viešosioms sąstaigoms.

17 Iš tiesų šiame teisme TVI tvirtina, kad, pirma, transliavimo mokestis nėra tiesiogiai susijęs su komercinės reklamos transliavimo paslaugų teikimu ir neturi būti trauktas iš atlygio sumų, nes šis mokestis nėra atlygis už TVI suteiktas paslaugas ir nėra tiesiogiai susijęs su šio paslaugų teikimu, ir, antra, transliavimo mokestis patenka į Sąjungos teisės sąvoką, apibrėžiančią veiksmų kito asmens vardu ir jo naudai, todėl šio mokesčio suma neturi būti traukta iš apmokestinamųjų vertę PVM tikslais.

18 Tokiomis aplinkybėmis *Supremo Tribunal Administrativo* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui visose savo nagrinjamose bylose vienodai suformuluotus prejudicinius klausimus:

„1. Ar [CIVA] 16 straipsnio 1 dalis, kaip ji aiškinama skundžiamame sprendime (kad komercinės reklamos transliavimo mokestis yra neatsiejamas nuo reklamos paslaugų teikimo, todėl turi būti trauktas iš paslaugų teikimo apmokestinamųjų vertę PVM tikslais), yra suderinama su [Šeštosios] direktyvos <...> 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktu (dabar – Direktyvos 2006/112 <...> 73 straipsnis) ir, konkrečiai kalbant, su sąvoka „atlygis, kurį prekų tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjantį asmens arba iš trečiosios šalies už prekų tiekimą ar paslaugų teikimą“?

2. Ar [CIVA] 16 straipsnio 6 dalies c punktas, kaip jis aiškinamas skundžiamame sprendime (kad komercinės reklamos transliavimo mokestis nėra laikomas suma, mokama paslaugų gavėjui vardu ir jo naudai, nors yra rašomas tarpinės sąskaitas <...> ir skirtas viešosioms sąstaigoms, todėl yra traukiamas iš apmokestinamųjų vertę PVM tikslais), yra suderinamas su [Šeštosios] direktyvos <...> 11 straipsnio A skirsnio 3 straipsnio c punktu (dabar – Direktyvos 2006/112 <...> 79 straipsnis) ir, konkrečiai kalbant, su sąvoka „sumos, kurias apmokestinamasis asmuo gavo iš prekes ar paslaugas įsigyjantį asmens išlaidoms pastarojo asmens vardu ir jo naudai padengti ir kurios jo apskaitoje yra įrašytos tarpinė sąskaita“?

19 2012 m. sausio 18 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-618/11, C-637/11 ir C-659/11 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis ir priimtas sprendimas.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtinumų

20 Portugalijos vyriausybė abejoja dėl prašymų priimti prejudicinių sprendimų priimtinumą. Dėl prejudicinių klausimų, pateiktų bylose C-618/11 ir C-637/11, ji tvirtina, kad Portugalijos teisės aktai, kuriuose numatomas transliavimo mokesčio taikymas, *ratione temporis* nebuvo taikytini pagrindinių bylų aplinkybėmis. Be to, ji teigia, kad trijose nutartyse dėl prašymų priimti prejudicinių

sprendim? n?ra tiksliai ir išsamiai aprašyta pagrindin?se byloje taikytina Portugalijos ir S?jungos teis?. Ši vyriausyb? pažymi, kad prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas byloje C?659/11 nenurod? Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto ir Direktyvos 2006/112 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkto.

21 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, pirma, pagal nusistov?jusi? teismo praktik?, vykstant SESV 267 straipsnyje numatytam procesui, pagr?stam aiškiu nacionalini? teism? ir Teisingumo Teismo funkcij? atskyrimu, pagrindin?je byloje nagrin?jam? faktini? aplinkybi? konstatavimas, vertinimas ir nacionalin?s teis?s aiškinimas bei taikymas priklauso tik nacionalinio teismo kompetencijai. Be to, tik byl? nagrin?jantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo pri?mim?, atsižvelg?s ? konkre?ios bylos aplinkybes, turi ?vertinti Teisingumo Teismui pateikiam? klausim? reikalingum? ir svarb? (2012 m. lapkri?io 29 d. Sprendimo *Econord*, C?182/11 ir C?183/11, 21 punktas ir jame nurodyta teismo praktika). Konkre?iai kalbant, Teisingumo Teismui nepriklauso tikrinti nacionalinio teismo nurodyt? faktini? aplinkybi? ir teisinio pagrindo, kuriuos prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nustat? savo atsakomybe, teisingumo (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Burtscher*, C?213/04, Rink. p. I?10309, 35 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?). Tod?l nacionaliniam teismui pateikus klausimus d?l S?jungos teis?s aiškinimo, Teisingumo Teismas iš esm?s privalo priimti sprendim? (min?to Sprendimo *Econord* 21 punktas).

22 Taigi, byloje C?618/11 ir C?637/11 *ratione temporis* taikytin? nacionalin?s teis?s akt? nustatymo klausimas yra nacionalin?s teis?s aiškinimo klausimas, priklausan?is tik prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo kompetencijai.

23 Antra, kalbant apie taikytinos teis?s aprašym? nutartyse d?l prašym? priimti prejudicin? sprendim?, primintina, kad pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik?, siekiant pateikti S?jungos teis?s išaiškinim?, kuris b?t? naudingas nacionaliniam teismui, reikia, kad jis apibr?žt? pateikiam? klausim? faktines aplinkybes ir pagrindines teises nuostatas arba bent paaiškint? šiuos klausimus pagrindžian?ias faktines prielaidas (2005 m. vasario 17 d. Sprendimo *Viacom Outdoor*, C?134/03, Rink. p. I?1167, 22 punktas ir 2008 m. liepos 17 d. Sprendimo *Raccanelli*, C?94/07, Rink. p. I?5939, 24 punktas).

24 Šiuo klausimu pažym?tina, kad nutartyse d?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikta informacija turi ne tik leisti Teisingumo Teismui pateikti nauding? atsakym?, bet ir suteikti valstybi? nari? vyriausyb?ms ir kitoms suinteresuotosioms šalims galimyb? pateikti pastabas pagal Europos S?jungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsn? (2012 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo *Pringle*, C?370/12, 85 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

25 Nagrin?jamu atveju, viena vertus, reikia konstatuoti, kad nutartyse d?l prašym? priimti prejudicinius sprendimus pateikti ne tik pagrindini? byl? atsiradim? nul?m? faktai, bet, atsižvelgiant ? tai, kad jose detaliai išd?styta TVI pozicija ir teismo, nagrin?jan?io ieškinius d?l sprendim?, kuriais atmetami prašymai perži?r?ti nagrin?jamus pranešimus apie apmokestinim?, nuomon?, taip pat pakanka informacijos, leidžian?ios apibr?žti su prejudiciniais klausimais susijusias faktines aplinkybes ir teisin? pagrind?. Taigi, tai leidžia Teisingumo Teismui pateikti nauding? atsakym? prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui. Be to, prejudiciniuose klausimuose aiškiai nurodomos S?jungos teis?s nuostatos, d?l kuri? kyla klausim? prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

26 Kita vertus, ieškov?s pagrindin?je byloje, Portugalijos ir Graikijos vyriausyb? bei Europos Komisijos pateiktos pastabos patvirtina, kad prašymuose priimti prejudicin? sprendim? nurodyt? teisini? bei faktini? aplinkybi? pakanka, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 24 punkte primint? teismo praktik?.

27 Galiausiai, kalbant apie tai, kad prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas nenurodė visų bylai C-659/11 reikšmingų Sąjungos teisės normų, primintina, kad net jei formaliai šis teismas savo klausimais prašo išaiškinti tik Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą ir 3 dalies c punktą bei Direktyvos 2006/112 73 straipsnį ir 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktą, ši aplinkybė neklaido Teisingumo Teismui siekiant pateikti naudingą atsakymą atsižvelgti į Sąjungos teisės normas, kurių nacionalinis teismas nenurodė savo klausimą formuluotą (šiuo klausimu žr. 2008 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Militzer & Münch*, C-230/06, Rink. p. I-1895, 19 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

28 Iš to, kas minėta, išplaukia, kad Teisingumo Teismas turi pakankamai faktinių ir teisinės informacijos, kad galėtų aiškinti atitinkamas Sąjungos teisės nuostatas ir pateikti naudingą atsakymą į užduotus klausimus.

29 Šiomis aplinkybėmis reikia nuspręsti, kad prašymai priimti prejudicinį sprendimą yra priimtini.

Desmės

30 Klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą, 2 dalies a punktą ir 3 dalies c punktą bei Direktyvos 2006/112 73 straipsnį, 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktą ir 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktą reikia aiškinti taip, kad mokestis, kaip antai Portugalijos teisės aktuose numatytas transliavimo mokestis, kurį turi mokėti reklamos užsakovai kinematografijos ir audiovizualiniams menams remti, bet kuris pritaikius „mokesčio naštos perkėlimo“ sistemą sumokamas komercinės reklamos transliavimo paslaugų teikėjui ir apskaitoje įrašomas tarpinės sąskaitas, turi būti trauktas iš PVM, mokėtino už komercinės reklamos transliavimo paslaugas, apmokestinamąjį vertę.

31 Portugalijos ir Graikijos vyriausybės bei Komisija mano, kad toks transliavimo mokestis turi būti trauktas iš PVM, mokėtino už komercinės reklamos transliavimo paslaugas, apmokestinamąjį vertę, nes apmokestinimo tokiu mokesčiu momentas tiesiogiai susijęs su komercinės reklamos transliavimo paslaugų teikimu ir sutampa su už šias paslaugas mokėtino PVM apmokestinimo momentu. Be to, Graikijos vyriausybės teigimu, manant, kad apmokestinimo transliavimo mokesčiu momentas yra komercinės reklamos transliavimo paslaugų teikimas, kurio pageidauja dvi sutarties šalys, o jis mokamas ne vien paslaugos gavėjo naudai, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkte ir Direktyvos 2006/112 79 straipsnio pirmos pastraipos c punkte numatyta išimtis negali būti taikoma.

32 Tačiau TVI mano, kad transliavimo mokestis neturi būti trauktas iš apmokestinamąjį vertę. TVI teigimu, transliavimo mokestis nėra atlygis už jos suteiktas paslaugas, nes jis nėra tiesiogiai susijęs su jos paslaugų teikimu. TVI tvirtina, kad apmokestinimo transliavimo mokesčiu momentas skiriasi nuo apmokestinimo PVM momentu, t. y. vienu atveju tai yra komercinės reklamos transliavimas, o kitu – visa reklamos paslaugų teikimo veikla.

33 Šiuo klausimu primintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą ir Direktyvos 2006/112 73 straipsnį PVM apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekės ar paslaugų sigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekės tiekimą ar paslaugų teikimą. Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 ir 3 dalyse bei Direktyvos 2006/112 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkte ir 79 straipsnio pirmos pastraipos c punkte išvardyti tam tikri elementai, kurie traukiami iš apmokestinamąjį vertę arba kurių ji neapima (šiuo klausimu žr. 2006 m. birželio 1 d. Sprendimo *De Danske Bilimportører*, C-98/05, Rink. p. I-4945, 15 punktą ir 2011 m. liepos 28 d.

Sprendimo *Lidl & Companhia*, C?106/10, Rink. p. I?7235, 30 ir 31 punktus).

34 Taigi, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte ir Direktyvos 2006/112 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkte numatyta, kad apmokestinamoji vert? apima mokes?ius, muitus ir rinkliavas, išskyrus pat? PVM.

35 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkte ir Direktyvos 2006/112 79 straipsnio pirmos pastraipos c punkte savo ruožtu numatyta, kad apmokestinamoji vert? neapima sum?, kurias apmokestinamasis asmuo gavo iš preki? ar paslaug? ?sigyjan?io asmens išlaidoms šio asmens vardu ir jo naudai padengti ir kurios jo apskaitoje ?rašytos ? tarpin? s?skait?.

36 Siekiant nustatyti, ar pagrindin?se bylose nagrin?jamas transliavimo mokestis turi b?ti ?trauktas ? PVM, mok?tino už komercin?s reklamos transliavimo paslaugas, apmokestinam?j? vert?, ar, atvirkš?iai, ? j? ne?trauktas, pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar jis priskirtinas s?vokai „mokes?iai, muitai ir rinkliavos“, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkt? ir Direktyvos 2006/112 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkt?.

37 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau pažym?jo, jog tam, kad mokes?iai, muitai ir rinkliavos gal?t? b?ti ?traukti ? PVM apmokestinam?j? vert?, net jeigu nesudaro prid?tin?s vert?s ir n?ra ekonominis atlygis už paslaug? teikim?, jie turi b?ti tiesiogiai susij? su šiuo paslaug? teikimu (šiuo klausimu žr. 2010 m. geguž?s 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Lenkij?*, C?228/09, 30 punkt? ir min?to Sprendimo *Lidl & Companhia* 33 punkt?).

38 Pirmiausia primintina, kad transliavimo mokestis n?ra ekonominis atlygis už komercin?s reklamos transliavimo paslaug? teikim? ir nesudaro prid?tin?s vert?s.

39 D?l klausimo, ar transliavimo mokestis tiesiogiai susij?s su komercin?s reklamos transliavimo paslaug? teikimu, iš nusistov?jusios teismo praktikos matyti, kad klausimas, ar šio gin?ijamo mokes?io apmokestinimo momentas sutampa su PVM apmokestinimo momentu, yra lemiamas siekiant nustatyti, ar egzistuoja toks tiesioginis ryšys (šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *De Danske Bilimportører* 17 ir 18 punktus bei *Komisija prieš Lenkij?* 30–32 punktus).

40 Šiuo atveju, kaip matyti iš nutar?i? d?l prašym? priimti prejudicin? sprendim?, pagal ?statymo Nr. 42/2004 28 straipsnio 1 dal? kino sal?se rodomai ir per televizij? transliuojamai komercinei reklamai, t. y. reklaminiams skelbimams, r?m?j? reklamai, teleparduotuv?ms, teletekstui, produkt? eksponavimui ir ? elektroninius program? gidus ?trauktai reklamai, neatsižvelgiant ? laidos platform?, nuo transliavimo kainos taikomas 4 % transliavimo mokestis, kur? sumoka reklamos užsakovas. Iš Dekreto ?statymo Nr. 227/2006 50 straipsnio 1 dalies matyti, kad sumos, surinktos kaip transliavimo mokestis, sudaro ICAM ir CP-MC pajamas.

41 Taip pat iš ši? Portugalijos teis?s akt? matyti, kaip, beje, Teisingumo Teismo pos?dyje tai nurod? Portugalijos vyriausyb?, kad apmokestinimo transliavimo mokes?iu momentas sutampa su už komercin?s reklamos transliavimo paslaugas mok?tino PVM apmokestinimo momentu. Iš ties? transliavimo mokestis tampa mok?tinas nuo paslaug? suteikimo ir tik jei šios paslaugos yra suteiktos.

42 Tod?l toks transliavimo mokestis tiesiogiai susij?s su komercin?s reklamos transliavimo paslaug? teikimu, nes apmokestinimo transliavimo mokes?iu ir apmokestinimo PVM momentas sutampa. Tod?l transliavimo mokest? apima s?voka „mokes?iai, muitai ir rinkliavos“, numatyta Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkte ir Direktyvos 2006/112 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkte.

43 Šios išvados nepaneigia aplinkyb?, kad pagal Dekreto ?statymo Nr. 227/2006 50 straipsnio

3 dalį transliavimo mokestį sumoka komercinės reklamos transliavimo paslaugą teikėjai, taikant „mokesčio naštos perkėlimo“ sistemą.

44 Kaip matyti iš Teisingumo Teismui raštu ir žodžiu pateiktų pastabų, pagal šią sistemą, nors transliavimo mokestį turi mokėti komercinės reklamos transliavimo paslaugą gavėjai, t. y. reklamos užsakovai, ji sumoka šią paslaugą teikėjai.

45 Vis dėlto pagrindinė bylų šalys ir Teisingumo Teismui pastabas pateikusios šalys nesutaria dėl Portugalijos teisės aktuose numatytos sistemos apimties. TVI teigia, kad rinkdama komercinės reklamos transliavimo paslaugą gavėjų mokėtiną mokestį, prašydama šias sumas savo apskaitoje į tarpines sąskaitas ir sumokėdama jas valstybei ji sumoka transliavimo mokestį savo klientų vardu ir jų naudai. Tačiau Portugalijos vyriausybė ir Komisija teigia, kad TVI yra asmuo, turintis pareigą mokėti transliavimo mokestį, nes komercinės reklamos transliavimo paslaugą gavėjai tokiu atveju niekada neturi tiesioginių santykių su Portugalijos mokesčių institucijomis. Taigi, jų teigimu, TVI moka transliavimo mokestį savo vardu ir savo naudai.

46 Tačiau net manant, kad TVI moka transliavimo mokestį savo klientų vardu ir jų naudai, iš to neišplaukia, kad pagal mokesčio naštos perkėlimo sistemą, kaip nagrinėjamoji pagrindinė byloje, padengiamos išlaidos, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punktą ir Direktyvos 2006/112/79 straipsnio pirmos pastraipos c punktą.

47 Be to, kaip nurodė generalinis advokatas išvados 48, 50 ir 51 punktuose, konkrečiai iš Portugalijos vyriausybės ir Komisijos pateiktų pastabų, grindžiamų Bendrojo mokesčių kodekso (*Lei Geral Tributária*) 18 ir 20 straipsniais, matyti, kad būtent transliavimo mokestį mokantis asmuo, kaip mokesčio našta per mės asmuo, laikomas privalančiu mokėti šį mokestį asmeniu, TVI privalo sumokėti šį mokestį, net jei reklamos užsakovai nesumokėjo už nagrinjamą komercinės reklamos transliavimo paslaugą ir net jei nežino šio mokesčio TVI, ir kad kompetentingos institucijos šio mokesčio negalėtų išieškoti iš šios reklamos užsakovo, net jei TVI taptų nemoki. Todėl remiantis Portugalijos teisės aktais, kuriuos kompetentingas aiškinti tik nacionalinis teismas, atrodo, jog TVI moka šį mokestį savo vardu ir savo naudai.

48 Atsižvelgiant į visus argumentus, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą, 2 dalies a punktą ir 3 dalies c punktą bei Direktyvos 2006/112/73 straipsnį, 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktą ir 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktą reikia aiškinti taip, kad mokestis, kaip antai Portugalijos teisės aktuose numatytas transliavimo mokestis kinematografijos ir audiovizualiniams menams remti, turi būti įtrauktas į PVM, mokėtiną už komercinės reklamos transliavimo paslaugas, apmokestinamą įvert.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

49 Kadangi šis procesas pagrindinė bylų šalims yra vienas iš etapų prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamose bylose, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą, 2 dalies a punktą ir 3 dalies c punktą bei 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 73 straipsnį, 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktą ir 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktą reikia aiškinti taip, kad mokestis, kaip antai Portugalijos teisės aktuose numatytas transliavimo mokestis

kinematografijos ir audiovizualiniam menams remti, turi būti įtrauktas ? pridėtin?s vert?s mokes?io, mok?tino už komercin?s reklamos transliavimo paslaugas, apmokestinam?j? vert?.

Parašai.

* Proceso kalba: portugal?.