

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 5 december 2013 (*)

”Beskattning – Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Artikel 11 A.1 a, 11 A.2 a och 11 A.3 c – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 73, 78 första stycket a, och 79 första stycket c – Beskattningsunderlag för mervärdesskatt på sändningstjänster för kommersiell reklam – Avgift för visning av kommersiell reklam”

I de förenade målen C-618/11, C-637/11 och C-659/11,

angående beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), av den 12 oktober 2011, den 2 november 2011 respektive den 16 november 2011, vilka inkom till domstolen den 1 december 2011, den 12 december 2011 respektive den 27 december 2011, i målen

TVI – Televisão Independente SA

mot

Fazenda Pública,

ytterligare deltagare i rättegången:

Ministério Público,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič, domstolens vice ordförande K. Lenaerts, tillika tillförordnad domare på tredje avdelningen, samt domarna C.G. Fernlund, A. Ó Caoimh och E. Jarašiūnas (referent),

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 31 januari 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- TVI – Televisão Independente SA, genom N. Pena, advogado,
- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes och R. Laires, båda i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom M. Germani och I. Bakopoulos, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom P. Guerra e Andrade och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 11 juni 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 11 A.1 a, 11 A.2 a och 11 A.3 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, och rättelse EGT L 149, 1977, s. 26; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), samt av artiklarna 73, 78 första stycket a och 79 första stycket c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Respektive begäran har framställts i tre mål mellan TVI – Televisão Independente SA (nedan kallad TVI) och Fazenda Pública (statsverket), angående avslaget på TVI:s begäran om att myndigheten, på eget initiativ, skulle ompröva mervärdesskattebeslut avseende månaderna februari 2004, oktober 2004 och januari 2007.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Sjätte direktivet upphävdes och ersattes den 1 januari 2007 av direktiv 2006/112/EG. Eftersom målen vid den nationella domstolen rör fastställande av mervärdesskatt för månaderna februari 2004, oktober 2004 (målen C-637/11 och C-618/11) respektive januari 2007 (mål C-659/11) är den relevanta lagstiftningen i målen C-637/11 och C-618/11 sjätte direktivet och i mål C-659/11, direktiv 2006/12.

4 I artikel 11 A i sjätte direktivet, angående beskattningsunderlaget för mervärdesskatt inom landets territorium, föreskrivs följande:

”1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.

...

2. Följande inräknas i beskattningsunderlaget:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för mervärdesskatten.

...

3. Beskattningsunderlaget får inte innefatta följande:

...

c) Belopp som en skattskyldig person har mottagit av sin kund som ersättning för utlägg som gjorts i den senares namn och för dennes räkning och som bokförts på avräkningskonto. Den skattskyldiga personen skall visa utläggens faktiska storlek och får inte dra av någon skatt som

påförts dessa transaktioner.”

5 I artikel 73 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

6 Artikel 78 första stycket a i direktivet har följande lydelse:

”Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten.”

7 I artikel 79 första stycket c i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Följande poster skall inte ingå i beskattningsunderlaget:

...

c) Belopp som en beskattningsbar person har mottagit av förvärvaren som ersättning för utlägg som gjorts i förvärvarens namn och för förvärvarens räkning och som bokförts på ett interimskonto.”

Den portugisiska lagstiftningen

8 I artikel 16 i mervärdesskattelagen (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) (nedan kallad CIVA), föreskrivs följande:

”1. Utan att det påverkar bestämmelserna i punkt 2 ska beskattningsunderlaget för beskattningsbara leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster motsvara värdet av den ersättning som har erhållits eller ska erhållas från förvärvaren, mottagaren eller en tredje part.

...

5. För beskattningsbara leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, ska följande ingå i beskattningsunderlaget:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten.

...

6. Följande poster ska inte ingå i det beskattningsunderlag som avses i föregående punkt:

...

c) Belopp som en beskattningsbar person har erlagt i förvärvarens av varorna eller mottagarens av tjänsterna namn och för dennes räkning och som bokförts på ett lämpligt interimskonto.

...”

9 I artikel 28 i lag nr 42/2004 av den 18 augusti 2001 om filmkonst samt ljud- och bildkonst (Lei n.º 42/2004 – Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual) (*Diário da República I*, serie A, nr

194, av den 18 augusti 2004), under rubriken "Visningsavgift", föreskrivs följande:

"1. En visningsavgift, motsvarande 4 procent av det pris som har betalats, ska debiteras annonsören vid visning av bioreklam och sändning av tv-reklam, det vill säga reklaminslag, sponsring, försäljningsprogram, text-tv, produktplacering och även reklam i elektroniska programguider, oavsett sändningsplattform.

2. Beräkning, betalning och kontroll av de belopp som ska uppbäras som visningsavgift ska fastställas i en separat rättsakt."

10 Artikel 50 i lagdekret nr 227/2006 av den 15 november 2006 (*Diário da República* I, nr 220, av den 15 november 2006), har följande lydelse:

"1. Vid visning av bioreklam, sändning av tv-reklam eller införande av reklam i elektroniska programguider, oavsett sändningsplattform, påförs en visningsavgift, vilken annonsörerna är skyldiga att betala och vilken utgör en intäkt för [Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia (nedan kallat ICAM)] och för [Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema (nedan kallat CP-MC)].

2. Den reklam som avses i föregående punkt inbegriper reklamannonser, sponsring, tv-försäljning, text-tv och produktplacering.

3. Den avgift som avses i föregående punkter ska, genom överfört betalningsansvar, betalas in av de bolag som har tillstånd att visa reklam på biografer, samt av programföretag eller tv-distributörer som erbjuder text-tv-tjänster eller elektroniska programguider."

11 I artikel 51 i lagdekret nr 227/2006 föreskrivs följande:

"Visningsavgiften uppgår till 4 procent av priset för visning eller sändning av reklam eller för införande av reklam i elektroniska programguider, och ska utgöra 3,2 procent av ICAM:s intäkter och 0,8 procent av CP-MC:s intäkter."

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 TVI har inom ramen för sin verksamhet på tv-marknaden tillhandahållit olika annonsörer sändningstjänster för kommersiell reklam under månaderna februari 2004, oktober 2004 och januari 2007.

13 TVI fakturerade dessa tjänster genom att göra ett påslag med 4 procent, uppgående till visningsavgiften, på det pris som kunden fick betala för reklamsändningen. Vid beräkningen av mervärdesskatten för nämnda tjänster tillämpade TVI den gällande skattesatsen på det totala fakturabeloppet, inklusive visningsavgiften, och betalade in den beräknade mervärdesskatten för de berörda perioderna genom att redovisa dem i motsvarande periodiska deklaration. TVI bokförde vidare intäkterna från den fakturerade visningsavgiften på interimskonton till förmån för ICAM och CP-MC.

14 Då TVI ansåg att visningsavgiften inte borde ha ingått i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten, anmodade TVI de portugisiska skattemyndigheterna att, på eget initiativ, ompröva mervärdesskattebesluten avseende månaderna februari 2004, oktober 2004 och januari 2007. Ansökningarna avslogs.

15 Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (förvaltningsdomstol i Sintra), till vilken TVI överklagat, ogillade överklagandena av besluten att avslå nämnda ansökningar på den grunden att den visningsavgift som TVI fakturerat annonsörerna ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten enligt artikel 16.1 och 16.5 a CIVA. Domstolen i fråga slog fast att

visningsavgiften – när det gäller sändningstjänster för kommersiell reklam – inte ska betraktas som belopp erlagda i tjänstemottagarnas namn och för deras räkning. Vidare fastslog den att det framgick av artikel 28 i lag nr 42/2004 att visningsavgiften hade ett direkt samband med detta tillhandahållande av tjänster, eftersom den, med hänsyn till att den avsåg dessa tjänster, utgjorde en del av dem.

16 TVI överklagade avgörandena från Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra till Supremo Tribunal Administrativo (högsta förvaltningsdomstolen). Vid denna domstol framställde TVI frågan om huruvida de portugisiska skattemyndigheternas tolkning av artikel 16.1 och 16.6 c CIVA, vilken bekräftats i de överklagade avgörandena, var förenlig med artikel 11 A.1 a och 11 A.3 c i sjätte direktivet och domstolens praxis. Enligt skattemyndigheternas tolkning ska visningsavgiften ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten, eftersom den utgör en del av en tillhandahållen tjänst och inte inbetalas i den berörda tjänstemottagarens namn och för deras räkning, trots att det mottagna beloppet bokförs på ett interimskonto och är avsett att betalas till offentliga organ.

17 Vid Supremo Tribunal Administrativo gjorde TVI nämligen gällande dels att visningsavgiften inte har något direkt samband med tillhandahållandet av sändningstjänster för kommersiell reklam och därför inte ingår i värdet av ersättningen för tjänsten, då avgiften varken utgör ersättning för den tjänst som TVI tillhandahåller eller har ett direkt samband med tillhandahållandet av denna tjänst, dels att visningsavgiften omfattas av det unionsrättsliga begreppet "agera i annans namn och för annans räkning", vilket innebär att beloppet för avgiften inte ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten.

18 Mot denna bakgrund beslutade Supremo Tribunal Administrativo att vilandeförklara målen och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen – vilka har identisk lydelse i vart och ett av de nationella målen:

"1) Är artikel 16.1 i CIVA, såsom den har tolkats i den överklagade domen (att avgiften för visning av reklam utgör en del av tillhandahållandet av reklamtjänster och därför ska ingå i beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av tjänster med avseende på mervärdesskatt), förenlig med artikel 11 A.1 a i [sjätte direktivet] (nu artikel 73 i rådets direktiv 2006/112 ...) och i synnerhet med begreppet 'ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla ... för dessa transaktioner'?

2) Är artikel 16.6 c CIVA, såsom den har tolkats i den överklagade domen (att avgiften för visning av reklam inte utgör ett belopp som betalas i tjänstemottagarens namn och för dennes räkning, även om den bokförs på ett interimskonto ... och är avsedd att betalas till offentliga organ, och därför inte ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt), förenlig med artikel 11 A.3 c i [sjätte direktivet] (nu artikel 79 c i rådets direktiv 2006/112 ...) och i synnerhet med begreppet 'belopp som en beskattningsbar person har mottagit av förvärvaren som ersättning för utlägg som gjorts i förvärvarens namn och för förvärvarens räkning och som bokförts på ett interimskonto'?"

19 Domstolens ordförande beslutade den 18 januari 2012 att förena målen C-618/11, C-637/11 och C-659/11 vad gäller det muntliga förfarandet och domen.

Angående tolkningsfrågorna

Upptagande till sakprövning

20 Den portugisiska regeringen har ifrågasatt huruvida besluten om begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning. Regeringen har beträffande de tolkningsfrågor som ställts i målen C-618/11 och C-637/11 hävdade att den portugisiska lagstiftningen om visningsavgiften inte var tillämplig i tiden (*ratione temporis*) vid tidpunkten för omständigheterna i

det nationella målet. Vidare har den gjort gällande att de tre besluten om begäran om förhandsavgörande inte innehåller en exakt och fullständig redogörelse för vare sig den portugisiska lagstiftning eller den unionslagstiftning som är tillämplig i de nationella målen. Regeringen har i synnerhet understrukit att den hänskjutande domstolen i mål C?659/11 har underlåtit att nämna artikel 11 A.2 a i sjätte direktivet och artikel 78 första stycket a i direktiv 2006/112.

21 I detta hänseende erinrar domstolen inledningsvis om att det i ett förfarande enligt artikel 267 FEUF, som vilar på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen, enligt fast rättspraxis är den nationella domstolen som är ensam behörig att fastställa och bedöma omständigheterna i målet samt att tolka och tillämpa den nationella lagstiftningen. Vidare ankommer det uteslutande på den nationella domstolen, vid vilken målet anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen (dom av den 29 november 2012 i de förenade målen C?182/11 och C?183/11, Econord, REU 2012, s. I?0000, punkt 21 och där angiven rättspraxis). I synnerhet ankommer det inte på EU-domstolen att pröva riktigheten av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen har lämnat på eget ansvar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 december 2005 i mål C?213/04, Burtscher, REG 2005, s. I?10309, punkt 35 och där angiven rättspraxis). EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts av den nationella domstolen avser tolkningen av unionsrätten (domen i det ovannämnda målet Econord, punkt 21).

22 Frågan om vilken nationell lagstiftning som var tillämplig i tiden (*ratione temporis*) i målen C?618/11 och C?637/11 besvaras således genom en tolkning av nationell rätt, vilken uteslutande ankommer på den hänskjutande domstolen.

23 Vidare vad gäller hänvisningen till tillämplig lagstiftning i besluten om hänskjutande påpekar domstolen att det enligt fast rättspraxis krävs att den nationella domstolen klargör den faktiska och rättsliga bakgrunden till de frågor som ställs, eller att den åtminstone förklarar de faktiska omständigheter som ligger till grund för dessa frågor, eftersom det är nödvändigt att komma fram till en tolkning av unionsrätten som är användbar för den nationella domstolen (dom av den 17 februari 2005 i mål C?134/03, Viacom Outdoor, REG 2005, s. I?1167, punkt 22, och av den 17 juli 2008 i mål C?94/07, Raccanelli, REG 2008, s. I?5939, punkt 24).

24 Det är i det avseendet viktigt att framhålla att de uppgifter som lämnas och de frågor som ställs i begäran om förhandsavgörande inte bara ska göra det möjligt för domstolen att lämna användbara svar, utan också ska ge såväl medlemsstaternas regeringar som andra berörda parter möjlighet att avge yttranden i enlighet med artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol (dom av den 27 november 2012 i mål C?370/12, Pringle, punkt 85 och där angiven rättspraxis).

25 Det ska i förevarande fall konstateras dels att besluten om hänskjutande inte bara innehåller en redogörelse för den faktiska bakgrunden till de nationella målen, utan även, i den mån de innehåller en utförlig redogörelse för TVI:s ståndpunkt och ståndpunkten hos den domstol som hade prövat överklagandena mot besluten att avslå begäran om omprövning av de aktuella besluten om mervärdesskatt, tillräckligt med uppgifter för att kunna fastställa den faktiska och rättsliga bakgrunden till de frågor som ställs och domstolen kan därför lämna ett användbart svar. Frågorna innehåller vidare klara hänvisningar till de bestämmelser i unionsrätten vars innehåll den hänskjutande domstolen är osäker på.

26 De yttranden som klaganden i det nationella målet, den portugisiska regeringen, den grekiska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med bekräftar att de rättsliga och

faktiska omständigheter, såsom de har framställts i besluten om hänskjutande, är tillräckliga enligt den rättspraxis som det hänvisas till ovan i punkt 24.

27 Vad slutligen gäller den hänskjutande domstolens underlåtelse att nämna samtliga bestämmelser i unionsrätten som är relevanta i mål C-659/11, påpekar domstolen att även om nämnda domstol formellt sett har begränsat sina frågor till en tolkning av dels artikel 11 A.1 a och 11 A.3 c i sjätte direktivet, dels artiklarna 73 och 79 c i direktiv 2006/112, hindrar inte detta domstolen från att – i syfte att lämna ett användbart svar – beakta unionsrättsliga normer som den nationella domstolen inte har hänvisat till i sina frågor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 april 2008 i mål C-230/06, *Militzer & Münch*, REG 2008, s. I-1895, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

28 Av det anförda följer att domstolen har tillräckliga uppgifter om de faktiska och rättsliga omständigheterna för att kunna tolka de aktuella bestämmelserna i unionsrätten och lämna ett användbart svar på de frågor som ställs.

29 Besluten om begäran om förhandsavgörande kan följaktligen tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

30 Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna, som ska prövas gemensamt, i syfte att få klarhet i huruvida artikel 11 A.1 a, 11 A.2 a och 11 A.3 c i sjätte direktivet samt artiklarna 73, 78 första stycket a och 79 första stycket c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en avgift, såsom den visningsavgift som föreskrivs i den portugisiska lagstiftningen till stöd för filmkonst samt ljud- och bildkonst och som annonsören är skyldig att betala men som, genom så kallat överfört betalningsansvar, betalas och bokförs på ett interimskonto av den som tillhandahåller sändningstjänster för kommersiell reklam, ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten på sändningstjänster för kommersiell reklam.

31 Den portugisiska regeringen, den grekiska regeringen och kommissionen anser att en sådan avgift som visningsavgiften ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten på sändningstjänster för kommersiell reklam i den mån skyldigheten att betala en sådan visningsavgift inträder direkt i samband med tillhandahållandet av sändningstjänster för kommersiell reklam (den avgiftsgrundande händelsen) och sammanfaller med den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatt för nämnda tjänster. Dessutom är, enligt den grekiska regeringen, undantaget i artikel 11 A.3 c i sjätte direktivet och artikel 79 första stycket c i direktiv 2006/112 inte tillämpligt, eftersom den avgiftsgrundande händelsen enligt den grekiska regeringen utgörs av tillhandahållandet av den sändningstjänst för kommersiell reklam som parterna avtalat om, och avgiften inte enbart betalas in för tjänstemottagarens räkning.

32 TVI anser tväremot att visningsavgiften inte ska ingå i beskattningsunderlaget. Enligt TVI utgör inte visningsavgiften ersättning för en av TVI tillhandahållen tjänst, eftersom avgiften inte har något direkt samband med tillhandahållandet av dess tjänster. TVI har gjort gällande att den avgiftsgrundande händelsen för visningsavgiften är en annan än den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatten, nämligen, å ena sidan, sändningen av kommersiell reklam och, å andra sidan, tillhandahållandet av alla typer av reklamtjänster.

33 Det ska i detta avseende erinras om att enligt artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet och artikel 73 i direktiv 2006/112 ska beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner. I artikel 11 A.2 och 11 A.3 i sjätte direktivet och artiklarna 78 första stycket a och 79 första stycket c i direktiv 2006/112 uppräknas vissa poster som ska ingå i beskattningsunderlaget och andra som inte ska ingå (se, för ett liknande resonemang, dom av den

1 juni 2006 i mål C-98/05, De Danske Bilimportører, REG 2006, s. 174945, punkt 15, och av den 28 juli 2011 i mål C-106/10, Lidl & Companhia, REU 2011, s. 17235, punkterna 30 och 31).

34 I artikel 11 A.2 a i sjätte direktivet och artikel 78 första stycket a i direktiv 2006/112 föreskrivs sålunda att skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten, ska ingå i beskattningsunderlaget.

35 I artikel 11 A.3 c i sjätte direktivet och artikel 79 första stycket c i direktiv 2006/112 föreskrivs i sin tur att belopp som en beskattningsbar person har mottagit av förvärvaren som ersättning för utlägg som gjorts i förvärvarens namn och för förvärvarens räkning och som bokförts på ett interimskonto, inte ska ingå i beskattningsunderlaget.

36 För att avgöra huruvida en visningsavgift såsom den som avses i de nationella målen ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten på sändningstjänster för kommersiell reklam eller inte, måste det således inledningsvis prövas huruvida avgiften omfattas av begreppet "skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor" i artikel 11 A.2 a i sjätte direktivet och artikel 78 första stycket a i direktiv 2006/112.

37 Domstolen har i detta avseende redan slagit fast att för att skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor ska kunna ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten trots att de varken motsvarar något mervärde eller utgör den ekonomiska ersättningen för tillhandahållandet av tjänster, krävs det att de har ett direkt samband med tillhandahållandet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 maj 2010 i mål C-228/09, kommissionen mot Polen, punkt 30, och domen i det ovannämnda målet Lidl & Companhia, punkt 33).

38 Domstolen påpekar inledningsvis att visningsavgiften varken utgör någon ekonomisk ersättning för tillhandahållandet av sändningstjänster för kommersiell reklam eller motsvarar något mervärde.

39 Vad gäller frågan huruvida visningsavgiften har ett direkt samband med tillhandahållandet av sändningstjänster för kommersiell reklam, framgår det av fast rättspraxis att den avgörande faktorn vid bedömningen av huruvida det föreligger ett sådant direkt samband är huruvida den avgiftsgrundande händelsen för den omtvistade avgiften sammanfaller med den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet De Danske Bilimportører, punkterna 17 och 18, och i det ovannämnda målet kommissionen mot Polen, punkterna 30–32).

40 I förevarande fall, såsom framgår av beslutet om hänskjutande, föreskrivs i artikel 28.1 i lag nr 42/2004 att en visningsavgift, motsvarande 4 procent av det pris som har betalats, ska debiteras annonsören vid visning av bioreklam och sändning av tv-reklam, det vill säga reklaminslag, sponsring, försäljningsprogram, text-tv, produktplacering och även reklam i elektroniska programguider, oavsett sändningsplattform. Av artikel 50.1 i lagdekret nr 227/2006 framgår att denna visningsavgift utgör en intäkt för ICAM och CP-MC.

41 Det framgår sålunda av denna portugisiska lagstiftning, vilket den portugisiska regeringen också gjort gällande vid förhandlingen vid domstolen, att den avgiftsgrundande händelsen för visningsavgiften sammanfaller med den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatten för tillhandahållandet av sändningstjänster för kommersiell reklam. Visningsavgiften blir nämligen utkrävbar så snart, och endast om, sådana tjänster tillhandahålls.

42 En avgift såsom visningsavgiften har följaktligen ett direkt samband med tillhandahållandet av sändningstjänster för kommersiell reklam när skyldigheten att betala visningsavgiften inträder på samma grund som skyldigheten att betala mervärdesskatten. Avgiften omfattas således av

begreppet "skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor" i artikel 11 A.2 a i sjätte direktivet och artikel 78 första stycket a i direktiv 2006/112.

43 Denna slutsats påverkas inte av att visningsavgiften enligt artikel 50.3 i lagdekret nr 227/2006 ska betalas in av den som tillhandahåller sändningstjänsterna för kommersiell reklam genom så kallat överfört betalningsansvar.

44 Såsom framgår av de skriftliga och muntliga yttranden som avgetts till domstolen ska visningsavgiften, enligt nämnda mekanism, trots att det är mottagarna av sändningstjänsten av kommersiell reklam, det vill säga annonsörerna, som är skyldiga att betala denna avgift, betalas av den som tillhandahåller dessa tjänster.

45 Såväl parterna i de nationella målen som de parter som avgett yttranden till domstolen är emellertid oense i frågan om effekterna av denna mekanism, såsom den föreskrivs i den portugisiska lagstiftningen. TVI anser att det, när det tar ut de belopp som ålagts mottagarna av sändningstjänsterna för kommersiell reklam av dessa och betalar in dem till staten genom att bokföra dem på ett interimskonto, betalar visningsavgiften i sina kunders namn och för deras räkning. Den portugisiska regeringen och kommissionen anser däremot att TVI är betalningsskyldig för visningsavgiften, då mottagarna av sändningstjänster för kommersiell reklam inte står i direkt relation med de portugisiska skattemyndigheterna. TVI betalar således, enligt dessa, visningsavgiften i eget namn och för egen räkning.

46 Även om TVI skulle anses betala visningsavgiften i sina kunders namn och för deras räkning, innebär inte detta att en mekanism med överfört betalningsansvar, såsom den som avses i det nationella målet, ska liknas vid ersättning för utlägg i den mening som avses i artikel 11 A.3 c i sjätte direktivet och artikel 79 första stycket c i direktiv 2006/112.

47 Såsom generaladvokaten har anfört i punkterna 48, 50 och 51 i sitt förslag till avgörande framgår det närmare bestämt av den portugisiska regeringens respektive kommissionens yttranden att de av artiklarna 18 och 20 i den allmänna lagen om skatter och avgifter (Lei Geral Tributária) har slutit sig till att den person som betalar in visningsavgiften i egenskap av person med överfört betalningsansvar betraktas som betalningsansvarig för denna avgift, att TVI är skyldig att betala in denna avgift även om annonsörerna inte har betalat för de berörda sändningstjänsterna för kommersiell reklam, att annonsörerna inte återbetalar avgiften till TVI och att de berörda myndigheterna aldrig kan kräva annonsörerna på avgiften, inte ens om TVI är på obestånd. Det förefaller sålunda framgå av den portugisiska lagstiftningen, som det endast ankommer på den nationella domstolen att tolka, att TVI betalar avgiften i eget namn och för egen räkning.

48 Mot bakgrund av det anförda ska frågorna besvaras enligt följande. Artikel 11 A.1 a, 11 A.2 a och 11 A.3 c i sjätte direktivet samt artiklarna 73, 78 första stycket a och 79 första stycket c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en avgift såsom den visningsavgift som förskrivs i den portugisiska lagstiftningen till stöd för filmkonsten samt ljud- och bildkonsten, ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten på sändningstjänster för kommersiell reklam.

Rättegångskostnader

49 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 11 A.1 a, 11 A.2 a och 11 A.3 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, samt artiklarna 73, 78 första stycket a och 79 första stycket c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så, att en avgift såsom den visningsavgift som förskrivs i den portugisiska lagstiftningen till stöd för filmkonsten samt ljud- och bildkonsten, ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten på sändningstjänster för kommersiell reklam.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: portugisiska.