

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

5 december 2013 (*)

„Fiscale bepalingen – Btw – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Artikel 11, A, leden 1, sub a, 2, sub a, en 3, sub c – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 73, 78, eerste alinea, sub a, en 79, eerste alinea, sub c – Maatstaf van heffing van btw over diensten inzake uitzending van commerciële reclame – Heffing op uitzending van commerciële reclame”

In de gevoegde zaken C-618/11, C-637/11 en C-659/11,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), bij beslissingen van 12 oktober 2011, 2 november 2011 en 16 november 2011, ingekomen bij het Hof op respectievelijk 1 december 2011, 12 december 2011 en 27 december 2011, in de procedures

TVI – Televisão Independente SA

tegen

Fazenda Pública,

in tegenwoordigheid van:

Ministério Público,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, K. Lenaerts, vicepresident van het Hof, waarnemend rechter van de Derde kamer, C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh en E. Jarašiusas (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 31 januari 2013,

gelet op de opmerkingen van:

- TVI – Televisão Independente SA, vertegenwoordigd door N. Pena, advocado,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes en R. Laires als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door M. Germani en I. Bakopoulos als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door P. Guerra e Andrade en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 11 juni 2013,

het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van artikel 11, A, leden 1, sub a, 2, sub a, en 3, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1, en rectificatie PB 1977, L 149, blz. 26; hierna: „Zesde richtlijn”), en de artikelen 73, 78, eerste alinea, sub a, en 79, eerste alinea, sub c, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

2 Die verzoeken zijn ingediend in het kader van drie gedingen tussen TVI – Televisão Independente SA (hierna: „TVI”) en de Fazenda Pública (schatkist) over de afwijzing van de verzoeken om de aanslagen in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) voor februari 2004, oktober 2004 en januari 2007 ambtshalve opnieuw te onderzoeken.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 De Zesde richtlijn is per 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen door richtlijn 2006/112. Aangezien de hoofdgedingen betrekking hebben op de vaststelling van de btw voor februari en oktober 2004 (zaken C-637/11 en C-618/11) en januari 2007 (zaak C-659/11), is de toepasselijke wetgeving voor de zaken C-637/11 en C-618/11 de Zesde richtlijn en voor zaak C-659/11 richtlijn 2006/112.

4 Artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn, betreffende de maatstaf van heffing van de btw in het binnenland, bepaalt:

„1. De maatstaf van heffing is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;

[...]

2. In de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen:

a) belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde zelf;

[...]

3. In de maatstaf van heffing worden niet opgenomen:

[...]

c) door een belastingplichtige van de koper of de ontvanger als terugbetaling van in naam en voor rekening van laatstgenoemden gemaakte kosten ontvangen bedragen die in de boekhouding van de belastingplichtige als doorlopende posten voorkomen. De betreffende belastingplichtige moet het werkelijke bedrag van deze uitgaven verantwoorden en mag de eventueel daarop drukkende belasting niet in aftrek brengen.”

5 Artikel 73 van richtlijn 2006/112 luidt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

6 Artikel 78, eerste alinea, sub a, van die richtlijn luidt:

„In de maatstaf van heffing moeten de volgende elementen worden opgenomen:

a) belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de btw zelf.”

7 Artikel 79, eerste alinea, sub c, van die richtlijn bepaalt:

„In de maatstaf van heffing worden de volgende elementen niet opgenomen:

[...]

c) door een belastingplichtige van de afnemer als terugbetaling van in naam en voor rekening van laatstgenoemden gemaakte kosten ontvangen bedragen die in de boekhouding van de belastingplichtige als doorlopende posten voorkomen.”

Portugees recht

8 Artikel 16 van de Código do Imposto sobre o Valor acrescentado (wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „CIVA”) bepaalt:

„1. Onverminderd het bepaalde in lid 2 komt de maatstaf van heffing van belastbare goederenleveringen en diensten overeen met de waarde van de tegenprestatie die de leverancier of de dienstverrichter van de afnemer, de ontvanger of een derde verkrijgt of moet verkrijgen.

[...]

5. In de maatstaf van heffing van belastbare goederenleveringen en diensten moeten de volgende elementen worden opgenomen:

a) belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de [btw] zelf;

[...]

6. In de in het vorige lid bedoelde maatstaf van heffing worden de volgende elementen niet opgenomen:

[...]

c) in naam en voor rekening van de afnemer van de goederen of de ontvanger van de diensten voldane bedragen die in de boekhouding van de belastingplichtige naar behoren op een derdenrekening zijn geboekt;

[...]"

9 Artikel 28, getiteld „Uitzendheffing”, van Lei 42/2004 (Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual; wet op de cinematografische en audiovisuele kunst) van 18 augustus 2004 (*Diário da República* I, serie A, nr. 194, van 18 augustus 2004) luidt:

„1. Commerciële reclame die in bioscopen wordt vertoond of door middel van televisieomroep wordt verspreid, dat wil zeggen reclameboodschappen, sponsoring, televerkoop, teletekst, productplaatsing en ook reclame in elektronische programmagidsen, ongeacht het uitzendplatform, is onderworpen aan uitzendheffing ten laste van de adverteerder; de heffing bedraagt 4 % van de betaalde prijs [hierna: ‚uitzendheffing’].

2. De vaststelling, inning en controle van de met de uitzendheffing te innen bedragen worden bij afzonderlijke wettelijke regeling bepaald.”

10 Artikel 50 van Decreto-Lei (wetsbesluit) nr. 227/2006 van 15 november 2006 (*Diário da República* I, nr. 220, van 15 november 2006) luidt:

„1. Commerciële reclame die in bioscopen wordt vertoond, door middel van televisieomroep wordt verspreid of in elektronische programmagidsen is opgenomen, is ongeacht het uitzendplatform onderworpen aan een uitzendheffing, die is verschuldigd door de adverteerders en waarvan de opbrengst is bestemd voor het [Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia (hierna: ‚ICAM’)] en het [Cinamateca Portuguesa – Museu do Cinema (hierna: ‚CP-MC’)].

2. De in het vorige lid bedoelde reclame omvat reclameboodschappen, sponsoring, televerkoop, teletekst en productplaatsing.

3. De in de vorige leden bedoelde heffing wordt door middel van belastingsubstitutie vastgesteld door de ondernemingen met een concessie om de reclametijdstippen in bioscopen te exploiteren, en door exploitanten of distributeurs van televisieomroep, die teletekstdiensten of elektronische programmagidsen aanbieden.”

11 Artikel 51 van Decreto-Lei nr. 227/2006 luidt:

„De uitzendheffing bedraagt 4 % van de prijs van de vertoning of verspreiding van de reclame of van de opname ervan in elektronische programmagidsen, waarvan 3,2 % is bestemd voor het ICAM en 0,8 % voor het CP-MC.”

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

12 In het kader van haar activiteiten op de televisiemarkt heeft TVI in februari 2004, oktober 2004 en januari 2007 diensten inzake de uitzending van commerciële reclame verricht ten behoeve van verschillende adverteerders.

13 TVI heeft die diensten aan haar klanten in rekening gebracht door de prijs voor de uitzending van commerciële reclame uit hoofde van de uitzendheffing met 4 % te verhogen. Voor de vaststelling van de btw over die diensten heeft TVI het voorziene tarief op alle in rekening gebrachte bedragen, met inbegrip van de uitzendheffing, toegepast en de btw voor de betrokken tijdvakken betaald door die btw in de desbetreffende periodieke aangiften op te nemen. Voorts

heeft TVI de opbrengsten van de uitzendheffing ten gunste van het ICAM en het CP?MC als doorlopende posten opgenomen.

14 Van mening dat de uitzendheffing niet in de maatstaf van heffing van de btw had mogen worden opgenomen, heeft TVI bij de Portugese belastingautoriteiten verzoeken ingediend om de btw-aanslagen voor februari en oktober 2004, alsook januari 2007 ambtshalve opnieuw te onderzoeken. Die verzoeken zijn afgewezen.

15 Het Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (administratieve en fiscale rechtbank te Sintra), waarbij TVI beroep had ingesteld, heeft de beroepen tegen de besluiten tot afwijzing van die verzoeken verworpen, op grond dat het door TVI aan de adverteerders in rekening gebrachte bedrag van de uitzendheffing krachtens artikel 16, leden 1 en 5, sub a, CIVA in de maatstaf van heffing van de btw moest worden opgenomen. Die rechterlijke instantie heeft geoordeeld dat de bedragen van de uitzendheffing niet als in naam en voor rekening van de afnemers van de diensten inzake de uitzending van commerciële reclame voldane bedragen konden worden aangemerkt. Het Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra heeft voorts geoordeeld dat de uitzendheffing volgens artikel 28 van Lei 42/2004 rechtstreeks verband hield met die dienstverrichting, aangezien zij samenhang met de diensten inzake de uitzending van commerciële reclame, doordat zij over die diensten werd geheven.

16 TVI heeft tegen de arresten van het Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra hogere beroepen ingesteld bij het Supremo Tribunal Administrativo (administratief hooggerechtshof). Voor die rechterlijke instantie heeft zij de vraag opgeworpen of met artikel 11, A, leden 1, sub a, en 3, sub c, van de Zesde richtlijn en de rechtspraak van het Hof verenigbaar is, de door de Portugese belastingautoriteiten gegeven en in de bestreden arresten bevestigde uitlegging van artikel 16, leden 1 en 6, sub c, CIVA. Volgens die uitlegging wordt de uitzendheffing in de maatstaf van heffing van de btw opgenomen, aangezien zij samenhangt met een dienst en niet in naam en voor rekening van de afnemers van de diensten inzake de uitzending van commerciële reclame wordt betaald, ook al worden de geïnde bedragen als doorlopende posten opgenomen en zijn zij bestemd om te worden afgedragen aan openbare lichamen.

17 TVI betoogt voor die rechterlijke instantie immers dat de uitzendheffing niet rechtstreeks verband houdt met de verrichting van diensten inzake de uitzending van commerciële reclame en geen deel uitmaakt van de waarde van de tegenprestatie, aangezien die heffing geen tegenprestatie vormt voor de door TVI verrichte dienst en niet rechtstreeks verband houdt met de verrichting van die dienst, en voorts dat de uitzendheffing onder het Unierechtelijke begrip handeling in andermans naam en voor andermans rekening valt, zodat het bedrag van die heffing moet worden uitgesloten van de maatstaf van heffing van de btw.

18 Daarop heeft het Supremo Tribunal Administrativo de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende in elk van de bij hem aanhangige zaken gelijklopende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is artikel 16, lid 1, CIVA, zoals uitgelegd in de bestreden beslissing (in die zin dat de heffing op de uitzending van commerciële reclame samenhangt met de verrichting van reclamediens en dus voor de btw-heffing moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de dienst), verenigbaar met artikel 11, A, lid 1, sub a, van de [Zesde richtlijn] (thans artikel 73 van [richtlijn 2006/112]), inzonderheid met het begrip ‚wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen’?

2) Is artikel 16, lid 6, sub c, CIVA, zoals uitgelegd in de bestreden beslissing (in die zin dat de heffing op de uitzending van commerciële reclame niet een bedrag is dat namens en voor rekening van de [afnemer] van de dienst wordt betaald, ook al wordt zij [...] als doorlopende post

geboekt en is zij bestemd om te worden afgedragen aan openbare lichamen, zodat zij niet mag worden uitgesloten van de maatstaf van heffing voor de btw), verenigbaar met artikel 11, A, lid 3, sub c, van de [Zesde richtlijn] (thans artikel 79, [eerste alinea,] sub c, van [richtlijn 2006/112]), inzonderheid met het begrip „door een belastingplichtige van de koper of de ontvanger als terugbetaling van in naam en voor rekening van laatstgenoemden gemaakte kosten ontvangen bedragen die in de boekhouding van de belastingplichtige als doorlopende posten voorkomen’?”

19 Bij beschikking van de president van het Hof van 18 januari 2012 zijn de zaken C-618/11, C-637/11 en C-659/11 gevoegd voor de mondelinge behandeling en voor het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Ontvankelijkheid

20 De Portugese regering betwijfelt of de verzoeken om een prejudiciële beslissing ontvankelijk zijn. Aangaande de in de zaken C-618/11 en C-637/11 gestelde prejudiciële vragen betoogt zij dat de Portugese regeling die voorziet in de toepassing van de uitzendheffing, *ratione temporis* niet van toepassing is op de feiten van de hoofdgedingen. Voorts stelt zij dat de drie verwijzingsbeslissingen het in de hoofdgedingen toepasselijke Portugese recht en Unierecht niet nauwkeurig en volledig weergeven. Die regering beklemtoont met name dat de verwijzende rechter in zaak C-659/11 artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn en artikel 78, eerste alinea, sub a, van richtlijn 2006/112 niet heeft vermeld.

21 Dienaangaande zij er in de eerste plaats aan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak in het kader van de procedure van artikel 267 VWEU, die op een duidelijke afbakening van de taken van de nationale rechterlijke instanties en van het Hof berust, de nationale rechter bij uitsluiting bevoegd is om de feiten van het hoofdgeding vast te stellen en te beoordelen, en het nationale recht uit te leggen en toe te passen. Eveneens is het uitsluitend een zaak van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof stelt, te beoordelen (arrest van 29 november 2012, *Econord*, C-182/11 en C-183/11, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak). In het bijzonder staat het niet aan het Hof de juistheid na te gaan van het door de verwijzende rechter onder zijn eigen verantwoordelijkheid vastgestelde feitelijke en wettelijke kader (zie in die zin arrest van 1 december 2005, *Burtscher*, C-213/04, Jurispr. blz. I-10309, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Wanneer de prejudiciële vragen de uitlegging van het Unierecht betreffen, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (reeds aangehaald arrest *Econord*, punt 21).

22 De vaststelling van de nationale regeling die *ratione temporis* van toepassing is in de zaken C-618/11 en C-637/11 betreft derhalve een vraag van uitlegging van het nationale recht, waarvoor de verwijzende rechter bij uitsluiting bevoegd is.

23 In de tweede plaats moet met betrekking tot de weergave van het toepasselijke recht in de verwijzingsbeslissingen worden opgemerkt dat het volgens vaste rechtspraak van het Hof wegens het vereiste om tot een voor de nationale rechter nuttige uitlegging van het Unierecht te komen, noodzakelijk is dat deze rechter een omschrijving geeft van het feitelijke en wettelijke kader waarin de gestelde vragen moeten worden geplaatst, of althans de feiten uiteenzet waarop die vragen zijn gebaseerd (arresten van 17 februari 2005, *Viacom Outdoor*, C-134/03, Jurispr. blz. I-1167, punt 22, en 17 juli 2008, *Raccanelli*, C-94/07, Jurispr. blz. I-5939, punt 24).

24 In dit verband moet worden beklemtoond dat de in de verwijzingsbeslissingen verstrekte gegevens niet enkel dienen om het Hof in staat te stellen nuttige antwoorden te geven, maar ook om de regeringen van de lidstaten en de andere belanghebbende partijen de mogelijkheid te

bieden, opmerkingen in te dienen overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie (arrest van 27 november 2012, Pringle, C-370/12, punt 85 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 In casu moet worden vastgesteld dat de verwijzingsbeslissingen niet alleen een weergave van de aan het geding ten grondslag liggende feiten bevatten, maar ook, aangezien zij een gedetailleerde weergave bevatten van de standpunten van de TVI en de rechter waarbij de beroepen waren ingesteld tegen de besluiten tot afwijzing van de verzoeken om de betrokken belastingaanslagen opnieuw te onderzoeken, voldoende gegevens op basis waarvan het feitelijke en wettelijke kader van de prejudiciële vragen kan worden vastgesteld. Zij stellen het Hof derhalve in staat de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven. Bovendien worden de bepalingen van het Unierecht waarover de verwijzende rechter vragen stelt duidelijk in de prejudiciële vragen vermeld.

26 Voorts bevestigen de opmerkingen van verzoekster in de hoofdgedingen, de Portugese en de Griekse regering, alsook de Europese Commissie dat de gegevens, feitelijk en rechtens, zoals gepreciseerd in de verwijzingsbeslissingen, volstonden in de zin van de in punt 24 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak.

27 Ten slotte moet met betrekking tot de niet-mentionering door de verwijzende rechter van alle in zaak C-659/11 relevante bepalingen van het Unierecht worden opgemerkt dat, ook al heeft die rechter formeel zijn vragen beperkt tot de uitlegging van artikel 11, A, leden 1, sub a, en 3, sub c, van de Zesde richtlijn, enerzijds, en de artikelen 73 en 79, eerste alinea, sub c, van richtlijn 2006/112, anderzijds, die omstandigheid zich niet verzet tegen de inaanmerkingneming door het Hof, om die rechter een nuttig antwoord te geven, van bepalingen van het Unierecht waarvan de nationale rechter in de formulering van zijn vragen geen melding heeft gemaakt (zie in die zin arrest van 3 april 2008, Militzer & Münch, C-230/06, Jurispr. blz. I-1895, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Uit het voorgaande volgt dat het Hof over voldoende gegevens, feitelijk en rechtens, beschikt om het betrokken Unierecht uit te leggen en nuttige antwoorden te geven op de gestelde vragen.

29 Derhalve moeten de verzoeken om een prejudiciële beslissing ontvankelijk worden geacht.

Ten gronde

30 Met zijn vragen, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 11, A, leden 1, sub a, 2, sub a, en 3, sub c, van de Zesde richtlijn en de artikelen 73, 78, eerste alinea, sub a, en 79, eerste alinea, sub c, van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat een heffing als de bij de Portugese regeling ingevoerde uitzendheffing, die ten goede komt aan de cinematografische en audiovisuele kunsten, en verschuldigd is door de adverteerders maar door middel van een zogenoemd systeem van „belastingsubstitutie” door de verrichters van de diensten inzake de uitzending van commerciële reclame wordt betaald en als doorlopende post wordt geboekt, in de maatstaf van heffing van de btw over diensten inzake de uitzending van commerciële reclame moet worden opgenomen.

31 De Portugese en de Griekse regering, alsook de Commissie zijn van mening dat een heffing als de uitzendheffing in de maatstaf van heffing van de btw over diensten inzake de uitzending van commerciële reclame moet worden opgenomen voor zover het belastbare feit voor die uitzendheffing rechtstreeks verband houdt met de verrichting van diensten inzake de uitzending van commerciële reclame en overeenstemt met het belastbare feit voor de btw over die diensten. Voorts kan de uitzondering van artikel 11, A, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn en artikel 79,

eerste alinea, sub c, van richtlijn 2006/112 volgens de Griekse regering niet worden toegepast, op grond dat het belastbare feit voor de uitzendheffing de door beide contractpartijen gewenste verrichting van diensten inzake de uitzending van commerciële reclame is, waarvan de betaling niet uitsluitend voor rekening van de afnemer van de dienst plaatsvindt.

32 TVI is daarentegen van mening dat de uitzendheffing geen deel uitmaakt van die maatstaf van heffing. Volgens TVI is de uitzendheffing niet de tegenprestatie voor een door haar verrichte dienst, aangezien die heffing niet rechtstreeks verband houdt met de verrichting van haar diensten. TVI stelt dat het belastbare feit voor de uitzendheffing, de uitzending van commerciële reclame, verschilt van dat voor de btw, elke verrichting van reclamediensten.

33 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn en artikel 73 van richtlijn 2006/112 de maatstaf van heffing van de btw bestaat uit alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, de dienstontvanger of een derde. Artikel 11, A, leden 2 en 3, van de Zesde richtlijn en de artikelen 78, eerste alinea, sub a, en 79, eerste alinea, sub c, van richtlijn 2006/112 sommen een aantal elementen op die wel respectievelijk niet in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen (zie in die zin arresten van 1 juni 2006, *De Danske Bilimportører*, C-98/05, Jurispr. blz. I-4945, punt 15, en 28 juli 2011, *Lidl & Companhia*, C-106/10, Jurispr. blz. I-7235, punten 30 en 31).

34 Artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn en artikel 78, eerste alinea, sub a, van richtlijn 2006/112 bepalen aldus dat belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de btw zelf, in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen.

35 Artikel 11, A, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn en artikel 79, eerste alinea, sub c, van richtlijn 2006/112 bepalen dat door een belastingplichtige van de afnemer als terugbetaling van in naam en voor rekening van laatstgenoemden gemaakte kosten ontvangen bedragen die in de boekhouding van de belastingplichtige als doorlopende posten voorkomen, niet in de maatstaf van heffing worden opgenomen.

36 Om vast te stellen of een uitzendheffing als die in de hoofdgedingen in de maatstaf van heffing van de btw over diensten inzake de uitzending van commerciële reclame moet worden opgenomen dan wel daarvan moet worden uitgesloten, moet dus meteen worden bepaald of zij onder het begrip „belastingen, rechten en heffingen” in de zin van artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn en artikel 78, eerste alinea, sub a, van richtlijn 2006/112 valt.

37 Dienaangaande heeft het Hof reeds gepreciseerd dat belastingen, rechten en heffingen, om in de maatstaf van heffing van de btw te kunnen worden opgenomen hoewel zij geen toegevoegde waarde vertegenwoordigen en niet de economische tegenprestatie voor diensten vormen, rechtstreeks verband moeten houden met die dienst (zie in die zin arrest van 20 mei 2010, *Commissie/Polen*, C-228/09, punt 30, en reeds aangehaald arrest *Lidl & Companhia*, punt 33).

38 Vooraf zij opgemerkt dat de uitzendheffing niet de economische tegenprestatie vormt voor de verrichting van diensten inzake de uitzending van commerciële reclame en geen toegevoegde waarde vertegenwoordigt.

39 Wat de vraag betreft of de uitzendheffing rechtstreeks verband houdt met de verrichting van diensten inzake de uitzending van commerciële reclame, blijkt uit vaste rechtspraak dat het antwoord op de vraag of het belastbare feit voor die litigieuze heffing overeenstemt met dat voor de btw, beslissend is voor het bestaan van een dergelijk rechtstreeks verband (zie in die zin reeds aangehaalde arresten *De Danske Bilimportører*, punten 17 en 18, en *Commissie/Polen*, punten 30-32).

40 Zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissingen is commerciële reclame die in bioscopen wordt vertoond of door middel van televisieomroep wordt verspreid, om preciezer te zijn reclameboodschappen, sponsoring, televerkoop, teletekst, productplaatsing en ook reclame in elektronische programmagidsen, ongeacht het uitzendplatform, in casu volgens artikel 28, lid 1, van Lei 42/2004 onderworpen aan uitzendheffing ten laste van de adverteerders; de heffing bedraagt 4 % van de door hen betaalde prijs. Blijkens artikel 50, lid 1, van Decreto-Lei nr. 227/2006 is de opbrengst van die uitzendheffing bestemd voor het ICAM en het CP?MC.

41 Derhalve volgt uit die Portugese regeling, zoals de Portugese regering ter terechtzitting voor het Hof overigens heeft aangevoerd, dat het belastbare feit voor de uitzendheffing overeenstemt met dat voor de btw over diensten inzake de uitzending van commerciële reclame. De uitzendheffing wordt immers verschuldigd zodra de diensten zijn verricht en wordt slechts verschuldigd indien dergelijke diensten zijn verricht.

42 Derhalve houdt een heffing als de uitzendheffing rechtstreeks verband met de verrichting van diensten inzake de uitzending van commerciële reclame, indien de belastbare feiten voor de uitzendheffing en de btw overeenstemmen. Zij valt dus onder het begrip „belastingen, rechten en heffingen” als bedoeld in artikel 11, A, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn en artikel 78, eerste alinea, sub a, van richtlijn 2006/112.

43 Aan deze conclusie doet niet af dat volgens artikel 50, lid 3, van Decreto-Lei nr. 227/2006 de uitzendheffing door middel van een zogenoemd systeem van „belastingssubstitutie” wordt vastgesteld door de verrichters van diensten inzake de uitzending van commerciële reclame.

44 Zoals blijkt uit de bij het Hof ingediende schriftelijke en mondelinge opmerkingen wordt volgens dat systeem de uitzendheffing, ook al is zij verschuldigd door de afnemers van de diensten inzake de uitzending van commerciële reclame, namelijk de adverteerders, door de verrichter van die diensten betaald.

45 De partijen in de hoofdgedingen en de partijen die opmerkingen hebben ingediend bij het Hof zijn het echter niet eens over de draagwijdte van dat systeem als bedoeld in de Portugese regeling. TVI stelt dat zij de uitzendheffing in naam en voor rekening van haar klanten betaalt door de door de afnemers van de diensten inzake de uitzending van commerciële reclame verschuldigde bedragen te innen, die bedragen als doorlopende posten in haar boekhouding op te nemen en ze aan de staat af te dragen. De Portugese regering en de Commissie zijn daarentegen van mening dat de uitzendheffing door TVI is verschuldigd, op grond dat de afnemers van de diensten inzake de uitzending van commerciële reclame nooit rechtstreeks in contact komen met de Portugese belastingautoriteiten. Volgens hen betaalt TVI derhalve de uitzendheffing in eigen naam en voor eigen rekening.

46 Ook al zou TVI de uitzendheffing namens en voor rekening van haar klanten betalen, daaruit volgt echter nog niet dat een systeem van belastingssubstitutie als dat in het hoofdgeding verwant is aan een terugbetaling van kosten in de zin van artikel 11, A, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn en artikel 79, eerste alinea, sub c, van richtlijn 2006/112.

47 Zoals de advocaat-generaal in de punten 48, 50 en 51 van zijn conclusie heeft opgemerkt, blijkt voorts meer in het bijzonder uit de opmerkingen van de Portugese regering en de Commissie dat zij uit de artikelen 18 en 20 van de Lei Geral Tributária (Portugese algemene belastingwet) afleiden dat de persoon die als belastingssubstituut de uitzendheffing betaalt, wordt beschouwd als degene die deze heffing is verschuldigd, dat TVI die heffing moet betalen, ook al hebben de adverteerders niet voor de betrokken diensten inzake de uitzending van commerciële reclame betaald, en ook al betalen die adverteerders haar die heffing niet terug, en dat de bevoegde autoriteiten die heffing niet kunnen vorderen van die adverteerders, zelfs niet in geval van insolventie van TVI. Derhalve lijkt uit de Portugese regeling, voor de uitlegging waarvan de nationale rechter bij uitsluiting bevoegd is, te volgen dat TVI die heffing in eigen naam en voor eigen rekening betaalt.

48 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat artikel 11, A, leden 1, sub a, 2, sub a, en 3, sub c, van de Zesde richtlijn en de artikelen 73, 78, eerste alinea, sub a, en 79, eerste alinea, sub c, van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat een heffing als de bij de Portugese regeling ingevoerde uitzendheffing, die ten goede komt aan de cinematografische en audiovisuele kunsten, in de maatstaf van heffing van de btw over diensten inzake de uitzending van commerciële reclame moet worden opgenomen.

Kosten

49 Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 11, A, leden 1, sub a, 2, sub a, en 3, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, en de artikelen 73, 78, eerste alinea, sub a, en 79, eerste alinea, sub c, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat een heffing als de bij de Portugese regeling ingevoerde uitzendheffing, die ten goede komt aan de cinematografische en audiovisuele kunsten, in de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde over diensten inzake de uitzending van commerciële reclame moet worden opgenomen.

ondertekeningen

* Procestaal: Portugees.