

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PEDRO CRUZ VILLALÓN

esitatud 11. juunil 2013(1)

Liidetud kohtuasjad C?618/11, C?637/11 ja C?659/11

TVI Televisão Independente SA

versus

Fazenda Pública

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Supremo Tribunal Administrativo (Portugal))

Maksustamine – Käibemaks – Nõukogu kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artikli 11 A osa lõike 2 punkt a ja lõike 3 punkt c – Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 78 punkt a ja artikli 79 punkt c – Maksustatav väärtus – Maksude arvestamine maksustatava väärtuse hulka – Reklaamimaks – Maksu kinnipidamine

1. Eelotsusetaotluses küsib Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), kas reklaami edastamisele ja levitamisele kehtestatud ning reklaamijate poolt tasumisele kuuluv reklaamimaks, mida riigile tasuvad teenuseosutajad (maksu kinnipidajad), tuleb käibemaksu arvutamisel arvestada maksustatava väärtuse hulka, st kas kohaldatakse nõukogu kuuenda direktiivi(2) artikli 11 A osa lõike 2 punkti a või lõike 3 punkti c. Arutlusel olevad kohtuasjad on erilised kahe asjaolu poolest.
2. Esimene asjaolu, mida Euroopa Liidu Kohus ei ole seni käsitletud, on seotud mõjuga, mida n-ö kolmanda isiku olemasolu riigi ja reklaamijate vahelises maksusuhtes peaks avaldama, kui sellel kolmandal isikul (maksu kinnipidajal) on seadusest tulenev kohustus tasuda riigile kõnealust maksu, mis on tegelikult reklaamija tasutav maks.
3. Teine asjaolu, mille poolest need kohtuasjad on erilised, seisneb selles, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole esitanud Euroopa Kohtule kuigi palju konkreetset teavet selle maksu kinnipidamise mehhanismi olemuse ja ulatuse kohta, eriti seoses reklaamimaksu õigusliku raamistikuga. Ka menetlusosalised ei ole selles suhtes kokkuleppele jõudnud.
4. Neil asjaoludel teen ettepaneku, et Euroopa Kohus annaks vastuse, mis oleneb otseselt sellest, kuidas siseriiklik kohus nn maksu kinnipidamise mehhanismi mõistab. Eelkõige on oluline avalik-õigusliku maksusuhte kriteerium. Kui asjaomaste õiguslike kohustuste seisukohalt on määrav nn maksu kinnipidaja (teenuseosutaja) ja riigi vaheline maksusuhe, tuleks eeldada, et arutlusel olevates kohtuasjades tuleb kohaldada kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punkti a. Kui aga määrav avalik-õiguslik maksusuhe on teenuse saaja ja riigi vahel, tuleb kohaldada

nõukogu kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 3 punkti c.

I. Õiguslik raamistik

A. Euroopa Liidu õigus

5. Arutlusel olevad kohtuasjad on seotud käibemaksu kogumisega kolmel ajahetkel: 2004. aasta veebruaris (kohtuasi C-637/11), 2004. aasta oktoobris (kohtuasi C-618/11) ja 2007. aasta jaanuaris (kohtuasi C-659/11).

6. Nende sündmuste toimumise ajal, mille alusel algatati kohtuasjad C-637/11 ja C-618/11, kehtis kuues direktiiv. See tunnistati 1. jaanuaril 2007 kehtetuks ja asendati nõukogu direktiiviga 2006/112/EÜ(3) vastavalt selle direktiivi artikli 411 lõikele 1 ja artiklile 413. Seega kohaldatakse kohtuasja C-659/11 sündmustele nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ. Vaatamata teatavatele erinevustele täpses sõnastuses, on nimetatud kohtuasjas asjakohased nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ sätted identsed kuuenda direktiivi asjakohaste sätetega.

7. Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 (nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 2 lõike 1 punkti c) kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb. Maksustatava väärtuse kohta on kuuenda direktiivi artikli 11 A osas sätestatud järgmist:

„1. Maksustatava summa moodustab:

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

2. Maksustatava summa hulka kuuluvad:

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

3. Maksustatava summa hulka ei kuulu: [...]

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

8. Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktiga a, lõike 2 punktiga a ja lõike 3 punktiga c on samaväärsed vastavalt nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 73, artikli 78 punkt a ja artikli 79 punkt c.

B. Siseriiklik õigus(4)

1. Código do imposto sobre o valor acrescentado ja lei geral tributária

9. Portugalis reguleerib käibemaksu Código do imposto sobre o valor acrescentado (käibemaksuseadustik, edaspidi „CIVA”), mis on heaks kiidetud 26. detsembri 1984. aasta dekreetseadusega 394-B/84 ja mida on hiljem korduvalt muudetud.

10. Vastavalt CIVA artikli 16 lõikele 1 on teenuste maksustatav väärtus „ostjalt, saajalt või kolmandalt isikult saadud või saadava tasu väärtus”. Maksustatav väärtus hõlmab CIVA artikli 16 lõike 5 punkti a kohaselt „makse, lõive, tollimakse ja muid tasusid, välja arvatud käibemaks”. CIVA

artikli 16 lõike 6 punkti c kohaselt ei kuulu maksustatava väärtuse hulka: „kauba ostja või teenuste saaja nimel ja eest tasutud summad, mille maksumaksja on raamatupidamisdokumentides kajastanud asjakohaste kolmandate isikute kontodel”.

11. Lei geral tributaria (üldine maksuseadus, edaspidi „LGT”) artikli 18 lõikes 3 on sätestatud: „Maksukohustuslane on füüsiline või juriidiline isik või üksus, varakogum või faktiline või juriidiline organisatsioon, mis seaduse kohaselt peab maksumaksja, maksu kinnipidaja või agendina täitma maksukohustust.”

12. LGT artiklis 20 on maksu kinnipidamise kohta sätestatud järgmist:

„1. Maksu kinnipidamine toimub, kui maksu peab seaduse kohaselt tasuma muu isik kui maksumaksja.

2. Kohaldatakse maksu kinnipidamise mehhanismi.”

13. LGT artiklis 28 on sätestatud vastutus maksu kinnipidamise korral:

„1. Maksu kinnipidamise korral vastutab maksu kinnipidaja summade eest, mille ta on kinni pidanud ja riigile tasumata jätnud; isik, kellelt maks kinni peetakse, ei vastuta maksu tasumise eest, kui järgmistes lõigetes ei ole sätestatud teisiti.

2. Kui kinnipidamine toimub puhtalt maksu tähtaegse tasumisena, langeb algne vastutus kinnipidamata maksu eest isikule, kellelt maks kinni peetakse, ja kinnipidaja vastutus on teisene ning maksu suhtes kohaldatakse intressi alates maksetähtajast kuni maksu eest algselt vastutava isiku maksudeklaratsiooni esitamiseni või kinnipeetud maksu tasumise kuupäevani, kui see on varasem.

3. Muudel juhtudel lasub isikul, kellelt maks kinni peetakse, vaid teisene vastutus nende summade, mis oleks tulnud maha arvata, ja tegelikult mahaarvatud summade vahelise erinevuse tasumise eest.”

2. Reklaamimaks

14. 18. augusti 2004. aasta seaduse 42/2004 Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual (filmi? ja audiovisuaalse kunsti seadus) artiklis 28 on sätestatud:

„1. Reklaam, mida näidatakse kinodes ja levitatakse televisioonis, st reklaamid, sponsorlus, telemüük, teletekst, tootepaigutus ja isegi elektroonilistele telekavadele lisatud reklaam, sõltumata edastamisvahendist, maksustatakse reklaamimaksuga, mis on reklaamija tasutav maks, ulatudes 4%ni reklaami hinnast.

2. Reklaamimaksuga kogutavate summade hindamine, tasumine ja järelevalve sätestatakse eraldi õigusaktis.”

15. Reklaamimaksu üksikasju reguleerib 15. novembri 2006. aasta dekreetseadus 227/2006.

16. Dekreetseaduse 227/2006 artiklis 50 on sätestatud:

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

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

17. Reklaamimaks tuleb riigile üle kanda maksukohustuse tekkimisele järgneva kuu 10. kuupäevaks (dekreetseaduse 227/2006 artikkel 52).

18. Dekreetseaduse 227/2006 artiklis 51 on maksumäära kohta sätestatud järgmist:

„Reklaamimaksu määr on 4% reklaami näitamise või levitamise või elektroonilistesse telekavadesse lisamise hinnast, moodustades 3,2% ulatuses ICAMi ja 0,8% ulatuses CP-MC tulu.”(5)

II. Asjaolud ja menetlus põhikohtuasjas

19. Teleturul tegutsedes osutab TVI mitmesugustele reklaamijatele ärilise reklaami teenuseid. Nende teenuste eest esitatud arved hõlmasid reklaamimaksu määraga 4% teenuste hinnast. TVI kohaldas käibemaksu kogu arve summale. Seega arvestas ta reklaamimaksu maksustatava väärtuse hulka. Käibemaks tasuti ja seda kajastati asjaomase perioodi deklaratsioonis.

20. TVI tasus reklaamimaksu. Talle laekus klientidele esitatud arvetel kajastuv maks kas enne või pärast seda, kui ta ise reklaamimaksu tasus. TVI väitis, et ta peab riiki teavitama reklaami sisust ning teatama reklaamijate nimed, reklaamimaksuga maksustatava summa ja iga reklaamija maksusumma suuruse. Portugali väitel seda teavet riigile ei esitata.

21. Reklaamimaksu kogumise tulemusena tegi TVI kolmandate isikute vahekontode kaudu raamatupidamiskanded ICAMi ja CP-MC kasuks. TVI väitel avati need kontod iga kliendi jaoks ning ICAMi ja CP-MCi huvides. Portugali väitel ei peeta neid kontosid mitte klientide, vaid ICAMi ja CP-MC nimel.

22. Kaheldes, kas reklaamimaks tuleks tõesti maksustatava väärtuse hulka arvestada, vaidlustas TVI mitmesugustele reklaamijatele 2004. aasta veebruaris (kohtuasi C–637/11), 2004. aasta oktoobris (kohtuasi C–618/11) ja 2007. aasta jaanuaris (kohtuasi C–659/11) osutatud teenuste kohta esitatud maksudeklaratsioonid. Kohtuasjas C–659/11 jättis Direcção de Finanças de Lisboa halduskohtuüksuse juht esitatud vaide rahuldamata. Kahele ülejäänud vaidele ametiasutused ei vastanud ning seega loeti need vaikimisi rahuldamata jäetuks.

23. TVI kaebas nii otsesõnu tehtud kui ka kaks vaikimisi tehtud otsust edasi Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintrale. Kõik kolm apellatsioonkaebust lükati tagasi.(6) Tribunal leidis, et reklaamimaksu summa tuleb vastavalt CIVA artikli 16 lõikele 1 ja lõike 5 punktile a arvestada maksustatava väärtuse hulka, sest reklaamijalt reklaamimaksu nõudes sai TVI-st endast maksumaksja ulatuses, mil arvetel osutatud summad talle laekusid. Makse käsitleti otseselt seotuna teenuste osutamisega, sest need on osutatud teenustest lahutamatud.

24. Kõik kolm kohtuotsust kaevati edasi Supremo Tribunal Administrativo maksuvaidluste kolleegiumile (Secção de Contencioso Tributário).(7)

25. Kõigis kolmes kohtuasjas väitis TVI taas, et reklaamimaks tuleb käibemaksuga maksustatavast väärtusest välja jätta, põhjendades seda kõigis kohtuasjades ühtmoodi. Muu hulgas väitis TVI, et kohaldada tuleks CIVA artikli 16 lõike 6 punkti c ja kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 3 punkti c, sest tegelikud maksumaksjad on reklaamijad, mitte TVI, ja TVI üksnes asendab neid Portugali õiguse alusel (maksu kinnipidamine). Peale selle tuleks reklaamimaks vastavalt CIVA artikli 16 lõikele 1 ja kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktile a

maksustatavast väärtusest välja jätta, sest see ei ole tasu TVI osutatud teenuste eest ja sellel puudub nendega otsene seos. TVI väitel tekib reklaamimaksu kohustus reklaami näitamisel ja erineb seega käibemaksukohustusest, mis tekib mitmesuguste teenuste osutamisel, sh reklaami näitamisel.

III. Eelotsuse küsimused ja menetlus Euroopa Kohtus

26. Eeltoodut arvesse võttes otsustas Supremo Tribunal Administrativo Secção de Contencioso Tributário 12. oktoobril 2011 (kohtuasi C-618/11), 2. novembril 2011 (kohtuasi C-637/11) ja 16. novembril 2011 (kohtuasi C-659/11) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised, kõigis loetletud kohtuasjades ühesugused küsimused:

„1. Kas CIVA artikli 16 lõige 1, nii nagu seda on tõlgendatud vaidlustatud kohtuotsuses (tõlgendus, mille kohaselt ärilisel eesmärgil edastatava reklaami eest tasutav reklaamimaks on reklaamiteenuse osutamisest lahutamatu ja tuleb arvata teenuse osutamise puhul käibemaksuga maksustatava summa hulka) on kooskõlas [kuuenda direktiivi] artikli 11 A osa lõike 1 punktiga a [nüüd direktiivi 2006/112 artikkel 73] ja eriti mõistega „kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija [...] nimetatud tarnete eest on saanud või saab”?

2. Kas CIVA artikli 16 lõike 6 punkti c, nii nagu seda on tõlgendatud vaidlustatud kohtuotsuses (tõlgendus, mille kohaselt ärilisel eesmärgil edastatava reklaami eest tasutav reklaamimaks ei ole teenuse saaja nimel ja eest tasutav summa, ehkki kogutud summad kantakse kolmandale isikule kuuluvale vahekontole ja tasutakse avalik-õiguslikele asutustele, nii et seda ei arvata teenuse osutamise puhul käibemaksuga maksustatava summa hulgast välja) on kooskõlas [kuuenda direktiivi] artikli 11 A osa lõike 3 punktiga c [nüüd direktiivi 2006/112 artikli 79 punkt c] ja iseäranis mõistega „summad, mille maksukohustuslane saab ostjalt või kliendilt tagasimaksena viimase nimel ja eest tehtud kulude katteks ning on raamatupidamisdokumentides kajastatud vahekontol”?

27. Kolm kohtuasja liideti Euroopa Kohtu presidendi 18. jaanuari 2012. aasta määrusega.

28. Kirjalikke seisukohti esitasid TVI, Kreeka, Portugal(8) ja komisjon.

29. Kohtuistungil, mis toimus 31. jaanuari 2013. aastal, esitasid seisukohti TVI, Kreeka, Portugal ja komisjon.

IV. Hinnang

A. Vastuvõetavus

30. Portugal väidab, et Euroopa Kohtule esitatud küsimused on vastuvõetamatud. Kõigil kolmel juhul peab ta õigusraamistiku kirjeldust ebapiisavaks. See võib takistada liikmesriikide valitsusi esitamast seisukohti nende jaoks äärmiselt tähtsas valdkonnas. Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punktile a ega sellega samaväärsele nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 78 punktile a ei ole osutatud. Siseriiklikust õigusest jäi eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahe silma vahele CIVA artikli 16 lõike 5 punkt a. Peale selle ei kirjeldanud nimetatud kohus Portugali väitel reklaamimaksu korda küllalt üksikasjalikult ja jättis täielikult välja LGT asjakohased sätted.

31. Seoses kohtuasjadega C-618/11 ja C-637/11 juhib Portugal veel tähelepanu asjaolule, et need on seotud sündmustega, mis toimusid enne dekreetseaduse 227/2006 jõustumist. Portugali väitel ei saanud praegune reklaamimaks kehtima hakata ilma selle dekreetseaduseta ning seega ei kohaldatud seda enne 22. novembrit 2006. Enne seda kehtis maksu suhtes Portugali väitel teistsugune õiguslik kord. Et kõike seda taotlustes ei märgita, väidab Portugal, et taotlused ei

sisalda kirjeldusi, mis on vajalikud selleks, et Euroopa Kohus saaks eelotsusetaotlusele tarviliku vastuse anda. Seetõttu on esitatud küsimused Portugali väitel hüpoteetilised. Istungil väitis aga komisjon, et vaatamata mitmele muudatusele õigusaktides, ei ole reklaamimaks alates 1971. aastast sisuliselt muutunud. Seoses kohtuasjaga C-659/11 juhib Portugal tähelepanu asjaolule, et see peaks põhinema nõukogu direktiivil 2006/112/EÜ ja tuleks vastavalt sellele ümber sõnastada.

32. Ma ei pea Portugali väiteid veenvaks. On kindlasti tõsi, et alates kohtuotsusest Telemarsicabruzzo jt(9) on Euroopa Kohus keeldunud tegemast otsust küsimustes, mille puhul talle ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele.(10) Seda teavet on vaja ka selleks, et anda liikmesriikide valitsustele ja muudele huvitatud isikutele võimalus esitada seisukohti kooskõlas Euroopa Kohtu põhikirja artikliga 23.(11) Portugal väidab õigesti, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei osutanud mitmele asjakohasele sättele ja oleks võinud arutlusel olevat meedet põhjalikumalt kirjeldada. Võttes aga arvesse Euroopa Liidu Kohtu ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu vahelist koostöösuhet, ei pea viimane lahendama iga kahtlust seoses kohtuasjas kohaldatava siseriikliku õiguse tõlgendamisega, vaid peab selle asemel võimaldama Euroopa Kohtul anda esitatud küsimustele tarvilik vastus. Taotlus annab Euroopa Kohtule selleks vajaliku teabe.

33. Mis puudutab muret, et kahes kohtuasjas kohaldas eelotsusetaotluse esitanud kohus veel jõustumata siseriiklikku õigust, mis muudab esitatud küsimused hüpoteetiliseks, siis piisab kui öelda, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust põhimõtteliselt pädev hindama asja menetlev siseriiklik kohus.(12) Vaid juhul, kui on ilmselge,(13) et liidu õigusnormi tõlgendamine on arutatavas kohtuasjas asjakohatu, ei nõustu Euroopa Kohus eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnanguga. Euroopa Kohus ei pea seadma kahtluse alla siseriikliku õiguse kohaldamist eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt.

34. Portugali valitsus juhib aga õigesti tähelepanu asjaolule, et kohtuasjas C-659/11 tuleb kohaldada nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ ja et eelotsusetaotluse esitanud kohus jättis märkimata kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punkti a ja sellega samaväärse sätte nõukogu direktiivis 2006/112/EÜ. Küsimused tuleb vastavalt sellele ümber sõnastada.(14) Euroopa Kohus võib esitada eelotsusetaotluse esitanud kohtule kõik Euroopa Liidu õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mida saab kasutada siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel, olenemata sellest, kas siseriiklik kohus neile oma küsimuses viitas või mitte.(15)

B. *Sisuline analüüs*

35. Sisuliselt küsib siseriiklik kohus, kas kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a, lõike 2 punkti a ja lõike 3 punkti c ning nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ(16) artiklit 73, artikli 78 punkti a ja artikli 79 punkti c tuleb tõlgendada nii, et selline maks nagu Portugalis kunsti rahastamiseks kogutav reklaamimaks, mida peavad tasuma reklaamijad, kuid mida nende eest tasuvad maksu kinnipidamise korras televisiooniettevõtjad, ja mis kantakse kolmandate isikute vahekontodele, tuleb reklaamiteenustelt käibemaksu arvutamisel arvestada käibemaksuga maksustatava väärtuse hulka või jätta sellest välja.

36. Eraldi ja lähtepunktina käsitledes näib reklaamimaksu tasumise kohustus olevat seaduse kohaselt sõnaselgelt pandud reklaamijatele, mis näib viitavat, et tegemist ei ole kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punktis a osutatud maksuga, vaid summaga, mille teenuseosutajad saavad klientidelt kulude katteks kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 3 punkti c laias tähenduses. Üksikasjalikumalt võttes, kui reklaamijad *saaksid* reklaamimaksu tasuda otse riigile, st kui reklaamijatel oleks õigus valida, kas tasuda maks ise või nõuda selle tasumist kolmandalt isikult, nimelt teenuseosutajalt, siis näib, et tuleb kohaldada kohtuotsuse De Danske Bilimportører(17) loogikat ning käsitleda reklaamimaksu kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punkti a reguleerimisalast välja jäävana.

37. Probleem seisneb selles, et Portugali õigus näib välistavat võimaluse, et reklaamija saab oma maksukohustust otse täita. Isik, kellel lasub seadusest tulenev kohustus maksu riigile tasuda, on n-ö kolmas isik ehk maksu kinnipidaja – teenuseosutaja, kes peab tasuma ka käibemaksu. Nagu olen juba öelnud, tuleneb arutlusel olevate kohtuasjade keerukus nimelt maksu kinnipidaja olemasolust konkreetselt reklaamimaksu kontekstis. Alustan oma märkusi poolte seisukohtadest ja kohtupraktika ülevaatest. Lõpuks pakun välja kriteeriumi, mis aitab siseriiklikul kohtul liidu õigust õigesti tõlgendada.

38. TVI väidab, et Euroopa Liidu õiguse kohaselt tuleb reklaamimaks maksustatavast väärtusest välja jätta. Kõik teised menetlusosalised pooldavad reklaamimaksu arvamist selle hulka.

39. Põhimõtteliselt on osutatud teenuste puhul maksustatav väärtus nende teenuste eest saadud või saadav tasu (kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt a). Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punkt a käsitleb teatavaid elemente maksustatava väärtuse osana olenemata sellest, kas need kujutavad endast lisandunud väärtust ja tasu, mis on vabatahtliku tehingu osa.(18) Sama sõnaselgelt on artikli 11 A osa lõike 3 punktiga c teatavad elemendid maksustatavast väärtusest välja jäetud. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb kõigepealt analüüsida artikli 11 A osa lõike 2 punkti a ja lõike 3 punkti c.(19)

40. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb selleks, et tuvastada, kas selline maks nagu reklaamimaks tuleb arvestada käibemaksuga maksustatava väärtuse hulka, kõigepealt kindlaks teha, kas see kuulub mõistete „maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud” hulka kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punkti a mõttes ja seejärel, kas kohaldatakse artikli 11 A osa lõike 3 punktis c sätestatud erandit.(20)

41. Et tuvastada maksu kuulumist kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punkti a reguleerimisalasse, on Euroopa Kohus järjekindlalt nõudnud, et maksul oleks kõnealuse kaubatarnega „otsene seos”.(21) Sama kehtib kahtlemata ka teenuste kohta. Nõustun kohtujurist Kokott'i seisukohaga kohtuasjas De Danske Bilimportører, et see nõue tuleneb otseselt kõnealuse õigusnormi tõlgendamisest koosmõjus kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktiga a: kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punktis a loetletud elementide arvamine maksustatava väärtuse hulka on põhjendatud, kui need on nii tihedalt kaubatarne või teenuste osutamisega seotud, et need sisalduvad selle tehingu väärtuses.(22)

42. Et tuvastada otsene seos maksu ja teenuste osutamise vahel, on Euroopa Kohus uurinud, kas maksustatav teokoosseis on seotud teenuste osutamisega(23) ja kas teenuseosutaja on tasunud maksu enda nimel ja eest.(24)

43. Seoses maksustatava teokoosseisuga väidab TVI, et reklaamimaksuga ja käibemaksuga maksustatav teokoosseis on erinevad. Reklaamimaksu puhul on maksustatav teokoosseis TVI väitel reklaami levitamine, või täpsemalt, nagu TVI kohtuistungil ütles, levitamisteenuse saamine

reklaamija poolt. TVI teenused käibemaksu maksustatava teokoosseisuna hõlmavad aga peale levitamise veel mitut toimingut, nt analüüs, sisu kontrollimine, piltide valmistamine jne. Peale selle puudub TVI väitel teenuste osutamise ja reklaamimaksu vahel seos, sest reklaamimaks on kehtestatud eesmärgil – kunsti toetamine –, mis ei ole teenustega seotud, ega kujuta endast tasu teenuste eest.

44. Seevastu peab Portugal reklaamimaksu mitte üksnes teenuste eest makstava tasu osaks, vaid leiab ka, et maksustatav teokoosseis on otseselt seotud levitamisteenuste osutamisega. Komisjon nõustub viimase väitega.

45. Minu arvates on reklaamimaksu maksustatav teokoosseis piisavalt seotud käibemaksuga maksustatava teokoosseisuga. Reklaamimaks on kehtestatud reklaamide levitamisele. TVI pakub seda teenust ja võtab selle eest tasu, lisades teenuse hinnale käibemaksu. Asjaolu, et TVI pakub samamoodi ka käibemaksuga maksustatavaid lisateenuseid, ei kõrvalda otsest seost tema pakutavate levitamisteenuste ja reklaamimaksu vahel. Asjaolu, et maksust saavad tulu ICAM ja CP-MC, kes ei ole teenustega seotud, on kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punkti a tähenduses ebaoluline.

46. Teise sammuna peab Euroopa Kohus analüüsima, kas teenuseosutaja on tasunud maksu enda nimel ja eest. Katse, mida Euroopa Kohus kasutab vastavalt kuuenda direktiiv artikli 11 A osa lõike 2 punktile a, viib sisuliselt omavahel kokku analüüsid, mis tehakse vastavalt kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 3 punktile c ja kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punktile a. Kui teenuseosutaja tasub maksu enda nimel ja enda eest, tuleb maks maksustatava väärtuse hulka arvata. Kui ta tasub aga maksu kliendi nimel ja eest ning kannab maksusumma oma raamatupidamisdokumentides vahekontole, ei kuulu kliendilt vaid kulude katteks saadud tagasimakse maksustatava väärtuse hulka.(25)

47. Nagu öeldud, seisneb käesolevas kohtuasjas probleem selles, kuidas kindlaks teha õiguslik mõju, mis on Portugali eripärasel maksu kinnipidamise mehhanismil, mille kohta seadus sätestab, et reklaamimaksu tasumise kohustus lasub reklaamijatel ja tegelikult tasuvad reklaamimaksu levitamisteenuste osutajad, nt TVI.

48. Euroopa Kohtule esitatud seisukohtade kohaselt on maksu kinnipidamist kirjeldatud Portugali LGT artikli 18 lõikes 3 ja artiklis 20, mille kohaselt maksumaksjana käsitatakse maksu kinnipidajat (käesoleval juhul TVI). LGT artikkel 28 reguleerib selle maksusuhte osaliste vastutust. LGT artikkel 20 näib aga ka osutavat, et need eeskirjad loodi maksu kinnipidamiseks. Jääb selgusetuks, mil määral on need eeskirjad abiks arutlusel olevates kohtuasjades.

49. Menetlusosalised on lahkarvamusel seoses reklaamimaksu kinnipidamise tagajärgedega. TVI arvates on mehhanism lihtsalt vahend, millega tõhususe huvides lihtsustatakse maksu haldamist. Ehkki TVI tasub maksu, teeb ta seda – enda arvates – reklaamijate eest, kogudes nende tasumisele kuuluvad summad, kandes need nõuetekohaselt vahekontodele, tasudes need riigile ja teatades riigile reklaamijate isikud. TVI väidab, et kui ta tasuks reklaamimaksu, kuid tema klient jätaks seejärel TVI arvel kajastuva sama maksu TVI?le tasumata, saaks TVI tema poolt riigile tasutud summa tagasi nõuda. Ta väitis istungil ka, et kui TVI muutuks maksujõuetuks, saaks riik teise võimalusena nõuda reklaamimaksu sisse reklaamijatelt. Seega tasub TVI enda arvates reklaamimaksu oma klientide nimel ja eest, kandes laekunud summad oma raamatupidamisdokumentides vahekontole.

50. Portugali arvates on reklaamimaksu kohustuslane aga TVI. Portugal leiab sellele väitele kinnitust asjaolust, et TVI peab tasuma reklaamimaksu seadusega ettenähtud tähtjaks olenemata sellest, kas reklaamijad on tasunud arve, mis kajastab osutatud teenuseid ja reklaamimaksu. Portugali väitel peab üksnes TVI maksu deklareerima ja täitma maksumaksja muud Portugali

seadustest tulenevad kohustused, sealhulgas esitama teatavad andmed. Kohtuistungil lisa Portugal, et ametiasutused saavad reklaamimaksu nõuda üksnes TVI?lt ja mitte kunagi reklaamijalt, isegi kui TVI on maksejõuetu. Peale selle ei kandnud TVI Portugali väitel asjaomaseid summasid vahekontodele oma klientide nimel, vaid ICAMi ja CP?MC nimel, mida Portugal peab ebapiisavaks.

51. Ka komisjon peab maksu kinnipidaja TVI reklaamimaksu tasumise kohustust tema enda kohustuseks. Komisjoni väitel lasub maksude tasumise kohustus üksnes TVI?l ja ta peab need tasuma olenemata sellest, kas reklaamija summa hüvitab. Komisjon nõustub Portugaliga ka selles, et reklaamijate ja maksuhalduri vahel puudub otsene õigussuhe.

52. Eeltoodu näitab, et reklaamimaksu puhul puudub kokkulepe seoses maksu kinnipidamise tagajärgedega. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole selles suhtes seisukohta võtnud. Euroopa Kohus ei ole pädev seda siseriikliku õiguse küsimust lahendama. Euroopa Kohus on aga pädev andma eelotsusetaotluse esitanud kohtule asjakohased kriteeriumid mõiste „nimel ja eest” tõlgendamiseks. Nagu kohtujurist Kokott osutas kohtuasjas De Danske Bilimportører, on tegemist liidu õiguse mõistega, mitte viitega esindamist ja volitamist käsitlevatele siseriiklikele sätetele.(26)

53. Mis tingimustel saab siseriiklik kohus eeldada, et reklaamimaks on maks kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punkti a tähenduses? Minu arvates peaks siseriiklik kohus järelutama, et reklaamimaks loob avalik-õigusliku maksusuhte, mis sisuliselt piirdub õigussuhtega, mis siseriikliku õiguse kohaselt tekib riigi ja maksu kinnipidaja vahel. Teisisõnu, ja et anda siseriiklikule kohtule juhtnööre, võiks kooskõlas enamiku menetlusosaliste seisukohaga riik nõuda reklaamimaksu üksnes maksu kinnipidajalt ja maksu kinnipidaja vastutada reklaamimaksu tasumise eest n-ö autonoomselt. See tähendaks muu hulgas ka seda, et maksu kinnipidaja nõue reklaamijale reklaamimaksu summa tagasimaksmiseks on oma olemuselt eraõiguslik.

54. Kui siseriiklik kohus otsustab, et asi on nii, ei tohiks minu arvates olla raske järelutama, et maksu kinnipidaja tasus reklaamimaksu enda nimel ja eest ning maks on lõppkokkuvõttes otseselt seotud teenuse osutamisega. Kohaldamiseks kuuluks kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punkt a ning seega tuleks reklaamimaks maksustatava väärtuse hulka arvestada.

55. Kui aga siseriiklik kohus jõuab vastupidisele järeldusele, et otsustav avalik-õiguslik maksusuhe seob reklaamijat ja riiki, st näiteks teatavatel juhtudel saab riik nõuda reklaamimaksu otse reklaamijalt või, teisisõnu, maksu kinnipidaja olemasolu ei ole alati ja kõigil asjaoludel hädavajalik, ei saa kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 2 punkti a kohaldada. Sel juhul tuleb järelutama, et teenuseosutaja ei tasu maksu enda nimel ja eest ning seega ei ole maks otseselt teenusega seotud. Sisuliselt tasutaks maks hoopis selle isiku nimel ja eest, kellelt maks kinni peetakse, st reklaamija nimel ja eest, ning arvestades asjaolu, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on öelnud, et summa kantakse raamatupidamisdokumentides kolmandate isikute vahekontodele, kuulub maks kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 3 punkti c reguleerimisalasse.

V. Ettepanek

56. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsuse küsimustele järgmiselt:

– Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 11 A osa lõike 1 punkti a, lõike 2 punkti a ja lõike 3 punkti c ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi artiklit 73, artikli 78 punkti a ja artikli 79 punkti c tuleb tõlgendada nii, et reklaamiteenustelt käibemaksu arvutamisel tuleb käibemaksuga maksustatava väärtuse hulka

arvestada selline maks nagu Portugalis kunsti rahastamiseks kogutav reklaamimaks, mida reklaamijate eest kinnipidamise korras tasuvad televisiooniettevõtjad ja mis kantakse kolmandate isikute vahekontodele, kui otsustav avalik-õiguslik maksusuhe on maksuhalduri ja televisiooniettevõtjate vahel.

– Kui otsustav avalik-õiguslik maksusuhe on reklaamijate ja maksuhalduri vahel, tuleb direktiivi 77/388 artikli 11 A osa lõike 1 punkti a, lõike 2 punkti a ja lõike 3 punkti c ning direktiivi 2006/112 artiklit 73, artikli 78 punkti a ja artikli 79 punkti c tõlgendada nii, et nimetatud maksu ei arvestata maksustatava väärtuse hulka.

– Siseriiklik kohus peab otsustama, milline neist kahest arusaamast maksu kinnipidamise olemuse kohta on siseriikliku õiguse kohaselt konkreetse reklaamimaksu kontekstis õige.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (edaspidi „kuues direktiiv”), nagu seda on muudetud (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

3 – Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ”), nagu seda on muudetud (ELT 2006, L 347, lk 1).

4 – Siseriikliku õiguse tutvustuse üksikasjad põhinevad komisjoni esitatud seisukohtadel. Lei geral tributária tekst, millele viidatakse, kuid mida osalised sõna-sõnalt ei tsiteeri, pärineb Autoridade tributária e aduaneira veebilehelt Portal das finanças.

5 – Kohtuistungil märkis Portugal, et 23. veebruaril 2013 jõustub uus reklaamimaksuseadus, mille kohaselt reklaamimaksu ei arvestata käibemaksuga maksustatava väärtuse hulka.

6 – Kohtuotsused tehti 29. novembril 2010 (C-618/11), 21. oktoobril 2010 (C-637/11) ja 16. septembril 2010 (C-659/11).

7 – Kohtuasjas C-659/11 esitati apellatsioonkaebus kõigepealt Tribunal Central Administrativo Sul’ile, mis aga 3. mail 2011 otsustas, et ta ei ole pädev kohtuasja menetlema.

8 – Eelkõige palus Portugal piirata kohtuotsuse ajalist mõju juhul, kui reklaamimaksu ei tule maksustatava väärtuse hulka arvestada.

9 – 26. jaanuari 1993. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-320/90–C-322/90: Telemarsicabruzzo jt (EKL 1993, lk I-393, punkt 6).

10 – 13. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-379/98: PreussenElektra (EKL 2001, lk I-2099, punkt 39).

11 – 23. märtsi 1995. aasta määrus kohtuasjas C-458/93: Saddik (EKL 1995, lk I-511, punkt 13).

- 12 – 29. novembri 1978. aasta otsus kohtuasjas 83/78: Redmond (EKL 1978, lk 2347, punkt 25) ja 30. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C?134/94: Esso Española (EKL 1995, lk I?4223, punkt 9).
- 13 – 16. juuni 1981. aasta otsus kohtuasjas 126/80: Salonia (EKL 1981, lk 1563, punkt 6).
- 14 – Vt 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C?62/00: Marks & Spencer (EKL 2002, lk I?6325, punkt 32).
- 15 – 25. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C?321/03: Dyson (EKL 2007, lk I?687, punkt 24).
- 16 – Viitamise hõlbustamiseks viitan edaspidi üksnes kuuenda direktiivi sätetele. Neid tuleks käsitleda nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ samaväärseid sätteid hõlmavana. Samamoodi annab ühe direktiiviga seotud kohtupraktika teavet teise direktiivi tõlgendamiseks.
- 17 – 1. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C?98/05: De Danske Bilimportører (EKL 2006, lk I?4945).
- 18 – Eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus De Danske Bilimportører, punkt 17; 28. juuli 2011. aasta otsus kohtuasjas C?106/10: Lidl & Companhia (EKL 2011, lk I-7235, punkt 33).
- 19 – 27. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C?126/88: Boots Company (EKL 1990, lk I?1235, punktid 15 ja 16), 3. juuli 2001. aasta otsus kohtuasjas C?380/99: Bertelsmann (EKL 2001, lk I?5163, punkt 15), kohtujurist Kokott'i 16. märtsi 2006. aasta ettepanek eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas De Danske Bilimportører (punkt 15).
- 20 – Eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl & Companhia (punkt 32).
- 21 – Eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus De Danske Bilimportører (punkt 17); 20. mai 2010. aasta otsus kohtuasjas C?228/09: komisjon vs. Poola (punkt 30); 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C?433/09: komisjon vs. Austria (punkt 34); eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lidl & Companhia (punkt 33). Kohtupraktika ulatub 1988. aastasse, vt 23. novembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 230/87: Naturally Yours Cosmetics (EKL 1988, lk 6365, punktid 15 ja 16).
- 22 – Kohtujurist Kokott'i ettepanek eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas De Danske Bilimportører (punkt 17).
- 23 – Eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus De Danske Bilimportører (punkt 18); eespool 21. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon vs. Poola (punktid 31–50).
- 24 – Eespool 21. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon vs. Poola (punkt 40). Eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus C?106/10: Lidl & Companhia (punkt 34).
- 25 – Eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas De Danske Bilimportører, punktid 18 ja 19.

26 – Kohtujurist Kokott'i ettepanek eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas De Danske Bilimportører (punktid 40 ja 41).