



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

CRUZ VILLALÓN

11 päivänä kesäkuuta 2013¹

Yhdistetyt asiat C-618/11, C-637/11 ja C-659/11

TVI Televisão Independente SA

vastaan

Fazenda Pública

(Ennakkoratkaisupyyntö – Supremo Tribunal Administrativo (Portugali))

Verotus — Arvonlisävero — Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY — 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohta ja 3 alakohdan c alakohta — Neuvoston direktiivi 2006/112/EY — 78 artiklan a alakohta ja 79 artiklan c alakohta — Veron peruste — Verojen sisällyttäminen veron perusteeseen — Mainosten esitysvero — Veron maksaminen toisen asemesta

1. Tämä Supremo Tribunal Administrativon (Portugali) esittämä ennakkoratkaisupyyntö koskee sitä, onko vero, joka peritään mainostajilta mainosten esittämisestä ja lähettämisestä mutta jonka palvelujentarjoajat (toisen asemesta veron maksavat toimijat) maksavat valtiolle, sisällytettävä veron perusteeseen laskettaessa arvonlisäveroa eli onko kuudennen neuvoston direktiivin² 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohta tai 3 alakohdan c alakohta sovellettava. Nämä asiat ovat erityisiä kahden seikan vuoksi.
2. Ensimmäinen seikka, jota unionin tuomioistuin ei ole toistaiseksi käsitellyt, koskee sitä vaikutusta, joka ”kolmannen osapuolen” olemassaololla tulisi olla valtion ja mainostajien välisessä verotussuhteessa silloin, kun mainitulla ”kolmannella osapuolella” on lakisääteinen velvollisuus maksaa kyseinen vero valtiolle (toisen asemesta veron maksava toimija), vaikka vero rasittaa mainostajaa.
3. Toinen seikka, joka tekee näistä asioista erityislaatuista, on se, että kansallinen tuomioistuin ei ole toimittanut unionin tuomioistuimelle juurikaan täsmällistä tietoa ”veron toisen asemesta maksamista” koskevan järjestelmän luonteesta ja laajuudesta, eikä varsinkaan mainosten esitysveroa koskevan oikeudellisen järjestelmän täsmällisessä asiayhteydessä. Oikeudenkäyntiin osallistuneet eivät myöskään ole päässeet yksimielisyyteen tältä osin.
4. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuimen vastaus riippuu suoraan siitä, miten kansallinen tuomioistuin tulkitsee ”veron toisen asemesta maksamista” koskevaa järjestelmää. Erityisesti ehdotan, että julkisoikeudellisen verotussuhteen kriteeri on välttämätön. Jos asianomaisten oikeudellisten velvoitteiden osalta ratkaiseva verotussuhde on toisen asemesta veron maksavan toimijan

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä kuudes direktiivi).

(palvelujentarjoajan) ja valtion välinen, esillä olevien asioiden on katsottava johtavan kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan soveltamiseen. Jos ratkaiseva julkisoikeudellinen verotussuhde on kuitenkin palvelun vastaanottajan ja valtion välinen, on sovellettava kuudennen neuvoston direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohtaa.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

5. Esillä olevat asiat koskevat arvonlisäveron kantamista kolmena eri ajankohtana: helmikuussa 2004 (asia C-637/11), lokakuussa 2004 (asia C-618/11) ja tammikuussa 2007 (asia C-659/11).

6. Kuudes direktiivi oli voimassa asioiden C-637/11 ja C-618/11 tosiseikkojen tapahtuma-aikana. Kuudes direktiivi kumottiin 1.1.2007 ja korvattiin neuvoston direktiivillä 2006/112/EY³ sen 411 artiklan 1 kohdan ja 413 artiklan nojalla. Näin ollen asiaan C-659/11 sovelletaan neuvoston direktiivin 2006/112/EY säännöksiä. Täsmällisen sanamuodon lievästä eroista huolimatta neuvoston direktiivin 2006/112/EY säännökset vastaavat asian kannalta merkityksellisiä kuudennen direktiivin säännöksiä.

7. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan (neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan) mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdassa säädetään veron perusteesta seuraavaa:

”1. Veron perusteen on oltava:

- a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet; – –

2. Veron perusteeseen on sisällytettävä:

- a) verot, tullit ja maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa; – –

3. Veron perusteeseen ei ole sisällytettävä: – –

- c) verovelvollisen ostajalta tai vastaanottajalta saamia eria, jotka ovat jälkimmäisten nimissä ja näiden lukuun kertyneiden kustannusten korvausta ja jotka verovelvollisen kirjanpidossa käsitellään läpikulkuerinä. Verovelvollisen on osoitettava näiden kustannusten todellinen määrä, eikä verovelvollinen saa vähentää niitä mahdollisesti rasittavaa veroa.”

8. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa vastaa neuvoston direktiivin 2006/112/EY 73 artikla, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohtaa vastaa neuvoston direktiivin 2006/112/EY 78 artiklan a alakohtaa, ja kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohtaa vastaa neuvoston direktiivin 2006/112/EY 79 artiklan c alakohta.

3 — Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä neuvoston direktiivi 2006/112/EY).

B *Kansallinen lainsäädäntö*⁴

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

9. Arvonlisäverosta säädetään Portugalissa arvonlisäverokodeksissa (Código do imposto sobre o valor acrescentado), joka on hyväksytty 26.12.1984 annetulla asetuksella 394-B/84 ja jota on sittemmin muutettu useaan otteeseen.

10. CIVA:n 16 §:n 1 momentin mukaan palvelujen suorituksiin sovellettava veron peruste on ”hankkijalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saatu tai saatava vastike”. CIVA:n 16 §:n 5 momentin a kohdan mukaan veron perusteeseen sisältyvät ”verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa”. Lisäksi CIVA:n 16 §:n 6 momentin c kohdan mukaan veron perusteeseen ei sisällytetä ”tavaroiden hankkijan tai palvelujen vastaanottajan nimissä ja lukuun maksettuja määriä, jotka verovelvollinen on kirjannut asianmukaisesti kolmansille osapuolille suoritettavina läpikulkuerinä”.

11. Yleisen verolain (lei geral tributária, jäljempänä LGT) 18 §:n 3 momentissa säädetään, että ”verovelvollinen on luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, itsenäinen varallisuusmassa taikka tosiasiallinen tai oikeudellinen organisaatio, jonka lain mukaan on täytettävä verovelvoite joko välittömänä veronmaksajana, toisen asemesta veron maksavana toimijana tai veron maksamisesta vastuussa olevana”.

12. LGT:n 20 §:ssä, joka koskee veron maksamista toisen asemesta, säädetään seuraavaa:

”1. Veron maksamisesta toisen asemesta on kyse silloin, kun lain mukaan vero peritään muulta henkilöltä kuin välittömältä veronmaksajalta.

2. Veron maksaminen toisen asemesta toteutetaan veron pidätystä lähteellä koskevan järjestelmän avulla.”

13. LGT:n 28 §:llä säännellään vastuuvellollisuutta tapauksissa, joissa vero maksetaan toisen asemesta, ja siinä säädetään seuraavaa:

”1. Tapauksissa, joissa vero maksetaan toisen asemesta, pidätysvelvollinen yksikkö on vastuussa pidätetyistä määristä, joita ei ole maksettu valtiolle, ja varsinainen verovelvollinen vapautetaan kaikesta vastuusta sen maksun osalta, sanotun rajoittamatta sitä mitä seuraavissa momenteissa säädetään.

2. Kun pidätys suoritetaan ainoastaan ennakkomaksuna lopullisesti kannettavasta verosta, alkuperäinen pidättämättä jätettyä veroa koskeva vastuu kohdistuu varsinaiseen verovelvolliseen, ja toisen asemesta veron maksavalla toimijalla on toissijainen vastuu; hän vastaa myös hyvityskorosta maksun määräajasta alkuperäistä verovelvollista koskevaan veroilmoituksen jättämisen määräaikaan tai pidätetyn veron maksupäivään, jos tämä on aikaisempi.

3. Muissa tapauksissa varsinaisella verovelvollisella on ainoastaan toissijainen vastuu pidätettävien määrien ja tosiasiallisesti pidätettyjen määrien välisestä erotuksesta.”

4 — Kansallisesta lainsäädännöstä esitetyt tiedot perustuvat komission esittämiin huomautuksiin. Lei geral tributária -lain teksti, johon asianosaiset viittaavat mutta jota ne eivät siteeraa sanatarkasti, perustuu autoridade tributária e aduaneira -viranomaisen portal das finanças -verkkosivustoon.

2. Mainosten esitysvero

14. Elokuva- ja audiovisuaalisesta taiteesta 18.8.2004 annetun lain 42/2004 (Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual) 28 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Maksetusta hinnasta laskettava neljän prosentin suuruinen mainosten esitysvero, josta mainostaja vastaa, koskee elokuvateattereissa ja televisiossa esitettävää kaupallista viestintää eli mainoksia, sponsori-ilmoituksia, ostotelevisiota, tekstitelevisiota, tuotesijoittelua ja myös sähköisiin ohjelmaoppaisiin sisältyvää mainontaa lähetyksalustasta riippumatta.

2. Mainosten esitysveron kantamiseen liittyvien määrien määrittäminen, kantaminen ja valvonta määritellään erillisessä oikeudellisessa asiakirjassa.”

15. Mainosten esitysveron yksityiskohtia säädetään 15.11.2006 annetulla asetuksella 227/2006.

16. Asetuksen 227/2006 50 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Mainosten esitysvero koskee elokuvateattereissa ja televisiossa esitettäviä sekä sähköisiin ohjelmaoppaisiin sisältyvää kaupallista viestintää lähetyksalustasta riippumatta ja lankeaa mainostajien maksettavaksi, ja veron tuotot ohjataan ICAM:lle (Instituto de Cinema, Audiovisual e Multimédia) ja CP-MC:lle (Cinamateca Portuguesa – Museu do Cinema).

--

3. Edellisissä momenteissa tarkoitetun veron maksavat mainostajan asemesta veron maksavat yritykset, joilla on konsessio tarjota elokuvateattereissa mainostilaa, tai televisioalalla toimivat toimijat ja jakelijat, jotka tarjoavat tekstitelevisiopalveluja tai sähköisiä ohjelmaoppaita.”

17. Mainosten esitysvero on tilitettävä valtiolle veron maksamista seuraavan kuukauden 10. päivään mennessä (asetuksen 227/2006 52 §).

18. Veron määrää koskevassa asetuksen 227/2006 51 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Mainosten esitysvero on mainosten esittämisen tai levittämisen tai niiden sähköisiin ohjelmaoppaisiin sisällyttämisen hinnasta 4 prosenttia, joka jakaantuu siten, että 3,2 prosenttia on ICAM:n tuloja ja 0,8 prosenttia CP-MC:n tuloja.”⁵

II Tosiseikat ja pääasia

19. Osana televisiomarkkinoilla harjoittamaansa toimintaa TVI tarjoaa kaupallisia mainospalveluja useille mainostajille. Näistä palveluista laadittuihin laskuihin sisältyi mainosten esitysvero, joka on 4 prosenttia palvelujen hinnasta. TVI lisäsi arvonlisäveron laskutettavaan kokonaismäärään. Näin se sisällytti mainosten esitysveron veron perusteeseen. Arvonlisävero maksettiin ja sisällytettiin kyseistä ajanjaksoa koskeneeseen veroilmoitukseen.

20. TVI maksoi mainosten esitysveron. Se puolestaan sai asiakkailtaan veloittamansa veron maksusuorituksen joko ennen mainosten esitysveron maksamista tai sen jälkeen. TVI on väittänyt, että sen on ilmoitettava valtiolle tiedot esitettyjen mainosten sisällöstä, mainostajista, veron perusteena olevasta määrästä sekä kunkin mainostajan maksamasta veron määrästä. Portugali väittää, että näitä tietoja ei ilmoiteta valtiolle.

5 — Istunnossa Portugali huomautti, että mainosten esitysveroa koskeva uusi laki, jossa tätä veroa ei sisällytetä veron perusteeseen arvonlisäveroa määrittäessä, tulee voimaan 23.2.2013.

21. Mainosten esitysveron kantamisen seurauksena TVI kirjasi saadut varat ICAM:n ja CP-MC:n nimiin kolmansille osapuolille suoritettavina läpikulkuerinä. TVI:n mukaan nämä erät vahvistettiin kunkin asiakkaan osalta ja ICAM:n ja CP-MC:n eduksi. Portugali toteaa, että erää ei pidetä asiakkaiden vaan ICAM:n ja CP-MC:n nimissä.

22. TVI piti kyseenalaisena sitä, onko mainosten esitysvero tosiaan sisällytettävä veron perusteeseen, ja teki oikaisuvaatimukset veroilmoituksista, jotka koskevat mainospalveluja useille mainostajille helmikuussa 2004 (asia C-637/11), lokakuussa 2004 (asia C-618/11) ja tammikuussa 2007 (asia C-659/11). Direcção de Finanças de Lisboan hallinto-oikeudellisen yksikön päällikkö hylkäsi asiassa C-659/11 oikaisuvaatimuksen. Viranomaiset eivät vastanneet kahteen muuhun oikaisuvaatimukseen ja siten hylkäsivät ne implisiittisesti.

23. TVI valitti sekä nimenomaisesti tehdystä päätöksestä että kahdesta implisiittisestä päätöksestä Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintraan. Kaikki kolme valitusta hylättiin.⁶ Kyseinen tuomioistuin katsoi, että mainosten esitysvero on sisällytettävä veron perusteeseen CIVA:n 16 §:n 1 momentin ja 5 momentin a kohdan mukaisesti, koska TVI itse joutui veron mainostajilta perimisen ja perittyjen erien suoritusten saamisen kautta velallisen asemaan. Verojen katsottiin myös olevan suoraan yhteydessä palvelujen suorituksiin, koska ne liittyvät suoritettuihin palveluihin.

24. Näihin kolmeen tuomioon haettiin muutosta Supremo Tribunal Administrativon Secção de Contencioso Tributáriossa (verotusasioita käsittelevä jaosto).⁷

25. Kaikissa kolmessa asiassa TVI vetosi jälleen siihen, että mainosten esitysvero on suljettava arvonlisäveron perusteen ulkopuolelle, ja esitti samanlaiset perustelut kaikissa kolmessa asiassa. TVI esitti muun muassa, että CIVA:n 16 §:n 6 momentin c kohtaa ja kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohtaa on sovellettava, koska todellisia veronmaksajia olivat mainostajat eikä TVI ja koska TVI oli ainoastaan niiden sijainen Portugalin lain mukaan (veron maksaminen toisen asemesta). Lisäksi TVI katsoi, että mainosten esitysveroa ei pidä sisällyttää veron perusteeseen CIVA:n 16 §:n 1 momentin ja kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan nojalla, koska se ei muodosta vastiketta TVI:n suorittamista palveluista eikä ole suoraan yhteydessä niihin. Lisäksi TVI:n mukaan mainosten esitysveron peruste on mainosten esittäminen eli se eroaa arvonlisäveron perusteesta, joka on useiden palvelujen suorittaminen, mainosten esittäminen mukaan luettuna.

III Ennakkoratkaisukysymykset ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

26. Tätä taustaa vasten Supremo Tribunal Administrativon Secção de Contencioso Tributário on päättänyt 12.10.2011 (asia C-618/11), 2.11.2011 (asia C-637/11) ja 16.11.2011 (asia C-659/11) lykätä asioiden käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat – kaikissa kolmessa asiassa samat – kysymykset:

”1) Onko CIVA:n 16 §:n 1 momentti, sellaisena kuin sitä on tulkittu valituksenalaisessa tuomiossa (siten, että kaupallisista mainoksista perittävä mainosten esitysvero liittyy mainospalveluiden suorituksiin, minkä vuoksi vero on sisällytettävä palvelujen suorituksia koskevan arvonlisäveron perusteeseen), [kuudennen direktiivin] 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan (nykyinen [direktiivin 2006/112/EY] 73 artikla) ja erityisesti sen ’luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista saamaa tai saatavaa vastiketta’ koskevan käsitteen mukainen?

6 — Tuomiot on päivätty 29.11.2010 (C-618/11), 21.10.2010 (C-637/11) ja 16.9.2010 (C-659/11).

7 — Asiassa C-659/11 muutosta haettiin ensin Tribunal Central Administrativo Sulissa, joka kuitenkin 3.5.2011 katsoi, että se ei ole toimivaltainen käsittelemään asiaa.

- 2) Onko CIVA:n 16 §:n 6 momentin c kohta, sellaisena kuin sitä on tulkittu valituksenalaisessa tuomiossa (siten, että kaupallisista mainoksista perittävä mainosten esitysvero ei ole palvelujen vastaanottajan nimissä ja lukuun maksettu määrä, vaikka verot kirjataan kolmansille osapuolille suoritettavina läpikulkuerinä julkisille tahoille suoritettaviksi, minkä vuoksi veroa ei jätetä arvonlisäveron perusteen ulkopuolelle), [kuudennen direktiivin] 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohdan (nykyinen [direktiivin 2006/112/EY] 79 artiklan c alakohta) ja erityisesti 'verovelvollisen ostajalta tai vastaanottajalta saamia eriä, jotka ovat jälkimmäisten nimissä ja näiden lukuun kertyneiden kustannusten korvausta ja jotka verovelvollisen kirjanpidossa käsitellään läpikulkuerinä', koskevan käsitteen mukainen?"
27. Unionin tuomioistuimen presidentti yhdisti nämä kolme asiaa 18.1.2012 antamallaan määräyksellä.
28. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet TVI, Kreikka, Portugali⁸ ja komissio.
29. TVI, Kreikka, Portugali ja komissio esittivät huomautuksia 31.1.2013 pidetyssä istunnossa.

IV Arviointi

A Tutkittavaksi ottaminen

30. Portugali katsoo, että unionin tuomioistuimelle esitettyjä kysymyksiä ei voida ottaa tutkittavaksi. Kaikissa kolmessa tapauksessa se pitää oikeudellisen kehyksen kuvausta riittämättömänä. Tämä voi estää jäsenvaltioiden hallituksia esittämästä huomautuksia niiden kannalta keskeisellä osa-alueella. Unionin oikeuden osalta ei mainita kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohtaa eikä sitä vastaavaa neuvoston direktiivin 2006/112/EY 78 artiklan a alakohtaa. Kansallisen lainsäädännön osalta kansallinen tuomioistuin ei ottanut huomioon CIVA:n 16 §:n 5 momentin a kohtaa. Se ei Portugalin mukaan myöskään kuvaillut mainosten esitysveroa koskevaa järjestelmää riittävän yksityiskohtaisesti ja jätti LGT:n keskeiset säännökset kokonaan huomioimatta.

31. Portugali huomauttaa asioista C-618/11 ja C-637/11 lisäksi, että ne koskevat asetuksen 227/2006 voimaantuloa edeltäneitä tapahtumia. Portugalin mukaan nykyistä mainosten esitysveroa ei voitu panna täytäntöön ilman kyseistä asetusta, joten sitä alettiin soveltaa vasta 22.11.2006. Portugali esittää myös, että ennen kyseistä ajanjaksoa voimassa ollut veroa koski erilainen oikeudellinen järjestelmä. Koska mitään näistä seikoista ei mainittu pyynnöissä, Portugali katsoo, että niistä puuttuvat tarvittavat kuvaukset, jotta unionin tuomioistuin voisi antaa hyödyllisen vastauksen. Tämän vuoksi ennakkoratkaisukysymykset ovat loppujen lopuksi hypoteettisia. Istunnossa komissio väitti kuitenkin, että useista lainsäädäntömuutoksista huolimatta mainosten esitysveron perusolemus ei ole muuttunut vuoden 1971 jälkeen. Portugali huomauttaa asiasta C-659/11, että sen olisi perustuttava neuvoston direktiiviin 2006/112/EY ja se olisi muotoiltava uudelleen sen mukaisesti.

32. En pidä Portugalin väitteitä vakuuttavina. On varmasti totta, että yhdistetyissä asioissa Telemarsicabruzzo ym. antamastaan tuomiosta⁹ lähtien unionin tuomioistuin on kieltäytynyt vastaamasta kysymyksiin, jos sillä ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin.¹⁰ Näitä tietoja tarvitaan myös siksi, että jäsenvaltioiden hallitukset ja muut asianomaiset osapuolet voivat toimittaa kirjelmiä Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti.¹¹ Portugali on oikeassa

8 — Portugali on erityisesti pyytänyt tuomion ajallisten vaikutusten rajoittamista siinä tapauksessa, että mainosten esitysveroa ei tule sisällyttää veron perusteeseen.

9 — Yhdistetyt asiat C-320/90-C-322/90, Telemarsicabruzzo ym., tuomio 26.1.1993 (Kok., s. I-393, Kok. Ep. XIV, s. I-1, 6 kohta).

10 — Asia C-379/98, PreussenElektra, tuomio 13.3.2001 (Kok., s. I-2099, 39 kohta).

11 — Asia C-458/93, Saddik, määräys 23.3.1995 (Kok., s. I-511, 13 kohta).

todetessaan, että kansallinen tuomioistuin jätti mainitsematta useita keskeisiä säännöksiä ja olisi voinut kuvailla esillä olevissa asioissa tarkasteltavana olevaa toimenpidettä yksityiskohtaisemmin. Kun kuitenkin muistetaan yhteistyösuhde unionin tuomioistuimen ja kansallisen tuomioistuimen välillä, jälkimmäisen ei tarvitse selvittää kaikkia epäilyksiä asiaan sovellettavan kansallisen lainsäädännön tulkinnasta vaan sen on pikemminkin huolehdittava siitä, että unionin tuomioistuin voi antaa hyödyllisen vastauksen ennakkoratkaisukysymyksiin. Ennakkoratkaisupyyntöissä annetaan unionin tuomioistuimelle olennaiset tiedot, jotta se voi toimia näin.

33. Siltä osin, että kahdessa asiassa kansallinen tuomioistuin sovelsi kansallista lainsäädäntöä, joka ei ollut vielä voimassa, minkä vuoksi ennakkoratkaisukysymykset olivat hypoteettisia, on riittävää todeta, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on lähtökohtaisesti kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä, tehtävänä harkita, onko sen unionin tuomioistuimelle esittämällä kysymyksillä merkitystä asian kannalta.¹² Ainoastaan silloin, kun on ”ilmeistä”,¹³ että unionin oikeussäännön tulkittamisella ei ole merkitystä esillä olevan asian kannalta, unionin tuomioistuin ei yhdy kansallisen tuomioistuimen arvioon. Unionin tuomioistuimen tehtävänä ei ole kyseenalaistaa sitä, kuinka kansallinen tuomioistuin soveltaa kansallista lainsäädäntöä.

34. Portugalin hallitus on kuitenkin oikeassa huomauttaessaan, että asiassa C-659/11 sovelletaan neuvoston direktiiviä 2006/112/EY ja että kansallinen tuomioistuin jätti mainitsematta kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ja sitä vastaavan neuvoston direktiivin 2006/112/EY säännöksen. Ennakkoratkaisukysymykset on muotoiltava vastaavasti uudelleen.¹⁴ Unionin tuomioistuinta ei estetä esittämästä kansalliselle tuomioistuimelle kaikkia unionin oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla hyödyllisiä arvioitaessa käsiteltävänä olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko kansallinen tuomioistuin nimenomaisesti maininnut niitä.¹⁵

B Aineellisoikeudellinen analyysi

35. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan, 2 alakohdan a alakohdan ja 3 alakohdan c alakohdan sekä neuvoston direktiivin 2006/112/EY¹⁶ 73 artiklan, 78 artiklan a alakohdan ja 79 artiklan c alakohdan tulkittava tarkoittavan, että laskettaessa mainospalveluja koskevaa arvonlisäveroa taiteiden edistämiseksi määrätyn Portugalin mainosten esitysveron kaltainen vero on – aina tapauksen mukaan – sisällytettävä veron perusteeseen tai jätettävä sen ulkopuolelle; mainittu vero kuuluu mainostajien maksettavaksi mutta sen maksavat televisioalan toimijat maksaen veron toisen asemesta, ja se kirjataan kolmansille osapuolille suoritettavana läpikulkueränä.

36. Erillisesti tarkasteltuna ja lähtökohtaisesti mainosten esitysvero näyttää nimenomaisesti lain mukaan kuuluvan mainostajien maksettavaksi, mikä ilmeisesti viittaa siihen, että se ei kuulu kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa tarkoitettuihin veroihin vaan se on erä, jonka palvelujentarjoaja saa asiakkailtaan kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohtaa laajasti tulkittuna kertyneiden kustannusten korvauksena. Kun asiaa tarkastellaan yksityiskohtaisemmin, voidaan todeta, että jos mainostajat *voisivat* maksaa mainosten esitysveron suoraan valtiolle eli jos mainostajilla olisi valta valita sen välillä, maksavatko ne veron itse

12 — Asia 83/78, Redmond, tuomio 29.11.1978 (Kok., s. 2347, Kok. Ep. IV, s. 265, 25 kohta) ja asia C-134/94, Esso Española, tuomio 30.11.1995 (Kok., s. I-4223, 9 kohta).

13 — Asia C-126/80, Salonia, tuomio 16.6.1981 (Kok., s. 1563, 6 kohta).

14 — Ks. asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002 (Kok., s. I-6325, 32 kohta).

15 — Asia C-321/03, Dyson, tuomio 25.1.2007 (Kok., s. I-687, 24 kohta).

16 — Selvyyden vuoksi viitataan jäljempänä yksinomaan kuudennen direktiivin säännöksiin. Viittausten on tulkittava sisältävän vastaavat neuvoston direktiivin 2006/112/EY säännökset. Vastaavasti toista direktiiviä koskeva oikeuskäytäntö vaikuttaa toisen direktiivin tulkintaan.

vai antavatko ne maksun maksamisen kolmannen osapuolen eli palvelujentarjoajan tehtäväksi, asiassa De Danske Bilimportører annetun tuomion perustelut¹⁷ ilmeisesti pätsivät ja mainosten esitysveron olisi katsottava olevan kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan soveltamisalan ulkopuolella.

37. Ongelmana on, että Portugalin lainsäädännön mukaan vaikuttaa olevan suljettu pois, että mainostaja *voi* täyttää suoraan verovelvoitteen, joka näyttää olevan sen oma. Tämä johtuu siitä, että henkilö, jonka lain mukaan kuuluu maksaa vero valtiolle, on ”kolmas osapuoli”, niin sanottu ”toisen asemesta veron maksava toimija”, ei kukaan muu kuin palvelujentarjoaja, jonka on myös maksettava arvonnäisävero. Toisen asemesta veron maksavan toimijan olemassaolo mainosten esitysveron nimenomaisessa yhteydessä on, kuten jo edellä totesin, esillä olevien asioiden monimutkaisuuden lähtökohta. Aloitan kommentointini oikeudenkäyntiin osallistuneiden kannoista ja yleiskatsauksesta oikeuskäytäntöön. Lopuksi ehdotan kriteeriä, jota kansallinen tuomioistuim voi käyttää suuntaviivana unionin oikeuden asianmukaisessa tulkinnassa.

38. TVI katsoo, että unionin oikeuden perusteella mainosten esitysveroa ei tule sisällyttää veron perusteeseen. Kaikki muut oikeudenkäyntiin osallistuneet asianosaiset puoltavat mainosten esitysveron sisällyttämistä.

39. Periaatteessa tarjottuja palveluja koskevan veron peruste on kyseisistä palveluista saatu tai saatava vastike (kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta). Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa kuitenkin tarkastellaan joitakin eriä oikeudellisesti osana veron perustetta riippumatta siitä, syntykö niistä arvonnäisää tai muodostavatko ne taloudellista vastiketta ollen osa vapaaehtoista liiketoimea.¹⁸ Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohdassa suljetaan yhtä nimenomaisesti muut erät veron perusteen ulkopuolelle. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ensin on tarkasteltava 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohtaa ja 3 alakohdan c alakohtaa.¹⁹

40. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sen määrittämiseksi, onko mainosten esitysveron kaltainen vero sisällytettävä veron perusteeseen, on näin ollen varmistettava ensinnäkin, kuuluuko vero kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan määritelmän mukaisiin ”veroihin, tulleeihin ja maksuihin”, ja toiseksi, sovelletaanko 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohdan poikkeusta.²⁰

41. Sen toteamiseksi, että vero kuuluu kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan soveltamisalaan, unionin tuomioistuim on johdonmukaisesti vaatinut, että verolla ”on suora yhteys” kyseisten tavaroiden luovutukseen.²¹ Sama kiistatta pätee palveluihin. Olen samaa mieltä kuin julkisasiamies Kokott asiaa De Danske Bilimportører koskevassa ratkaisuehdotuksessaan siltä osin, että tämä vaatimus seuraa kyseisen säännöksen tulkinnasta yhdessä kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan kanssa: kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa mainittujen erien sisällyttäminen on perusteltua, jos ne ovat niin läheisesti sidoksissa tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen, että ne kuuluvat tämän luovutuksen tai suorituksen arvoon.²²

17 — Asia C-98/05, De Danske Bilimportører, tuomio 1.6.2006 (Kok., s. I-4945).

18 — Edellä alaviitteessä 17 mainittu asia De Danske Bilimportører, tuomion 17 kohta ja asia C-106/10, Lidl & Companhia, tuomio 28.7.2011 (Kok., s. I-0000, 33 kohta).

19 — Asia C-126/88, Boots Company, tuomio 27.3.1990 (Kok., s. I-1235, 15 ja 16 kohta); asia C-380/99, Bertelsmann, tuomio 3.7.2001 (Kok., s. I-5163, 15 kohta) ja edellä alaviitteessä 17 mainittu asia De Danske Bilimportører, julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotuksen 15 kohta.

20 — Edellä alaviitteessä 18 mainittu asia Lidl & Companhia, tuomion 32 kohta.

21 — Edellä alaviitteessä 17 mainittu asia De Danske Bilimportører, tuomion 17 kohta; asia C-228/09, komissio v. Puola, tuomio 20.5.2010, Kok., s. I-70*, 30 kohta; asia C-433/09, komissio v. Itävalta, tuomio 22.12.2010, Kok., s. I-181*, 34 kohta ja edellä alaviitteessä 18 mainittu asia Lidl & Companhia, tuomion 33 kohta. Oikeuskäytäntö sai alkunsa asiassa 230/87, Naturally Yours Cosmetics, 23.11.1988 annetusta tuomiosta (Kok., s. 6365, 15 ja 16 kohta).

22 — Edellä alaviitteessä 17 mainittu asia De Danske Bilimportører, julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotuksen 17 kohta.

42. Todetakseen suoran yhteyden veron ja palvelujen suorituksen välillä unionin tuomioistuin on tarkastellut, liittyykö verotettava tapahtuma palvelujen tarjoamiseen²³ ja onko palvelujen tarjoaja maksanut veron omissa nimissään ja omaan lukuunsa.²⁴

43. TVI väittää, että mainosten esitysveron verotettava tapahtuma on eri kuin arvonlisäveron verotettava tapahtuma. Mainosten esitysveron verotettava tapahtuma on TVI:n mukaan mainosten esittäminen tai, kuten TVI ilmaisi täsmällisemmin istunnossa, se, että mainostaja vastaanottaa esityspalveluja. Toisaalta TVI:n palveluihin arvonlisäveron verotettavana tapahtumana sisältyy esittämisen lisäksi useita toimintoja, kuten muun muassa analysointi, sisällön tarkastaminen, kuvien valmistaminen. Lisäksi TVI:n mukaan palvelujen suorituksen ja mainosten esitysveron välillä ei myöskään ole yhteyttä, koska jälkimmäinen määrätään taiteiden edistämiseksi eli tarkoitukseen, joka ei liity palveluihin, eikä se muodosta vastiketta palveluista.

44. Sitä vastoin Portugali ei pidä mainosten esitysveroa ainoastaan osana vastiketta palveluista vaan se myös katsoo verotettavan tapahtuman olevan suoraan yhteydessä esityspalvelujen tarjoamiseen. Komissio yhtyy viimeksi mainittuun väitteeseen.

45. Minusta vaikuttaa siltä, että mainosten esitysveron verotettava tapahtuma liittyy riittävällä tavalla arvonlisäveron verotettavaan tapahtumaan. Mainosten esitysvero määrätään mainosten esittämisestä. TVI tarjoaa tätä palvelua ja veloittaa siitä lisäten arvonlisäveron palvelun hintaan. Se, että TVI tarjoaa lisäksi lisäpalveluja, jotka myös ovat arvonlisäveron alaisia, ei poista suoraa yhteyttä sen tarjoamien esityspalvelujen ja mainosten esitysveron väliltä. Se, että vero koituu ICAM:n ja CP-MC:n, jotka eivät liity palveluihin, eduksi, on merkityksetöntä kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan yhteydessä.

46. Toisessa vaiheessa unionin tuomioistuimen on analysoitava, onko palvelujen tarjoaja maksanut veron omissa nimissään ja omaan lukuunsa. Tässä analyysissä, jonka unionin tuomioistuin tekee kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan mukaisesti, tosiasiallisesti yhdistetään kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohdan mukainen analyysi ja kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan mukainen analyysi. Jos palvelujentarjoaja maksaa veron omissa nimissään ja omaan lukuunsa, vero on sisällytettävä veron perusteeseen. Jos se sitä vastoin maksaa veron asiakkaansa nimissä ja lukuun ja käsittelee veron määrän kirjanpidossaan läpikulkueränä, asiakkaalta pelkkänä sille kertyneiden kustannusten korvauksena saatu määrä ei ole osa veron perustetta.²⁵

47. Kuten edellä totesin, ongelmana esillä olevissa asioissa on tunnistaa veron toisen asemesta suorittamista koskevan Portugalin omalaatuisen järjestelmän oikeusvaikutukset; tässä järjestelmässä todetaan, että toisaalta mainostajien on maksettava mainosten esitysvero ja toisaalta sen tosiasiallisesti maksavat TVI:n kaltaiset esityspalvelujen tarjoajat.

48. Unionin tuomioistuimessa esitettyjen huomautusten mukaan veron toisen asemesta maksamista kuvaillaan Portugalin LGT:n 18 §:n 3 momentissa ja 20 §:ssä, joiden mukaan toisen asemesta veron maksavaa henkilöä (esillä olevissa asioissa TVI) pidetään veronmaksajana. LGT:n 28 §:llä säännellään tähän suhteeseen kuuluvien osapuolten vastuita. LGT:n 20 § näyttää kuitenkin myös osoittavan, että kyseiset säännöt laadittiin veronpidätystä varten. On epäselvää, missä määrin säännöt ovat avuksi esillä olevissa asioissa.

23 — Edellä alaviitteessä 17 mainittu asia De Danske Bilimportører, tuomion 18 kohta ja edellä alaviitteessä 21 mainittu asia komissio v. Puola, tuomion 31–50 kohta.

24 — Edellä alaviitteessä 21 mainittu asia komissio v. Puola, tuomion 40 kohta ja edellä alaviitteessä 18 mainittu asia Lidl & Companhia, tuomion 34 kohta.

25 — Edellä alaviitteessä 17 mainittu asia De Danske Bilimportører, julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotuksen 18 ja 19 kohta.

49. Oikeudenkäyntiin osallistuneet ovat eri mieltä veron toisen asemesta maksamisen seurauksista mainosten esitysveron osalta. TVI pitää kyseistä järjestelmää pelkästään välineenä, jolla yksinkertaistetaan verohallintoa tehokkuuden vuoksi. Vaikka TVI maksaa veron, se maksaa veron, joka on TVI:n mukaan mainostajien maksettava; se kantaa mainostajilta maksettavana olevat määrät, käsittelee ne kirjanpidossaan asianmukaisesti läpikulkuerinä, maksaa ne valtiolle ja ilmoittaa valtiolle tiedot mainostajista. TVI katsoo, että jos se maksaisi mainosten esitysveron mutta sen asiakas sitten jättäisi maksamatta TVI:n siltä laskuttaman kyseisen veron, TVI voisi vaatia maksamansa määrän takaisin valtiolta. TVI myös väitti istunnossa, että jos siitä tulee maksukyvytön, valtio voisi vaihtoehtoisesti vaatia mainosten esitysveron maksusuoritusta mainostajilta. TVI siis katsoo maksavansa mainosten esitysveron asiakkaidensa nimissä ja lukuun ja käsittelevänsä saamansa määrät kirjanpidossaan läpikulkuerinä.

50. Toisaalta Portugalin kannalta mainosten esitysvero on TVI:n maksettava. Portugalin mielestä tämän toteamuksen vahvistaa se, että TVI:n on maksettava mainosten esitysvero laissa säädetyssä määräajassa riippumatta siitä, ovatko mainostajat maksaneet palvelut ja niiltä laskutetun mainosten esitysveron. Portugalin mukaan ainoastaan TVI:n on tehtävä kyseisestä verosta ilmoitus ja täytettävä Portugalin lainsäädännön mukaiset veronmaksajan täydentävät velvoitteet, joihin kuuluu tiettyjen tietojen antaminen. Istunnossa Portugali lisäsi, että viranomaiset voivat saada mainosten esitysveron ainoastaan TVI:ltä eivätkä voi koskaan vaatia sitä mainostajilta edes TVI:n maksukyvyttömyyden tapauksessa. Lisäksi TVI ei Portugalin mukaan käsitellyt määriä läpikulkuerinä asiakkaidensa nimissä vaan ICAM:n ja CP-MC:n nimissä, mitä Portugali pitää riittämättömänä.

51. Komissio pitää yhtä lailla toisen asemesta veron maksavan TVI:n velvoitetta maksaa mainosten esitysvero sen omana velvoitteena. Komission mukaan ainoastaan TVI on vastuussa veroista ja sen on maksettava ne riippumatta siitä, korvaako mainostaja kyseisen määrän. Komissio on myös samaa mieltä Portugalin kanssa siitä, että mainostajien ja veroviranomaisten välillä ei ole suoraa suhdetta.

52. Edellä olevat seikat osoittavat, että veron toisen asemesta maksamisen seurauksista mainosten esitysveron osalta ei ole yksimielisyyttä. Kansallinen tuomioistuin ei ole ottanut kantaa tältä osin. Unionin tuomioistuimella ei ole toimivaltaa ratkaista tätä kansallista lainsäädäntöä koskevaa kysymystä. Unionin tuomioistuin on kuitenkin toimivaltainen antamaan kansalliselle tuomioistuimelle merkitykselliset kriteerit käsitteen ”nimissä ja lukuun” tulkitsemista varten. Kuten julkisasiamies Kokott huomautti asiassa *De Danske Bilimportører*, tämä on pikemminkin unionin oikeuden käsite kuin viittaus edustamista ja toimeksiantoa koskeviin kansallisiin oikeussääntöihin.²⁶

53. Millä edellytyksin kansallinen tuomioistuin voi olettaa, että mainosten esitysvero on kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu vero? Mielestäni olisi tarpeen, että kansallinen tuomioistuin tulee siihen johtopäätökseen, että mainosten esitysvero saa aikaan julkisoikeudellisen verotussuhteen, joka pohjimmiltaan rajoittuu suhteeseen, joka kansallisessa lainsäädännössä luodaan valtion ja toisen asemesta veron maksavan toimijan välille. Toisin sanoen – ja ohjeiden antamiseksi kansalliselle tuomioistuimelle – olisi esimerkiksi välttämätöntä, että useimpien oikeudenkäyntiin osallistuneiden tiettyjen toteamusten mukaisesti valtio voi vaatia mainosten esitysveron ainoastaan toisen asemesta veron maksavalta toimijalta eli että toisen asemesta veron maksava toimija vastaa ”itsenäisesti” mainosten esitysveron maksamisesta. Tämä tarkoittaisi myös muun muassa sitä, että mahdollisesti seuraava toisen asemesta veron maksavan toimijan vaatimus mainostajalle mainosten esitysveron määrän korvaamisesta olisi luonteeltaan yksityisoikeudellinen.

26 — Edellä alaviitteessä 17 mainittu asia *De Danske Bilimportører*, julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotuksen 40 ja 41 kohta.

54. Jos kansallinen tuomioistuin katsoo asian olevan näin, mielestäni ei pitäisi olla vaikeaa päätellä, että toisen asemesta veron maksava toimija maksoi mainosten esitysveron omissa nimissään ja omaan lukuunsa ja että pohjimmiltaan kyseisellä verolla on suora yhteys palvelujen suoritukseen. Tällöin olisi sovellettava kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohtaa ja mainosten esitysvero olisi tämän vuoksi sisällytettävä veron perusteeseen.

55. Jos kansallinen tuomioistuin sitä vastoin päättelee, että ratkaiseva julkisoikeudellinen verotussuhde on lähinnä mainostajan ja valtion välinen eli että esimerkiksi valtio voi tietyin edellytyksin vaatia mainosten esitysveron suoraan mainostajalta tai toisin sanoen toisen asemesta veron maksavan toimijan olemassaolo ei ole aina ja joka tilanteessa välttämätön, ei voida katsoa, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohtaa olisi sovellettava. Tällöin olisi pikemminkin pääteltävä, että palvelujentarjoaja ei maksa veroa omissa nimissään ja omaan lukuunsa ja että verolla ei tämän vuoksi ole suoraa yhteyttä palveluun. Sen sijaan vero maksettaisiin pääasiallisesti varsinaisen verovelvollisen eli mainostajan nimissä ja lukuun, ja koska kansallinen tuomioistuin on todennut, että kyseinen määrä kirjataan kolmansille osapuolille suoritettavana läpikulkueränä, vero kuuluu kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohdan soveltamisalaan.

V Ratkaisuehdotus

56. Edellä esitetyn perusteella katson, että unionin tuomioistuimen pitäisi vastata esitettyihin kysymyksiin seuraavasti:

- Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa, 2 alakohdan a alakohtaa ja 3 alakohdan c alakohtaa sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 73 artiklaa, 78 artiklan a alakohtaa ja 79 artiklan c alakohtaa on tulkittava siten, että laskettaessa mainospalveluja koskevaa arvonlisäveroa veron perusteeseen on sisällytettävä taiteiden edistämiseksi määrätyn Portugalin mainosten esitysveron kaltainen vero, joka kuuluu mainostajien maksettavaksi mutta jonka maksavat televisioalan toimijat maksaen veron toisen asemesta ja joka kirjataan kolmansille osapuolille suoritettavana läpikulkueränä, jos ratkaiseva julkisoikeudellinen verotussuhde on veroviranomaisten ja televisioalan toimijoiden välinen.
- Jos ratkaiseva julkisoikeudellinen verotussuhde on mainitun veron tapauksessa mainostajien ja veroviranomaisten välinen, direktiivin 77/388 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa, 2 alakohdan a alakohtaa ja 3 alakohdan c alakohtaa sekä direktiivin 2006/112 73 artiklaa, 78 artiklan a alakohtaa ja 79 artiklan c alakohtaa on tulkittava siten, että mainittua veroa ei saa sisällyttää veron perusteeseen.
- Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on ratkaista, kumpiko näistä kahdesta veron toisen asemesta maksamisen luonnetta koskevasta tulkinnasta on juuri mainosten esitysveron yhteydessä kansallisen lainsäädännön mukaan oikea.