

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

5. prosinca 2013.(*)

„Porezni sustav – PDV – Šesta direktiva 77/388/EEZ – članak 11. slovo A stavak 1. točka (a), stavak 2. točka (a) i stavak 3. točka (c) – Direktiva 2006/112/EZ – članci 73., 78. prvi stavak točka (a) i 79. prvi stavak točka (c) – Oporezivi iznos PDV-a koji se mora platiti za usluge emitiranja komercijalnog oglašavanja – Pristojba za emitiranje komercijalnog oglašavanja“

U spojenim predmetima C-618/11, C-637/11 i C-659/11,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koje je uputio Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), odlukama od 12. listopada 2011., od 2. studenoga 2011. i od 16. studenoga 2011., koje je Sud zaprimio 1. prosinca 2011., odnosno 12. prosinca 2011. i 27. prosinca 2011. u postupcima

TVI ? Televisão Independente SA

protiv

Fazenda Pública,

uz sudjelovanje:

Ministério Público,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: M. Ilešić, predsjednik vijeća, K. Lenaerts, potpredsjednik Suda, u funkciji suca trećeg vijeća, C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh i E. Jarašićnas (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: P. Cruz Villalón,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 31. siječnja 2013.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za TVI – Televisão Independente SA, N. Pena, *advogado*,
- za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes i R. Laires, u svojstvu agenata,
- za helensku vladu, M. Germani i I. Bakopoulos, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, P. Guerra e Andrade i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 11. lipnja 2013.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na tumačenje članka 11. slova A stavka 1. točke (a), stavka 2. točke (a) i stavka 3. točke (c) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.; ispravak u SL L 149, str. 26., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) kao i članka 73., 78. prvog stavka točke (a) i 79. prvog stavka točke (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjevi su upućeni u okviru triju sporova između TVI – Televisão Independente SA (u daljnjem tekstu: TVI) i Fazenda Pública (državna riznica) u vezi s odbijanjem zahtjeva za ponovno ispitivanje po službenoj dužnosti rješenja o odmjeravanju poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) za mjesec veljaču 2004., listopad 2004. i siječanj 2007.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Direktiva 2006/112 je od 1. siječnja 2007. stavila izvan snage i zamijenila Šestu direktivu. S obzirom na to da se sporovi u glavnim postupcima tiču obračuna PDV-a za mjesec veljaču i listopad 2004. (predmeti C-637/11 i C-618/11) kao i za mjesec siječanj 2007. (predmet C-659/11), za predmete C-637/11 i C-618/11 mjerodavno je zakonodavstvo Šesta direktiva, a za predmet C-659/11 Direktiva 2006/112.

4 Članak 11. slovo A Šeste direktive koji se odnosi na oporezivi iznos PDV-a unutar države navodi:

„1. Oporezivi iznos čini:

a) za isporuku roba ili usluga različitih od onih predviđenih u točki (b), (c) i (d), sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke;

[...]

2. Oporezivi iznos uključuje:

a) poreze, carine, prelevmane i davanja, isključujući sam PDV;

[...]

3. Oporezivi iznos ne uključuje:

[...]

c) iznose koje porezni obveznik prima od kupca, u vidu nadoknade troškova nastalih u ime i za račun kupca, a koje porezni obveznik knjiži u svojim knjigama na prijelaznom računu. Porezni obveznik mora dostaviti dokaze stvarnog iznosa troška i ne može odbiti PDV koji je eventualno zaračunat.“

5 Članak 73. Direktive 2006/112 određuje:

„U pogledu isporuke roba ili usluga osim onih iz ?lanaka od 74. do 77., oporezivi iznos uklju?uje sve što ?ini naknadu koju je dobio ili ?e dobiti dobavlja? u zamjenu za isporuku od kupca ili neke tre?e strane, uklju?uju?i potpore izravno povezane s cijenom isporuke.“

6 ?lanak 78. prvi stavak to?ka (a) ove direktive navodi:

„Oporezivi iznos uklju?uje sljede?e ?imbenike:

a) poreze, carine, prelevmane i davanja, isklju?uju?i sam PDV.“

7 ?lanak 79. prvi stavak to?ka (c) spomenute direktive predvi?a:

„Oporezivi iznos ne uklju?uje sljede?e ?imbenike:

[...]

c) iznose koje porezni obveznik prima od kupca, u vidu nadoknade troškova nastalih u ime i za ra?un kupca, a koje porezni obveznik knji?i u svojim knjigama na prijelaznom ra?unu.“

Portugalsko pravo

8 ?lanak 16. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, u daljnjem tekstu: CIVA) odre?uje:

„1. Ne dovode?i u pitanje odredbe stavka 2., oporezivi iznos isporuke robe ili usluga odgovara vrijednosti naknade koju je primio ili ?e primiti od kupca, primatelja ili tre?e osobe.

[...]

5. Oporezivi iznos isporuke dobara i usluga uklju?uje sljede?e ?imbenike:

a) poreze, carine, namete i pristojbe, isklju?uju?i sam [PDV];

[...]

6. Oporezivi iznos predvi?en u prethodnom stavku ne uklju?uje sljede?e ?imbenike:

[...]

c) iznose ispla?ene u ime i za ra?un kupca robe ili primatelja usluga, koje je porezni obveznik ispravno uknji?io na ra?un tre?ih osoba;

[...]“

9 Zakon br. 42/2004, V o kinematografskoj i audiovizualnoj umjetnosti (Lei n.º 42/2004 – Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual) od 18. kolovoza 2004. (*Diário da República* I, serija A, br. 194, od 18. kolovoza 2004.) predvi?a u svom ?lanku 28. naslovljenom „Pristojba za emitiranje“:

„1. Komercijalno oglašavanje emitirano u kinodvoranama i na televiziji, to jest oglasi, sponzorirani oglasi, teleprodaje, teletekst, prikriveno oglašavanje ili oglašavanje u elektroni?kim vodi?ima za programiranje, bez obzira na platformu emitiranja, podlije?e pristojbi za emitiranje, na teret oglašiva?a, u iznosu od 4 % pla?ene cijene [u daljnjem tekstu: pristojba za emitiranje].

2. Obra?un, ubiranje i oporezivanje iznosa koji se napla?uju putem pristojbe za emitiranje

određeni su u odvojenom pravnom instrumentu.“

10 ?lanak 50. Uredbe-zakona br. 227/2006 od 15. studenoga 2006. (*Diário da República* I, br. 220, od 15. studenoga 2006.) glasi kako slijedi:

„1. Komersijalno oglašavanje emitirano u kinodvoranama, na televiziji ili u elektroničkim vodičima za programiranje, bez obzira na platformu emitiranja, podliježe pristojbi za emitiranje koju plaćaju oglašivači; ona je prihod [Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia (u daljnjem tekstu: ICAM)] i [Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema (u daljnjem tekstu: CP-MC)].

2. Oglašavanje predviđeno u prethodnom stavku obuhvaća oglase, sponzorirane oglase, teleprodaje, teletekst i prikriveno oglašavanje.

3. Doprinos predviđen u prethodnim stavcima obračunavaju, supstitucijom poreza, koncesionarska društva koja upravljaju oglasnim prostorom u kinodvoranama, operateri ili televizijski distributeri koji nude usluge teleteksta ili elektroničkih vodiča za programiranje.“

11 ?lanak 51. Uredbe-zakona br. 227/2006 predviđa:

„Pristojba za emitiranje iznosi 4 % cijene emitiranja predmetne reklame ili njenog uključivanja u elektroničke vodiče za programiranje i predstavlja 3,2 % prihoda ICAM-a i 0,8 % prihoda CP-MC-a.“

Glavni postupci i prethodna pitanja

12 TVI je u mjesecu veljači 2004., listopadu 2004. i siječnju 2007., u okviru svoje audiovizualne djelatnosti na televizijskom tržištu, pružao usluge emitiranja komercijalnog oglašavanja u korist različitih oglašivača.

13 TVI je fakturirao ove usluge svojim klijentima povećavajući za 4 %, na temelju pristojbe za emitiranje, cijenu koju je odredio za emitiranje komercijalnog oglašavanja. Kako bi izračunao PDV koji se mora platiti na spomenute usluge, TVI je predviđenu stopu primijenio na ukupno fakturiranu svotu, uključujući pristojbu za emitiranje, i platio PDV obračunan na temelju predmetnih razdoblja, uključivši ga u odgovarajuće periodične prijave. TVI je, drugim riječima, prihode koji su bili rezultat fakturiranja pristojbe za emitiranje prenio na prijelazne račune u korist ICAM-a i CP-MC-a.

14 Procjenjujući da pristojba za emitiranje nije trebala biti uključena u oporezivi iznos PDV-a, TVI je nadležnim portugalskim poreznim tijelima uputio zahtjeve za ponovno ispitivanje po službenoj dužnosti rješenja o odmjeravanju PDV-a za mjesece veljaču i listopad 2004. kao i za siječanj 2007. Ovi zahtjevi su odbijeni.

15 TVI se obratio Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Upravni porezni sud Sintre), koji je odbio tužbe protiv odluka o odbijanju spomenutih zahtjeva uz obrazloženje da je iznos pristojbe za emitiranje koji je TVI fakturirao oglašivačima trebao biti uključen u oporezivi iznos PDV-a na temelju ?lanka 16. stavaka 1. i 5. točke (a) CIVA-e. Ovaj sud je ocijenio da se iznosi pristojbe za emitiranje ne mogu smatrati iznosima plaćenima u ime i za račun primatelja usluga emitiranja komercijalnog oglašavanja. Osim toga je smatrao da pristojba za emitiranje predstavlja, sukladno ?lanku 28. Zakona br. 42/2004, izravnu vezu s ovom isporukom usluga jer je, s obzirom na to da za cilj ima spomenute usluge, svojstvena ovim potonjima.

16 TVI je protiv presuda Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra podnio žalbe Supremo Tribunal Administrativo (Visokom upravnom sudu). Pred njime je istaknuo pitanje je li tumačenje ?lanka 16. stavaka 1. i 6. točke (c) CIVA-a od strane portugalskih poreznih tijela, koje je potvrđeno donesenim presudama, u skladu s ?lankom 11. slovo A stavcima 1. točkom (a) i 3. točkom (c)

Šeste direktive i prakse Suda. Prema tom tumačenju, pristojba za emitiranje uključena je u oporezivi iznos u svrhu PDV-a jer je svojstvena pružanju usluga i ne uključuje se u ime i za račun primatelja usluga emitiranja komercijalnog oglašavanja, iako se prikupljeni iznosi prenose na prijelazne račune i namijenjeni su javnim tijelima.

17 TVI u biti pred ovim sudom, s jedne strane, tvrdi da pristojba za emitiranje ne predstavlja izravnu vezu s isporukom usluga emitiranja komercijalnog oglašavanja i da ne treba biti uključena u vrijednost naknade jer ta pristojba nije naknada za uslugu koju je pružio TVI i nije izravno vezana za isporuku ove usluge te, s druge strane, da pristojba za emitiranje proizlazi iz pojma prava Unije radnje u ime i za račun drugoga, na način da iznos ove pristojbe treba biti isključen iz porezne osnovice za PDV.

18 U ovim okolnostima Supremo Tribunal Administrativo odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja, sastavljena u istovjetnim okolnostima u svakom predmetu za koji je nadležan:

„1) Je li članak 16. stavak 1. [CIVA-e], kako je protumačen u donesenoj presudi (u smislu da je pristojba za emitiranje komercijalnog oglašavanja svojstvena pružanju usluga oglašavanja tako da mora biti [uključena] u oporezivi iznos pružanja usluga u svrhu PDV-a), u skladu s odredbama članka 11. slova A stavka 1. točke (a) [Šeste] direktive [...] (postao članak 73. Direktive 2006/112 [...]) i osobito s pojmom 'naknada koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku'?

2) Je li članak 16. stavak 6. točka (c) [CIVA-e], kako je protumačen u donesenoj presudi (u smislu da pristojba za emitiranje komercijalnog oglašavanja ne čini iznos plaćen u ime i za račun [primatelja] usluga, premda je prenesen na prijelazne račune [...] i namijenjen javnim tijelima, na način da nije isključen iz oporezivog iznosa u svrhu PDV-a) u skladu s odredbama članka 11. slova A stavka 3. točke (c) [Šeste] direktive [...] (postao članak 79. [prvi podstavak] točka (c) Direktive 2006/112 [...]), i osobito s pojmom 'iznose koje porezni obveznik prima od kupca, u vidu nadoknade troškova nastalih u ime i za račun kupca, a koje porezni obveznik knjiži u svojim knjigama na prijelaznom računu'?

19 Rješenjem predsjednika Suda od 18. siječnja 2012., predmeti C 618/11, C 637/11 i C 659/11 spojeni su u svrhu pisanog i usmenog postupka kao i presude.

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost

20 Portugalska vlada izražava sumnje u vezi s dopuštenošću zahtjeva za prethodnu odluku. Budući da je riječ o prethodnim pitanjima postavljenima u predmetima C 618/11 i C 637/11, ona tvrdi da portugalski propis koji predviđa primjenu pristojbe za emitiranje *ratione temporis* nije primjenjiv na datum činjenica u glavnom postupku. Osim toga, ocjenjuje da tri zahtjeva za prethodnu odluku ne sadrže precizno i potpuno navođenje portugalskog prava kao ni prava Unije primjenjivih u sporovima u glavnim postupcima. Ova vlada osobito ističe da je sud koji je uputio zahtjev u predmetu C 659/11 propustio spomenuti članak 11. slovo A stavak 2. točku (a) Šeste direktive i članak 78. prvi stavak točku (a) Direktive 2006/112.

21 U tom pogledu, valja na prvom mjestu podsjetiti da je na temelju ustaljene sudske prakse, u okviru postupka predviđenog u članku 267. UFEU-a, utemeljenom na jasnom razdvajanju funkcija između nacionalnih sudova i Suda, za utvrđenje i ocjenjivanje činjenica spora u glavnom postupku kao i za tumačenje i primjenu nacionalnog prava nadležan isključivo nacionalni sudac. Također je isključivo na nacionalnom sudu pred kojim se vodi postupak i koji sam snosi odgovornost za sudsku odluku koju mora donijeti da, ovisno o pojedinostima predmeta, ocijeni jesu li prethodna

pitanja koja postavlja Sudu nužna kao i koliko su relevantna za donošenje presude (presuda od 29. studenoga 2012., Econord, C-182/11 i C-183/11, točka 21. kao i navedena sudska praksa). Osobito nije na Sudu da provjerava točnost zakonodavnog i inženjerskog okvira koji u sklopu svoje odgovornosti utvrđuje sudac koji je uputio zahtjev (vidjeti, u tom smislu, presudu od 1. prosinca 2005., Burtscher, C-213/04, *Recueil*, str. I-10309., točku 35. i navedenu sudsku praksu). Posljedično, s obzirom na to da se postavljena pitanja odnose na tumačenje prava Unije, Sud je na temelju, dužan odlučiti (gore navedena presuda Econord, točka 21.).

22 Određivanje nacionalnog zakonodavstva primjenjivog *ratione temporis* u predmetima C-618/11 i C-637/11 također je pitanje tumačenja nacionalnog prava koje je u isključivoj nadležnosti samog suda koji je uputio zahtjev.

23 Na drugom mjestu, što se tiče navođenja primjenjivog prava u zahtjevima za prethodnu odluku, valja utvrditi da prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda potreba za dostizanjem tumačenja prava Unije koje bi bilo korisno nacionalnom sudu zahtijeva da on odredi inženjerski i zakonodavni okvir unutar kojeg se nalaze pitanja koja postavlja ili da barem objasni inženjerske tvrdnje na kojima se temelje ova pitanja (presude od 17. veljače 2005., Viacom Outdoor, C-134/03, *Recueil*, str. I-1167., točka 22., i od 17. srpnja 2008., Raccanelli, C-94/07, *Recueil*, str. I-5939., točka 24.).

24 U tom pogledu, valja naglasiti da podaci dostavljeni u zahtjevima za prethodnu odluku ne služe samo tome da omoguće Sudu davanje korisnih odgovora, već također da omoguće vladama država članica kao i drugim zainteresiranim strankama podnošenje očitovanja sukladno članku 23. Statuta Suda Europske unije (presuda od 27. studenoga 2012., Pringle, C-370/12, točka 85. i navedena sudska praksa).

25 U predmetnom slučaju s jedne je strane nužno zaključiti kako zahtjevi za prethodnu odluku ne sadrže samo iznošenje činjenica iz kojih proizlazi spor, već također, u mjeri u kojoj detaljno opisuju stajalište TVI-a i suca koji je nadležan za tužbe protiv odluka kojima se odbijaju predmetni zahtjevi za ponovno ispitivanje rješenja o odmieravanju poreza, dovoljno elemenata koji omogućuju određivanje inženjerskog i zakonodavnog okvira prethodnih pitanja. One također omogućuju Sudu da pruži koristan odgovor sudu koji je uputio zahtjev. Osim toga, prethodna pitanja jasno naznačuju odredbe prava Unije o kojima se propituje sud koji je uputio zahtjev.

26 S druge strane, očitovanja koja su podnijeli tužitelj u glavnom postupku, portugalska i helenska vlada kao i Europska komisija potvrđuju da su pravni i inženjerski elementi kako su precizirani u zahtjevima za prethodnu odluku dovoljni u smislu sudske prakse spomenute u točki 24. ove presude.

27 Na posljednjem mjestu, što se tiče propusta suda koji je uputio zahtjev da spomene sve norme prava Unije mjerodavne za predmet C-659/11, valja utvrditi da, iako je ovaj sud formalno ograničio svoja pitanja na tumačenje, s jedne strane, članka 11. slova A stavaka 1. točke (a) i 3. točke (c) Šeste direktive i, s druge strane, članka 73. i 79. prvog stavka točke (c) Direktive 2006/112, takva okolnost nije prepreka Sudu da, u svrhu pružanja korisnog odgovora, uzme u obzir norme prava Unije na koje se nacionalni sudac nije pozvao u navođenju svojih pitanja (vidjeti, u tom smislu, presudu od 3. travnja 2008., Militzer & Münch, C-230/06, *Recueil*, str. I-1895., točku 19. kao i navedenu sudsku praksu).

28 Iz prethodnog slijedi da Sud raspolaže s dovoljno inženjerskih i pravnih elemenata za tumačenje odredbi prava Unije u pitanju i za davanje korisnih odgovora na postavljena pitanja.

29 U ovim okolnostima zahtjeve za prethodnu odluku valja smatrati dopuštenima.

O meritumu

30 Svojim pitanjima, koje valja zajedno ispitati, sud koji je uputio zahtjev u biti pita moraju li se članak 11. slovo A stavak 1. točka (a) i 2. točka (a) te 3. točka (c) Šeste direktive kao i članci 73., 78. prvi stavak točka (a) i 79. prvi stavak točka (c) Direktive 2006/112 tumačiti na način da pristojba, kao što je pristojba za emitiranje kakvu predviđaju portugalski propisi u korist kinematografskih i audiovizualnih umjetnosti koju moraju platiti oglašivači, ali koju plaćaju pružatelji usluga emitiranja komercijalnog oglašavanja putem mehanizma zvanog „supstitucija poreza“ i koju u svojim knjigama knjiže na prijelazne račune, mora biti uključena u oporezivi iznos PDV-a koji se mora platiti za usluge emitiranja komercijalnog oglašavanja.

31 Portugalska i helenska vlada, kao i Komisija, mišljenja su da pristojba kao što je pristojba za emitiranje mora biti uključena u oporezivi iznos PDV-a koji se mora platiti za usluge emitiranja komercijalnog oglašavanja jer je oporezivi događaj takve pristojbe za emitiranje izravno vezan za isporuku usluga emitiranja komercijalnog oglašavanja i podudara se s oporezivim događajem za PDV koji se mora platiti za spomenute usluge. Osim toga, prema helenskoj vladi, s obzirom na to da je oporezivi događaj pristojbe za emitiranje isporuka usluga emitiranja komercijalnog oglašavanja koju su zatražile obje ugovorne strane, a nije plaćanje nije vezano samo za račun primatelja usluge, ne može se primijeniti iznimka predviđena u članku 11. slovu A stavku 3. točki (c) Šeste direktive i u članku 79. prvom stavku točki (c) Direktive 2006/112.

32 Suprotno tome, TVI smatra da pristojba za emitiranje ne može biti uključena u spomenuti oporezivi iznos. Prema TVI-u, pristojba za emitiranje nije naknada za uslugu koju on pruži, s obzirom na to da ova pristojba nema izravnu vezu s isporukom njegovih usluga. TVI ističe da je oporezivi događaj pristojbe za emitiranje različit od onog koji uzrokuje PDV, odnosno emitiranje komercijalnog oglašavanja s jedne strane i sve druge djelatnosti isporuke usluga oglašavanja s druge strane.

33 U tom pogledu, valja podsjetiti da prema članku 11. slovu A stavku 1. točki (a) Šeste direktive i članku 73. Direktive 2006/112, oporezivi iznos PDV-a uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od strane kupca ili neke treće strane. Članak 11. slovo A stavci 2. i 3. Šeste direktive kao i članci 78. prvi stavak točka (a) i 79. prvi stavak točka (c) Direktive 2006/112 taksativno nabrajaju određene primbenike koji su uključeni u oporezivi iznos i druge koji su isključeni (vidjeti, u tom smislu, presude od 1. lipnja 2006., *De Danske Bilimportører*, C-98/05, *Recueil*, str. I-4945., točku 15., kao i od 28. srpnja 2011., *Lidl & Companhia*, C-106/10, *Recueil*, str. I-7235., točke 30. i 31.).

34 Članak 11. slovo A stavak 2. točka (a) Šeste direktive i članak 78. prvi stavak točka (a) Direktive 2006/112 predviđaju da su u oporezivi iznos uključeni porezi, carine, prelevmani i davanja, isključujući sam PDV.

35 Članak 11. slovo A stavak 3. točka (c) Šeste direktive i članak 79. prvi stavak točka (c) Direktive 2006/112 predviđaju da se iz oporezivog iznosa trebaju isključiti iznosi koje porezni obveznik primi od strane kupca ili primatelja prilikom povrata troškova pretrpljenih u ime i za račun ovih potonjih i koji se u njegovim knjigama knjiže na prijelazne račune.

36 Kako bi se utvrdilo mora li pristojba za emitiranje kao ona u glavnom postupku biti uključena u oporezivi iznos PDV-a koji se mora platiti za usluge emitiranja komercijalnog oglašavanja ili naprotiv isključiti iz njega, valja odmah odrediti ulazi li ona u pojam „porezi, carine, prelevmani i davanja“ u smislu članka 11. slova A stavka 2. točke (a) Šeste direktive i članka 78. prvog stavka točke (a) Direktive 2006/112.

37 U tom pogledu Sud je već precizirao da, ne bi li porezi, carine, prelevmani i davanja spadali pod oporezivi iznos PDV-a, iako ne predstavljaju dodanu vrijednost i iako nisu nova naknada za isporuku usluga, oni moraju predstavljati izravnu vezu s ovom isporukom (vidjeti, u tom smislu, presude od 20. svibnja 2010., Komisija/Poljska, C-228/09, točka 30., kao i gore navedenu Lidl & Companhia, točka 33.).

38 Najprije valja utvrditi da pristojba za emitiranje nije nova naknada za pružanje usluga emitiranja komercijalnog oglašavanja i ne predstavlja dodanu vrijednost.

39 Što se tiče pitanja predstavlja li pristojba za emitiranje izravnu vezu s isporukom usluga emitiranja komercijalnog oglašavanja, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je pitanje podudara li se oporezivi događaj spomenute sporne pristojbe s onim koji uzrokuje obvezu obračuna PDV-a, odlučujućim kriterijem za utvrđivanje postojanja takve izravne veze (vidjeti, u tom smislu, gore navedene presude De Danske Bilimportører, točke 17. i 18., kao i Komisija/Poljska, točka 30. do 32.).

40 U predmetnom slučaju, kako proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku, prema članku 28. stavku 1. Zakona br. 42/2004, komercijalno oglašavanje emitirano u kinodvoranama i na televiziji, to nije oglas, sponzorirani oglas, teleprodaje, teletekst, prikriveno oglašavanje, ili oglašavanje uključeno u elektroničke vodiče za programiranje, bez obzira na platformu emitiranja, podliježe pristojbi za emitiranje stavljenoj na teret oglašivača i koja iznosi 4 % cijene koju oni plaćaju. Iz članka 50. stavka 1. Uredbe-zakona br. 227/2006 proizlazi da su iznosi naplaćeni na temelju ove pristojbe za emitiranje prihod ICAM-a i CP-MC-a.

41 Iz spomenutih portugalskih propisa također proizlazi, kao što je uostalom portugalska vlada i istaknula tijekom rasprave održane na Sudu, da se oporezivi događaj pristojbe za emitiranje podudara s onim koji uzrokuje obvezu obračuna PDV-a koji se mora platiti za usluge emitiranja komercijalnog oglašavanja. U biti se, pristojba za emitiranje obračunava nakon što su usluge pružene i samo ako su takve usluge pružene.

42 Posljedično, pristojba kao što je pristojba za emitiranje predstavlja izravnu vezu s isporukom usluga emitiranja komercijalnog oglašavanja, s obzirom na to da se oporezivi događaj pristojbe za emitiranje i onaj koji uzrokuje obvezu obračuna PDV-a podudaraju. Ona dakle spada pod pojam „porezi, carine, prelevmani i davanja“ iz članka 11. slova A stavak 2. točka (a) Šeste direktive i članka 78. prvog stavka točke (a) Direktive 2006/112.

43 Ovaj zaključak ne dovodi u pitanje okolnost da, prema članku 50. stavku 3. Uredbe-zakona br. 227/2006, pristojbu za emitiranje pomoću mehanizma zvanog „supstitucija poreza“ plaćaju pružatelji usluga emitiranja komercijalnog oglašavanja.

44 Kao što proizlazi iz pisanih i usmenih očitovanja podnesenih Sudu, prema spomenutom mehanizmu pristojbu za emitiranje, iako je moraju platiti kupci usluga emitiranja komercijalnog oglašavanja, odnosno oglašivači, platio je pružatelj ovih usluga.

45 Stranke u glavnom postupku, kao i one koje su Sudu podnijele očitovanja, protive se mećutim doseg mehanizma kakav je predviđen portugalskim propisima. TVI ističe da prikupljaju i iznose koje moraju platiti kupci usluga emitiranja komercijalnog oglašavanja, knjiže i ove iznose u svojim knjigama na prijelazne račune, kao i uplaćuju ih državi, ona plaća pristojbu za emitiranje u ime i za račun svojih klijenata. Portugalska vlada kao i Komisija, naprotiv, smatraju da je TVI dužan platiti pristojbe za emitiranje, s obzirom na to da kupci usluga emitiranja komercijalnog oglašavanja nikada ne ulaze u izravan odnos s nadležnim portugalskim poreznim tijelima. TVI stoga, prema njihovom mišljenju, plaća pristojbu za emitiranje u svoje ime i za svoj

ra?un.

46 Dakle, ?ak i pod pretpostavkom da TVI pla?a pristojbu za emitiranje u ime i za ra?un svojih klijenata, iz toga ipak ne proizlazi da se takav mehanizam supstitucije poreza kakav postoji u glavnom postupku veže uz povrat troškova u smislu ?lanka 11. slova A stavka 3. to?ke (c) Šeste direktive i ?lanka 79. prvog stavka to?ke (c) Direktive 2006/112.

47 Drugim rije?ima, kao što je i nezavisni odvjetnik naveo u to?kama 48., 50. i 51. svojeg mišljenja, iz o?itovanja portugalske vlade i Komisije koja temelje na ?lancima 18. i 20. Op?eg poreznog zakonika (Lei Geral Tributária), to?nije proizlazi da se smatra da se osoba koja pla?a pristojbu za emitiranje u svojstvu supstituta poreza smatra osobom koja ju je dužna platiti, da TVI mora platiti ovu pristojbu ?ak i kada oglašiva?i nisu platili za predmetne usluge emitiranja komercijalnog oglašavanja, pa i kada mu je spomenuti oglašiva?i ne povrate te da nadležna tijela ne mogu potraživati spomenutu pristojbu od ovih oglašiva?a ?ak ni u slu?aju insolventnosti TVI-a. ?ini se da iz portugalskih propisa, ?ije tuma?enje spada pod isklju?ivu nadležnost nacionalnog suca, tako?er proizlazi da TVI ovu pristojbu pla?a u svoje ime i za svoj ra?un.

48 Uzimaju?i u obzir ova razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti da se ?lanak 11. slovo A stavci 1. to?ka (a), 2. to?ka (a) i 3. to?ka (c) Šeste direktive kao i ?lanci 73., 78. prvi stavak to?ka (a) i 79. prvi stavak to?ka (c) Direktive 2006/112 moraju tuma?iti na na?in da pristojba, kao što je pristojba za emitiranje predvi?ena portugalskim propisima u korist kinematografskih i audiovizualnih umjetnosti, mora biti uklju?ena u oporezivi iznos PDV-a koji se mora platiti za usluge emitiranja komercijalnog oglašavanja.

Troškovi

49 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (tre?e vije?e) odlu?uje:

?lanak 11. slovo A stavci 1. to?ka (a), 2. to?ka (a) i 3. to?ka (c) Šeste direktive Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavst[a]va država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje kao i ?lanaka 73., 78. prvog stavka to?ke (a) i 79. prvog stavka to?ke (c) Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost, moraju se tuma?iti na na?in da pristojba kao što je pristojba za emitiranje predvi?ena portugalskim propisima u korist kinematografskih i audiovizualnih umjetnosti, mora biti uklju?ena u oporezivi iznos poreza na dodanu vrijednost koji se mora platiti za usluge emitiranja komercijalnog oglašavanja.

Potpisi

* Jezik postupka: portugalski.