

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 5 grudnia 2013 r. (*)

Podatki – Podatek VAT – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 11 cz. 1 ust. 1 lit. a), ust. 2 lit. a) i ust. 3 lit. c) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 73, art. 78 akapit pierwszy lit. a) i art. 79 akapit pierwszy lit. c) – Podstawa opodatkowania podatkiem VAT podlegającym zapłacie od usług wyświetlania reklam handlowych – Opłata za wyświetlanie reklam handlowych

W sprawach połączonych C-618/11, C-637/11 i C-659/11

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia) postanowieniami z dnia 12 października 2011 r., z dnia 2 listopada 2011 r. i z dnia 16 listopada 2011 r., które wpłynęły do Trybunału odpowiednio w dniach 1 grudnia 2011 r., 12 grudnia 2011 r. i 27 grudnia 2011 r. w postępowaniach:

TVI – Televisão Independente SA

przeciwko

Fazenda Pública,

przy udziale:

Ministério Público,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes izby, K. Lenaerts, wiceprezes Trybunału, pełniący funkcję sędziego trzeciej izby, C.G. Fernlund, A. Ó Caoimh i E. Jarašinas (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 31 stycznia 2013 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu TVI – Televisão Independente SA przez N. Pená, advogado,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesą oraz R. Lairesę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez M. Germani oraz I. Bakopoulósę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez P. Guerrę e Andradego oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 czerwca 2013 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą interpretacji art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a), ust. 2 lit. a) i ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1 – wyd. spec. w j. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23; sprostowanie Dz.U. 1977 L 149, s. 26, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) oraz art. 73, art. 78 akapit pierwszy lit. a) i art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wnioski te zostały złożone w ramach trzech sporów pomiędzy TVI Televisão Independente SA (zwaną dalej „TVI”) i Fazenda Pública (skarbem państwa) w przedmiocie oddalenia wniosków o ponowne rozpatrzenie z urzędu decyzji o opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) za luty 2004 r., październik 2004 r. i styczeń 2007 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Z dniem 1 stycznia 2007 r. szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona dyrektywą 2006/112. Jako że spory w postępowaniach głównych dotyczą rozliczenia podatku VAT za luty i październik 2004 r. (sprawy C-637/11 i C-618/11) i za styczeń 2007 r. (sprawa C-659/11), w sprawach C-637/11 i C-618/11 istotne są przepisy szóstej dyrektywy, a w sprawie C-659/11, – dyrektywy 2006/112.

4 Artykuł 11 cz. 1 ust. 1 A szóstej dyrektywy dotyczący podstawy opodatkowania podatku VAT na terytorium kraju stanowi:

„1. Podstawą opodatkowania jest:

a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione lit. b), c) i d) poniżej, wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usług otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw;

[...]

2. Do podstawy opodatkowania wlicza się:

a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego podatku od wartości dodanej;

[...].

3. Podstawa opodatkowania nie obejmuje:

[...]

c) kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub klienta jako zwrot wydatków,

wypłaconych na nazwisko i na rachunek tego ostatniego i które są wpisane w jego księgowości na rachunkach przejściowych. Podatnik musi przedstawić dowód na rzeczywistą kwotę tych wydatków i nie może odliczyć żadnego podatku, który w danym przypadku mógłby być naliczony od tych transakcji”.

5 Artykuł 73 dyrektywy 2006/112 brzmi następująco:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą [świadczenie wzajemne otrzymane lub które] dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

6 Artykuł 78 akapit pierwszy lit. a) tej dyrektywy stanowi:

„Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego [podatku] VAT”.

7 Artykuł 79 akapit pierwszy lit. c) wymienionej dyrektywy stanowi:

„Podstawa opodatkowania nie obejmuje następujących elementów:

[...]

c) kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz [i na rachunek] nabywcy lub usługobiorcy, a zaksięgowanych przez podatnika na koncie przejściowym”.

Prawo portugalskie

8 Artykuł 16 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksu podatku od wartości dodanej, zwanego dalej „CIVA”) stanowi:

„1. Bez uszczerbku dla ust. 2 podstawa opodatkowania dostaw towarów i świadczenia usług podlegających opodatkowaniu odpowiada wartości świadczenia wzajemnego otrzymanego lub należnego nabywcy, odbiorcy lub osoby trzeciej.

[...]

5. Do podstawy opodatkowania dostawy towarów i świadczenia usług podlegających opodatkowaniu wlicza się następujące elementy:

a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego podatku VAT;

[...]

6. Do podstawy opodatkowania wskazanej w poprzednim ustępie nie wlicza się następujących elementów:

[...]

c) kwot uiszczanych w imieniu i na rachunek nabywcy towarów lub odbiorcy usług zaksięgowanych przez podatnika na rachunkach osoby trzeciej;

[...].

9 Lei n. 42/2004 – Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual (ustawa nr 42/2004 o sztuce kinematograficznej i audiowizualnej) z dnia 18 sierpnia 2004 r. (*Diário da República* I, seria A, nr 194 z dnia 18 sierpnia 2004 r.) przewiduje w art. 28 zatytułowanym „Opłata za wyświetlanie”:

„1. Reklamy handlowe wyświetlane w salach kinowych i rozpowszechniane przez telewizję, przybierające postać reklam, materiałów sponsorowanych, telesprzedaży, teletekstu, lokowania produktu, a także materiały reklamowe zamieszczane w elektronicznych przewodnikach po programie, bez względu na platformę nadawania, podlegają opłacie za wyświetlanie, należnej od reklamodawców, w wysokości 4% zapłaconej ceny [zwaną dalej »opłatą za wyświetlanie«].

2. Kwestie związane z zapłatą, poborem i kontrolą kwot należnych z tytułu opłaty za wyświetlanie regulowane są przez przepisy odrębne”.

10 Artykuł 50 Decreto-Lei (dekretu z mocą ustawy) nr 227/2006 z dnia 15 listopada 2006 r. (*Diário da República* I, nr 220 z dnia 15 listopada 2006 r.) ma następujące brzmienie:

„1. Reklamy handlowe wyświetlane w salach kinowych, rozpowszechniane przez telewizję lub zamieszczane w elektronicznych przewodnikach po programie, bez względu na platformę nadawania, podlegają opłacie za wyświetlanie, należnej od reklamodawców i stanowicej przychód Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia (zwanego dalej »ICAM«) oraz Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema (zwaną dalej »CP-MC«).

2. Reklama, o której mowa w poprzednim ustępie, obejmuje ogłoszenia reklamowe, materiały sponsorowane, telesprzedaż, teletekst, lokowanie produktu.

3. Podmiotami zobowiązanymi do uiszczania opłaty, o której mowa w poprzednich ustępach, poprzez mechanizm substytucji podatkowej są spółki posiadające koncesje na wyświetlanie reklam w czasie reklamowym w salach kinowych, operatorzy lub dystrybutorzy telewizji oferujący usługi teletekstu lub elektroniczne przewodniki po programie”.

11 Artykuł 51 dekretu z mocą ustawy nr 227/2006 przewiduje:

„Opłata za wyświetlanie wynosi 4% ceny wyświetlenia lub rozpowszechnienia reklamy, bądź umieszczenia jej w elektronicznym przewodniku po programie; 3,2% tej opłaty stanowi przychód ICAM, a 0,8% – przychód CP-MC”.

Postępowania główne i pytania prejudycjalne

12 W ramach swojej działalności audiowizualnej na rynku telewizyjnym TVI świadczy usługi z zakresu reklamy handlowej na rzecz szeregu reklamodawców w lutym 2004 r., w październiku 2004 r. i w styczniu 2007 r.

13 TVI wystawia swoim klientom za owe usługi faktury, podwyższając o 4% cenę za wyświetlenie reklam handlowych tytułem opłaty za wyświetlenie. W celu obliczenia podatku VAT podlegającego zapłacie od wspomnianych usług, TVI stosowała stawki przewidziane w odniesieniu do całości zafakturowanych kwot, wliczając opłatą za wyświetlanie i uiszczając podatek VAT obliczony w odniesieniu do omawianych okresów, włączając go do deklaracji za odpowiednie okresy. Ponadto TVI księgowała kwoty wynikające z zafakturowania opłaty za wyświetlanie na rachunkach przejściowych, jako należne ICAM i CP-MC.

14 Uznawszy, że opłata za wyświetlenie nie powinna być zaliczona do podstawy

opodatkowania podatkiem VAT, TVI wystąpiła do portugalskich organów podatkowych z wnioskami o ponowne rozpatrzenie z urzędu decyzji w sprawie opodatkowania podatkiem VAT za luty i październik 2004 r. i za styczeń 2007 r. Wnioski te zostały oddalone.

15 Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (sąd administracyjny i ds. podatkowych w Sintrze), do którego TVI wniosła skargi na decyzje oddalające wspomniane wnioski, oddalił je z uzasadnieniem, iż kwoty opłaty za wyświetlanie fakturowanej przez TVI reklamodawcom muszą być wliczane do podstawy opodatkowania podatkiem VAT zgodnie z art. 16 ust. 1 oraz art. 16 ust. 5 lit. a) CIVA. Sąd ów stwierdził, że kwoty opłaty za wyświetlanie nie mogą być uznane za kwoty uiszczone w imieniu i na rachunek odbiorców usług wyświetlania reklam handlowych. Rzeczony sąd uznał ponadto, że zgodnie z art. 28 ustawy nr 42/2004, opłata za wyświetlanie ma bezpośredni związek ze świadczeniem tych usług wyświetlania reklam handlowych, gdyż z uwagi na fakt, że stanowi one jej przedmiot, jest ona nierozdzielnie z nimi związana.

16 TVI zaskarżyła wyroki Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra do Supremo Tribunal Administrativo (najwyższego sądu administracyjnego). TVI podniosła przed tym sądem kwestię zgodności z art. 11 cz. 1 lit. a) i ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy i z orzecznictwem Trybunału, przyjętej przez portugalskie organy podatkowe i potwierdzonej w wydanych wyrokach interpretacji art. 16 ust. 1 i art. 16 ust. 6 lit. c) CIVA. Zgodnie z tą interpretacją opłata za wyświetlanie jest wliczana do podstawy opodatkowania dla celów podatku VAT, gdyż jest ona nierozdzielnie związana ze świadczeniem usług i nie jest uiszczana w imieniu i na rachunek odbiorców usług wyświetlania reklam handlowych, mimo że pobrane kwoty są wpisywane w księgowości na rachunkach przejściowych i są przeznaczone dla instytucji publicznych.

17 TVI twierdzi bowiem przed tym sądem, po pierwsze, że opłata za wyświetlanie nie ma bezpośredniego związku ze świadczeniem usług wyświetlania reklam handlowych i nie musi być wliczana do wartości świadczenia wzajemnego, gdyż nie stanowi świadczenia wzajemnego za usługę świadczoną przez TVI i nie jest bezpośrednio związana ze świadczeniem tej usługi oraz po drugie, że opłata za wyświetlanie wchodzi w zakres pochodzącego z prawa Unii pojęcia działania w imieniu i na rachunek osoby trzeciej, ze względu na co kwota tej opłaty musi być wyliczona z podstawy opodatkowania dla celów podatku VAT.

18 W tych okolicznościach Supremo Tribunal Administrativo postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi, które są identyczne dla wszystkich toczących się przed nim postępowań:

„1) Czy art. 16 ust. 1 [CIVA], zgodnie z jego wykładnią zastosowany w zaskarżonym wyroku (rozumiany w ten sposób, że opłata za wyświetlanie reklamy handlowej jest nierozdzielnie związana ze świadczeniem usług reklamowych, przez co powinna być wliczona do podstawy opodatkowania świadczenia usług do celów podatku VAT), jest zgodny z przepisami art. 11 cz. 1 lit. a) [szóstej dyrektywy] (obecnie art. 73 dyrektywy [2006/112]), a w szczególności z pojęciem »wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać [...] z tytułu takich dostaw«?

2) Czy art. 16 ust. 6 lit. c) CIVA, zgodnie z jego wykładni, zastosowany w zaskarżonym wyroku (rozumiany w ten sposób, że opłata za wyświetlanie reklamy handlowej nie stanowi kwoty uiszczanej w imieniu i na rachunek usługobiorcy, chociaż księgowana jest na rachunkach przejściowych [...] i przeznaczona jest dla instytucji publicznych, przez co nie jest wyłączone z podstawy opodatkowania do celów podatku VAT), jest zgodny z przepisami art. 11 cz. 3 A ust. 3 lit. c) [szóstej dyrektywy] [obecnie art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy 2006/112], a w szczególności z pojęciem »kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub klienta jako zwrot wydatków, wypłaconych na nazwisko [w imieniu] i na rachunek tego ostatniego i które są wpisane w jego księgowości na rachunkach przejściowych«?

19 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 18 stycznia 2012 r. sprawy C-618/11, C-637/11 i C-659/11 zostały połączone do celów ustnego etapu postępowania i wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

20 Rząd portugalski wyraża wątpliwości w przedmiocie dopuszczalności wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Jeżeli chodzi o pytania prejudycjalne zadane w sprawach C-618/11 i C-637/11, rząd ów twierdzi, że portugalskie przepisy przewidują stosowanie opłaty za wyświetlanie nie miały zastosowania *ratione temporis* w okresie zajścia okoliczności faktycznych sporu. Co więcej, rząd portugalski podnosi, że trzy postanowienia odsyłające nie przedstawiają w dochodny i kompletny sposób przepisów prawa portugalskiego oraz prawa Unii mających zastosowanie w sporach w postępowaniach głównych. Rząd ów podkreśla w szczególności, że w sprawie C-659/11 sąd odsyłający nie wspomina o art. 11 cz. 3 A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy i art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy 2006/112.

21 W tym względzie należy po pierwsze przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach postępowania, o którym mowa w art. 267 TFUE, opartego na wyraźnym rozdziale zadań sądów krajowych i Trybunału, ocena stanu faktycznego sporu w postępowaniu głównym oraz wykładnia i zastosowanie prawa krajowego należy wyłożyć do sądu krajowego. Tak samo jedynie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za przyszły wyrok, należy – przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy – zarówno ocena, czy do wydania wyroku jest mu niezbędne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pytań, z którymi zwraca się do Trybunału (wyrok z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawach połączonych C-182/11 i C-183/11 *Econord*, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo). W szczególności do Trybunału nie należy ocena prawidłowości ram stanu prawnego i faktycznego, które zostały określone przez sąd odsyłający (zob. podobnie wyrok z dnia 1 grudnia 2005 r. w sprawie C-213/04 *Burtscher*, Zb.Orz. s. I-10309, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo). W konsekwencji, jeżeli zadane pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (ww. wyrok w sprawach połączonych *Econord*, pkt 21).

22 Określenie przepisów krajowych mających zastosowanie w sprawach C-618/11 i C-637/11 *ratione temporis* stanowi wobec tego kwestię interpretacji prawa krajowego należytej wyłożyć do kompetencji sądu odsyłającego.

23 Po drugie, w odniesieniu do przedstawienia w postanowieniach odsyłających mającego zastosowanie prawa należy zaznaczyć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału konieczność dokonania użytecznej dla sądu krajowego wykładni prawa Unii wymaga, aby dochodnie określić on ramy faktyczne i prawne stawianych pytań lub przynajmniej, aby wyjaśnić założeń faktycznych, na których pytania te są oparte (wyroki: z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawie C-134/03 *Viacom Outdoor*, Zb.Orz. s. I-1167, pkt 22; z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-94/07

24 W tym wzgl?dzie nale?y podkre?li?, ?e informacje przedstawione w postanowieniu odsy?aj?cym nie tylko pozwalaj? Trybuna?owi na udzielenie u?ytecznej odpowiedzi, lecz umo?liwiaj? równie? rz?dom pa?stw cz?onkowskich oraz innym zainteresowanym podmiotom przedstawienie uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybuna?u Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej (wyrok z dnia 27 listopada 2012 r. w sprawie C?370/12 Pringle, pkt 85 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 W niniejszej sprawie nale?y przede wszystkim stwierdzi?, ?e postanowienia odsy?aj?ce nie tylko przedstawiaj? okoliczno?ci faktyczne b?d?ce u ?ród?a sporu, lecz równie? wystarczaj?ce informacje pozwalaj?ce na ustalenie ram faktycznych i prawnych, w które wpisuj? si? pytania prejudycjalne, jako ?e przedstawione jest w nich szczeg?owo stanowisko TVI i stanowisko s?du, do którego wniesione zosta?y skargi na decyzje w sprawie oddalenia wniosków o ponowne rozpatrzenie spornych decyzji podatkowych. Tym samym pozwalaj? one Trybuna?owi na udzielenie u?ytecznej odpowiedzi s?dowi odsy?aj?cemu. Co wi?cej, w pytaniach prejudycjalnych jasno wskazane s? przepisy prawa Unii, nad którymi zastanawia si? s?d odsy?aj?cy.

26 Nast?pnie uwagi przedstawione przez skar??c? w post?powaniu g?ównym, przez rz?dy portugalski i grecki oraz przez Komisj? Europejsk? potwierdzaj?, ?e okoliczno?ci prawne i faktyczne wyja?nione w postanowieniach odsy?aj?cych by?y wystarczaj?ce w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 24 niniejszego wyroku.

27 Wreszcie, je?eli chodzi o fakt, ?e s?d odsy?aj?cy nie wspomnia? o wszystkich przepisach maj?cych znaczenie w sprawie C?659/11, nale?y zaznaczy?, ?e jakkolwiek z formalnego punktu widzenia s?d ów ograniczy? swe pytania do interpretacji po pierwsze art. 11 cz??? A: ust. 1 lit. a) i ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy i po drugie art. 73 i art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy 2006/112, to okoliczno?? ta nie stoi na przeszkodzie dla uwzgl?dnienia przez Trybuna?, w celu udzielenia temu s?dowi u?ytecznej odpowiedzi, przepisów prawa Unii, na które nie powo?a? si? on w swych pytaniach (zob. podobnie wyrok z dnia 3 kwietnia 2008 r. w sprawie C?230/06 Militzer & Münch Zb.Orz. s. I?1895, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Z powy?szego wynika, ?e Trybuna? dysponuje wystarczaj?cymi okoliczno?ciami faktycznymi i prawnymi, aby dokona? wyk?adni odpowiednich przepisów prawa Unii i udzieli? u?ytecznej odpowiedzi na zadane pytania.

29 W tych okoliczno?ciach nale?y uzna?, ?e wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym s? dopuszczalne.

Co do istoty

30 Poprzez swe pytania, które nale?y rozpatrywa? ??cznie s?d odsy?aj?cy stara si? w istocie ustali?, czy art. 11 cz??? A: ust. 1 lit. a), ust. 2 lit. a) i ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy oraz art. 73, art. 78 akapit pierwszy lit. a) i art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e op?ata taka jak przewidziana w przepisach portugalskich op?ata za wy?wietlanie przeznaczana na rozwój sztuki kinematograficznej i audiowizualnej i nale?na od reklamodawców lecz uiszczana przez podmioty ?wiadcz?ce us?ugi wy?wietlania reklam handlowych poprzez mechanizm tak zwanej substytucji podatkowej oraz ksi?gowana na rachunkach prze?ciowych powinna by? wliczana do podstawy opodatkowania podatkiem VAT podlagaj?cym zap?acie od us?ug wy?wietlania reklam handlowych.

31 Rz?dy portugalski i grecki oraz Komisja s? zdania, ?e op?ata taka jak op?ata za wy?wietlanie powinna by? wliczana do podstawy opodatkowania podatkiem VAT podlegaj?cym

zapłać od usług wyświetlania reklam handlowych, ponieważ zdarzenie powodujące powstanie obowiązku uiszczenia opłaty za wyświetlanie jest bezpośrednio związane ze świadczeniem usług wyświetlania reklam handlowych i jest tożsame ze zdarzeniem powodującym obowiązek zapłaty podatku VAT od tych usług. Ponadto według rzędu greckiego, biorąc pod uwagę, że zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku uiszczenia opłaty od wyświetlania jest zgodne z wolą obydwu kontrahentów świadczenie usług wyświetlania reklam handlowych, za które zapłaćta nie następuje wyłączenie na rachunek odbiorcy świadczenia, wyjątek przewidziany w art. 11 cz. 1 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy i w art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy 2006/112 nie może zostać zastosowany.

32 TVI uważa natomiast, że opłaty za wyświetlanie nie należy wliczać do podstawy opodatkowania. Według TVI opłata za wyświetlanie nie stanowi świadczenia wzajemnego za świadczone przez nią usługi, zważywszy, że opłata ta nie ma bezpośredniego związku ze świadczeniami przez nią usługami. TVI podnosi, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku uiszczenia opłaty za wyświetlanie nie jest tożsame ze zdarzeniem powodującym obowiązek zapłaty podatku VAT, gdy w pierwszym wypadku chodzi o wyświetlanie reklam handlowych, a w drugim o każde działanie polegające na świadczeniu usług reklamy.

33 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy i art. 73 dyrektywy 2006/112, podstawa opodatkowania na terytorium kraju w odniesieniu do dostaw towarów obejmuje wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej. Artykuł 11 cz. 1 ust. 2 i 3 szóstej dyrektywy oraz art. 78 akapit pierwszy lit. a) i art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy 2006/112 wymieniają określone składowiki, które należy wliczyć do podstawy opodatkowania oraz inne składowiki, które nie podlegają wliczeniu (zob. podobnie wyroki: z dnia 1 czerwca 2006 r. w sprawie C-98/05 De Danske Bilimportører, Zb.Orz. s. I-4945, pkt 15; z dnia 28 lipca 2011 r. w sprawie C-106/10 Lidl & Companhia, Zb.Orz. s. I-7235, pkt 30, 31).

34 Artykuł 11 cz. 1 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy i art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy 2006/112 przewidują, że podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego podatku od wartości dodanej wlicza się do podstawy opodatkowania.

35 Artykuł 11 cz. 1 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy i art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy 2006/112 przewidują natomiast, że podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub klienta jako zwrot wydatków, poniesionych w imieniu i na rachunek tego ostatniego i które są wpisane w jego księgowości na rachunkach przejściowych.

36 W celu rozstrzygnięcia, czy opłata za wyświetlanie taka jak w postępowaniu głównym powinna być wliczana do podstawy opodatkowania podatkiem VAT podlegającym zapłaćcie od usług wyświetlania reklam handlowych lub powinna z niej być wyłączona, należy przede wszystkim ustalić, czy mieści się ona w zakresie pojęcia „podatków, ceł, opłat i innych należności” w rozumieniu art. 11 cz. 1 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy i art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy 2006/112.

37 W tym względzie Trybunał wyjaśnia już, że aby podatki, cła, opłaty i inne należności mogły być wliczone do podstawy opodatkowania podatkiem VAT, mimo że nie stanowi one wartości dodanej ani gospodarczego świadczenia wzajemnego z tytułu dostawy towaru, muszą pozostawać w bezpośrednim związku z tą dostawą (zob. podobnie wyrok z dnia 20 maja 2010 r. w sprawie C-228/09 Komisja przeciwko Polsce, pkt 30; a także ww. wyrok w sprawie Lidl & Companhia, pkt 33).

38 Przede wszystkim należy zaznaczyć, że opłata za wyświetlanie nie stanowi wzajemnego

¿wiadczenia gospodarczego za ¿wiadczenie usług wy¿wietlania reklam handlowych ani warto¿ci dodanej.

39 Je¿eli chodzi o to, czy op¿ata za wy¿wietlenie pozostaje w bezpo¿rednim zwi¿zku ze ¿wiadczeniem usług wy¿wietlania reklam handlowych, to z utrwalonego orzecznictwa wynika, ¿e kwestia, czy zdarzenie powoduj¿ce powstanie obowi¿zku uiszczenia spornej op¿aty jest to¿same ze zdarzeniem powoduj¿cym powstanie obowi¿zku uiszczenia podatku VAT, jest czynnikiem o decyduj¿cym znaczeniu dla ustalenia takiego bezpo¿redniego zwi¿zku (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie De Danske Bilimportører, pkt 17, 18; w sprawie Komisja przeciwko Polsce, pkt 30–32).

40 W niniejszej sprawie, jak wynika to z postanowienia odsy¿aj¿cego, zgodnie z art. 28 ust. 1 ustawy nr 42/2004 reklamy handlowe wy¿wietlane w salach kinowych i rozpowszechniane przez telewizj¿, przybieraj¿ce posta¿ reklam, materia¿ów sponsorowanych, telesprzeda¿y, teletekstu, lokowania produktu, a tak¿e materia¿y reklamowe zamieszczane w elektronicznych przewodnikach po programie, bez wzgl¿du na platform¿ nadawania, podlegaj¿ op¿acie za wy¿wietlanie, nale¿nej od reklamodawców, w wysoko¿ci 4% zap¿aconej przez nich ceny. Artyku¿ 50 ust. 1 dekretu z moc¿ ustawy nr 227/2006 wskazuje, ¿e kwoty uzyskane z tytu¿u tej op¿aty za wy¿wietlanie stanowi¿ dochód ICAM i CP-MC.

41 Z powy¿szych przepisów portugalskich wynika wi¿c, jak zreszt¿ podniós¿ to rz¿d portugalski podczas rozprawy przed Trybuna¿em, ¿e zdarzenie powoduj¿ce powstanie obowi¿zku uiszczenia op¿aty jest to¿same ze zdarzeniem powoduj¿cym obowi¿zek uiszczenia podatku VAT podlegaj¿cego zap¿acie od usług wy¿wietlania reklam handlowych. Op¿ata za wy¿wietlanie staje si¿ bowiem wymagalna wraz z chwil¿ ¿wiadczenia usług i jedynie w wypadku ¿wiadczenia takich usług.

42 W konsekwencji op¿ata taka jak op¿ata za wy¿wietlanie pozostaje w bezpo¿rednim zwi¿zku ze ¿wiadczeniem usług wy¿wietlania reklam handlowych, poniewa¿ zdarzenia powoduj¿ce powstanie obowi¿zku uiszczenia op¿aty i podatku VAT s¿ to¿same. Op¿ata wchodzi wi¿c w zakres poj¿cia „podatki, c¿a, op¿aty i inne nale¿no¿ci”, o którym mowa w art. 11 cz¿?? A ust. 2 lit. a) sz¿stej dyrektywy i art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy 2006/112.

43 Powy¿szego wniosku nie podwa¿a okoliczno¿?, ¿e zgodnie z art. 50 ust. 3 dekretu z moc¿ ustawy nr 227/2006 op¿ata za wy¿wietlanie jest uiszczana poprzez mechanizm tak zwanej „substytucji podatkowej” przez podmioty ¿wiadc¿¿ce usługi wy¿wietlania reklam handlowych.

44 Z uwag na pi¿mie i uwag ustnych przedstawionych przed Trybuna¿em wynika, ¿e jakkolwiek zgodnie z rzeczonym mechanizmem op¿ata za wy¿wietlanie jest nale¿na od odbiorców usług wy¿wietlania reklam handlowych, czyli od reklamodawców, to uiszczaj¿ j¿ podmioty ¿wiadc¿¿ce te usługi.

45 Strony w post¿powaniu g¿ównym oraz strony, które przed¿o¿y¿y uwagi przed Trybuna¿em spieraj¿ si¿ jednak co do zakresu tego mechanizmu przewidzianego w portugalskich przepisach. TVI twierdzi, ¿e pobieraj¿c kwoty, które s¿ nale¿ne od podmiotów b¿d¿cych odbiorcami usług wy¿wietlania reklam handlowych, i ksi¿guj¿c je na rachunkach przej¿ciowych oraz odprowadzaj¿c je na rzecz pa¿stwa, uiszcza op¿at¿ za wy¿wietlanie w imieniu i na rachunek swych klientów. Rz¿d portugalski i Komisja uwa¿aj¿ natomiast, ¿e TVI jest obowi¿zana odprowadza¿ op¿at¿ za wy¿wietlanie, bior¿c pod uwag¿, ¿e odbiorcy usług wy¿wietlania reklam handlowych nigdy nie wchodz¿ w bezpo¿rednie stosunki z portugalskimi organami podatkowymi. Wed¿ug rz¿du portugalskiego i Komisji TVI uiszcza wi¿c op¿at¿ za wy¿wietlanie we w¿asnym imieniu i na w¿asny rachunek.

46 Tymczasem, nawet zak¿adaj¿c, ¿e TVI uiszcza op¿at¿ za wy¿wietlanie w imieniu i na

rachunek swych klientów, nie wynika z tego jednak, że mechanizm substytucji podatkowej taki jak w postępowaniu głównym jest podobny do zwrotu wydatków w rozumieniu art. 11 cz. 3 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy i art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy 2006/112.

47 Ponadto, jak zaznaczył to rzecznik generalny w pkt 48, 50 i 51 swej opinii, zwłaszcza z uwag rzędu portugalskiego i Komisji wynika, że z art. 18 i 20 Lei Geral Tributária (portugalskiej ordynacji podatkowej) rzęd ten i instytucja wysnuwają wniosek, iż za podmiot odpowiedzialny za odprowadzenie opłaty za wyświetlanie uznaje się właśnie podmiot, który ją uiszcza, jako substytut podatkowy, że TVI jest zobowiązana uiszczać tę opłatę, nawet jeżeli reklamodawcy nie zapłacili za omawiane usługi wyświetlania reklam handlowych, nawet jeżeli opłata ta nie została jej zwrócona przez tychże reklamodawców, a poza tym wniosek, że właściwe organy nie mogą dochodzić rzeczonych opłat od reklamodawców nawet w wypadku niewypłacalności TVI. Tym samym wydaje się, że z portugalskich przepisów, których interpretacja należy do sądu krajowego, wynika, iż TVI uiszcza tę opłatę we własnym imieniu i na własny rachunek.

48 W świetle ogółu powyższych rozważań na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż art. 11 cz. 3 ust. 1 lit. a), ust. 2 lit. a) i ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy oraz art. 73, art. 78 akapit pierwszy lit. a) i art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy 2006/112, należy interpretować w ten sposób, że opłata taka jak przewidziana w przepisach portugalskich opłata za wyświetlanie przeznaczana na rozwój sztuki kinematograficznej i audiowizualnej powinna być wliczana do podstawy opodatkowania podatkiem VAT podlegającym zapłacie od usług wyświetlania reklam handlowych.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 11 cz. 3 ust. 1 lit. a), ust. 2 lit. a) i ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku oraz art. 73, art. 78 akapit pierwszy lit. a) i art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, należy interpretować w ten sposób, że opłata taka jak przewidziana w przepisach portugalskich opłata za wyświetlanie przeznaczana na rozwój sztuki kinematograficznej i audiowizualnej powinna być wliczana do podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej podlegającym zapłacie od usług wyświetlania reklam handlowych.

Podpisy

* Język postępowania: portugalski.