

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

5. prosince 2013(*)

„Daně – DPH – Šestá směrnice 77/388/EHS – Článek 11 část A odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a) a odst. 3 písm. c) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 73, čl. 78 první pododstavec písm. a) a čl. 79 první pododstavec písm. c) – Základ daně pro účely DPH za služby vysílání komerční inzerce – Daň z vysílání komerční inzerce“

Ve spojených věcech C-618/11, C-637/11 a C-659/11,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko) ze dne 12. října 2011, 2. listopadu 2011 a 16. listopadu 2011, došlými Soudnímu dvoru dne 1. prosince 2011, 12. prosince 2011 a 27. prosince 2011, v řízení

TVI – Televisão Independente SA

proti

Fazenda Pública,

za přítomnosti:

Ministério Público,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, K. Lenaerts, místopředseda Soudního dvora, vykonávající funkci soudce třetího senátu, C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh a E. Jarašinas (zpravodaj), soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 31. ledna 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za TVI – Televisão Independente SA N. Penou, advogado,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem a R. Lairesem, jako zmocnenci,
- za řeckou vládu M. Germani a I. Bakopoulosem, jako zmocnenci,
- za Evropskou komisi P. Guerrou e Andrade a L. Lozano Palacios, jako zmocnenci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 11. března 2013,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu čl. 11 části A odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a) a odst. 3 písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), jakož i čl. 73, čl. 78 prvního pododstavce písm. a) a čl. 79 prvního pododstavce písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci téhož sporu mezi společnostmi TVI – Televisão Independente SA (dále jen „TVI“) a Fazenda Pública (ministerstvo financí) ve věci zamítnutí žádostí, aby byly z úřední povinnosti přezkoumány daňové výměry týkající se daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za měsíce únor 2004, říjen 2004 a leden 2007.

Právní rámec

Unijní právo

3 Šestá směrnice byla od 1. ledna 2007 zrušena a nahrazena směrnicí 2006/112. Vzhledem k tomu, že se spory v původním řízení týkají vyměření DPH za měsíce únor a říjen 2004 (věci C-637/11 a C-618/11) a za měsíc leden 2007 (věc C-659/11), je relevantním právním předpisem pro věci C-637/11 a C-618/11 šestá směrnice a pro věc C-659/11 směrnice 2006/112.

4 Článek 11 část A odst. 1 šesté směrnice, týkající se základu DPH v tuzemsku, uvádí:

„1. Základem daní je:

a) při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby;

[...]

2. Základ daní zahrnuje:

a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné daní z přidané hodnoty;

[...]

3. Základ daní nezahrnuje:

[...]

c) částky, které osoba povinná k dani obdržela od svého kupujícího nebo zákazníka na úhradu výdajů zaplacených jménem a na účet kupujícího nebo zákazníka a které zanesla do svého účetnictví jako přeběžné položky. Osoba povinná k dani musí prokázat skutečnou výši těchto výdajů a nesmí si odpočíst žádnou daň, která byla z těchto plnění vyměněna.“

5 Článek 73 směrnice 2006/112 stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člencích 74 až 77, zahrnuje základ daní vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má

získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

6 §lánek 78 první pododstavec písm. a) této směrnice uvádí:

„Základ daně zahrnuje tyto položky:

a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH.“

7 §lánek 79 první pododstavec písm. c) uvedené směrnice stanoví:

„Základ daně nezahrnuje tyto položky:

[...]

c) částky, které osoba povinná k dani obdržela od pořizovatele nebo od příjemce na úhradu výdajů zaplacených jejich jménem a na jejich účet, o kterých účtuje jako o průběžných položkách.“

Portugalské právo

8 §lánek 16 zákona o dani z přidané hodnoty (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, dále jen „CIVA“) stanoví:

„1. Aniž jsou dotčena ustanovení odstavce 2, odpovídá základ daně u zdanitelných dodání zboží a poskytování služeb hodnotě protiplnění, které bylo získáno nebo má být získáno od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby.

[...]

5. Základ daně u zdanitelných dodání zboží a poskytování služeb zahrnuje následující položky:

a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné [DPH];

[...]

6. Základ daně uvedený v předchozím odstavci nezahrnuje tyto položky:

[...]

c) částky získané jménem a na účet pořizovatele zboží nebo příjemce služeb, které byly daňovým poplatníkem náležitě zaevidovány na cizím účtu;

[...]“

9 Zákon č. 42/2004 o filmovém a audiovizuálním umění (Lei n.º 42/2004 – Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual) ze dne 18. srpna 2004 (*Diário da República* I, série A, č. 194, ze dne 18. srpna 2004) v §látku 28, nadepsaném „Da z vysílání inzerce“, stanoví:

„1. Komerční inzerce promítaná v kinech a vysílaná v televizi, tj. reklama, sponzoring, teleshopping, teletext, umístění produktu či inzerce zahrnutá v elektronických programových průvodcích vysílání, podléhá bez ohledu na vysílací platformu dani z vysílání inzerce, jejímž subjektem jsou inzerenti, ve výši 4 % zaplacené ceny [dále jen „da z vysílání inzerce“].

2. Vyměnění, výběr a kontrola částek, které je třeba vybrat prostřednictvím daní z vysílání inzerce, jsou definovány ve zvláštním právním předpisu.“

10 Článek 50 nařízení s mocí zákona č. 227/2006 ze dne 15. listopadu 2006 (*Diário da República* I, č. 220 ze dne 15. listopadu 2006) zní následovně:

„1. Komerční inzerce promítaná v kinech, vysílaná v televizi nebo zahrnutá v elektronických programových prostředcích vysílání podléhá bez ohledu na vysílací platformu dani z vysílání inzerce, jejímž subjektem jsou inzerenti a která představuje příjem [Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia (dále jen ‚ICAM‘)] a [Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema (dále jen ‚CP-MC‘)].

2. Inzerce uvedenou v předchozím odstavci se rozumí reklama, sponzoring, teleshopping, teletext a umístění produktu.

3. Daň uvedenou v předchozích odstavcích hradí v rámci daňové substituce společnosti, které jsou držiteli koncese k využívání reklamního prostoru v kinech či provozovatelé či distributoři televizního vysílání, kteří poskytují teletextové služby nebo elektronické programové prostředky vysílání.“

11 Článek 51 nařízení s mocí zákona č. 227/2006 stanoví:

„Daň z vysílání inzerce činí 4 % ceny za vysílání nebo šíření inzerce nebo za její zahrnutí do elektronických programových prostředků vysílání, z čehož 3,2 % představuje příjem ICAM a 0,8 % příjem CP-MC.“

Spory v právním řízení a předběžné otázky

12 Společnost TVI poskytovala v rámci své audiovizuální činnosti na televizním trhu v měsících únoru a říjnu roku 2004 a v lednu roku 2007 různým inzerentům služby vysílání komerční inzerce.

13 Společnost TVI fakturovala tyto služby svým zákazníkům se 4% navýšením ceny požadované za vysílání komerční inzerce, z titulu daní z vysílání inzerce. Pro účely výpočtu DPH za uvedené služby uplatnila společnost TVI sazbu stanovenou na celou vyúčtovanou částku včetně daní z vysílání inzerce, odvedla DPH vyměnou za dotčená období a zahrнула ji do příslušných pravidelných daňových přiznání. Společnost TVI kromě toho zanesla příjmy plynoucí z vyúčtování daní z vysílání inzerce jako přeběžné položky ve prospěch ICAM a CP-MC.

14 Společnost TVI se domnívala, že daň z vysílání inzerce neměla být zahrnuta do daňového základu pro účely DPH, a podala k portugalským daňovým orgánům žádosti o přezkum daňových výměrů DPH z úřední povinnosti, pokud jde o měsíce únor a říjen 2004, jakož i leden 2007. Tyto žádosti byly zamítnuty.

15 Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (správní a daňový soud v Sintra) zamítl žaloby podané společností TVI proti rozhodnutím o zamítnutí uvedených žádostí z toho důvodu, že částka daní z vysílání inzerce, účtovaná společností TVI inzerentům, měla být zahrnuta v základu DPH podle čl. 16 odst. 1 a 5 písm. a) CIVA. Tento soud měl za to, že částky daní z vysílání inzerce nemohou být považovány za částky odvedené jménem a na účet příjemce služeb vysílání komerční inzerce. Dále měl za to, že daň z vysílání inzerce se v souladu s článkem 28 zákona č. 42/2004 přímo vztahuje k tomuto poskytování služeb, neboť uvedené služby jsou předmětem tohoto poskytování, a daň je tudíž inherentní poskytovaným službám.

16 Společnost TVI podala proti rozsudkům Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra odvolání k

Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud). Před tímto soudem vznesla otázku služitelnosti čl. 16 odst. 1 a 6 písm. c) CIVA, jak je vykládán portugalskými daňovými orgány a potvrzen napadenými rozsudky, s čl. 11 částí A odst. 1 písm. a) a odst. 3 písm. c) šesté směrnice a judikaturou Soudního dvora. Podle tohoto výkladu je daň z vysílání inzerce zahrnuta v základu daně pro účely DPH, neboť je inherentní poskytování služeb a není odváděna jménem a na účet příjemce služeb vysílání komerční inzerce, aťkoli jsou vybrané částky zaneseny jako průběžné položky a jsou určeny pro veřejnoprávní organizace.

17 Společnost TVI totiž před tímto soudem tvrdí, jednak že daň z vysílání inzerce nemá přímou spojitost s poskytováním služeb vysílání komerční inzerce a nemůže být zahrnuta v hodnotě protiplnění, neboť tato daň nepředstavuje protiplnění za službu poskytnutou společností TVI a nemá přímou spojitost s poskytováním služeb, a jednak že daň z vysílání inzerce spadá pod pojem unijního práva „jednání jménem a na účet jiného“, takže částka této daně musí být vyloučena ze základu daně pro účely DPH.

18 Za těchto okolností se Supremo Tribunal Administrativo rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky, které jsou ve všech věcech v původním řízení totožné:

„1) Je čl. 16 odst. 1 [CIVA], jak je vyložen v napadeném rozsudku (v tom smyslu, že daň z vysílání komerční inzerce je inherentní poskytování inzertních služeb, a proto musí být pro účely DPH [zahrnuta] do základu daně u poskytování služeb), služitelný s čl. 11 částí A odst. 1 písm. a) [šesté] směrnice (nyní článek 73 směrnice 2006/112 [...]) a zvláště se slovním spojením „protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat [...] za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby“?

2) Je čl. 16 odst. 6 písm. c) [CIVA], jak je vyložen v napadeném rozsudku (v tom smyslu, že daň z vysílání komerční inzerce nepředstavuje částku zaplacenou jménem a na účet [příjemce] služeb, přestože je v účetnictví zanesen jako průběžná položka a je určen veřejnoprávními organizacím, a proto není vyloučen ze základu pro výpočet DPH), služitelný s čl. 11 částí A odst. 3 písm. c) [šesté] směrnice [...] (nyní čl. 79 [první pododstavec] písm. c) směrnice 2006/112 [...]), a zvláště se slovním spojením „částky, které osoba povinná k dani obdržela od svého kupujícího nebo zákazníka na úhradu výdajů zaplacených jménem a na účet kupujícího nebo zákazníka a které ve svém účetnictví evidovala jako průběžné položky“?

19 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 18. ledna 2012 byly věci C-618/11, C-637/11 a C-659/11 spojeny pro účely ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

K předběžným otázkám

K přípustnosti

20 Portugalská vláda vyjadřuje pochybnosti ohledně přípustnosti žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce. Pokud jde o předběžné otázky položené ve věcech C-618/11 a C-637/11, tvrdí, že portugalské právní předpisy stanovící uplatnění daně z vysílání inzerce nejsou použitelné *ratione temporis* ke dni rozhodnému z hlediska skutečností v původním řízení. Kromě toho poukazuje na to, že tato tři předkládací rozhodnutí neobsahují přesné a úplné vylišení použitelného portugalského práva, jakož i unijního práva použitelného ve sporech v původním řízení. Tato vláda zejména zdrazňuje, že předkládající soud ve věci C-659/11 opomenul zmínit čl. 11 část A odst. 2 písm. a) šesté směrnice a čl. 78 první pododstavec písm. a) směrnice 2006/112.

21 V tomto ohledu je třeba zaprvé připomenout, že podle ustálené judikatury je v rámci řízení

upraveného v článku 267 SFEU, které je založeno na jasném rozdělení funkcí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, ke zjištění a posouzení skutkových okolností sporu v původním řízení i k výkladu a uplatnění vnitrostátního práva příslušný pouze vnitrostátní soud. Stejně tak je v cí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci nezbytnost a relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru (rozsudek ze dne 29. listopadu 2012, Econord, C-182/11 a C-183/11, bod 21, jakož i citovaná judikatura). Soudnímu dvoru zejména nepřísluší ověřovat správnost právního a faktického rámce vymezeného vnitrostátním soudem na jeho vlastní odpovědnost (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. prosince 2005, Burtscher, C-213/04, Sb. rozh. s. I-10309, bod 35 a citovaná judikatura). Jestliže se tedy položené otázky týkají výkladu unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (výše uvedený rozsudek Econord, bod 21).

22 Určení vnitrostátních právních předpisů použitelných *ratione temporis* ve věcech C-618/11 a C-637/11 tak představuje otázku výkladu vnitrostátního práva, spadající pouze do pravomoci předkládajícího soudu.

23 Pokud jde zadruhé o vyřízení použitelného práva v předkládacích rozhodnutích, je třeba poznamenat, že podle ustálené judikatury Soudního dvora vyžaduje potěba dospět k výkladu unijního práva, který by byl užitečný pro vnitrostátní soud, aby tento soud vymezil skutkový a právní rámec, ze kterého vycházejí otázky, které pokládá, nebo aby alespoň vysvětlil skutkové předpoklady, na kterých jsou tyto otázky založeny (rozsudky ze dne 17. února 2005, Viacom Outdoor, C-134/03, Sb. rozh. s. I-1167, bod 22, a ze dne 17. července 2008, Raccanelli, C-94/07, Sb. rozh. s. I-5939, bod 24).

24 V tomto ohledu je nutno zdůraznit, že informace poskytnuté v předkládacích rozhodnutích nemají umožnit pouze Soudnímu dvoru, aby podal užitečné odpovědi, ale rovněž vládám členských států, jakož i ostatním zúčastněným možnost předložit vyjádření v souladu s článkem 23 statutu Soudního dvora Evropské unie (rozsudek ze dne 27. listopadu 2012, Pringle, C-370/12, bod 85 a citovaná judikatura).

25 V projednávaném případě je na jedné straně nutno konstatovat, že předkládací rozhodnutí obsahují nejen popis skutkového základu sporu, ale v rozsahu, v němž detailně uvádějí stanovisko společnosti TVI a stanovisko zastávané soudem, který projednával odvolání podaná proti rozhodnutím zamítajícím žádosti o přezkum dotčeného daňového výměru, i skutečnosti umožňující dostatečně definovat faktický a právní rámec, do něhož spadají předběžné otázky. Umožňují tak Soudnímu dvoru poskytnout předkládajícímu soudu užitečnou odpověď. Kromě toho předběžné otázky jasně uvádějí ustanovení unijního práva, na která se předkládající soud dotazuje.

26 Na druhé straně potvrzují vyjádření předložená žalobkyní v původním řízení, portugalskou a řeckou vládou, jakož i Evropskou komisí, že takové skutkové a právní okolnosti, jež byly upřesněny v předkládacích rozhodnutích, jsou dostatečné ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 24 tohoto rozsudku.

27 Pokud jde na závěr o opomenutí předkládajícího soudu uvést všechny normy unijního práva relevantní ve věci C-659/11, je nutno uvést, že aťkoli tento soud formálně omezil otázky na výklad čl. 11 části A odst. 1 písm. a) a odst. 3 písm. c) šesté směrnice a na článek 73, jakož i na čl. 79 první pododstavec písm. c) směrnice 2006/112, není taková okolnost překážkou tomu, aby Soudní dvůr pro účely poskytnutí užitečné odpovědi předkládajícímu soudu zohlednil i normy unijního práva, na které vnitrostátní soud ve svých otázkách neodkázal (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. dubna 2008, Militzer & Münch, C-230/06, Sb. rozh. s. I-1895, bod 19, jakož i citovaná judikatura).

28 Z výše uvedeného vyplývá, že Soudní dvůr disponuje dostatkem skutkových a právních poznatků, aby mohl vyložit dotčená pravidla unijního práva a dát užitečné odpovědi na položené otázky.

29 Za těchto okolností je třeba mít za to, že žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce jsou přípustné.

K věci samé

30 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je nutno zkoumat společně, je, zda musí být čl. 11 část A odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a) a odst. 3 písm. c) šesté směrnice, jakož i článek 73 a čl. 78 první pododstavec písm. a) a čl. 79 první pododstavec písm. c) směrnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že taková daň, jako je daň z vysílání inzerce, stanovená portugalskými právními předpisy ve prospěch filmového a audiovizuálního umění, jejímiž dlužníky jsou inzerenti, která je však placena poskytovateli služeb vysílání komerční inzerce prostřednictvím mechanismu nazvaného „daňová substituce“ a evidována v účetnictví jako přeběžná položka, musí být zahrnuta do základu DPH za služby vysílání komerční inzerce.

31 Portugalská a řecká vláda, jakož i Komise zastávají stanovisko, že taková daň, jako je daň z vysílání inzerce, musí být zahrnuta do základu DPH za služby vysílání komerční inzerce v rozsahu, v němž má skutečnost vedoucí ke vzniku povinnosti k dani z vysílání inzerce přímou spojitost s poskytováním služeb vysílání komerční inzerce a shoduje se se skutečností vedoucí ke vzniku povinnosti k DPH za uvedené služby. Řecká vláda se kromě toho domnívá, že jelikož skutečností vedoucí ke vzniku povinnosti k dani z vysílání inzerce je poskytování služeb vysílání komerční inzerce, na nichž se shodly obě smluvní strany a jejichž zaplacení se neuskuteční pouze na účet příjemce plnění, nelze uplatnit výjimku stanovenou v čl. 11 části A odst. 3 písm. c) šesté směrnice a v čl. 79 prvním pododstavci písm. c) směrnice 2006/112.

32 Společnost TVI má naopak za to, že daň z vysílání inzerce nesmí být zahrnuta do uvedeného základu daně. Podle společnosti TVI není daň z vysílání inzerce protiplněním za jí poskytnutou službu, neboť tato daň nemá přímou souvislost s poskytováním služeb. Společnost TVI uplatňuje argument, že skutečnost vedoucí ke vzniku daňové povinnosti daně z vysílání inzerce je odlišná od skutečnosti vedoucí ke vzniku povinnosti k DPH, tedy na jedné straně vysílání komerční inzerce a na druhé straně veškeré činnosti poskytování inzertních služeb.

33 V tomto ohledu je nutno připomenout, že podle čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice a článku 73 směrnice 2006/112 základ DPH zahrnuje vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby [...]. Článek 11 část A odst. 2 a 3 šesté směrnice, jakož i čl. 78 první pododstavec písm. a) a čl. 79 první pododstavec písm. c) směrnice 2006/112 vyjmenovávají některé položky, které je třeba zahrnout do základu daně a jiné, které je nutno vyloučit (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 1. června 2006, De Danske Bilimportører, C-98/05, Sb. rozh. s. I-4945, bod 15, jakož i ze dne 28. července 2011, Lidl & Companhia, C-106/10, Sb.

rozh. s. I?7235, body 30 a 31).

34 ?lánek 11 ?ást A odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice a ?l. 78 první pododstavec písm. a) sm?rnice 2006/112 stanoví, že dan?, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné dan? z p?ídané hodnoty, je t?eba zahrnout do základu dan?.

35 ?lánek 11 ?ást A odst. 3 písm. c) šesté sm?rnice a ?l. 79 první pododstavec písm. c) sm?rnice 2006/112 stanoví, že ze základu dan? je nutné vylou?it ?ástky, které osoba povinná k dani obdržela od svého kupujícího nebo zákazníka na úhradu výdaj? zaplacených jménem a na ú?et kupujícího nebo zákazníka a které zanesla do svého ú?etnictví jako pr?b?žné položky.

36 Pro ú?ely prokázání, zda musí být taková da? z vysílání inzerce, jako je da? dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, zahrnuta do základu DPH za služby vysílání komer?ní inzerce, nebo zda z n?j má být naopak vylou?ena, je tudíž t?eba nejprve ur?it, zda spadá pod pojem „dan?, cla, dávky a poplatky“ ve smyslu ?l. 11 ?ásti A odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice a ?l. 78 prvního pododstavce písm. a) sm?rnice 2006/112.

37 V tomto ohledu již Soudní dv?r up?esnil, že k tomu, aby dan?, cla, dávky a poplatky mohly být zahrnuty do základu DPH, i když nep?edstavují p?ídanou hodnotu ani hospodá?ské protipln?ní za poskytnutí služeb, musejí se p?ímo vztahovat k tomuto poskytnutí služby (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 20. kv?tna 2010, Komise v. Polso, C?228/09, bod 30, jakož i výše uvedený rozsudek Lidl & Companhia, bod 33).

38 Úvodem je t?eba uvést, že da? z vysílání inzerce nep?edstavuje hospodá?ské protipln?ní za poskytování služeb vysílání komer?ní inzerce a nep?edstavuje p?ídanou hodnotu.

39 Pokud jde o otázku, zda se da? z vysílání inzerce p?ímo vztahuje k poskytování služeb vysílání komer?ní inzerce, z ustálené judikatury vyplývá, že otázka, zda se skute?nost vedoucí ke vzniku povinnosti k uvedené sporné dani shoduje se skute?ností vedoucí ke vzniku povinnosti k DPH, je rozhodující okolností pro prokázání existence takového p?ímého vztahu (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky De Danske Bilimportører, body 17 a 18, jakož i Komise v. Polsko, body 30 až 32).

40 Jak vyplývá z p?edkládacího rozhodnutí v projednávaném p?ípad?, podle ?l. 28 odst. 1 zákona ?. 42/2004 komer?ní inzerce promítaná v kinech a vysílaná v televizi, tj. reklama, sponzoring, teleshopping, teletext, umíst?ní produktu ?i inzerce zahrnutá v elektronických programových pr?vodcích vysílání, podléhá bez ohledu na vysílací platformu dani z vysílání inzerce, jejímž subjektem jsou inzerenti, ve výši 4 % zaplacené ceny. Z ?lánku 50 odst. 1 na?ízení s mocí zákona ?. 227/2006 vyplývá, že ?ástky získané na základ? této dan? z vysílání inzerce p?edstavují p?íjem ICAM a CP?MC.

41 Z uvedené portugalské právní úpravy tak vyplývá, jak ostatn? tvrdila portugalská vláda na jednání p?ed Soudním dvorem, že skute?nost vedoucí ke vzniku povinnosti k dani z vysílání inzerce se shoduje se skute?ností vedoucí ke vzniku povinnosti k DPH za služby vysílání komer?ní inzerce. Povinnost k dani z vysílání inzerce totiž vzniká, jakmile jsou služby poskytnuty, a vznikne pouze tehdy, jestliže jsou tyto služby poskytnuty.

42 V d?sledku toho se taková da?, jako je da? z vysílání inzerce, p?ímo vztahuje k poskytování služeb vysílání komer?ní inzerce, jestliže se skute?nosti vedoucí ke vzniku povinnosti k dani z vysílání inzerce shodují se skute?nostmi vedoucími ke vzniku povinnosti k DPH. Spadá tudíž pod pojem „dan?, cla, dávky a poplatky“ stanovený v ?l. 11 ?ásti A odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice a v ?l. 78 prvním pododstavci písm. a) sm?rnice 2006/112.

43 Tento závěr není zpochybněn okolností, že podle čl. 50 odst. 3 nařízení s mocí zákona č. 227/2006, je daň z vysílání inzerce hrazena prostřednictvím mechanismu „daňové substitute“ poskytovateli služeb vysílání komerční inzerce.

44 Jak vyplývá z písemných a ústních vyjádření předložených Soudnímu dvoru, podle tohoto mechanismu je daň z vysílání inzerce placena poskytovatelem těchto služeb, aťkoli je dlužná příjemcem služeb vysílání komerční inzerce, tedy inzerenty.

45 Mezi účastníky povodního řízení, jakož i těmi, kteří předložili vyjádření Soudnímu dvoru, je nicméně sporný dosah tohoto mechanismu, jak je stanoven portugalskými právními předpisy. Společnost TVI tvrdí, že výborem částek dlužných příjemcem služeb vysílání komerční inzerce, zanesením těchto částek do svého účetnictví mezi příběžné položky, jakož i jejich převodem ve prospěch státu odvádí daň z vysílání inzerce jménem a na účet svých zákazníků. Portugalská vláda i Komise mají naopak za to, že společnost TVI je osobou povinnou odvést daň z vysílání inzerce, neboť příjemci služeb vysílání komerční inzerce nikdy nevstupují do příímého vztahu s portugalskými daňovými orgány. Společnost TVI tedy podle nich odvádí daň z vysílání inzerce svým jménem a na svůj vlastní účet.

46 I kdyby společnost TVI odváděla daň z vysílání inzerce jménem a na účet svých zákazníků, nevyplývá z toho, že se takový mechanismus daňové substitute, jako je mechanismus dotčený ve věci v povodním řízení, podobá úhradě výdaje ve smyslu čl. 11 části A odst. 3 písm. c) šesté směrnice a čl. 79 prvního pododstavce písm. c) směrnice 2006/112.

47 Kromě toho, jak uvedl generální advokát v bodech 48, 50 a 51 svého stanoviska, z vyjádření portugalské vlády a Komise zejména vyplývá, že z článků 18 a 20 obecného daňového zákoníku (Lei Geral Tributária) dovozují, že osoba odvádějící daň z vysílání inzerce je jakožto substitut považována za osobu povinnou k této dani a že společnost TVI je povinna odvést tuto daň i v případě, že inzerenti nezaplatili za služby šíření dotčené komerční inzerce a že jí tato daň nebyla uvedenými inzerenty uhrazena, a že příslušné orgány nemohou požadovat tuto daň od inzerentů, dokonce ani v případě platební neschopnosti společnosti TVI. Z portugalských právních předpisů, jejichž výklad spadá pouze do příslušnosti vnitrostátního soudu, tak zřejmě vyplývá, že společnost TVI platí tuto daň svým jménem a na vlastní účet.

48 Vzhledem ke všem těmto úvahám je nutno odpovědět na položené otázky tak, že čl. 11 část A odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a) a odst. 3 písm. c) šesté směrnice, jakož i článek 73, čl. 78 první pododstavec písm. a) a čl. 79 první pododstavec písm. c) směrnice 2006/112 musejí být vykládány v tom smyslu, že taková daň, jako je daň z vysílání inzerce stanovená portugalskými právními předpisy ve prospěch filmového a audiovizuálního umění, musí být zahrnuta do základu DPH za služby vysílání komerční inzerce.

K nákladům řízení

49 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 11 část A odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a) a odst. 3 písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní, jakož i článek 73, čl. 78 první pododstavec písm. a) a čl. 79 první pododstavec písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z

přidané hodnoty musejí být vykládány v tom smyslu, že taková daň, jako je daň z vysílání inzerce stanovená portugalskými právními předpisy ve prospěch filmového a audiovizuálního umění, musí být zahrnuta do základu daně pro účely daně z přidané hodnoty za služby vysílání komerční inzerce.

Podpisy.

* Jednací jazyk: portugálština.