

SODBA SODIŠ?A (tretji senat)

z dne 5. decembra 2013(*)

„Obdav?enje – DDV – Šesta direktiva 77/388/EGS – ?len 11(A)(1)(a), (2)(a) in (3)(c) – Direktiva 2006/112/ES – ?leni 73, 78, prvi odstavek, (a), in 79, prvi odstavek, (c) – Dav?na osnova za DDV, ki se pla?uje za storitev predvajanja oglasov – Dajatev na predvajanje oglasov“

V združenih zadevah C?618/11, C?637/11 in C?659/11,

katerih predmet so predlogi za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki jih je vložilo Supremo Tribunal Administrativo (Portugalska), z odlo?bami z dne 12. oktobra 2011, 2. novembra 2011 in 16. novembra 2011, ki so prispele na sodiš?e 1. decembra 2011, 12. decembra 2011 in 27. decembra 2011, v postopkih

TVI Televisão Independente SA

proti

Fazenda Pública,

ob udeležbi

Ministério Público,

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi M. Ileši?, predsednik senata, K. Lenaerts, podpredsednik Sodiš?a, v funkciji sodnika tretjega senata, C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh in E. Jaraši?nas (poro?evalec), sodniki,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 31. januarja 2013,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za TVI – Televisão Independente SA N. Pena, odvetnik,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes in R. Laires, agenta,
- za grško vlado M. Germani in I. Bakopoulos, agenta,
- za Evropsko komisijo P. Guerra e Andrade in L. Lozano Palacios, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 11. junija 2013

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlogi za sprejetje predhodne odločbe se nanašajo na razlago členov 11(A)(1)(a), (2)(a) in (3)(c) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva) in členov 73, 78, prvi odstavek, (a), in 79, prvi odstavek, (c), Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Predlogi so bili vloženi v okviru treh sporov med družbo TVI – Televisão Independente SA (v nadaljevanju: TVI) in Fazenda Pública (javno zakladništvo) zaradi zavrnitve predloga, naj se po uradni dolžnosti ponovno preizkusi odmerne odločbe za plačilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za mesece februar 2004, oktober 2004 in januar 2007.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Šesta direktiva je bila s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeščena z direktivo 2006/112. Spori v glavni stvari se nanašajo na plačilo DDV za februar in oktober 2004 (zadevi C-637/11 in C-618/11) ter za januar 2007 (zadeva C-659/11), pri čemer se za zadevi C-637/11 in C-618/11 uporablja Šesta direktiva in za zadevo C-659/11 Direktiva 2006/112.

4 Člen 11(A) Šeste direktive, ki se nanaša na davčno osnovo za DDV na ozemlju države, določa:

„1. Davčna osnova:

(a) pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav;

[...]

2. Davčna osnova vključuje:

(a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen davka na dodano vrednost;

[...]

3. Davčna osnova ne vključuje:

[...]

(c) zneskov, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega kupca ali naročnika kot povračilo za stroške, ki jih je plačal v imenu in za račun kupca ali naročnika in ki jih je v svojih knjigah knjižil na prehodnem kontu. Davčni zavezanec mora predložiti dokazilo o dejanskem znesku teh izdatkov in ne sme odbiti nobenega davka, ki je bil lahko obračunan od teh transakcij.“

5 Člen 73 Direktive 2006/112 določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s

ceno takšnih dobav.“

6 ?len 78, prvi odstavek, (a), te direktive dolo?a:

„Dav?na osnova vklju?uje naslednje elemente:

(a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen DDV“

7 ?len 79, prvi pododstavek, (c), navedene direktive dolo?a:

„Dav?na osnova ne vklju?uje naslednjih elementov:

[...]

(c) zneskov, ki jih dav?ni zavezanec prejme od svojega pridobitelja ali prejemnika kot povra?ilo za izdatke, ki jih je pla?al v imenu in za ra?un pridobitelja ali prejemnika in ki jih je v svojih knjigah knjižil na prehodnem kontu.“

Portugalsko pravo

8 ?len 16 zakonika o davku na dodano vrednost (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, v nadaljevanju: CIVA) dolo?a:

„1. Brez poseganja v dolo?be odstavka 2 je dav?na osnova pri obdav?ljivi dobavi blaga in opravljanju storitev enaka vrednosti pla?ila, ki je ali bo prejeto od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe.

[...]

5. Dav?na osnova pri obdav?ljivih dobavah blaga in opravljanju storitev vklju?uje naslednje elemente:

(a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen DDV;

[...]

6. Dav?na osnova iz prejšnjega odstavka ne vklju?uje naslednjih elementov:

[...]

(c) zneskov, prejetih v imenu in za ra?un pridobitelja blaga ali prejemnika storitev, ki jih je dav?ni zavezanec ustrezno vknjižil na ra?un tretjih oseb;

[...]“

9 Zakon št. 42/2004 o kinematografski in avdiovizualni umetnosti (Lei n.º 42/2004 – Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual) z dne 18. avgusta 2004 (*Diário da República* I, série A, št. 194, z dne 18. avgusta 2004) v ?lenu 28, naslovljenem „Dajatev na predvajanje“, dolo?a:

„1. Na komercialno oglaševanje, ki se predvaja v kinematografih ali po televiziji in v katero spadajo oglasi, sponzorski oglasi, televizijska prodaja, teletekst, promocijsko prikazovanje, in tudi oglaševanje, ki je vklju?eno v elektronske programske vodi?e, ne glede na platformo prenosa, se obra?una dajatev na predvajanje, ki je strošek oglaševalca in znaša 4 % pla?ane cene [v nadaljevanju: dajatev na predvajanje].

2. Ugotovitev in obračunavanje zneskov, ki se jih pobere z dajatvijo na predvajanje, in nadzor nad njimi so določeni v posebnem pravnem aktu.“

10 Člen 50 uredbe zakona št. 227/2006 z dne 15. novembra 2006 (*Diário da República* I, št. 220, z dne 15. novembra 2006) določa:

„1. Na komercialno oglaševanje, ki se predvaja v kinematografih ali po televiziji ali je vključeno v elektronske programske vodiče, ne glede na platformo prenosa, se obračuna dajatev na predvajanje, ki jo dolgujejo oglaševalci in je prihodek [Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia (v nadaljevanju: ICAM)] in [Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema (v nadaljevanju: CP/MC)].

2. Oglaševanje iz prejšnjega odstavka zajema oglase, sponzorske oglase, televizijsko prodajo, teletekst in promocijsko prikazovanje.

3. Prispevek iz prejšnjega odstavka na podlagi davčne substitucije plačujejo družbe s koncesijo za upravljanje z oglaševalskimi termini v kinematografih [in] izdajatelji ali ponudniki televizijskih programov, ki ponujajo storitve teleteksta ali elektronske programske vodiče.“

11 Člen 51 uredbe zakona št. 227/2006 določa:

„Dajatev na predvajanje znaša 4 % cene predvajanja oglasov ali njihove vključitve v programske vodiče, od tega je 3,2 % prihodek ICAM in 0,8 % prihodek CP/MC.“

Spori o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

12 Družba TVI je pri izvajanju avdiovizualne dejavnosti na televizijskem trgu februarja 2004, oktobra 2004 in januarja 2007 opravljala storitve oglaševanja za razne oglaševalce.

13 Družba TVI je te storitve svojim strankam zaračunala tako, da je zahtevano ceno za predvajanje oglasa zaradi dajatve na predvajanje povišala za 4 %. Pri izračunu DDV, dolgovanega za te storitve, je družba TVI kot davčno osnovo upoštevala celotni zaračunani znesek, ki je vključeval dajatev na predvajanje, in je DDV, ki ga je pobrala v zadevnih obdobjih, plačala tako, da ga je upoštevala v ustreznih periodičnih obračunih. Družba TVI je poleg tega dohodke, ki so izhajali iz zaračunavanja dajatve na predvajanje, na prehodnih kontih vknjižila v korist ICAM in CP/MC.

14 Ker je menila, da dajatev na predvajanje ne bi smela biti zajeta v davčni osnovi za DDV, je družba TVI na portugalske davčne organe vložila predloge, naj po uradni dolžnosti ponovno preizkusijo odmerne odločbe za DDV za februar in oktober 2004 ter januar 2007. Predlogi so bili zavrnjeni.

15 Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (upravno in davčno sodišče v kraju Sintra), pred katerim je družba TVI začela upravni spor, je zavrnilo tožbe zoper odločbe o zavrnitvi teh predlogov, ker je menilo da mora biti v skladu s členom 16(1) in (5)(a) CIVA dajatev na predvajanje, ki jo družba TVI zaračunava oglaševalcem, vključena v davčno osnovo. Menilo je, da za zneske dajatve na predvajanje ni mogoče šteti, da so bili plačani v imenu in za račun prejemnikov storitev predvajanja oglasov. Poleg tega je menilo, da iz člena 28 zakona št. 42/2004 izhaja, da je dajatev na predvajanje neposredno povezana z opravljanjem teh storitev, saj je – ker so predmet dajatve te storitve – z njimi neločljivo povezana.

16 Družba TVI se je zoper sodbe Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra pritožila na Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče). Pred tem sodiščem je izpostavila

vprašanje, ali je razlaga člena 16(1) in (6)(c) CIVA s strani portugalskih davčnih organov, ki je bila potrjena z omenjenimi sodbami, v skladu s členom 11(A)(1)(a) in (3)(c) Šeste direktive in s sodno prakso Sodišča. Po tej razlagi mora biti dajatev na predvajanje vključena v davčno osnovo DDV, ker je neločljivo povezana z opravljanjem storitev in se ne plača v imenu in za račun prejemnikov storitev predvajanja oglasov, čeprav se zbrani zneski vknjižijo na prehodni konto in čeprav so namenjeni osebam javnega prava.

17 Družba TVI v postopku pred tem sodiščem namreč trdi, prvič, da dajatev na predvajanje ni neposredno povezana z opravljanjem storitev predvajanja oglasov in ne sme biti vključena v vrednosti plačila, ker ta dajatev ni plačilo za storitev, ki jo opravlja družba TVI in ni neposredno povezana z opravljanjem te storitve, in drugič, da dajatev na predvajanje spada v okvir delovanja v imenu in za račun tretje osebe, kot je opredeljeno v pravu Unije, tako da je treba to dajatev izključiti iz davčne osnove za DDV.

18 V teh okoliščinah je Supremo Tribunal Administrativo prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje postavilo ti vprašanji, ki sta enaki v vseh postopkih v glavni stvari:

„1. Ali je člen 16(1) CIVA, kot je bil razložen v izpodbijani sodbi (v smislu, da je dajatev na predvajanje oglasov neločljivo povezana z opravljanjem storitev oglaševanja, zaradi česar jo je treba vključiti v davčno osnovo za obdavčenje opravljanja storitev z DDV), združljiv z določbo člena 11(A)(1)(a) [Šeste direktive] (postal člen 73 [Direktive 2006/112]), zlasti z dikcijo „plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec [...] za te dobave“?

2. Ali je člen 16(6)(c) CIVA, kot je bil razložen v izpodbijani sodbi (v smislu, da dajatev na predvajanje oglasov ni znesek, plačan v imenu in za račun prejemnika storitev, čeprav je v knjigah knjižen na prehodnem kontu [...] in naj bi se odvedel osebam javnega prava, zaradi česar ni izključen iz davčne osnove za namene DDV), združljiv z določbo člena 11(A)(3)(c) [Šeste direktive] (postal člen 79[, prvi odstavek,](c) [Direktive 2006/112]), zlasti z dikcijo „zneskov, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega kupca ali naročnika kot povračilo za stroške, ki jih je plačal v imenu in za račun kupca ali naročnika in ki jih je v svojih knjigah knjižil na prehodnem kontu“?

19 S sklepom predsednika Sodišča z dne 18. januarja 2012 so bile zadeve C-618/11, C-637/11 in C-659/11 združene za ustni postopek in izdajo sodb.

Vprašanja za predhodno odločanje

Dopustnost

20 Portugalska vlada dvomi o dopustnosti predlogov za sprejetje predhodne odločbe. V zvezi z vprašanjema za predhodno odločanje, postavljenima v zadevah C-618/11 in C-637/11, trdi, da portugalski predpisi, ki urejajo uporabo dajatve na predvajanje, *ratione temporis* niso upoštevni za ta postopka v glavni stvari. Poleg tega navaja, da v treh predložitvenih odločbah portugalsko pravo in pravo Unije, ki sta upoštevna za spore v glavni stvari, nista predstavljena natančno in popolno. Ta vlada poudarja zlasti, da je predložitveno sodišče v zadevi C-659/11 pozabilo omeniti člena 11(A)(2)(a) Šeste direktive in 78, prvi odstavek, (a), Direktive 2006/112.

21 Glede tega je treba opozoriti, prvič, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso v postopku, določenem v členu 267 PDEU, ki temelji na jasni ločitvi nalog med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, zgolj nacionalno sodišče pristojno za ugotavljanje in presojo dejanskega stanja spora o glavni stvari ter za razlago in uporabo nacionalnega prava. Le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, ob upoštevanju posebnosti zadeve presoja nujnost in ustreznost vprašanj, ki jih predloži Sodišču (sodba z dne 29. novembra 2012 v združenih zadevah Econord, C-182/11 in C-183/11, točka 21 in navedena sodna praksa). Zlasti

Sodišče ne sme preizkušati pravilnosti normativnega in dejanskega okvira, ki ga nacionalno sodišče opredeli na lastno odgovornost (glej v tem smislu sodbo z dne 1. decembra 2005 v zadevi Burtscher, C?213/04, ZOdl., str. I?10309, točka 35 in navedena sodna praksa). Zato je Sodišče, kadar se predložena vprašanja nanašajo na razlago prava Unije, na?eloma dolžno odlo?iti (zgoraj navedena sodba Econord, točka 21).

22 Dolo?itev nacionalnih predpisov, ki se *ratione temporis* uporabljajo v zadevah C?618/11 in C?637/11, je prav tako vprašanje razlage nacionalnega prava, za katerega je pristojno le predložitveno sodišče.

23 Drugi?, v zvezi s predstavitvijo upoštevne prava v predložitvenih odlo?bah je treba ugotoviti, da na podlagi ustaljene sodne prakse Sodišča potreba po posredovanju take razlage prava Skupnosti, ki bo koristila nacionalnemu sodišču, zahteva, da to opredeli dejanski in pravni okvir zastavljenih vprašanj ali vsaj obrazloži okoliš?ine, na katerih temeljijo ta vprašanja (sodbi z dne 17. februarja 2005 v zadevi Viacom Outdoor, C?134/03, ZOdl., str. I?1167, točka 22, in z dne 17. julija 2008 v zadevi Raccanelli, C?94/07, ZOdl., str. I?5939, točka 24).

24 Razlog teh zahtev je predvsem ta, da podatki, posredovani v predložitvenih odlo?bah, Sodišču ne omogo?ajo samo tega, da poda koristne odgovore, ampak dajejo tudi vladam držav ?lanic in drugim zainteresiranim strankam možnost, da v skladu s ?lenom 23 Statuta Sodišča predstavijo svoja stališ?a (sodba z dne 27. novembra 2012 v zadevi Pringle, C?370/12, točka 85 in navedena sodna praksa).

25 V obravnavanem primeru je treba po eni strani ugotoviti, da predložitvene odlo?be vsebujejo ne le predstavitev spornih dejstev, ampak tudi – v delu v katerem je podrobno predstavljeno stališče družbe TVI in sodišča, ki so mu bile predložene tožbe zoper odlo?be o zavrnitvi predlogov za ponovni preizkus odmernih odlo?b – zadostne elemente za opredelitev dejanskega stanja in pravnega okvira vprašanj za predhodno odlo?anje. Tako Sodišču omogo?ajo, da predložitvenemu sodišču poda koristen odgovor. Poleg tega so v vprašanjih za predhodno odlo?anje jasno navedene dolo?be prava Unije, na katere se vprašanja nanašata.

26 Po drugi strani je iz stališ?, ki so jih podale tože?a stranka v postopku v glavni stvari, portugalska in grška vlada ter Evropska komisija, razvidno, da so bile v smislu sodne prakse, navedene v točki 24 te sodbe, pravne in dejanske okoliš?ine v predložitvenih odlo?bah dovolj pojasnjene.

27 Nazadnje je treba v zvezi z o?itkom, da predložitveno sodišče ni omenilo vseh za zadevo C?659/11 upoštevnih pravnih pravil Unije, ugotoviti, ?eprav je, formalno gledano, to sodišče svoja vprašanja omejilo na razlago ?lena 11(A)(1)(a) in (3)(c) Šeste direktive po eni strani in ?lenov 73 in 79, prvi odstavek, (c), Direktive 2006/112 po drugi, da ta okoliš?ina Sodišču ne prepre?uje, da – zato da bi predložitvenemu sodišču podalo koristen odgovor – poleg tega upošteva dolo?be prava Unije, ki jih predložitveno sodišče v svojem vprašanju ni navedlo (glej v tem smislu sodbo z dne 3. aprila 2008 v zadevi Militzer & Münch, C?230/06, ZOdl., str. I?1895, točka 19 in navedena sodna praksa).

28 Iz zgoraj navedenega izhaja, da ima Sodišče na voljo dovolj dejanskih in pravnih elementov za razlago zadevnih pravil prava Unije in za pripravo koristnih odgovorov na postavljena vprašanja.

29 Glede na to je treba ugotoviti, da so predlogi za sprejetje predhodne odlo?be dopustni.

Vsebinska presoja

30 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 11(A)(1)(a) in (3)(c) Šeste direktive in člena 73 in 79, prvi odstavek, (c), Direktive 2006/112 razlagati tako, da mora biti v davčna osnova za DDV, ki se plačuje za storitve predvajanja oglasov, vključena dajatev, kakršna je v portugalski zakonodaji v korist kinematografskih in avdiovizualnih umetnosti določena dajatev na predvajanje, ki jo sicer dolgujejo oglaševalci, vendar jo prek tako imenovanega mehanizma „davčne substitucije“ plačujejo izvajalci storitev predvajanja oglasov, in ki se v knjigah vknjiži na prehodni konto.

31 Portugalska in grška vlada ter Komisija menijo, da mora biti dajatev, kakršna je dajatev na predvajanje, vključena v davčna osnova za DDV, ki se plačuje za storitve predvajanja oglasov, ker je obdavčljivi dogodek take dajatve na predvajanje neposredno povezan z opravljanjem storitve predvajanja oglasov in sovпада z obdavčljivim dogodkom za DDV, ki se plačuje za te storitve. Poleg tega po mnenju grške vlade izjem iz členov 11(A)(3)(c) Šeste direktive in 79, prvi odstavek, (c), Direktive 2006/112 ni mogoče uporabiti, ker je obdavčljivi dogodek pri dajatvi na predvajanje opravljanje storitve predvajanja oglasa, ki sta jo želeli pogodbeni stranki, katere plačilo se ne opravi le za račun prejemnika storitve.

32 Družba TVI nasprotno meni, da dajatev na predvajanje ne sme biti vključena v to davčna osnova. Po mnenju družbe TVI dajatev na predvajanje ni plačilo za storitev, ki jo opravi, glede na to da ta dajatev ni neposredno povezana z opravljanjem njenih storitev. Družba TVI navaja, da je obdavčljivi dogodek pri dajatvi na predvajanje različen od obdavčljivega dogodka za DDV; pri tej dajatvi naj bi bil obdavčljivi dogodek predvajanje oglasa, pri DDV pa vsaka dejavnost opravljanja storitev oglaševanja.

33 Glede tega je treba opozoriti, da v skladu s členom 11(A)(1)(a) Šeste direktive in členom 73 Direktive 2006/112 davčna osnova za DDV zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe. Člen 11(A)(2) in (3) Šeste direktive in člena 78, prvi odstavek, (a), ter 79, prvi odstavek, (c), Direktive 2006/112 naštevata določene dele, ki jih davčna osnova vključuje, in dele, ki jih ne vključuje (glej v tem smislu sodbi z dne 1. junija 2006 v zadevi De Danske Bilimportører, C-98/05, ZOdl., str. I-4945, točka 15, in z dne 28. julija 2011 v zadevi Lidl & Companhia, C-106/10, ZOdl., str. I-7235, točki 30 in 31).

34 Člen 11(A)(2)(a) Šeste direktive in člen 78, prvi odstavek, (a), Direktive 2006/112 določata, da davčna osnova vključuje davke, dajatve, prelevmane in takse, razen DDV.

35 Člen 11(A)(3)(c) Šeste direktive in člen 79, prvi odstavek, (c), Direktive 2006/112 po drugi strani določata, da davčna osnova ne vključuje zneskov, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega pridobitelja ali prejemnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v imenu in za račun pridobitelja ali prejemnika in ki jih je v svojih knjigah knjižil na prehodnem kontu.

36 Da bi ugotovili, ali je treba dajatev na predvajanje, kakršna je dajatev v postopku v glavni stvari, vključiti v davčna osnova za DDV, ki se plačuje za storitve predvajanja oglasov ali pa jo, nasprotno, iz nje izključiti, je treba tako najprej ugotoviti, ali ta dajatev spada med „davke, dajatve, prelevmane in takse“ iz člena 11(A)(2)(a) Šeste direktive in člena 78, prvi odstavek, (a), Direktive 2006/112.

37 V zvezi s tem je Sodišče že pojasnilo, da morajo imeti davki, dajatve, prelevmani in takse, da bi lahko bili kljub temu, da ne pomenijo dodane vrednosti in v ekonomskem smislu niso opravljanje storitev, vključeni v davčno osnovo za DDV, neposredno povezavo z opravljanjem te storitve (glej v tem smislu sodbo z dne 20. maja 2010 v zadevi Komisija proti Poljski, C-228/09, točka 30, in zgoraj navedeno sodbo Lidl & Companhia, točka 33).

38 Uvodoma je treba navesti, da dajatev na predvajanje v ekonomskem smislu ni plačilo za opravljanje storitev predvajanja oglasov in ne pomeni dodane vrednosti.

39 V zvezi z vprašanjem, ali ima dajatev na predvajanje neposredno zvezo s storitvami predvajanja oglasov, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je sovpadanje obdavčljivih dogodkov sporne dajatve in DDV odločilni element za ugotovitev obstoja take neposredne zveze (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi De Danske Bilimportører, točki 17 in 18, in Komisija proti Poljski, točke od 30 do 32).

40 V obravnavanem primeru se, kot izhaja iz predložitvene odločbe, v skladu s členom 28(1) zakona št. 42/2004 na komercialno oglaševanje, ki se predvaja v kinematografih ali po televiziji in v katero spadajo oglasi, sponzorski oglasi, televizijska prodaja, teletext, promocijsko prikazovanje in tudi oglaševanje, ki je vključeno v elektronske programske vodiče, ne glede na platformo prenosa, obračuna dajatev na predvajanje, ki je strošek oglaševalca in znaša 4 % plačane cene. Iz člena 50(1) uredbe zakona št. 227/2006 izhaja, da so zneski, prejeti iz naslova te dajatve, prihodek ICAM in CP&MC.

41 Iz te portugalske zakonodaje tako izhaja, kot je na obravnavi pred Sodiščem navedla tudi portugalska vlada, da obdavčljivi dogodek pri dajatvi na predvajanje sovpada z obdavčljivim dogodkom za DDV, ki se plačuje za storitve predvajanja oglasov. Davčni dolg pri dajatvi na predvajanje namreč nastane v trenutku opravljanja storitve in le, če je bila ta storitev opravljena.

42 Zato ima dajatev, kakršna je dajatev na predvajanje, kadar obdavčljiva dogodka pri dajatvi na predvajanje in DDV sovpadata, neposredno zvezo z opravljanjem storitev predvajanja oglasov. Zaradi tega spada med „davke, dajatve, prelevmane in takse“ v smislu člena 11(A)(2)(a) Šeste direktive in člena 78, prvi odstavek, (a), Direktive 2006/112.

43 Na ta zaključek ne vpliva okoliščina, da v skladu s členom 50(3) uredbe zakona št. 227/2006 ponudniki storitev predvajanja oglasov dajatev na predvajanje plačujejo preko mehanizma, imenovanega „davčna substitucija“.

44 Kot izhaja iz pisnih in ustnih stališč, predstavljenih pred Sodiščem, ta mehanizem uinkuje tako, da dajatev na predvajanje, čeprav jo dolgujejo prejemniki storitev predvajanja oglasov, se pravi oglaševalci, plačujejo ponudniki teh storitev.

45 Stranki v postopku v glavni stvari in stranke, ki so predložile stališča Sodišču, se ne strinjajo glede vsebine tega mehanizma, kot izhaja iz portugalske zakonodaje. Družba TVI navaja, da – s tem ko pobira zneske, ki jih dolgujejo prejemniki storitev predvajanja oglasov, jih v svojih knjigah knjiži na prehodnem kontu in nakaže državi – plačuje dajatev na predvajanje v imenu in za račun svojih strank. Portugalska vlada in Komisija pa menita, da je družba TVI davčna zavezanica za plačilo dajatve na predvajanje, pri čemer navajata, da prejemniki storitev predvajanja oglasov nimajo neposrednih stikov s portugalskimi davnimi organi. Po njunem mnenju družba TVI tako dajatev na predvajanje plačuje v svojem imenu in za svoj račun.

46 Vendar pa, tudi če bi družba TVI dajatev na predvajanje plačevala v imenu in za račun svojih strank, iz tega ne bi izhajalo, da se z mehanizmom davčne substitucije, kakršen je v

postopku v glavni stvari, zagotavlja povračilo za izdatke v smislu členov 11(A)(3)(c) Šeste direktive in 79, prvi odstavek, (c), Direktive 2006/112.

47 Poleg tega, kot je generalni pravobranilec navedel v točkah 48, 50 in 51 sklepnih predlogov, je iz stališča portugalske vlade in Komisije tudi razvidno, da na podlagi členov 18 in 20 splošnega davčnega zakonika (Lei Geral Tributária) menita, da se za davčnega zavezanca za dajatev na predvajanje kot davčni substitut šteje oseba, ki plačuje to dajatev, da je družba TVI dolžna plačati ta davek, tudi če ji oglaševalci storitev predvajanja oglasov niso plačali ali ji stroškov te dajatve niso povrnili, in da pristojni organi ne bi imeli pravice zahtevati plačila te dajatve od teh oglaševalcev, tudi če bi družba TVI postala insolventna. Iz portugalske zakonodaje, katere razlaga je zgolj v pristojnosti nacionalnega sodišča, tako izhaja, da družba TVI to dajatev plačuje v svojem imenu in za lasten račun.

48 Glede na zgoraj navedeno je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 11(A)(1)(a), 2(a) in (3)(c) Šeste direktive in člene 73, 78, prvi odstavek, (a), in 79, prvi odstavek, (c), Direktive 2006/112 razlagati tako, da mora biti dajatev, kakršna je dajatev za predvajanje, ki jo portugalska zakonodaja določa v korist kinematografskih in avdiovizualnih umetnosti, vključena v davčno osnovo DDV, ki se plačuje za storitve predvajanja oglasov.

Stroški

49 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 11(A)(1)(a), (2)(a) in (3)(c) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) in člene 73, 78, prvi odstavek, (a), in 79, prvi odstavek, (c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da mora biti dajatev, kakršna je dajatev na predvajanje, ki jo portugalska zakonodaja določa v korist kinematografskih in avdiovizualnih umetnosti, vključena v davčno osnovo davka na dodano vrednost, ki se plačuje za storitve predvajanja oglasov.

Podpisi

* Jezik postopka: portugalščina.