

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PEDRA CRUZ VILLALÓNA

přednesené dne 11. června 2013(1)

Spojené věci C-618/11, C-637/11 a C-659/11

TVI Televisão Independente SA

proti

Fazenda Pública

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko)]

„Daně – DPH – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS – Článek 11 část A odst. 2 písm. a) a odst. 3 písm. c) – Směrnice Rady 2006/112/ES – Článek 78 písm. a) a čl. 79 písm. c) – Základ daně – Zahrnutí daní do základu daně – Daň z vysílání inzerce – ‚Daňová substituce‘ “

1. Podstatou této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko) je, zda má být „daň z vysílání inzerce“, jež se vztahuje k vysílání a šíření reklamy, útočaná inzerentem, avšak odváděná státu prostřednictvím poskytovatelů služeb („daňový substitut“), zahrnuta do základu daně pro účely výpočtu daně z přidané hodnoty (DPH), tj. zda se použije čl. 11 část A odst. 2 písm. a) nebo odst. 3 písm. c) šesté směrnice(2). Případy se vyznačují dvěma zvláštnostmi.

2. První okolnost, kterou se Soudní dvůr Evropské unie dosud nezabýval, se týká právních následků existence „třetích stran“ ve fiskálním vztahu mezi státem a inzerenty, pokud zákon ukládá „třetí straně“ zaplatit dotčenou daň státu („daňová substituce“), aťkoli je tato daň „útočána“ inzerentovi.

3. Druhou zvláštností těchto případů je okolnost, že předkládající soud Soudnímu dvoru neposkytl dostatek konkrétních informací o povaze a dosahu mechanismu „daňové substituce“, zejména v přímé souvislosti s právním režimem daně z vysílání inzerce. Zúčastněné osoby v tomto ohledu rovněž nedospěly k žádné shodě.

4. Za těchto okolností navrhuji Soudnímu dvoru odpověď, která se přímo odvíjí od chápání mechanismu „daňové substituce“ vnitrostátním soudem. Především navrhuji stanovit jako rozhodující kritérium veřejnoprávního daňového vztahu. Pokud je z hlediska dotčených zákonných povinností rozhodující daňový vztah mezi „daňovým substitutem“ (poskytovatelem služeb) a státem, je nutné vycházet z toho, že v projednávaných případech je nutné použít čl. 11 část A odst. 2 písm. a) šesté směrnice. Je-li však rozhodující veřejnoprávní daňový vztah mezi příjemcem služeb a státem, je nutné použít čl. 11 část A odst. 3 písm. c) šesté směrnice Rady.

I – Právní rámec

A – Unijní právo

5. Projednávané případy se týkají výb?ru DPH ve těchto různých obdobích: v únoru 2004 (v?c C?637/11), v ?íjnu 2004 (v?c C?618/11) a v lednu 2007 (v?c C?659/11).

6. V době, kdy nastaly skutkové okolnosti, které vedly k v?cem C?637/11 a C?618/11, byla v platnosti šestá směrnice. Dne 1. ledna 2007 byla zrušena a nahrazena sm?rnici Rady 2006/112/ES(3) na základ? čl. 411 odst. 1 a ?látku 413 této směrnice. Na skutkové okolnosti v?ci C?659/11 se tak vztahují ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES. Navzdory určitým rozdíl?m v p?esném znění jsou ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES relevantní pro tuto v?c totožná s relevantními ustanoveními šesté směrnice.

7. ?lánek 2 odst. 1 šesté směrnice [čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES] stanoví, že p?edm?tem DPH je poskytování služeb za protiplnění uskutečn?né v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. K základu dan? stanoví ?lánek 11 část A šesté směrnice následující:

„1. Základem dan? je:

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

[...]

2. Základ dan? zahrnuje:

(a) dan?, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH;

[...]

3. Základ dan? nezahrnuje:

[...]

(c) ?ástky, které osoba povinná k dani obdržela od svého kupujícího nebo zákazníka na úhradu výdaj? zaplacených jménem a na účet kupujícího nebo zákazníka a které zanesla do svého účetnictví jako p?b?žné položky. Osoba povinná k dani musí prokázat skutečnou výši těchto výdaj? a nesmí si odpočíst žádnou daň, která byla z těchto plnění vym?ena.“

8. Ustanoveními odpovídajícími ?l. 11 ?ásti A odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a) a odst. 3 písm. c) šesté směrnice jsou ?lánek 73, ?l. 78 písm. a) a ?l. 79 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES.

B – Vnitrostátní právo(4)

1. Código do imposto sobre o valor acrescentado a Lei geral tributária

9. DPH v Portugalsku upravuje Código do imposto sobre o valor acrescentado (zákon o DPH, dále jen „CIVA“), který byl schválen nařízením s mocí zákona 394-B/84 ze dne 26. prosince 1984 a později několikrát měněn a doplňován.

10. Podle ?l. 16 odst. 1 CIVA je základem daně pro poskytování služeb „protihodnota, která byla nebo bude získána od kupujícího, příjemce nebo třetí strany“. Podle ?l. 16 odst. 5 písm. a) CIVA zahrnuje daňový základ „daně, poplatky, dávky a jiné odvody s výjimkou samotné daně z přidáné hodnoty“. Konečně ?l. 16 odst. 6 písm. c) CIVA vylučuje z daňového základu následující položku: „částky zaplacené jménem a na účet kupujícího zboží nebo příjemce služeb, zaužívané osobou povinnou k dani na účet příslušných třetích stran“.

11. ?lánek 18 odst. 3 Lei geral tributaria (obecný daňový zákon, dále jen „LGT“) stanoví, že „Daňový poplatník je fyzická nebo právnická osoba nebo majetek, organizace *de facto* nebo *de iure*, která musí podle zákona plnit daňovou povinnost jakožto přímý poplatník, substitut nebo odpovědný subjekt.“

12. ?lánek 20 LGT týkající se daňové substituce stanoví:

„1. K daňové substituci dochází, vyžaduje-li se daň podle zákona od jiné osoby než poplatníka.

2. Daňová substituce se uskutečňuje prostřednictvím mechanismu srážkové daně.“

13. ?lánek 28 LGT upravuje odpovědnost v případě daňové substituce a stanoví:

„1. Aniž jsou dotčeny následující odstavce, ručí právnická osoba, která má povinnost vybrat srážkovou daň, za částky, které byly vybrány, avšak neodvedeny státu; poplatník je osvobozen od jakékoli odpovědnosti za úhradu srážkové daně.

2. Pokud k výběru srážkové daně dochází jen v podobě platby na účet definitivně splatné daně, ručí za nevybranou srážkovou daň primární poplatník a jen sekundární substitut, na nějž se rovněž použijí kompenzační úroky od data splatnosti až do uplynutí lhůty k podání daňového přiznání povinnou osobou nebo do uplynutí lhůty pro zaplacení srážkové daně, podle toho, co nastane dříve.

3. V ostatních případech je odpovědnost poplatníka ručícího za úhradu rozdílu mezi částkami, které měly být odvedeny, a skutečně odvedenými částkami, pouze sekundární.“

2. Daň z vysílání inzerce

14. ?lánek 28 zákona 42/2004 (Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual – zákon o kinematografii a audiovizuálním umění) ze dne 18. srpna 2004 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.

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

15. Podrobnosti daní z vysílání inzerce jsou upraveny nařízení s mocí zákona 227/2006 ze dne 15. listopadu 2006.

16. Článek 50 nařízení s mocí zákona 227/2006 stanoví:

„1. Komerční inzerce promítaná v kinech, vysílaná v televizi nebo zahrnutá v elektronických programech vysílání podléhá bez ohledu na vysílací platformu dani z vysílání inzerce, jejímž subjektem jsou inzerenti a která představuje příjem ICAM [Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia] a CPMC [Cinamateca Portuguesa – Museu do Cinema].

[...]

3. Příspěvek uvedený 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 průvodce.“

17. Daň z vysílání inzerce je třeba odvést státu k desátému dni měsíce následujícího po jejím vyměření (článek 52 nařízení s mocí zákona 227/2006).

18. Článek 51 nařízení s mocí zákona 227/2006 týkající se výše daní stanoví:

„Daň z vysílání inzerce činí 4 % ceny za vysílání nebo šíření inzerce nebo za její zahrnutí do elektronických programových průvodců, z čehož 3,2 % představuje příjem ICAM a 0,8 % příjem CP – MC.“(5)

II – Skutkové okolnosti a právní řízení

19. V rámci svých činností na televizním trhu poskytuje společnost TVI služby komerční inzerce různým inzerentům. Faktury, které za tyto služby vystavovala, zahrnují daň z vysílání inzerce ve výši 4 % ceny služeb. Společnost TVI uplatnila DPH na celou vyúčtovanou částku. Zahrnula tak daň z vysílání inzerce do základu daně. DPH byla zaplacená a řádně zahrnuta do příslušného pravidelného daňového přiznání.

20. TVI zaplatila daň z vysílání inzerce. Přijala též platbu daně vyúčtované zákazníkem, a to před samotnou úhradou daně z vysílání inzerce nebo po ní. Společnost TVI uvedla, že musí informovat stát o obsahu inzerce, o totožnosti inzerentů, o částce, z které se daň vybírá, a o výši příspěvků vyříšené za jednotlivé inzerenty. Portugalsko tvrdí, že tyto informace se státu neposkytují.

21. Společnost TVI v návaznosti na výběr daně z vysílání inzerce vyúčtovala příběžné položky těchto stran ve prospěch ICAM a CPMC. Podle TVI byly tyto položky vytvořeny za každého zákazníka ve prospěch ICAM a CPMC. Portugalsko tvrdí, že tyto příběžné položky nejsou vedeny jménem zákazníků, ale jménem ICAM a CPMC.

22. Vzhledem k tomu, že společnost TVI měla pochybnosti o tom, zda má být daň z vysílání

inzerce skutečně zahrnuta do základu daně, podala námitku proti daňovému přiznání týkajícímu se inzerčních služeb poskytnutých několika inzerentem v únoru 2004 (v.č C-637/11), v říjnu 2004 (v.č C-618/11) a v lednu 2007 (v.č C-659/11). Vedoucí útvaru správního soudnictví Direcção de Finanças de Lisboa námitku ve věci C-659/11 zamítl. Na další námitky orgány nereagovaly, a zamítly je tudíž implicitním rozhodnutím.

23. TVI proti explicitnímu rozhodnutí i dvíma implicitním rozhodnutím podala žalobu u Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra. Všechny tři žaloby byly zamítnuty(6). Tribunal konstatoval, že částka daně z vysílání inzerce musí být zahrnuta do základu daně podle čl. 16 odst. 1 a čl. 5 písm. a) CIVA, neboť sama společnost TVI se stala dlužníkem daně vzhledem k tomu, že ji vyúčtovala inzerentem a přijala vyúčtované částky. Dále konstatoval, že daně mají přímou souvislost s poskytováním služeb, neboť je nedílnou součástí poskytovaných služeb.

24. Tyto tři rozsudky byly napadeny před Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário, sekce pro daňové záležitosti)(7).

25. Ve všech těchto věcech se společnost TVI znovu dovolávala argumentu, že daň z vysílání inzerce musí být vyúčtována ze základu daně pro výpočet DPH, a ve všech těchto věcech přitom uváděla stejné důvody. Společnost TVI mimo jiné tvrdila, že je nutné použít čl. 16 odst. 6 písm. c) CIVA a čl. 11 část A odst. 3 písm. c) šesté směrnice, neboť skutečnými osobami povinnými k dani jsou inzerenti, a nikoli TVI; společnost TVI je podle portugalského práva pouze zastupuje („daňová substituce“). Kromě toho je daň z vysílání inzerce nutné vyloučit ze základu daně podle čl. 16 odst. 1 CIVA a čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, neboť nepředstavuje protihodnotu za služby poskytované společnostmi TVI a není s nimi v přímé souvislosti. Podle společnosti TVI je vysílání inzerce skutkovou okolností, na jejímž základě je ukládána daň z vysílání inzerce, a liší se tudíž od okolnosti, ze které vychází DPH a kterou je poskytování různých služeb včetně vysílání.

III – Předběžné otázky a řízení před Soudním dvorem

26. Za těchto okolností se Secção de Contencioso Tributário Supremo Tribunal Administrativo dne 12. října 2011 (v.č C-618/11), dne 2. listopadu 2011 (v.č C-637/11) a dne 16. listopadu 2011 (v.č C-659/11) rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru tyto – ve všech těchto věcech totožné – otázky:

„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 inzerčních služeb, a proto musí být pro účely DPH zahrnut do základu daně u poskytování služeb), slučitelný 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 přeběžná položka a je určen veřejnoprávním organizacím, a proto není vyloučen ze základu pro výpočet DPH), slučitelný s čl. 11 částí A odst. 3 písm. c) [šesté směrnice] (nyní čl. 79 písm. c) [směrnice 2006/112])l, 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 zanesla do svého účetnictví jako přeběžné položky‘?“

27. Všechny tři věci byly spojeny usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 18. ledna 2012.

28. Písemná vyjádření předložily TVI, Řecko, Portugalsko(8) a Komise.
29. Na jednání konaném dne 31. ledna 2013 se vyjádřily TVI, Řecko, Portugalsko a Komise.

IV – Posouzení

A – Připustnost

30. Portugalsko tvrdí, že otázky položené Soudnímu dvoru jsou nepřipustné. Domnívá se, že popis právního rámce ve všech třech věcech je nedostatečný. Vládám členských států by tato skutečnost mohla zabránit v předkládání vyjádření v oblasti, která je z hlediska jejich zájmů klíčová. V případě unijního práva nebyl zmíněn čl. 11 část A odst. 2 písm. a) šesté směrnice nebo jeho ekvivalent – čl. 78 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES. V případě vnitrostátního práva pozornosti předkládajícího soudu unikl čl. 16 odst. 5 písm. a) CIVA. Portugalsko se navíc domnívá, že soud nepopsal systém daní z vysílání inzerce dostatečně podrobně a zcela opomenul relevantní ustanovení LGT.

31. Pokud jde o věci C-618/11 a C-637/11, Portugalsko dále zdrazňuje, že se týkají událostí, ke kterým došlo před vstupem v platnost nařízení s mocí zákona 227/2006. Podle Portugalska nemohla být souasná daň z vysílání inzerce úměrná bez tohoto nařízení s mocí zákona, a nebyla tudíž do 22. listopadu 2006 uplatňována. Portugalsko dále tvrdí, že na daň uplatňovanou před tímto datem se vztahoval jiný právní režim. Vzhledem k tomu, že žádná z těchto informací nebyla zmíněna v žádostech o rozhodnutí o předběžné otázce, tvrdí Portugalsko, že v nich chybí údaje potřebné k tomu, aby mohl Soudní dvůr poskytnout užitečnou odpověď. Předběžné otázky jsou proto podle názoru Portugalska hypotetické. Na jednání však Komise uvedla, že navzdory několika legislativním změnám se podstata daní z vysílání inzerce od roku 1971 nezměnila. V případě věci C-659/11 Portugalsko poukazuje na skutečnost, že by měla vycházet ze směrnice Rady 2006/112/ES, a v důsledku toho by měla být přeformulována.

32. Podle mého názoru není argumentace Portugalska přesvědčivá. Je pravda, že Soudní dvůr od vydání rozsudku ve věci *Telemarsicabruzzo a další*(9) odmítá rozhodovat ve věcech, ve kterých nezná skutkové okolnosti nebo právní skutečnosti potřebné k poskytnutí užitečné odpovědi na předložené otázky(10). Tyto informace jsou nezbytné i k tomu, aby mohly vlády členských států a jiné zúčastněné strany předložit vyjádření podle článku 23 statutu Soudního dvora(11). Portugalsko správně poukazuje na to, že předkládající soud neuvedl několik relevantních ustanovení a mohl popsat opatření dotčené ve věci detailněji. S ohledem na vztah spolupráce mezi Soudním dvorem Evropské unie a předkládajícím soudem však platí, že předkládající soud nemusí vyřešit všechny pochybnosti týkající se výkladu vnitrostátního práva použitelného ve věci, ale má Soudnímu dvoru umožnit poskytnutí užitečné odpovědi na předložené otázky. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce k tomu Soudnímu dvoru poskytuje podstatné informace.

33. K námitce, že předkládající soud ve dvou z projednávaných věcí použil vnitrostátní právo, které ještě nebylo platné, a že v důsledku toho mají předběžné otázky hypotetickou povahu, stačí uvést, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je věcí pouze vnitrostátních soudů, před kterými probíhají řízení, aby posoudily relevanci otázek, které kladou Soudnímu dvoru(12). Soudní dvůr vyjádří nesouhlas s posouzením vnitrostátního soudu, jen pokud je „zjevné“(13), že požadovaný výklad pravidla unijního práva je v projednávané věci irelevantní. Soudnímu dvoru nepřísluší zpochybňovat použití vnitrostátního práva předkládajícím soudem.

34. Portugalská vláda však správně poukazuje na to, že ve věci C-659/11 se použije směrnice Rady 2006/112/ES a že předkládající soud neuvedl čl. 11 část A odst. 2 písm. a) šesté směrnice

a jeho ekvivalent v rámci směrnice Rady 2006/112/ES. Především otázky je tudíž třeba poskytnout srozumitelně a přehledně (14). Soudnímu dvoru nic nebrání v tom, aby vnitrostátnímu soudu poskytl veškeré výkladové poznatky k unijnímu právu, které mohou napomoci rozhodnutí věci, jež mu byla předložena, bez ohledu na to, zda je předkládající soud uvedl v položených otázkách, či nikoli (15).

B – Meritorní přezkum

35. Podstatou otázek vnitrostátního soudu je, zda je nutné čl. 11 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a) a odst. 3 písm. c) šesté směrnice, jakož i čl. 73, čl. 78 písm. a) a čl. 79 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES (16) vykládat v tom smyslu, že pro účely výpočtu DPH z inzertních služeb je třeba do základu daně zahrnout či z ní vyloučit – v závislosti na konkrétním případě – takovou daň, jako je portugalská daň z vysílání inzerce ve prospěch umění, ke které jsou povinni inzerenti, avšak odvádějí ji subjekty televizního vysílání prostřednictvím daňové substituce a účtují ji jako přímé položky těchto stran.

36. Na první pohled se při zkoumání daně z vysílání inzerce může zdát, že podle zákona výslovně přísluší inzerentům, z čehož zjevně vyplývá, že nepatří mezi daň uvedené v čl. 11 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, ale že se jedná spíše o částku získanou poskytovatelem služeb od jeho zákazníků jakožto způsobilou úhradu výdajů v širším smyslu čl. 11 odst. 3 písm. c) šesté směrnice. Při bližším pohledu musím konstatovat, že kdyby *mohli* platit daň z vysílání inzerce státu přímo inzerenti, tj. kdyby si inzerenti mohli vybrat, zda budou platit daň sami či zda chtějí její úhradu svěřit těmto stranám, konkrétně poskytovateli služeb, ukázalo by se, že je nutné uplatnit zásadu vyplývající z rozsudku *De Danske Bilimportører* (17) a vycházet z toho, že daň z vysílání inzerce nespadá do působnosti čl. 11 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.

37. Problém spočívá v tom, že portugalské právo podle všeho vylučuje, aby inzerent *mohl* přímo splnit povinnost, která se jeví jako jeho vlastní daňová povinnost. Osobou, která má z právního hlediska povinnost odvést daň státu, je „tato strana“, takzvaný „daňový substitut“, což je poskytovatel služeb, který rovněž odvádí DPH. Jak jsem již podotkl, daňová substituce v konkrétní souvislosti s daní z vysílání inzerce je důvodem nejasností v projednávaném případě. Své poznámky zahájím stanovisky zúčastněných osob a přehledem judikatury. Nakonec navrhuji kritérium, které by mohlo vnitrostátní soud nasměrovat ke správnému výkladu unijního práva.

38. Společnost TVI tvrdí, že podle unijního práva musí být daň z vysílání inzerce vyčíslena ze základu daně. Ostatní zúčastnění se vyslovují pro zahrnutí daně z vysílání inzerce do základu daně.

39. Základem daně z poskytnutých služeb je v zásadě protiplnění, které bylo nebo bude získáno za tyto služby (čl. 11 odst. 1 písm. a) šesté směrnice). Čl. 11 odst. 2 písm. a) šesté směrnice však určité položky považuje za součást základu daně na základě právní kvalifikace bez ohledu na to, zda představují či nepředstavují určitou přidanou hodnotu a finanční protiplnění v tom smyslu, že jsou součástí plnění (18). Čl. 11 odst. 3 písm. c) dále výslovně vylučuje ze základu daně i jiné položky. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je třeba nejprve zkoumat čl. 11 odst. 2 písm. a) a čl. 11 odst. 3 písm. c) (19).

40. Podle ustálené judikatury je k určení toho, zda musí být taková daň, jako je daň z vysílání inzerce, zahrnuta do základu daně, nutné posoudit, zda spadá pod pojem „daň, cla, dávky a poplatky“ podle čl. 11 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, a dále, zda se na ni vztahuje výjimka upravená v čl. 11 odst. 3 písm. c) (20).

41. Soudní dvůr dále požaduje, aby se daň „přímě vztahovala“ k dodání zboží, pokud má spadat pod čl. 11 odst. 2 písm. a) šesté směrnice (21). Totéž platí nepochybně pro služby.

Souhlasím s názorem generální advokátky J. Kokott ve věci *De Danske Bilimportører*, že tento požadavek vyplývá z výkladu ustanovení v souvislosti s ?l. 11 ?ástí A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice: zahrnutí položek uvedených v ?l. 11 ?ásti A odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice je od?vodn?né, souvisejí-li s dodáním zboží tak úzce, že jsou zahrnuty do hodnoty tohoto pln?ní(22).

42. P?i zjiš?ování existence p?ímého vztahu mezi daní a poskytnutím služeb Soudní dv?r zkoumal, zda je zdanitelné pln?ní spojeno s poskytováním služeb(23) a zda poskytovatel služeb zaplatil da? vlastním jménem a na vlastní ú?et(24).

43. Ke zdanitelnému pln?ní společnost TVI tvrdí, že da? z vysílání inzerce se váže k jinému zdanitelnému pln?ní než DPH. Zdanitelné pln?ní u daní z vysílání inzerce je podle společnosti TVI vysílání inzerce anebo p?esn?ji, jak uvedla společnost TVI na jednání, p?ijetí vysílacích služeb inzerentem. Na druhé stran? zahrnují služby společnosti TVI jakožto zdanitelné pln?ní v souvislosti s DPH krom? vysílání mnoho dalších ?inností, jako je analýza, kontrola obsahu, p?íprava obrazu atd. Společnost TVI dále tvrdí, že neexistuje vztah mezi poskytováním služeb a daní z vysílání inzerce, nebo? tato da? je ukládána za ú?elem, který nesouvisí se službami – ve prosp?ch um?ní – a nep?edstavuje protipln?ní za služby.

44. Portugalsko naopak da? z vysílání inzerce považuje nejen za sou?ást protipln?ní za služby, ale domnívá se rovn?ž, že zdanitelné pln?ní p?ímo souvisí s poskytováním vysílacích služeb. Komise s tímto posledním tvrzením souhlasí.

45. Domnívám se, že zdanitelné pln?ní u daní z vysílání inzerce má dostate?nou souvislost se zdanitelným pln?ním u DPH. Da? z vysílání inzerce se platí za odvysílání inzerce. Společnost TVI poskytuje a ú?tuje tuto službu tak, že k její cen? p?ípo?ítává DPH. Skute?nost, že společnost TVI poskytuje i další služby, které též podléhají DPH, nemá za následek neexistenci p?ímého vztahu mezi vysílacími službami, které poskytuje, a daní z vysílání inzerce. Skute?nost, že se da? odvádí ve prosp?ch ICAM a CP?MC, které nemají vztah k službám, je v souvislosti s ?l. 11 ?ástí A odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice irelevantní.

46. Druhý krok Soudního dvora spo?ívá ve zkoumání, zda poskytovatel služeb odvedl da? vlastním jménem a na vlastní ú?et. Toto kritérium, které Soudní dv?r uplat?uje podle ?l. 11 ?ásti A odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice, ú?inn? propojuje analýzu na základ? ?l. 11 ?ásti A odst. 3 písm. c) šesté sm?rnice se zkoumáním podle ?l. 11 ?ásti A odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice. Zaplatí-li poskytovatel služeb da? vlastním jménem a na vlastní ú?et, musí být da? zahrnuta do základu daní. Pakliže však namísto toho odvede da? jménem a na ú?et svého zákazníka a vyú?tuje p?íslušnou ?ástku jakožto pr?b?žnou položku, není ?ástka p?ijata od zákazníka jakožto vrácení jeho výdaj? sou?ástí základu daní(25).

47. Jak jsem již podotkl, v projednávaných p?ípadech je problémem zjistit, jaké jsou právní ú?inky zvláštního portugalského mechanismu „da?ové substituce“, v jehož rámci zákon stanoví, že k dani z vysílání inzerce jsou povinni inzerenti, a zároveň že jej reáln? odvádí poskytovatelé vysílacích služeb, jako nap?íklad společnost TVI.

48. Z tvrzení, která zazn?la p?ed Soudním dvorem, vyplývá, že portugalský LGT popisuje „da?ovou substituci“ ve svém ?l. 18 odst. 3 a ?látku 20, podle kterých je osoba odvád?jící da? jakožto substitut (v projednávaném p?ípade? společnost TVI) považována za osobu povinnou k dani. ?lánek 28 LGT upravuje odpovědnost stran dot?ených tímto vztahem. Zdá se však, že z ?látku 20 LGT dále vyplývá, že uvedená pravidla byla p?ijata pro ú?ely srážkové daní. Není jasné, do jaké míry jsou tato pravidla v projednávaném p?ípade? relevantní.

49. Zú?astn?né osoby se neshodují v názoru na d?sledky „da?ové substituce“ v souvislosti s daní z vysílání inzerce. Společnost TVI považuje mechanismus pouze za nástroj ke zjednodušení

a zefektivní správy daní. Společnost TVI sice odvádí daň, avšak povinnost platit tuto daň podle názoru společnosti TVI přísluší inzerentům, od kterých vybírá dlužné částky, žádný je útuje jakožto přeběžné položky a odvádí je státu, jež následně informuje o totožnosti inzerentů. Společnost TVI se domnívá, že kdyby odvedla daň z vysílání inzerce, avšak její zákazník by následně tuto daň vyúčtovanou společností TVI nezaplatil, mohla by TVI odvedenou částku vymáhat od státu. Na jednání dále uvedla, že kdyby se TVI dostala do platební neschopnosti, stát by mohl alternativně požadovat úhradu daně z vysílání inzerce od inzerentů. Společnost TVI se tedy domnívá, že odvádí daň z vysílání inzerce jménem a na účet svých zákazníků s tím, že přijaté částky vede v účetnictví jakožto přeběžné položky.

50. Portugalsko se naproti tomu domnívá, že dlužníkem daně z vysílání inzerce je společnost TVI. Podle Portugalska je tento názor potvrzen skutečností, že společnost TVI musí daň z vysílání inzerce odvést v zákonem stanovené lhůtě bez ohledu na to, zda inzerenti uhradili služby a daň z vysílání inzerce, které jim byly vyúčtovány. Podle Portugalska musí pouze společnost TVI podat daňové přiznání a splnit související povinnosti daňového poplatníka stanovené portugalským právem, mezi nimiž je poskytování určitých informací. Portugalsko na jednání dále uvedlo, že orgány mohou daň z vysílání inzerce obdržet pouze od společnosti TVI a nikdy jej nemohou požadovat od inzerentů, dokonce ani v případě platební neschopnosti společnosti TVI. Společnost TVI navíc podle názoru Portugalska nezaúčtovala dotčené částky jakožto přeběžné položky jménem svých zákazníků, ale jménem ICAM a CP&MC, což Portugalsko považuje za nedostatečné.

51. Také Komise považuje povinnost společnosti TVI, jakožto daňového substitutu, uhradit daň z vysílání inzerce za její vlastní povinnost. Podle Komise je za daň odpovědná pouze společnost TVI a ta ji musí odvést bez ohledu na to, zda jí inzerent dotyčnou částku zaplatí. Komise rovněž souhlasí s názorem Portugalska, že neexistuje přímý vztah mezi inzerenty a daňovými orgány.

52. Z výše uvedených bodů vyplývá, že neexistuje shoda ohledně důsledků „daňové substitute“, pokud jde o daň z vysílání inzerce. Předkládající soud v tomto ohledu nezaujal žádné stanovisko. Soudní dvůr nemá pravomoc řešit tuto otázku vnitrostátního práva. V pravomoci Soudního dvora je však poskytnout předkládajícímu soudu relevantní kritéria pro výklad pojmu „jménem a na účet“. Jak zdůraznila generální advokátka J. Kokott ve věci *De Danske Bilimportører*, jedná se o pojem unijního práva, a nikoli o odkaz na vnitrostátní ustanovení týkající se zastoupení a mandátu(26).

53. Za jakých podmínek může vnitrostátní soud vycházet z toho, že daň z vysílání inzerce je daní ve smyslu čl. 11 části A odst. 2 písm. a) šesté směrnice? Podle mého názoru je třeba, aby vnitrostátní soud dospěl k závěru, že z daně z vysílání inzerce vzniká daňový vztah ve veřejnoprávní povahy, který je omezen zejména na vztah mezi státem a daňovým substitutem. Jinými slovy, pro účely určité orientace vnitrostátního soudu by bylo například třeba, aby stát v souladu s některými tvrzeními vztáhnými zůstal mohl požadovat daň z vysílání inzerce pouze od daňového substitutu, aby byl daňový substitut „autonomně“ odpovědný za odvedení daně z vysílání inzerce. Znamenalo by to rovněž, že jakákoli žaloba, kterou by se daňový substitut domáhal vrácení daně z vysílání inzerce od inzerenta, by byla soukromoprávní povahy.

54. Pokud vnitrostátní soud konstatuje, že se jedná o takový případ, nebude podle mého názoru obtížné dospět k závěru, že daň z vysílání inzerce byla zaplácena daňovým substitutem vlastním jménem a na vlastní účet, a že se tudíž daň vztahuje přímo k poskytnutým službám. V takovém případě by se použil čl. 11 část A odst. 2 písm. a) šesté směrnice, a daň z vysílání inzerce by v důsledku toho musela být zahrnuta do základu daně.

55. Pokud však vnitrostátní soud naopak konstatuje, že rozhodující daňový vztah veřejnoprávní povahy spojuje zejména inzerenta a stát, tj. že stát například za určitých okolností

může požadovat daň z vysílání inzerce přímo od inzerenta anebo opřít jinými slovy, že existence daňového substitutu není nezbytná vždy a za každých okolností, nelze čl. 11 část A odst. 2 písm. a) šesté směrnice považovat za použitelný. V takovém případě by bylo nutné konstatovat, že poskytovatel služeb neodvádí daň vlastním jménem a na vlastní účet, v důsledku čehož se nevztahuje přímo k službě. Daň by byla naopak v zásadě odváděna jménem a na účet poplatníka, tj. inzerenta, a vzhledem k tomu, že předkládající soud konstatoval, že příslušné částky se zaúčtují jakožto průběžné položky ve prospěch těchto stran, spadala by pod čl. 11 část A odst. 3 písm. c) šesté směrnice.

V – Závěry

56. Ve světle výše uvedených úvah jsem toho názoru, že Soudní dvůr by měl na položené otázky odpovědět následovně:

– „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 obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, jakož i článek 73, čl. 78 písm. a) a čl. 79 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 pro účely výpočtu DPH z inzertních služeb ukládají povinnost zahrnout do základu daní takovou daň, jakou je portugalská daň z vysílání inzerce ve prospěch umění, které podléhají inzerenti, avšak odváděna je subjekty televizního vysílání prostřednictvím daňové substituce a účtují jej jako průběžné položky ve prospěch těchto stran, pokud rozhodující daňový vztah ve veřejnoprávní povahy existuje mezi daňovými orgány a subjekty televizního vysílání.

– Pokud s ohledem na uvedenou daň rozhodující daňový vztah ve veřejnoprávní povahy existuje mezi inzerenty a daňovými orgány, je nutné vykládat čl. 11 část A odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a) a odst. 3 písm. c) směrnice 77/388, jakož i článek 73, čl. 78 písm. a) a čl. 79 písm. c) směrnice 2006/112 v tom smyslu, že brání zahrnutí dotčené daní do základu daní.

– Vnitrostátnímu soudu přísluší určit, které z těchto dvou chápání povahy daňové substituce v konkrétních souvislostech daní z vysílání inzerce je podle vnitrostátního práva správné.“

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (dále jen „šestá směrnice“), ve znění změn, Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

3 – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (dále jen „směrnice Rady 2006/112/ES“) ve znění změn, Úř. věst. 2006 L 347, s. 1.

4 – Podrobnosti týkající se vnitrostátního práva vycházejí z písemného vyjádření Komise. Text lei geral tributária, na který se odvolávají účastníci řízení, ale doslovně jej necitují, vychází z internetového „portal das finanças“ spravovaného „autoridade tributária e aduaneira“.

5 – Na jednání poukázalo Portugalsko na skutečnost, že nový zákon o dani z inzerce, kterým bude tato daň vyloučena ze základu daní pro účely DPH, vstoupí v platnost dne 23. února 2013.

- 6 – Rozsudky byly vydány dne 29. listopadu 2010 (C-618/11), 21. října 2010 (C-637/11) a 16. září 2010 (C-659/11).
- 7 – Ve věci C-659/11 bylo odvolání podané nejprve k Tribunal Central Administrativo Sul, který však dne 3. května 2011 konstatoval, že není příslušný k projednání věci.
- 8 – Portugalsko navrhuje zejména omezení časových účinků rozsudku v případě, že se daň z inzerce nemá zahrnout do základu daně.
- 9 – Spojené věci *Telemarsicabruzzo a další* (C-320/90 až C-322/90, Recueil, s. I-393, bod 6).
- 10 – Rozsudek ze dne 13. března 2001, Preussen Elektra (C-379/98, Recueil, s. I-2099, bod 39).
- 11 – Rozsudek ze dne 23. března 1995, Saddik (C-458/93, Recueil, s. I-511, bod 13).
- 12 – Rozsudky ze dne 29. listopadu 1978, Redmond (83/78, Recueil, s. 2347, bod 25), a ze dne 30. listopadu 1995, Esso Española (C-134/94, Recueil, s. I-4223, bod 9).
- 13 – Rozsudek ze dne 16. června 1981, Salonia (126/80, Recueil, s. 1563, bod 6).
- 14 – Viz rozsudek ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 32).
- 15 – Rozsudek ze dne 25. ledna 2007, Dyson (C-321/03, Sb. rozh. s. I-687, bod 24).
- 16 – Pro zjednodušení budu v následujících úvahách odkazovat výhradně na ustanovení šesté směrnice. Tyto odkazy je nutno chápat v tom smyslu, že zahrnují odpovídající ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES. Stejně tak platí, že judikatura týkající se jedné směrnice ovlivňuje výklad druhé směrnice.
- 17 – Rozsudek ze dne 1. června 2006, De Danske Bilimportører (C-98/05 Sb. rozh. s. I-4945).
- 18 – Rozsudky De Danske Bilimportører (citovaný v poznámce pod čarou 17, bod 17), a ze dne 28. července 2001, Lidl & Companhia (C-106/10, Sb. rozh. s. I-7235, bod 33).
- 19 – Rozsudky ze dne 27. března 1990, Boots Company (C-126/88, Recueil, s. I-1235, body 15 a 16), a ze dne 3. července 2001, Bertelsmann (C-380/99, Recueil, s. I-5163, bod 15), jakož i stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci De Danske Bilimportører (uvedené v poznámce pod čarou 17, bod 15).
- 20 – Rozsudek Lidl & Companhia (uvedený v poznámce pod čarou 18, bod 32).
- 21 – Rozsudky De Danske Bilimportører (uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 17); ze dne 20. května 2010, Komise v. Polsko (C-228/09, Sb. rozh. s. I-70, bod 30); ze dne 22. prosince 2010, Komise v. Rakousko (C-433/09, Sb. rozh. s. I-181, bod 34), jakož i Lidl & Companhia (uvedený v poznámce pod čarou 18, bod 33). Judikatura sahá až po rozsudek ze dne 23. listopadu 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Recueil, s. 6365, body 15 a 16).
- 22 – Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci *De Danske Bilimportører* (uvedené v poznámce pod čarou 17, bod 17).

23— Rozsudky *De Danske Bilimportører* (uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 18), a *Komise v. Polsko* (uvedený v poznámce pod čarou 21, body 31 až 50).

24— Rozsudky *Komise v. Polsko* (uvedený v poznámce pod čarou 21, bod 40), a *Lidl & Companhia* (uvedený v poznámce pod čarou 18, bod 34).

25 — Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci *De Danske Bilimportører* (uvedené v poznámce pod čarou 17, body 18 a 19).

26 — Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci *De Danske Bilimportører* (uvedené v poznámce pod čarou 17, body 40 a 41).