

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

PEDRO CRUZ VILLALÓN

prednesené 11. júna 2013 (1)

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

TVI Televisão Independente SA

proti

Fazenda Pública

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko)]

„Dane – DPH – Šiesta smernica Rady 77/388/EHS – článok 11 A ods. 2 písm. a) a článok 11 A ods. 3 písm. c) – Smernica Rady 2006/112/ES – článok 78 písm. a) a článok 79 písm. c) – Základ dane – Zahrnutie poplatkov do základu dane – Poplatok za vysielanie – „daťové zastúpenie““

1. Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko) sa týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania pýta, či sa má „poplatok za vysielanie“ vzťahujúci sa na vysielanie a šírenie reklamy, ktorý je fakturovaný inzerentom, ale odvádzajú ho poskytovatelia služieb („daťoví zástupcovia“) štátu, zahrnúť do základu dane na účely výpočtu dane z pridanej hodnoty (DPH), t. j. či sa uplatňuje článok 11 A ods. 2 písm. a) alebo článok 11 A ods. 3 písm. c) šiestej smernice Rady(2). Prejednávané veci sú osobitné z dvoch dôvodov.
2. Prvým dôvodom je okolnosť, ktorou sa Súdny dvor Európskej únie doteraz nezaoberal a ktorá sa týka vplyvu, ktorý by mala mať existencia „tretej osoby“ v daťovom vzťahu medzi štátom a inzerentmi, pokiaľ zákon uvedenej „tretej osobe“ ukladá povinnosť zaplatiť predmetný poplatok štátu („daťový zástupca“) napriek tomu, že poplatok je „fakturovaný“ inzerentovi.
3. Druhým dôvodom, v dôsledku ktorého sú tieto veci osobitné, je skutočnosť, že vnútroštátny súd Súdnemu dvoru neposkytol veľa špecifických informácií o povahe a pôsobnosti mechanizmu „daťového zastúpenia“ najmä v konkrétnych súvislostiach právneho režimu poplatku za vysielanie. Ani účasníci konania v tomto smere nedospeli k dohode.
4. Za týchto okolností navrhujem Súdnemu dvoru odpoveď, ktorá priamo závisí od chápania mechanizmu „daťového zastúpenia“ zo strany vnútroštátneho súdu. Uvediem najmä, že kritérium verejnoprávneho daťového vzťahu je zásadné. Pokiaľ je z hľadiska predmetných zákonných povinností rozhodujúci daťový vzťah medzi „daťovým zástupcom“ (poskytovateľom služieb) a štátom, treba vychádzať z toho, že v prejednávaných veciach sa uplatňuje článok 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice. Pokiaľ je však rozhodujúci verejnoprávny daťový vzťah medzi príjemcom služieb a štátom, musí sa uplatniť článok 11 A ods. 3 písm. c) šiestej smernice Rady.

I – Právny rámec

A – Právo EÚ

5. V prejednávanych veciach ide o výber DPH v troch rozličných obdobiach: vo februári 2004 (vec C-637/11), v októbri 2004 (vec C-618/11) a v januári 2007 (vec C-659/11).

6. V záse skutkových okolností vo veciach C-637/11 a C-618/11 bola v platnosti šiesta smernica. Dňa 1. januára 2007 bola zrušená a nahradená smernicou Rady 2006/112/ES(3) na základe článku 411 ods. 1 a článku 413 tejto smernice. Na skutkové okolnosti veci C-659/11 sa tak vzťahujú ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES. Napriek určitým rozdielom v presnom znení sú ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES relevantné pre túto vec totožné s relevantnými ustanoveniami šiestej smernice.

7. Článok 2 ods. 1 šiestej smernice [článok 2 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES] stanovuje, že DPH podlieha dodávka služieb za protihodnotu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou. Pokiaľ ide o základ dane, článok 11 A šiestej smernice stanovuje:

„1. Základom dane je:

a) v prípade poskytovania tovaru alebo služieb, ktoré nie sú uvedené v nasledujúcich bodoch b), c) a d), všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb,

...

2. Základ dane obsahuje:

a) dane, clá, odvody a poplatky s výnimkou samotnej dane z pridanej hodnoty,

...

3. Základ dane neobsahuje:

...

c) čiastky získané zdaniteľnou osobou od svojho kupujúceho alebo zákazníka vo forme spätných splátok za výdavky zaplatené v mene a na účet kupujúceho alebo zákazníka, ktoré boli zapísané do jej účtovných kníh na pozastavenom účte [ako prechodné položky – *neoficiálny preklad*]. Zdaniteľná osoba musí predložiť dôkaz o skutočnej výške týchto výdavkov a nesmie odpočítať žiadnu daň, ktorá by sa mohla vyrubiť z týchto plnení.“

8. Ustanoveniami zodpovedajúcimi článku 11 A ods. 1 písm. a), článku 11 A ods. 2 písm. a) a článku 11 A ods. 3 písm. c) šiestej smernice sú článok 73, článok 78 písm. a) a článok 79 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES.

B – Vnútroštátne 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 (zákoník DPH, ďalej len „CIVA“), ktorý bol schválený zákonným dekrétom 394/B/84 z 26. decembra 1984 a neskôr opakovane zmenený a doplnený.

10. Ľánok 16 ods. 1 CIVA stanovuje, že pri poskytovaní služieb je základom dane „protihodnota, ktorá bola alebo bude získaná od kupujúceho, príjemcu alebo tretej osoby“. Podľa Ľánku 165 písm. a) CIVA základ dane zahŕňa „dane, clá, odvody a poplatky s výnimkou samotnej dane z pridanej hodnoty“. Ľánok 16 ods. 6 písm. c) CIVA napokon vylučuje zo základu dane túto položku: „časti uhradené v mene a na účet kupujúceho alebo príjemcu služieb, ktoré boli zdaniteľnou osobou zapísané do príslušných účtovných kníh tretej osoby“.

11. Ľánok 18 ods. 3 lei geral tributária (všeobecný zákon o daniach, ďalej len „LGT“) stanovuje: „Zdaniteľná osoba je fyzická alebo právnická osoba, subjekt, majetok alebo organizácia *de facto* alebo *de iure*, ktorá si podľa zákona musí plniť daňovú povinnosť ako priamy daňovník, zástupca alebo splnomocnenec.“

12. Ľánok 20 LGT týkajúci sa daňového zastúpenia stanovuje:

„1. K daňovému zastúpeniu dochádza, keď sa daň podľa zákona vyžaduje od inej osoby ako daňovníka.

2. Daňové zastúpenie sa uskutočňuje prostredníctvom mechanizmu zrážkovej dane.“

13. Ľánok 28 LGT upravuje zodpovednosť v prípade daňového zastúpenia a stanovuje:

„1. V prípade daňového zastúpenia nesie subjekt, ktorý má povinnosť vybrať zrážkovú daň, zodpovednosť za sumy, ktoré boli vybraté a neboli odvedené štátu, pričom zastúpená osoba je bez toho, aby boli dotknuté nasledujúce odseky, oslobodená od akejkoľvek zodpovednosti za úhradu zrážkovej dane.

2. Pokiaľ k výberu zrážkovej dane dochádza len v podobe platby na účet definitívne splatnej dane, pôvodnú zodpovednosť za nevybratú zrážkovú daň nesie zastúpená osoba a zástupca je len druhotne zodpovedný, pričom sa na ňu uplatňujú kompenzačné úroky od dátumu splatnosti do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania pôvodne zodpovednou osobou alebo do uplynutia lehoty na zaplatenie zrážkovej dane v prípade, že ide o skorší dátum.

3. V ostatných prípadoch nesie zastúpená osoba len druhotnú zodpovednosť za úhradu rozdielu medzi časťami, ktoré mali byť odvedené, a tými, ktoré skutočne boli odvedené.“

2. Poplatok za vysielanie

14. Ľánok 28 zákona 42/2004 (Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual, zákon o kinematografii a audiovizuálnych umeniach) z 18 augusta 2004 stanovuje:

„1. Komerčná reklama premietaná v kinosálach a odvysielaná v televíznom vysielaní, t. j. reklamné spoty, sponzoring, telenákup, teletext, umiestňovanie produktov a dokonca aj reklama zahrnutá v elektronických sprievodcoch k vysielaným programom, podlieha bez ohľadu na vysielaciu platformu poplatku za vysielanie vo výške 4 % zaplatenej ceny, ktorý sa fakturuje inzerentovi.

2. Úhrada, príjem a monitorovanie súm, ktoré sa majú vybrať s poplatkom za vysielanie, sú vymedzené v osobitnom právnom predpise.“

15. Podrobnosti poplatku za vysielanie upravuje zákonný dekrét ?. 227/2006 z 15. novembra 2006.

16. ?lánok 50 zákonného dekrétu ?. 227/2006 stanovuje:

„1. Komerčná reklama premietaná v kinosálach, odvysielaná v televíznom vysielaní alebo zahrnutá v elektronických sprievodcoch k vysielaným programom podlieha bez ohľadu na vysielaciu platformu poplatku za vysielanie, ktorý platia inzerenti a predstavuje príjem ICAM (Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia) a CP?MC (Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema).

...

3. Poplatok uvedený v predchádzajúcich odsekoch hradia v rámci daňového zastúpenia spoločnosti, ktoré sú držiteľmi povolení na využívanie reklamného priestoru v kinosálach, alebo televízni prevádzkovatelia alebo distribútori, ktorí ponúkajú teletextové služby alebo elektronických sprievodcov k vysielaným programom.“

17. Poplatok za vysielanie je potrebné uhradiť do štátnej pokladnice k desiatemu dňu mesiaca nasledujúceho po jeho vyhlásení (?lánok 52 zákonného dekrétu ?. 227/2006).

18. ?lánok 51 zákonného dekrétu ?. 227/2006 týkajúci sa výšky poplatku stanovuje:

„Poplatok za vysielanie je vo výške 4 % z ceny za vysielanie alebo šírenie reklamy alebo za jej zahrnutie do elektronických sprievodcov k vysielaným programom, z čoho 3,2 % predstavuje príjem ICAM a 0,8 % príjem CP?MC.“(5)

II – Skutkové okolnosti a konanie vo veci samej

19. Spoločnosť TVI v rámci svojich činností na trhu s televíznym vysielaním poskytuje služby komerčnej reklamy rozličným inzerentom. Faktúry, ktoré vystavila za tieto služby, zahŕňali poplatok za vysielanie vo výške 4% z ceny služieb. Spoločnosť TVI uplatňovala DPH na celú fakturovanú sumu. Poplatok za vysielanie tak zahrnula do základu dane. DPH bola zaplatená a riadne zahrnutá do príslušného pravidelného daňového priznania.

20. Spoločnosť TVI uhradila poplatok za vysielanie. Prijala tiež platbu poplatku fakturovaného zákazníkom, a to pred samotnou úhradou poplatku za vysielanie alebo po nej. Spoločnosť TVI uvádza, že musí informovať štát o obsahu vysielania, o totožnosti inzerentov, o sume, z ktorej sa poplatok vyberá, a o výške príspevku vyhlásenej za jednotlivých inzerentov. Portugalsko tvrdí, že tieto informácie sa štátu neposkytujú.

21. Spoločnosť TVI v dôsledku výberu poplatku za vysielanie vytvorila účtovné zápisy v prospech ICAM a CP?MC v podobe prechodných položiek. Spoločnosť TVI uvádza, že prechodné položky boli vytvorené za každého zákazníka v prospech ICAM a CP?MC. Portugalsko tvrdí, že tieto prechodné položky nie sú vedené v mene zákazníkov, ale v mene ICAM a CP?MC.

22. Keďže spoločnosť TVI si nebola istá tým, či sa má poplatok za vysielanie skutočne zahrnúť do základu dane, podala námietku voči daňovým priznaniam týkajúcim sa reklamných služieb poskytnutých viacerým inzerentom v mesiacoch február 2004 (vec C?637/11), október 2004 (vec C?618/11) a január 2007 (vec C?659/11). Vedúci útvaru správneho súdnictva Direcção de Finanças de Lisboa zamietol námietku podanú vo veci C?659/11. Na zvyšné dve námietky orgány neodpovedali, v dôsledku čoho ich zamietli implicitným rozhodnutím.

23. Spoločnosť TVI podala proti explicitným i obom implicitným rozhodnutiam žalobu na Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra. Všetky tri žaloby boli zamietnuté.(6) Tribunal rozhodol, že sumu poplatku za vysielanie je potrebné zahrnúť do základu dane podľa článku 16 ods. 1 a článku 16 ods. 5 písm. a) CIVA, keďže samotná spoločnosť TVI sa stala osobou povinnou odvádzať poplatok vzhľadom na to, že ho fakturovala inzerentom a prijala vyfakturované sumy. Teda konštatoval, že poplatok má priamu súvislosť s poskytovaním služieb, keďže je súčasťou poskytovaných služieb.

24. Proti všetkým trom rozsudkom bolo podané odvolanie na Supremo Tribunal Administrativo [Secção de Contencioso Tributário (senát pre daťové spory)].(7)

25. Spoločnosť TVI vo všetkých troch veciach uvádzala, že poplatok za vysielanie musí byť vylúčený zo základu dane na účely DPH, pričom vo všetkých troch veciach sa odvolávala na rovnaké dôvody. Okrem iného tvrdila, že je potrebné uplatniť článok 16 ods. 6 písm. c) CIVA a článok 11 A ods. 3 písm. c) šiestej smernice vzhľadom na to, že skutočnou zdaniteľnou osobou nie je spoločnosť TVI, ale inzerenti, a spoločnosť TVI ich len zastupuje podľa portugalského práva („daťové zastúpenie“). Poplatok za vysielanie teda treba vylúčiť zo základu dane podľa článku 16 ods. 1 CIVA a článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice vzhľadom na to, že nepredstavuje protihodnotu za služby poskytované spoločnosťou TVI a nemá s nimi priamu súvislosť. Spoločnosť TVI sa tiež domnieva, že zdaniteľnou udalosťou, z ktorej vychádza poplatok za vysielanie, je odvysielanie reklamy, a teda je odlišná od zdaniteľnej udalosti, z ktorej vychádza DPH a ktorou je poskytovanie rozličných služieb vrátane vysielania.

III – Prejudiciálne otázky a konanie pred Súdny dvorom

26. Za týchto okolností Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo 12. októbra 2011 (vec C-618/11), 2. novembra 2011 (vec C-637/11) a 16. novembra 2011 (vec C-659/11) rozhodol prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru tieto – vo všetkých troch veciach rovnaké – otázky:

„1. Je článok 16 ods. 1 CIVA tak, ako bol vyložený v napadnutom rozsudku (v tom zmysle, že poplatok za vysielanie komerčnej reklamy je súčasťou poskytovania reklamných služieb, v dôsledku čoho musí byť zahrnutý do základu dane za poskytovanie služieb na účely DPH), zlučiteľný s článkom 11 A ods. 1 písm. a) [šiestej smernice] (súasný článok 73 [smernice 2006/112]) a najmä s pojmom „protihodnot[a]“, ktorú získal alebo získa dodávateľ... za tento tovar alebo služby“

2. Je článok 16 ods. 6 písm. c) CIVA tak, ako bol vyložený v napadnutom rozsudku (v tom zmysle, že poplatok za vysielanie komerčnej reklamy nepredstavuje sumu zaplatenú v mene a na účet príjemcu služieb, aj keď sa vedie ako prechodná položka a je určený verejnoprávnym subjektom, v dôsledku čoho nie je vylúčený zo základu dane na účely DPH), zlučiteľný s článkom 11 A ods. 3 písm. c) [šiestej smernice] (súasný článok 79 písm. c) [smernice 2006/112]) a najmä s pojmom „iastky získané zdaniteľnou osobou od svojho kupujúceho alebo zákazníka vo forme spätných splátok za výdavky zaplatené v mene a na účet kupujúceho alebo zákazníka, ktoré boli zapísané do jej účtovných kníh na pozastavenom účte [ako prechodné položky – *neoficiálny preklad*]“

27. Všetky tri veci boli spojené uznesením predsedu Súdneho dvora z 18. januára 2012.

28. Písomné pripomienky boli predložené zo strany spoločnosti TVI, Grécka, Portugalska(8) a Komisie.

29. Na pojednávaní 31. januára 2013 predniesla ústne pripomienky spoločnosť TVI, Grécko, Portugalsko a Komisia.

IV – Posúdenie

A – Prípustnosť

30. Portugalsko tvrdí, že otázky predložené Súdnemu dvoru sú neprípustné. Domnieva sa, že opis právneho rámca je vo všetkých troch veciach nedostatočný. Vládam členských štátov by to mohlo zabrániť v predkladaní pripomienok v oblasti, ktorá je pre ne veľmi dôležitá. Pokiaľ ide o právo EÚ, nie je spomenutý článok 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice alebo jeho ekvivalent – článok 78 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES. Pokiaľ ide o vnútroštátne právo, článok 165 písm. a) CIVA unikol pozornosti vnútroštátneho súdu. Portugalsko sa tiež domnieva, že súd neopísal systém poplatkov za vysielanie dostatočne podrobne a úplne opomenul relevantné ustanovenia LGT.

31. Pokiaľ ide o veci C-618/11 a C-637/11, Portugalsko tiež poukazuje na to, že sa týkajú udalostí, ku ktorým došlo pred nadobudnutím účinnosti zákonného dekrétu č. 227/2006. Portugalsko sa domnieva, že súčasný poplatok za vysielanie bez uvedeného zákonného dekrétu nemohol byť účinný, takže pred 22. novembrom 2006 sa neuplatňoval. Portugalsko tiež tvrdí, že poplatok uplatňovaný pred týmto dátumom podliehal odlišnému právnemu režimu. Keďže ani jedna z týchto informácií nie je v návrhoch na začatie prejudiciálneho konania uvedená, Portugalsko tvrdí, že v nich chýbajú údaje potrebné na to, aby mohol Súdny dvor poskytnúť užitočnú odpoveď. Predložené otázky sú tak podľa názoru Portugalska v dôsledku toho hypotetické. Komisia však na pojednávaní uviedla, že napriek viacerým legislatívnym zmenám sa podstata poplatku za vysielanie od roku 1971 nezmenila. Pokiaľ ide o vec C-659/11, Portugalsko poukazuje na to, že by mala vychádzať zo smernice Rady 2006/112/ES a formulácia otázky by v dôsledku toho mala byť upravená.

32. Tvrdenia Portugalska podľa môjho názoru nie sú presvedčivé. Je určite pravda, že od vydania rozsudku vo veci Telemarsicabruzzo a i.(9) Súdny dvor odmieta rozhodovať vo veciach, v ktorých nepozná skutkové okolnosti alebo právne skutočnosti potrebné na to, aby mohol poskytnúť užitočnú odpoveď na predložené otázky.(10) Tieto informácie sú nevyhnutné aj na to, aby mohli vlády členských štátov a ďalšie zainteresované subjekty predkladať pripomienky podľa článku 23 Štatútu Súdneho dvora.(11) Portugalsko správne tvrdí, že vnútroštátny súd neuviedol viacero relevantných ustanovení a predmetné opatrenie mohol opísať podrobnejšie. Vzhľadom na vzťah spolupráce medzi Súdnym dvorom Európskej únie a vnútroštátnym súdom však platí, že vnútroštátny súd nemusí vyriešiť všetky pochybnosti týkajúce sa výkladu vnútroštátneho práva uplatniteľného vo veci, ale má Súdnemu dvoru umožniť poskytnúť užitočnú odpoveď na predložené otázky. Návrh na začatie prejudiciálneho konania na to Súdnemu dvoru poskytuje potrebné informácie.

33. Pokiaľ ide o obavu, že vnútroštátny súd v dvoch z prejednávanych vecí uplatnil vnútroštátne právo, ktoré ešte nenadobudlo účinnosť, v dôsledku čoho sú prejudiciálne otázky hypotetické, stačí uviesť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je v zásade na vnútroštátnych súdoch, ktoré vedú konania vo veci samej, aby určili dôležitosť otázok, ktoré predkladajú Súdnemu dvoru.(12) Súdny dvor vyjadril nesúhlas s posúdením zo strany vnútroštátneho súdu, len pokiaľ je „úplne zrejmé“, (13) že výklad ustanovenia práva Únie je v predmetnej veci irelevantný. Súdnemu dvoru neprináleží spochybňovať uplatňovanie vnútroštátneho práva zo strany vnútroštátneho súdu.

34. Portugalská vláda však správne poukazuje na to, že vo veci C-659/11 sa uplatňuje

smernica Rady 2006/112/ES a že vnútroštátny súd neuviedol ?lánok 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice a jeho ekvivalent v rámci smernice Rady 2006/112/ES. V súlade s tým treba upraviť formuláciu otázok.(14) Súdnemu dvoru ni? nebráni v tom, aby poskytol vnútroštátnemu súdu všetky informácie potrebné na výklad práva Európskej únie, ktorý by mu mohol pomôcť rozhodnúť v predmetnej veci, bez oh?adu na to, ?i ich vnútroštátny súd výslovne spomenul alebo nie.(15)

B – Hmotnoprávna analýza

35. Vnútroštátny súd sa v podstate pýta, ?i sa má ?lánok 11 A ods. 1 písm. a), ?lánok 11 A ods. 2 písm. a) a ?lánok 11 A ods. 3 písm. c) šiestej smernice, ako aj ?lánok 73, ?lánok 78 písm. a) a ?lánok 79 písm. c) smernice 2006/112(16) vykladať v tom zmysle, že na ú?ely výpo?tu DPH z reklamných služieb je potrebné do základu dane zahrnúť alebo z neho vylúčiť – v závislosti od konkrétneho prípadu – taký poplatok, akým je portugalský poplatok za vysielanie v prospech umení, ktorý platia inzerenti, no odvádzajú ho televízni prevádzkovatelia prostredníctvom da?ového zastúpenia a ú?tujú ho v podobe prechodných položiek.

36. Na prvý poh?ad sa pri skúmaní samotného poplatku za vysielanie môže zdať, že podľa zákona sa výslovne vz?ahuje na inzerentov, z ?oho zdanlivo vyplýva, že nepatrí medzi poplatky uvedené v ?lánku 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice, ale skôr ide o ?iastku získanú poskytovateľom služieb od zákazníkov v podobe spätných splátok za výdavky v širokom zmysle ?lánku 11 A ods. 3 písm. c) šiestej smernice. Pokiaľ sa však na vec pozriem podrobnejšie, musím konštatovať, že *keby* inzerenti *mohli* odvádzать poplatok za vysielanie priamo štátu, t. j. *keby* si inzerenti mohli vybrať, ?i chcú poplatok odvádzать sami alebo chcú úhradou poveriť tretiu osobu, konkrétne poskytovateľa služieb, ukázalo by sa, že je potrebné uplatniť zásadu vyplývajúcu z rozsudku De Danske Bilimportører(17) a vychádzať z toho, že poplatok za vysielanie je mimo pôsobnosti ?lánku 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

37. Problém spo?íva v tom, že portugalské právo podľa všetkého vylú?uje, aby si inzerent *mohol* priamo splniť povinnosť, ktorá sa javí ako jeho vlastná da?ová povinnosť. Dôvodom je to, že z právneho h?adiska má povinnosť odvieť poplatok štátu „tretia osoba“, tzv. „da?ový zástupca“, ktorým musí byť poskytovateľ služieb, ktorý zároveň platí aj DPH. Ako som už uviedol, existencia da?ového zástupcu v konkrétnom kontexte poplatku za vysielanie je dôvodom nejasností v prejednávanej veci. Svoje pripomienky za?nem stanoviskami ú?astníkov konania a preh?adom judikatúry. Nakoniec navrhнем kritérium, ktoré by mohlo vnútroštátny súd usmerniť pri správnom výklade práva Únie.

38. Spolo?nosť TVI tvrdí, že podľa práva Európskej únie musí byť poplatok za vysielanie vylú?ený zo základu dane. Všetci ostatní ú?astníci konania sú za zahrnutie poplatku za vysielanie do základu dane.

39. Základom dane z poskytnutých služieb je v zásade protihodnota, ktorá bola alebo bude získaná za tieto služby [?lánok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice]. ?lánok 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice však ur?ité položky považuje za sú?asť základu dane na základe právnej kvalifikácie bez oh?adu na to, ?i predstavujú alebo nepredstavujú nejakú pridanú hodnotu a finančnú protihodnotu v tom zmysle, že sú sú?asťou dobrovo?ného plnenia.(18) ?lánok 11 A ods. 3 písm. c) ?alej výslovne vylú?uje zo základu dane iné položky. Z ustálenej judikatúry Súdného dvora vyplýva, že najprv je potrebné preskúmať ?lánok 11 A ods. 2 písm. a) a ?lánok 11 A ods. 3 písm. c).(19)

40. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že na ur?enie toho, ?i sa taký poplatok, akým je poplatok za vysielanie, má zahrnúť do základu dane, je potrebné po prvé zistiť, ?i sa na poplatok vz?ahuje vymedzenie „daní, ciel, odvodov a poplatkov“ podľa ?lánku 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice,

a následne po druhé, či sa uplatňuje výnimka podľa článku 11 A ods. 3 písm. c).(20)

41. Súdny dvor dôsledne požaduje, aby sa poplatok „priamo vzťahoval“ na predmetnú dodávku tovaru, pokiaľ sa má určiť, že sa naň vzťahuje článok 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice.(21) To isté bezpochyby platí pre služby. Súhlasím s názorom, ktorý uviedla generálna advokátka Kokott vo svojich návrhoch prednesených vo veci *De Danske Bilimportører*, podľa ktorého táto požiadavka vyplýva z výkladu ustanovenia z hľadiska článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice: zahrnutie položiek uvedených v článku 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice do základu dane je odôvodnené, pokiaľ tak úzko súvisia s dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, že sú zahrnuté do hodnoty tohto plnenia.(22)

42. Na určenie priameho vzťahu medzi daňou a poskytnutím služieb Súdny dvor skúmal, či zdaniteľná daň súvisí s poskytnutými službami(23) a či poskytovateľ služieb uhradil daň vo vlastnom mene a na vlastný účet.(24)

43. Pokiaľ ide o zdaniteľnú daň, spoločnosť TVI tvrdí, že na poplatok za vysielanie sa viaže na inú zdaniteľnú daň ako na DPH. Zdaniteľnou daňou poplatku za vysielanie je podľa názoru spoločnosti TVI odvysielanie reklamy alebo, ešte presnejšie, ako uviedla spoločnosť TVI na pojednávaní, prijatie vysielacích služieb inzerentom. Na druhej strane služby spoločnosti TVI ako zdaniteľnú daň v súvislosti s DPH zahŕňajú okrem vysielania množstvo činností, akými sú analýza, kontrola obsahu, príprava obrazu atď. Spoločnosť TVI ďalej uvádza, že medzi poskytnutím služieb a poplatkom za vysielanie nie je nijaký vzťah, lebo uvedený poplatok sa platí na účel, ktorý nesúvisí so službami – v prospech umení –, a nie je protihodnotou za služby.

44. Naopak, Portugalsko považuje poplatok za vysielanie nielen za súasť protihodnoty za služby, ale domnieva sa tiež, že zdaniteľná daň priamo súvisí s poskytnutím vysielacích služieb. Komisia s týmto tvrdením súhlasí.

45. Domnievam sa, že zdaniteľná daň poplatku za vysielanie má dostatočnú súvislosť so zdaniteľnou daňou DPH. Poplatok za vysielanie sa platí za odvysielanie reklamy. Spoločnosť TVI túto službu poskytuje a fakturuje, pričom k cene služby pripočítava DPH. Skutočnosť, že spoločnosť TVI poskytuje aj ďalšie služby, ktoré tiež podliehajú DPH, nespôsobuje neexistenciu priameho vzťahu medzi odvysielaním služieb, ktoré ponúka, a poplatkom za vysielanie. Skutočnosť, že poplatok je odvedený v prospech ICAM a CP&MC, ktoré so službami nesúvisia, je v kontexte článku 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice irelevantná.

46. Druhý krok Súdneho dvora spočíva v analýze toho, či poskytovateľ služieb uhradil poplatok vo vlastnom mene a na vlastný účet. Toto kritérium, ktoré Súdny dvor uplatňuje podľa článku 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice, úinne prepája analýzu uskutočnenú na základe článku 11 A ods. 3 písm. c) šiestej smernice s analýzou podľa článku 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice. Pokiaľ poskytovateľ služieb odvedie poplatok vo vlastnom mene a na vlastný účet, musí byť zahrnutý do základu dane. Ak však poplatok odvedie v mene a na účet svojho zákazníka a príslušnú čiastku zapíše do svojich účtovných kníh ako prechodnú položku, suma prijatá od zákazníka len ako spätná splátka za výdavky nie je súasťou základu dane.(25)

47. Ako som už uviedol, v prejednávanej veci je problém zistiť, aké sú právne úinky zvláštneho portugalského mechanizmu „daňového zastúpenia“, v rámci ktorého zákon stanovuje, že poplatok za vysielanie majú povinnosť platiť inzerenti, a zároveň, že reálne ho odvádzajú poskytovatelia vysielacích služieb, akým je spoločnosť TVI.

48. Z tvrdení uvedených pred Súdnym dvorom vyplýva, že portugalský LGT opisuje „daňové zastúpenie“ vo svojom článku 18 ods. 3 a článku 20, podľa ktorých sa osoba odvádzajúca daň

ako zástupca (v prejednávanych veciach je to spoločnosť TVI) považuje za zdaniteľnú osobu. Článok 28 LGT upravuje zodpovednosť ústníkov tohto vzťahu. Zdá sa však, že z článku 20 LGT tiež vyplýva, že uvedené pravidlá boli prijaté pre zrážkovú daň. Nie je jasné, do akej miery sú tieto pravidlá nápomocné v prejednávanych veciach.

49. Ústníci konania nemajú rovnaký názor na dôsledky „daňového zastúpenia“ v súvislosti s poplatkom za vysielanie. Spoločnosť TVI považuje mechanizmus len za nástroj na zjednodušenie správy daní z dôvodov účinnosti. Spoločnosť TVI síce odvádza poplatok, no povinnosť platiť tento poplatok – podľa názoru spoločnosti TVI – majú inzerenti, od ktorých vyberá dlžné sumy, riadne ich zapisuje do účtovných kníh ako prechodné položky a odvádza ich štátu, ktorý tiež informuje o totožnosti inzerentov. Spoločnosť TVI sa domnieva, že keby odvodila poplatok za vysielanie, no jej zákazník by následne nezaplatil tento poplatok fakturovaný zo strany spoločnosti TVI, mohla by odvodenú čiastku vymáhať od štátu. Na pojednávaní tiež uviedla, že keby sa spoločnosť TVI stala platobne neschopnou, štát by mohol alternatívne požadovať uhradenie poplatku za vysielanie od inzerentov. Spoločnosť TVI sa teda domnieva, že odvádza poplatok za vysielanie v mene a na účet svojich zákazníkov, pričom prijaté čiastky zapisuje do svojich účtovných kníh ako prechodné položky.

50. Portugalsko sa na druhej strane domnieva, že povinnosť platiť poplatok za vysielanie má spoločnosť TVI. Portugalsko nachádza potvrdenie svojho názoru v skutočnosti, že spoločnosť TVI musí poplatok za vysielanie odvieť v zákonom stanovenej lehote bez ohľadu na to, či inzerenti uhradili služby a poplatok za vysielanie, ktoré im boli fakturované. Portugalsko sa domnieva, že len spoločnosť TVI musí podať daňové priznanie a splniť si súvisiace povinnosti zdaniteľnej osoby stanovené portugalským právom, medzi ktorými je poskytovanie určitých informácií. Portugalsko na pojednávaní tiež uviedlo, že orgány môžu poplatok za vysielanie získať len od spoločnosti TVI a nikdy ho nemôžu požadovať od inzerentov, dokonca ani v prípade platobnej neschopnosti spoločnosti TVI. Spoločnosť TVI okrem toho podľa názoru Portugalska nezapísala predmetné sumy do svojho účtovníctva ako prechodné položky v mene svojich zákazníkov, ale v mene ICAM a CP&MC, čo Portugalsko považuje za nepostačujúce.

51. Aj Komisia považuje povinnosť spoločnosti TVI ako daňového zástupcu uhradiť poplatok za vysielanie za jej vlastnú povinnosť. Domnieva sa, že len spoločnosť TVI je zodpovedná za poplatok a musí ho odvieť bez ohľadu na to, či jej inzerent predmetnú čiastku preplatí. Komisia tiež súhlasí s názorom Portugalska, podľa ktorého neexistuje priamy vzťah medzi inzerentmi a daňovými orgánmi.

52. Predchádzajúce body poukazujú na to, že neexistuje zhoda týkajúca sa dôsledkov „daňového zastúpenia“ v prípade poplatku za vysielanie. Vnútroštátny súd v tomto ohľade nezaujal stanovisko. Súdný dvor nemá právomoc na riešenie tejto otázky vnútroštátneho práva. V právomoci Súdného dvora však je poskytnúť vnútroštátnemu súdu relevantné kritériá na výklad výrazu „v mene a na účet“. Ako uviedla generálna advokátka Kokott vo svojich návrhoch prednesených vo veci De Danske Bilimportører, ide o pojem práva Únie a nie o odkaz na vnútroštátne ustanovenia týkajúce sa zastúpenia a mandátu.(26)

53. Za akých podmienok môže vnútroštátny súd vychádzať z toho, že poplatok za vysielanie je poplatkom v zmysle článku 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice? Podľa môjho názoru je na to potrebné, aby vnútroštátny súd dospel k záveru, že z poplatku za vysielanie vyplýva daňový vzťah verejnoprávnej povahy, ktorý je obmedzený najmä na vzťah medzi štátom a daňovým zástupcom upravený vnútroštátnym právom. Inými slovami – a aby som do určitej miery usmernil vnútroštátny súd –, bolo by napríklad potrebné, aby v súlade s niektorými tvrdeniami väšiny ústníkov tohto konania štát mohol poplatok za vysielanie požadovať len od daňového zástupcu, aby bol daňový zástupca „samostatne“ zodpovedný za úhradu poplatku za vysielanie. Okrem iného by z toho tiež

vyplývalo, že akákoľvek žaloba, ktorou by sa daťový zástupca domáhal spätnej úhrady poplatku za vysielanie od inzerenta, by mala súkromnoprávnu povahu.

54. Ak vnútroštátny súd konštatuje, že ide o tento prípad, podľa môjho názoru nebude ťažké dospieť k záveru, že daťový zástupca odviezol poplatok za vysielanie vo vlastnom mene a na vlastný účet, a teda že poplatok sa priamo vzťahuje na poskytnutie služby. Uplatňoval by sa článok 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice a poplatok za vysielanie by v dôsledku toho bolo potrebné zahrnúť do základu dane.

55. Pokiaľ však vnútroštátny súd naopak konštatuje, že rozhodujúci daťový vzťah verejnoprávnej povahy spája najmä inzerenta a štát, t. j. že štát napríklad môže za určitých okolností požadovať poplatok za vysielanie priamo od inzerenta alebo, opäť inými slovami, že existencia daťového zástupcu nie je nevyhnutná vždy a za každých okolností, článok 11 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice nemožno považovať za uplatniteľný. V takom prípade by bolo potrebné konštatovať, že poskytovateľ služieb neodvádza poplatok vo vlastnom mene a na vlastný účet, v dôsledku čoho sa priamo nevzťahuje na službu. Naopak, poplatok by bol v zásade odvádzaný v mene a na účet zastúpenej osoby, t. j. inzerenta, a vzhľadom na to, že podľa tvrdení vnútroštátneho súdu sa príslušná čiastka zapisuje do účtovných kníh ako prechodná položka, by sa na ňu vzťahoval článok 11 A ods. 3 písm. c) šiestej smernice.

V – Návrh

56. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy zastávam názor, že Súdny dvor by mal na položené otázky odpovedať takto:

– Článok 11 A ods. 1 písm. a), článok 11 A ods. 2 písm. a) a článok 11 A ods. 3 písm. c) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, ako aj článok 73, článok 78 písm. a) a článok 79 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že na účely výpočtu DPH z reklamných služieb ukladajú povinnosť zahrnúť do základu dane taký poplatok, akým je portugalský poplatok za vysielanie v prospech umení, ktorý platia inzerenti, no odvádzajú ho televízni prevádzkovatelia prostredníctvom daťového zastúpenia a účtujú ho v podobe prechodných položiek, pokiaľ rozhodujúci daťový vzťah verejnoprávnej povahy existuje medzi daťovými orgánmi a televíznymi prevádzkovateľmi.

– Pokiaľ v súvislosti s uvedeným poplatkom rozhodujúci daťový vzťah verejnoprávnej povahy existuje medzi inzerentmi a daťovými orgánmi, článok 11 A ods. 1 písm. a), článok 11 A ods. 2 písm. a) a článok 11 A ods. 3 písm. c) smernice 77/388, ako aj článok 73, článok 78 písm. a) a článok 79 písm. c) smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že zakazujú zahrnutie predmetného poplatku do základu dane.

– Vnútroštátnemu súdu prináleží určiť, ktoré z týchto dvoch chápaní povahy daťového zastúpenia v konkrétnych súvislostiach poplatku za vysielanie je správne podľa vnútroštátneho práva.

1 – Jazyk prednesu: angličtina.

2 – Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ale len „šiesta smernica“) v znení zmien a doplnení (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

- 3 – Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica Rady 2006/112/ES“) v znení zmien a doplnení (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).
- 4 – Uvedené informácie o vnútroštátnom práve vychádzajú z pripomienok predložených Komisiou. Znenie lei geral tributária, na ktorý sa odvolávajú účastníci konania, ale doslovne ho necitujú, vychádza z online portálu „portal das finanças“ spravovaného „autoridade tributária e aduaneira“.
- 5 – Portugalsko na pojednávaní poukázalo na to, že nový zákon o poplatku za vysielanie, ktorým bude tento poplatok vylúčený zo základu dane na účely DPH, nadobudne účinnosť 23. februára 2013.
- 6 – Rozsudky boli vydané 29. novembra 2010 (C-618/11), 21. októbra 2010 (C-637/11) a 16. septembra 2010 (C-659/11).
- 7 – Vo veci C-659/11 bolo odvolanie najprv podané na Tribunal Central Administrativo Sul, ktorý však 3. mája 2011 rozhodol, že nie je príslušný na prejednanie veci.
- 8 – Portugalsko navrhuje najmä obmedzenie časových účinkov rozsudku v prípade, že poplatok za vysielanie sa nemá zahrnúť do základu dane.
- 9 – Rozsudok z 26. januára 1993, Telemarsicabruzzo a i. (C-320/90 až C-322/90, Zb. s. I-393, bod 6).
- 10 – Rozsudok z 13. marca 2001, Preussen Elektra (C-379/98, Zb. s. I-2099, bod 39).
- 11 – Rozsudok z 23. marca 1995, Saddik (C-458/93, Zb. s. I-511, bod 13).
- 12 – Rozsudky z 29. novembra 1978, Redmond (83/78, Zb. s. 2347, bod 25), a z 30. novembra 1995 (Esso Española, C-134/94, Zb. s. I-4223, bod 9).
- 13 – Rozsudok zo 16. júna 1981, Salonia (126/80, Zb. s. 1563, bod 6).
- 14 – Pozri rozsudok z 11. júla 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Zb. s. I-6325, bod 32).
- 15 – Rozsudok z 25. januára 2007, Dyson (C-321/03, Zb. s. I-687, bod 24).
- 16 – Pre zjednodušenie budem v nasledujúcich úvahách odkazovať výhradne na ustanovenia šiestej smernice. Tieto odkazy treba chápať v tom zmysle, že zahŕňajú zodpovedajúce ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES. Rovnako platí, že judikatúra týkajúca sa jednej smernice ovplyvňuje výklad druhej smernice.
- 17 – Rozsudok z 1. júna 2006, De Danske Bilimportører (C-98/05, Zb. s. I-4945).
- 18 – Rozsudky De Danske Bilimportører (už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 17), a z 28. júla 2011, Lidl & Companhia (C-106/10, Zb. s. I-7235, bod 33).
- 19 – Rozsudky z 27. marca 1990, Boots Company (C-126/88, Zb. s. I-1235, body 15 a 16), a z 3. júla 2001, Bertelsmann (C-380/99, Zb. s. I-5163, bod 15), ako aj návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci De Danske Bilimportører (už citovanej v poznámke pod čiarou 17, bod 15).
- 20 – Rozsudok Lidl & Companhia (už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 32).
- 21 – Rozsudky De Danske Bilimportører (už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 17); z 20.

mája 2010, Komisia/Poľsko (C-228/09, Zb. s. I-70, bod 30); z 22. decembra 2010, Komisia/Rakúsko (C-433/09, Zb. s. I-181, bod 34), a Lidl & Companhia (už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 33). Judikatúra siaha po rozsudok z 23. novembra 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Zb. s. 6365, body 15 a 16).

22 – Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci De Danske Bilimportører (už citovanej v poznámke pod čiarou 17, bod 17).

23 – Rozsudky De Danske Bilimportører (už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 18), a Komisia/Poľsko (už citovaný v poznámke pod čiarou 21, body 31 až 50).

24 – Rozsudky Komisia/Poľsko (už citovaný v poznámke pod čiarou 21, bod 40), a Lidl & Companhia (už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 34).

25 – Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci De Danske Bilimportører (už citovanej v poznámke pod čiarou 17, body 18 a 19).

26 – Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci De Danske Bilimportører (už citovanej v poznámke pod čiarou 17, body 40 a 41).