



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

4. července 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Zdanitelná plnění – Poskytnutí služby za úplatu – Poplatek za správu vybíraný organizací kolektivní správy autorských práv a práv s nimi souvisejících za vybírání, rozdělování a vyplácení odměn nositelům práv – Odměna, která není součástí zdanitelného plnění“

Ve věci C-179/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Înalta Curte de Casație și Justiție (Nejvyšší kasační a soudní dvůr, Rumunsko) ze dne 15. listopadu 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 21. března 2023, v řízení

Centrul Român pentru Administrarea Drepturilor Artiștilor Interpreți (Credidam)

proti

Guvernul României,

Ministerul Finanțelor,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení: F. Biltgen, předseda senátu, A. Prechal (zpravodajka), předsedkyně druhého senátu vykonávající funkci soudkyně sedmého senátu, a M. L. Arastey Sahún, soudkyně,

generální advokát: M. Szpunar,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za Centrul Român pentru Administrarea Drepturilor Artiștilor Interpreți (Credidam): S. Brăileanu, A.-M. Gheorghisan a M. Niculeasa, avocați,
- za rumunskou vládu: E. Gane, R. I. Hațieganu a A. Rotăreanu, jako zmocněnkyně,
- za Evropskou komisi: A. Armenia a M. Herold, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: rumunština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 24 odst. 1 a čl. 25 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Centrul Român pentru Administrarea Drepturilor Artiștilor Interpreți (Credidam) na straně jedné a Guvernul României (rumunská vláda) a Ministerul Finanțelor (Ministerstvo financí, Rumunsko) na straně druhé ve věci změny právní úpravy, podle níž činnost organizací kolektivní správy autorských práv a práv s nimi souvisejících týkající se vybírání, rozdělování a vyplácení odměn nositelům těchto práv podléhá dani z přidané hodnoty (DPH), pokud tyto odměny nespádají do působnosti směrnice o DPH.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

- 3 Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

- 4 Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

- 5 Článek 24 odst. 1 uvedené směrnice zní:

„Poskytnutím služby“ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.“

6 Článek 25 směrnice o DPH zní:

„Poskytnutí služby může mimo jiné spočívat v některém z těchto plnění:

[...]

c) vykonání služby na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona.“

7 Článek 28 této směrnice zní takto:

„Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.“

8 Článek 73 uvedené směrnice stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člancích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

Směrnice 2014/26/EU

9 Článek 3 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/26/EU ze dne 26. února 2014 o kolektivní správě autorského práva a práv s ním souvisejících a udělování licencí pro více území k právům k užití hudebních děl on-line na vnitřním trhu (Úř. věst. 2014, L 84, s. 72) stanoví:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

- a) ‚organizací kolektivní správy‘ organizace, která je ze zákona nebo prostřednictvím postoupení, licence nebo jiného smluvního ujednání oprávněna spravovat jménem více než jednoho nositele práv autorská práva nebo práva s nimi související k prospěchu nositelů práv jako svým jediným a hlavním účelem, a která splňuje alespoň jedno z těchto kritérií:
- i) je vlastněna nebo ovládána svými členy,
 - ii) je svou podstatou neziskovou organizací;

[...]

h) ‚příjmy z výkonu práv‘ příjmy vybrané organizací kolektivní správy jménem nositelů práv, ať už na základě výlučného práva, práva na odměnu nebo práva na náhradní odměnu;

i) ‚úhradou nákladů na správu práv‘ částky, které si organizace kolektivní správy účtuje, odečte nebo započte z příjmů z výkonu práv nebo z jakýchkoli příjmů z investování příjmů z výkonu práv za účelem pokrytí svých nákladů na správu autorských práv nebo práv s nimi souvisejících;

[...]“

Rumunské právo

Daňový zákoník

- 10 Článek 268 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 227/2015, daňový zákoník, dále jen „daňový zákoník“), nadepsaný „Zdanitelná plnění“, stanoví:

„1. Pro účely DPH jsou v Rumunsku zdanitelná plnění, která splňují následující kumulativní podmínky:

- a) plnění, která jsou ve smyslu článků 270 až 272 dodáním zboží nebo poskytnutím služby nebo jsou za ně považována, podléhající DPH, uskutečňována za úplatu;

[...]“

- 11 Článek 271 daňového zákoníku, nadepsaný „Poskytnutí služby“, stanoví:

„1. Poskytnutím služby se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží podle článku 270.

2. Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.

3. Poskytnutí služby zahrnuje taková plnění, jako jsou:

- a) nájem nebo poskytnutí zboží v rámci leasingové smlouvy;
- b) postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na určitý dokument zakládající vlastnické právo či nikoli, zejména převod nebo postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky nebo podobného práva;
- c) závazek nevykonávat hospodářskou činnost, nekonkurovat jiné osobě nebo tolerovat určité jednání nebo situaci;
- d) vykonání služby na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona;
- e) zprostředkovatelské služby uskutečněné osobami, které jednájí jménem a na účet jiných osob, pokud se podílí na dodání zboží nebo poskytnutí služby.“

Zákon č. 8/1996

- 12 Článek 144 Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe (zákon č. 8/1996 o autorském právu a právech s ním souvisejících), ve znění použitelném na spor v původním řízení (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 489 ze dne 14. června 2018, dále jen „zákon č. 8/1996“), zní:

„1. Autor nebo nositel autorského práva nebo práva s ním souvisejícího vykonává individuálně nebo kolektivně práva, která mu tento zákon přiznává, v souladu s ustanoveními tohoto zákona.

[...]“

13 Článek 145 zákona č. 8/1996 uvádí:

„1. Kolektivní správa je povinná pro výkon následujících práv:

- a) práva na kompenzační odměnu za soukromé rozmnožování;
- b) práva na spravedlivou odměnu za veřejné půjčování podle čl. 18 odst. 2;
- c) práva na vysílání hudebního díla;
- d) práva výkonných umělců a výrobců zvukových záznamů na spravedlivou odměnu za sdělování veřejnosti a vysílání zvukových záznamů vydaných k obchodním účelům nebo jejich rozmnožením;
- e) práva na kabelový přenos;
- f) práva na přenos vysílání;
- g) práva na spravedlivou odměnu za osiřelá díla.

2. U kategorií práv uvedených v odstavci 1 zastupují organizace kolektivní správy rovněž nositele práv, kteří jim neudělili zmocnění.“

14 Článek 150 tohoto zákona stanoví:

„1. Organizace kolektivní správy jsou ve smyslu tohoto zákona právnickými osobami tvořenými volným sdružením, jejichž předmětem jediné nebo hlavní činnosti je správa autorských práv nebo práv s nimi souvisejících, kategorií práv, druhů děl nebo jiných předmětů ochrany, které jim svěřilo několik autorů nebo nositelů autorských práv, k prospěchu nositelů práv.

2. [...] na organizace kolektivní správy nelze převést ani postoupit autorská práva a práva s nimi související nebo výkon těchto práv.

3. Pro účely odstavce 1 kolektivní správa práv, kategorií práv, druhů děl nebo jiných předmětů ochrany zahrnuje udělování licencí, sledování užití práv nebo druhů spravovaných děl, zajištění dodržování těchto práv, vybírání, rozdělování a vyplácení částek autorům nebo nositelům autorských práv nebo práv s nimi souvisejících, které pocházejí z odměn za využívání spravovaných práv nebo z investování příjmů z výkonu těchto práv.“

15 Článek 169 uvedeného zákona stanoví:

„1. Kolektivní správa se vykonává podle následujících pravidel:

[...]

- b) odměny uhrazené organizacím kolektivní správy nejsou jejich příjmy ani je za takovéto příjmy nelze považovat;

[...]

d) částky vybrané organizací kolektivní správy jsou rozdělovány a vypláceny jejím členům [...]

[...]

h) poplatek za správu odpovídá procentnímu podílu sraženému autorům nebo nositelům práv z příjmů z výkonu práv nebo z veškerých příjmů z investování příjmů z výkonu práv za účelem pokrytí veškerých nákladů vzniklých provozem organizace kolektivní správy, vybíráním, rozdělováním a vyplácením odměn. Poplatek, jež platí členové a nositelé práv, kteří mají přímý vztah k organizaci kolektivní správy, se sráží v okamžiku rozdělování a nesmí přesáhnout 15 % částek rozdělených individuálně [...]"

Prováděcí pravidla k zákonu č. 227/2015, daňovému zákoníku, schválená rozhodnutím vlády č. 1/2016

- 16 Bod 8 odst. 12 a 13 hlavy VII Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (prováděcí pravidla k zákonu č. 227/2015, daňovému zákoníku, schválená rozhodnutím vlády č. 1/2016) ze dne 6. ledna 2016 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 22 ze dne 13. ledna 2016), ve znění Hotărârea Guvernului nr. 354/2018 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (rozhodnutí vlády č. 354/2018 o změně a doplnění prováděcích pravidel k zákonu č. 227/2015, daňovému zákoníku, schválených rozhodnutím vlády č. 1/2016) ze dne 16. května 2018 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 442 ze dne 25. května 2018), stanoví:

„12. Podle článku 271 daňového zákoníku nositelé práv na rozmnožování neposkytují služby ve smyslu DPH ve prospěch výrobců a dovozců prázdných nosičů a záznamových a rozmnožovacích zařízení, z nichž organizace kolektivní správy autorských práv a práv s nimi souvisejících vybírají na účet těchto nositelů práv, avšak vlastním jménem, kompenzační odměnu z prodeje těchto zařízení a nosičů. Článek 271 odst. 2 daňového zákoníku se nevztahuje na výběr kompenzační odměny za soukromé rozmnožování, neboť tato odměna není protiplněním za poskytnutí služeb podléhajících DPH. Organizace kolektivní správy poskytují služby podléhající dani ve prospěch nositelů práv na rozmnožování, jejichž protiplněním je poplatek za správu sražený z vybraných částek.

13. Článek 271 odst. 2 daňového zákoníku se použije na jiné částky, než jsou částky uvedené v odstavci 12, které organizace kolektivní správy autorských práv a práv s nimi souvisejících vybraly ze spravovaných práv.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 17 Credidam je organizace kolektivní správy autorských práv a práv s nimi souvisejících, která vykonává činnost ve formě sdružení výkonných umělců. Jejím účelem je zejména vybírání a rozdělování odměn výkonným umělcům od uživatelů jejich uměleckých výkonů. Z tohoto titulu pobírá poplatek za správu, který je určen k pokrytí jejích provozních nákladů a je srážen z těchto odměn.

- 18 Dne 20. července 2018 podala organizace Credidam ke Curtea de Apel București (Odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko) žalobu proti rumunské vládě, kterou se domáhala zrušení rozhodnutí vlády č. 354/2018 o změně a doplnění prováděcích pravidel k daňovému zákoníku v rozsahu, v němž toto rozhodnutí začlenilo ustanovení odst. 12 a 13 do bodu 8 hlavy VII prováděcích pravidel k zákonu č. 227/2015, daňovému zákoníku, schválených rozhodnutím vlády č. 1/2016, která byla uvedena v bodě 16 tohoto rozsudku (dále jen „napadená ustanovení“). Tato ustanovení zejména stanoví, že odměny za soukromé rozmnožování vybírané organizacemi kolektivní správy na účet nositelů práv nepodléhají DPH, ale že poplatky za správu srážené těmito organizacemi z těchto odměn této dani podléhají.
- 19 Na podporu svých návrhových žádání organizace Credidam tvrdila, že napadená ustanovení jsou v rozporu se směrnicí o DPH, jak ji vyložil Soudní dvůr v rozsudku ze dne 18. ledna 2017, SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22), jakož i vnitrostátní soudy, pokud jde o identifikaci plnění organizací kolektivní správy podléhajících DPH, zejména zahrnutím poplatků za správu srážených těmito organizacemi z odměn nositelů práv.
- 20 Rozsudkem ze dne 21. května 2019 Curtea de Apel București (Odvolací soud v Bukurešti) žalobě podané organizací Credidam vyhověl a napadená ustanovení zrušil. Podle tohoto soudu jsou poplatky za správu organizací akcesorické k odměnám nositelů práv, z nichž jsou sráženy, takže pokud tyto odměny nespádají do působnosti směrnice o DPH jako odměna za soukromé rozmnožování, musí tomu tak být i v případě souvisejících poplatků za správu.
- 21 Rumunská vláda a ministerstvo financí, které vstoupilo do řízení v prvním stupni jako vedlejší účastník na podporu rumunské vlády, podaly opravný prostředek k Înalta Curte de Casație și Justiție (Nejvyšší kasační a soudní dvůr, Rumunsko), který je předkládajícím soudem. Na podporu svého opravného prostředku tvrdí, že napadená ustanovení správně identifikovala plnění organizací kolektivní správy podléhajících DPH, zejména pokud jde o uvedené poplatky za správu.
- 22 Rumunská vláda a ministerstvo financí před tímto předkládajícím soudem tvrdí, že tato ustanovení jsou v rozsahu, v němž stanoví, že organizace kolektivní správy jsou osoby povinné k DPH a že poplatky za správu, které vybírají od nositelů práv, představují protiplnění za plnění uskutečněné ve prospěch těchto nositelů práv, v souladu s unijním právem a odpovídají ostatně i pokynům výboru pro DPH přijatým na jeho 111. zasedání konaném dne 30. listopadu 2018. Kromě toho uvádějí, že Soudní dvůr se v rozsudku ze dne 18. ledna 2017, SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22), nevyjádřil k otázce, zda takové poplatky podléhají DPH.
- 23 Organizace Credidam tvrdila, že poplatky za správu srážené z odměn, které nepodléhají DPH a zahrnují nejen odměnu za soukromé rozmnožování, ale i spravedlivou odměnu za jiné kategorie autorských práv a práv s nimi souvisejících, nespádají do působnosti směrnice o DPH, jelikož tyto poplatky mají ve vztahu k takovým odměnám akcesorickou povahu, a řídí se tedy jejich daňovým režimem.
- 24 Podle organizace Credidam i za předpokladu, že by uvedené poplatky neměly akcesorickou povahu, by každopádně nemohly být považovány za protiplnění za plnění, neboť mezi organizacemi kolektivní správy a nositeli práv neexistuje žádný právní vztah, v jehož rámci by byla vzájemně poskytnuta plnění, neboť povinnost platit tytéž poplatky je uložena zákonem, který rovněž stanoví jejich výši ve formě procentního podílu z těchto odměn.

- 25 Předkládající soud uvádí, že i když se může na základě judikatury Soudního dvora vyjádřit k daňovému režimu, který se má použít na odměny vybírané organizacemi kolektivní správy na účet nositelů práv, není tomu tak v případě režimu použitelného na poplatky za správu sražené z těchto odměn.
- 26 V tomto ohledu v první řadě vychází z předpokladu, podle něhož organizace kolektivní správy mají postavení osob povinných k dani ve smyslu směrnice o DPH, jelikož vykonávají ekonomickou činnost spočívající především v zastupování zájmů nositelů práv, jejichž repertoár spravují, a v poskytování zprostředkování v právních vztazích mezi nositeli práv a koncovými uživateli.
- 27 Klade si nicméně otázku, zda taková plnění v oblasti správy prováděná vůči nositelům práv představují poskytování služeb za úplatu ve smyslu této směrnice vzhledem k tomu, že poplatky za správu vybírané z těchto plnění jsou hrazeny ze zákona bez ohledu na to, zda je kolektivní správa práv povinná nebo dobrovolná a zda nositelé práv mají postavení členů organizace kolektivní správy.
- 28 Tento soud v druhé řadě upřesňuje, že v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 21. ledna 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50), v němž se organizace kolektivní správy podílela ve smyslu článku 28 směrnice o DPH na poskytnutí služby uskutečněném nositelem práv ve prospěch koncového uživatele, musí organizace kolektivní správy zaslat konečným uživatelům fakturu zahrnující DPH vypočtenou z celkové částky odměny obdržené touto organizací, včetně procentního podílu z této odměny odpovídajícího poplatku za správu. V takové situaci podléhá poplatek za správu DPH jakožto součást odměny vybrané na účet nositelů práv.
- 29 Vyvstává však otázka, zda poplatek za správu spadá do působnosti směrnice o DPH rovněž, pokud související odměna není protiplněním za poskytnutí služby podléhající DPH, jako je odměna za soukromé rozmnožování. V tomto případě totiž předkládající soud nevyklučuje, že se na organizaci kolektivní správy může pro tento poplatek vztahovat stejný daňový režim, jaký platí pro samotnou odměnu, analogicky s řešením přijatým v rozsudku ze dne 14. července 2011, Henfling a další (C-464/10, EU:C:2011:489, bod 36), podle kterého je právní vztah mezi komitentem a komisionářem osvobozen od DPH, pokud je poskytnutí služby, na kterém se tento komisionář podílí, samo osvobozeno od DPH.
- 30 Podle předkládajícího soudu je tedy třeba určit, zda za předpokladu, že poplatek za správu vybraný organizací kolektivní správy představuje protiplnění za plnění odlišné od plnění spočívajícího ve výběru odměny nositele práv, má první plnění ve vztahu ke druhému plnění samostatnou nebo akcesorickou povahu.
- 31 Za těchto podmínek se Înalta Curte de Casație și Justiție (Nejvyšší kasační a soudní dvůr) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Představuje činnost organizací kolektivní správy spočívající ve vybírání, rozdělování a vyplácení odměn, za kterou je těmto organizacím vyplácen poplatek, poskytnutí služby ve smyslu čl. 24 odst. 1 a čl. 25 písm. c) [směrnice o DPH] ve vztahu k nositelům autorských práv nebo práv s nimi souvisejících?

- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku, představuje činnost organizací kolektivní správy ve vztahu k nositelům práv poskytnutí služby ve smyslu [směrnice o DPH], i když se má za to, že nositelé práv, jejichž jménem organizace kolektivní správy vybírají odměnu, neposkytují služby uživatelům, kteří jsou povinni odměnu zaplatit?“

K předběžným otázkám

- 32 Z vysvětlení poskytnutých předkládajícím soudem, jak jsou shrnuta v bodech 28 a 29 tohoto rozsudku, vyplývá, že jeho otázky se týkají daňového zacházení, které má být pro účely směrnice o DPH vyhrazeno činnosti organizace kolektivní správy autorských práv a práv s nimi souvisejících ve prospěch dotyčných nositelů práv, a to v případě, že tato činnost nemá žádnou souvislost se zdanitelnými plněními uskutečněnými těmito nositeli práv.
- 33 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že podstatou obou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1 a čl. 25 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že organizace kolektivní správy autorských práv a práv s nimi souvisejících poskytuje služby ve smyslu těchto ustanovení, pokud vybírá, rozděluje a vyplácí na základě zákona nositelům práv odměny, které jim náleží od uživatelů vymezených zákonem, a dále z těchto odměn sráží poplatek za správu, který jí náleží od těchto nositelů práv a je určen k pokrytí nákladů vzniklých touto činností, v případě, že odměny takto vybrané na účet uvedených nositelů práv nepředstavují protiplnění za služby ve smyslu této směrnice poskytované těmiž nositeli práv ve prospěch těchto uživatelů.
- 34 Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH je předmětem DPH poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Navíc na základě čl. 24 odst. 1 této směrnice musí být každé plnění, které není dodáním zboží, považováno za poskytnutí služby. Článek 25 uvedené směrnice uvádí orientačně tři plnění, která představují poskytnutí služby, včetně plnění uvedeného v písm. c), které spočívá ve vykonání služby na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona.
- 35 Vzhledem k tomu, že předkládající soud měl za to, že plnění spočívající ve vybírání, rozdělování a vyplácení dotčená ve věci v původním řízení jsou součástí ekonomické činnosti vykonávané dotyčnou organizací kolektivní správy jakožto osobou povinnou k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, jeho pochybnosti se týkají v první řadě toho, zda jsou takto poskytnuté služby uskutečněny „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) této směrnice.
- 36 V této souvislosti z ustálené judikatury vyplývá, že možnost kvalifikovat službu jako plnění za úplatu předpokládá pouze existenci přímé souvislosti mezi tímto poskytnutím služby a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani. Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečné protiplnění za službu poskytnutou příjemci (rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 36).
- 37 V projednávaném případě podle informací poskytnutých předkládajícím soudem vykonává dotyčná organizace kolektivní správy, tedy Credidam, ve prospěch nositelů práv, které zastupuje, zejména plnění v oblasti správy v rámci systému povinné kolektivní správy stanoveném v článku 145 zákona č. 8/1996, mezi něž patří plnění vztahující se k „právu na kompenzační odměnu za soukromé rozmnožování“ uvedenému v odst. 1 písm. a) tohoto článku 145,

srovnatelné s plněními dotčenými ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 18. ledna 2017, SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22). Tyto služby kolektivní správy zahrnují podle čl. 150 odst. 3 tohoto zákona zejména „vybírání, rozdělování a vyplácení částek autorům nebo nositelům autorských práv nebo práv s nimi souvisejících“ z titulu jejich práv.

- 38 Kromě toho podle čl. 169 odst. 1 písm. h) uvedeného zákona platí nositelé práv organizací kolektivní správy poplatek za správu ve výši nejvýše 15 % vybraných částek, který je určen k „pokrytí veškerých nákladů vzniklých provozem organizace kolektivní správy, vybíráním, rozdělováním a vyplácením odměn“ a je srážen v okamžiku rozdělení splatných částek.
- 39 S výhradou ověření, která musí provést předkládající soud, se tedy jeví, že na základě výše uvedených ustanovení vnitrostátního práva je mezi dotčenou organizací kolektivní správy a nositeli práv, které tato organizace zastupuje, vytvořen právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytována plnění a který zakládá přímou souvislost mezi plněními kolektivní správy poskytovanými touto organizací a peněžitým plněním uskutečněným těmito nositeli práv, které spočívá v úhradě poplatku za správu. Tento poplatek je totiž splatný pouze proto, že jsou poskytovány tyto služby kolektivní správy, a představuje skutečné protiplnění.
- 40 Toto posouzení nemůže být zpochybněno okolností, že poskytování dotyčných služeb kolektivní správy, jakož i úhrada poplatku za správu, která má být z tohoto titulu zaplacená, jsou upraveny zákonem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. ledna 2021, UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, body 36 a 37). Jak totiž bylo uvedeno v předchozím bodě tohoto rozsudku, právě tento legislativní rámec stanoví přímou souvislost mezi poskytováním těchto plnění a hrazením poplatku za správu. Článek 25 písm. c) směrnice o DPH totiž výslovně stanoví, že poskytnutí služby může mimo jiné spočívat ve vykonání služby vyplývající ze zákona.
- 41 V této souvislosti je irelevantní skutečnost, že dotyčná organizace kolektivní správy je neziskovým sdružením vzhledem k tomu, že poplatek za správu je určen pouze k pokrytí výdajů tohoto sdružení. Podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH se totiž osobou povinnou k dani rozumí jakákoli osoba, která vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. října 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, body 39 a 40).
- 42 Za těchto podmínek musí být taková plnění kolektivní správy, jako jsou plnění dotčená ve věci v původním řízení, kvalifikována jako poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH ve spojení s čl. 24 odst. 1 a čl. 25 písm. c) této směrnice.
- 43 V druhé řadě předkládající soud upřesňuje, že k plněním kolektivní správy může docházet rovněž v souvislosti se službami poskytovanými samotnými nositeli práv, a tudíž na ně musí být nahlíženo jako na zprostředkování organizací kolektivní správy v rámci těchto služeb, což je situace, na kterou se vztahuje článek 28 směrnice o DPH.
- 44 Podle předkládajícího soudu by však použití tohoto článku 28, jak jej vyložil Soudní dvůr v rozsudku ze dne 14. července 2011, Henfling a další (C-464/10, EU:C:2011:489, bod 36), vedlo k tomu, že by poplatek za správu podléhal DPH jakožto část odměn vybraných na účet nositelů práv a řídil by se daňovým režimem, který se vztahuje na tyto nositele práv. V této souvislosti si předkládající soud klade otázku, zda by takové řešení platilo obdobně i tehdy, kdyby odměny, z nichž je srážen poplatek za správu, jako je tomu v projednávané věci, nepředstavovaly protiplnění za poskytnutí služby, na které se vztahuje směrnice o DPH, a nebyly by tedy zdaněny.

- 45 V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že podle ustálené judikatury je zohlednění hospodářské a obchodní reality základním kritériem pro použití společného systému DPH (rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, bod 48).
- 46 Je pravda, že podle článku 28 směrnice o DPH, pokud se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu sama.
- 47 Toto ustanovení tím vytváří právní fikci dvou totožných služeb poskytovaných postupně. Podle této fikce se má za to, že subjekt, který se podílí na poskytování služeb a je komisionářem, nejprve obdrží dotčené služby od subjektu, na jehož účet jedná a který je komitentem, a poté sám tyto služby poskytne zákazníkovi (rozsudek ze dne 4. května 2017, Komise v. Lucembursko, C-274/15, EU:C:2017:333, bod 86 a citovaná judikatura).
- 48 Jak však uvedl předkládající soud a jak rovněž zdůraznily rumunská vláda a Evropská komise, článek 28 směrnice o DPH se v takovém případě, jako je případ dotčený ve věci v původním řízení, nepoužije, jelikož nositelé práv neposkytují žádné služby, na kterých se podílí organizace kolektivní správy.
- 49 V projednávané věci totiž s ohledem na ekonomickou a obchodní realitu dotčené činnosti existují pro účely použití směrnice o DPH pouze služby poskytované přímo nositelům práv dotčnou organizací kolektivní správy, které spočívají ve vybírání, rozdělování a vyplácení odměn, které jsou dotčeny ve věci v původním řízení a u nichž poplatek za správu představuje skutečné protiplnění.
- 50 Skutečnost, že tato plnění zahrnují vybírání odměn od uživatelů na účet těchto nositelů práv, které vyplývají z právního vztahu existujícího mezi těmito stranami, jenž jako takový nevede ke zdanitelným plněním a zejména k poskytnutí služeb ve smyslu směrnice o DPH, jako je právní vztah, který přiznává uvedeným nositelům práv vůči těmto uživatelům právo na odměnu za soukromé rozmnožování, a že jsou „akcesorická“ k uskutečňování plnění nepodléhajících DPH, nemůže zbavit uvedená plnění uskutečněná organizací kolektivní správy zdanitelnosti pro účely DPH.
- 51 V této souvislosti je třeba připomenout, že ačkoli je pravda, že směrnice o DPH stanoví velmi široký rozsah působnosti DPH, vztahuje se tato daň pouze na činnosti, které mají ekonomickou povahu. V tomto ohledu Soudní dvůr upřesnil, že činnost může být kvalifikována jako ekonomická činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH pouze tehdy, odpovídá-li jednomu z plnění uvedených v čl. 2 odst. 1 této směrnice (rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, body 31 a 32, jakož i citovaná judikatura), mezi něž patří poskytnutí služby za úplatu.
- 52 Z toho vyplývá, že taková nezdanitelná plnění, jako jsou plnění uvedená v bodě 50 tohoto rozsudku, nemohou být kvalifikována jako „ekonomická činnost“ pro účely směrnice o DPH, a nespádají tedy do její působnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. ledna 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, bod 32).

- 53 Za těchto okolností vzhledem k tomu, že se na taková plnění nevztahuje směrnice o DPH, nelze tato plnění zohlednit ani obdobně k článku 28 této směrnice, ani jiným způsobem za účelem zpochybnění zdanitelnosti jiného plnění, u něhož je nesporné, že představuje poskytnutí služby za úplatu ve smyslu uvedené směrnice, pokud v této směrnici neexistuje žádný základ stanovený za tímto účelem.
- 54 Stejně tak s ohledem na to, co bylo uvedeno v bodě 49 tohoto rozsudku, není namístě zohlednit uvedená plnění ani ve světle judikatury Soudního dvora vycházející zejména z bodů 40 až 42 rozsudku ze dne 4. března 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), týkající se možnosti případně analyzovat hospodářské plnění jako plnění složené z hlavní služby a z jedné nebo více akcesorických služeb.
- 55 Ze všeho výše uvedeného vyplývá, že čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1 a čl. 25 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že organizace kolektivní správy autorských práv a práv s nimi souvisejících poskytuje služby ve smyslu těchto ustanovení, pokud vybírá, rozděluje a vyplácí na základě zákona nositelům práv odměny, které jim náleží od některých uživatelů vymezených zákonem, a dále z těchto odměn sráží poplatek za správu, který jí náleží od těchto nositelů práv a je určen k pokrytí nákladů vzniklých touto činností, v případě, že odměny takto vybrané na účet uvedených nositelů práv nepředstavují protiplnění za služby ve smyslu této směrnice poskytované týmiž nositeli práv ve prospěch těchto uživatelů.

K nákladům řízení

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

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

Článek 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1 a čl. 25 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

musí být vykládány v tom smyslu, že

organizace kolektivní správy autorských práv a práv s nimi souvisejících poskytuje služby ve smyslu těchto ustanovení, pokud vybírá, rozděluje a vyplácí na základě zákona nositelům práv odměny, které jim náleží od některých uživatelů vymezených zákonem, a dále z těchto odměn sráží poplatek za správu, který jí náleží od těchto nositelů práv a je určen k pokrytí nákladů vzniklých touto činností, v případě, že odměny takto vybrané na účet uvedených nositelů práv nepředstavují protiplnění za služby ve smyslu této směrnice poskytované týmiž nositeli práv ve prospěch těchto uživatelů.

Podpisy.