

Vec C-615/23

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

6. október 2023

Vnútroštátny súd:

Naczelny Sąd Administracyjny

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

16. jún 2023

Žalobca:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Žalovaná:

P. S.A.

PRACOVNÝ DOKUMENT

Predmet konania vo veci samej

Individuálny daňový výklad, ktorý do základu DPH zahŕňa kompenzáciu, ktorú prevádzkovateľovi vypláca jednotka miestnej samosprávy za poskytovanie služieb verejnej hromadnej dopravy

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Výklad článku 73 smernice 2006/112 v súvislosti so zahrnutím kompenzácie, ktorú prevádzkovateľovi vypláca jednotka miestnej samosprávy za poskytovanie služieb verejnej hromadnej dopravy, do základu DPH; článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálna otázka

Má sa článok 73 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1 v znení neskorších predpisov) vykladať v tom zmysle, že taká kompenzácia, aká je opísaná v žiadosti o záväzné daňové stanovisko, ktorú jednotka miestnej samosprávy vypláca inému subjektu (prevádzkovateľovi) za poskytovanie služieb verejnej hromadnej dopravy, patrí do základu dane uvedeného v tomto ustanovení?

Citované ustanovenia práva Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty: článok 73

Relevantné vnútroštátne predpisy

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon z 11. marca 2004 o dani z pridanej hodnoty, konsolidované znenie. Dz. U. z roku 2018, položka 2174, v znení neskorších predpisov, ďalej len „zákon o DPH“):

V článku 29a ods. 1 sa v podstate stanovuje, že základom dane je všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb prijal alebo má prijať v súvislosti s predajom od kupujúceho, príjemcu alebo tretej strany, vrátane dotácií, subvencií a iných príspevkov podobnej povahy, ktoré majú priamy vplyv na cenu tovaru alebo služieb dodaných zdaniteľnou osobou.

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (zákon zo 16. decembra 2010 o verejnej hromadnej doprave, Dz. U. z roku 2018, položka 2016 v znení neskorších predpisov, ďalej len „u.p.t.z.“):

Článok 50 ods. 1 bod 2 písm. c) stanovuje, že financovanie služieb prepravy vo verejnom záujme môže spočívať najmä v zaplatení kompenzácie nákladov, ktoré prevádzkovateľovi vznikli v súvislosti s poskytovaním služieb verejnej hromadnej dopravy.

Zhrnutie skutkového stavu a konania

- 1 P. S.A. (ďalej len „žiadateľ“ alebo „spoločnosť“) sa obrátil na daňový úrad so žiadosťou o záväzné daňové stanovisko týkajúce sa dane z pridanej hodnoty (DPH).
- 2 Žiadateľ je podnikom vykonávajúcim hospodársku činnosť. Nie je kapitálovo ani personálne prepojený s jednotkami miestnej samosprávy, t. j. nie je interným poskytovateľom v zmysle nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1370/2007 z 23. októbra 2007 o službách vo verejnom záujme v železničnej a cestnej osobnej doprave, ktorým sa zrušujú nariadenia Rady (EHS) č. 1191/69 a (EHS) č. 1107/70. Spoločnosť vedie úplné účtovníctvo, je platiteľom dane z príjmov právnických osôb a aktívnym platiteľom DPH. Vykonáva najmä činnosť spočívajúcu v preprave osôb. Po nadobudnutí účinnosti nariadenia č. 1370/2007 a u.p.t.z. (zákon o verejnej hromadnej doprave) žiadateľ zvažuje možnosť uzatvorenia zmlúv o službách vo verejnom záujme v cestnej doprave, v ktorých by sa stanovilo poskytnutie kompenzácie žiadateľovi podľa článku 50 ods. 1 bodu 2 písm. c) u.p.t.z.. Žiadateľ by vystupoval ako prevádzkovateľ, zatiaľ čo druhou zmluvnou stranou by bol organizátor verejnej hromadnej dopravy, t. j. jednotka miestnej samosprávy.
- 3 Žiadateľ by v rámci svojej činnosti verejnej hromadnej dopravy získaval príjmy z predaja cestovných lístkov, z ktorých by sa pokrývali náklady na dopravnú činnosť. Ceny cestovných lístkov by stanovil alternatívne: 1. organizátor verejnej hromadnej dopravy na základe uznesení príslušných orgánov; 2. organizátor formou vzoru zmluvy o poskytovaní služieb verejnej cestnej dopravy.
- 4 Žiadateľ by získal príjmy z týchto zdrojov: 1. príjmy z predaja cestovných lístkov a iných tarifných poplatkov podliehajúcich DPH (spravidla sadzba 8 %); 2. náhrada ušlého zisku z uplatnenia zákonných nárokov na zľavnené cestovné, ktorá má subjektívny charakter a podlieha DPH (8 %); 3. náhrada ušlého zisku z uplatnenia nárokov na zľavnené cestovné stanovené v rámci pôsobnosti organizátora; 4. iné príjmy (napr. poskytnutie reklamného priestoru); pričom zdroje príjmov z bodov 2 – 4 sa môžu vyskytovať súčasne, čiastočne alebo vôbec podľa obsahu príslušnej zmluvy alebo zákonných ustanovení.
- 5 Financovanie poskytovaných služieb vo verejnom záujme vyššie uvedenými príjmami by nepokrylo náklady na vykonávanú dopravnú činnosť, preto by žiadateľ dostal od organizátora kompenzáciu na pokrytie strát z poskytovania týchto služieb. Výška kompenzácie nesmie presiahnuť sumu zodpovedajúcu čistému finančnému vplyvu poskytovania služieb mestskej dopravy vypočítanú v súlade s nariadením č. 1370/2007.

- 6 Zmluvou s organizátorom by sa stanovili podrobné pravidlá výpočtu čistého finančného vplyvu poskytovania služieb, spôsob vyplácania kompenzácie a maximálna výška kompenzácie za dané obdobie. Záporný finančný vplyv je základom pre kompenzáciu. Kompenzácia by nemala vplyv na cenu cestovného lístka, t. j. na cenu poskytnutej služby. Má všeobecnú povahu a predstavuje príspevok k celkovým nákladom na dopravnú činnosť vykonávanú v súlade so zmluvou.
- 7 Žiadateľ sa na daňový úrad obrátil s otázkou, či takáto kompenzácia predstavuje obrat podliehajúci DPH v zmysle článku 29a ods. 1 zákona o DPH.
- 8 Podľa žiadateľa by kompenzácia nezvýšila základ dane v zmysle článku 29a ods. 1 zákona o DPH, keďže nemá priamy vplyv na cenu poskytovaných služieb verejnej hromadnej dopravy.
- 9 V individuálnom výklade zo 14. mája 2019 daňový úrad považoval toto stanovisko za nesprávne a uviedol, že žiadateľ tým, že vykonáva v žiadosti opísané činnosti, ktoré spĺňajú definíciu hospodárskej činnosti v zmysle článku 15 ods. 2 zákona o DPH, koná ako zdaniteľná osoba na účely DPH.
- 10 Daňový úrad dospel k záveru, že takáto kompenzácia by predstavovala príspevok v zmysle článku 29a ods. 1 zákona o DPH, ktorý má priamy vplyv na cenu poskytovaných služieb.
- 11 Rozsudkom z 26. novembra 2019 prvostupňový súd zrušil napadnutý individuálny výklad.
- 12 V odôvodnení, v ktorom tento súd odkazuje na judikatúru Súdneho dvora (rozsudky: z 22. novembra 2001, C-184/00, Office des produits wallons EU:C:2001:629, a z 13. júna 2002, C-353/00, Keeping Newcastle Warm EU:C:2002:369), uviedol, že zo žiadosti vyplýva, že kompenzácia nebude mať vplyv na cenu vstupenky (služby) z dôvodu stanovenia cien vstupeniek organizátorom. Súd považoval za nesprávne stanovisko daňového úradu, že z hospodárskeho hľadiska by spoločnosť nemohla poskytovať služby verejnej dopravy za nanútené ceny, ak by sa jej neposkytovala kompenzácia, čo znamená, že táto kompenzácia má vplyv na cenu. Takáto argumentácia nemôže uspieť vzhľadom na nevyhnutné požiadavky, na ktoré poukázal Súdny dvor, najmä že súvislosť medzi cenou poskytovaných dopravných služieb a kompenzáciou musí byť jednoznačná a jasne rozpoznateľná.
- 13 Daňový úrad podal proti vyššie uvedenému rozsudku kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu

- 14 Vnútroštátny súd žiada Súdny dvor o odpoveď na otázku, či sa má článok 73 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že kompenzácia zaplatená jednotkou

miestnej samosprávy prevádzkovateľovi verejnej dopravy umožňujúca preprava cestujúcich, vypočítaná na základe počtu kilometrov najazdených vozidlom, predstavuje protihodnotu za poskytnutie dopravných služieb, a teda spadá do pôsobnosti DPH.

- 15 Daňový úrad zastáva názor, že kompenzácie prijaté prevádzkovateľom (dopravným podnikom) môžu predstavovať odmenu za poskytnuté dopravné služby, ktorá podlieha DPH. Tvrdí, že medzi prijatou kompenzáciou a službami poskytovanými prevádzkovateľom je priama súvislosť, pretože dopravný podnik by nemohol poskytovať predmetné služby, ak by nedostal dotáciu.
- 16 Doterajšia vnútroštátna judikatúra predpokladá, že kompenzácia nepatrí do základu dane z týchto dôvodov:
- (1) rozhodujúca pre to, aby sa suma dotácie prijatá zdaniteľnou osobou považovala za súčasť základu dane, je možnosť jednoznačne priradiť sumu dotácie ku konkrétnej transakcii. Zo skutkových okolností transakcie musí byť zrejmé, že dotácia bola poskytnutá treťou osobou ako súčasť odmeny zdaniteľnej osobe za konkrétnu transakciu. V prípade, že takáto priama súvislosť neexistuje, treba sa domnievať, že dotácia by nemala byť zahrnutá do základu dane z pridanej hodnoty, aj keď zdaniteľná osoba prostredníctvom zdanenia môže účinne znížiť cenu ponúkaného tovaru alebo služieb;
- (2) tieto kompenzácie nemajú priamy vplyv na cenu poskytovaných služieb. Ich cieľom má byť predovšetkým krytie strát spojených s touto činnosťou (prípadne dosiahnutie primeraného zisku) a umožnenie jej vykonávania. Rovnako spôsob poskytovania kompenzácií naznačuje, že ide o príspevok subjektívnej povahy spojený s prevádzkovými nákladmi podniku v rozsahu, v akom poskytuje prepravu vo verejnom záujme, a nie s cenami dopravných služieb, ktoré kompenzácia neovplyvňuje.
- 17 Na určenie, či predmetná kompenzácia predstavuje základ dane, je potrebné poukázať na jej charakter podľa u.p.t.z., z ktorého vyplýva, že vďaka kompenzácií má poskytovaná služba ustálenú nižšiu cenu, pretože v prípade neexistencie dotácie by prevádzkovateľ nemohol poskytovať službu za cenu, ktorá nezohľadňuje náklady vynaložené prevádzkovateľom a primeranú maržu. Hoci kompenzácia existuje len v prípade záporného čistého finančného výsledku, umožňuje to organizátorovi stanoviť cenu cestovných lístkov v maximálnej výške.
- 18 Predchádzajúca judikatúra vnútroštátnych súdov sa odvolávala na judikatúru Súdneho dvora a chápala ju tak, že samotná skutočnosť, že subvencia môže ovplyvniť cenu tovaru alebo služieb dodávaných alebo poskytovaných platiteľom dane, nepostačuje na to, aby sa táto subvencia zahrnula do základu dane. Je totiž potrebné, aby bola poskytnutá konkrétne subvencovanému subjektu, aby mohol dodať konkrétny tovar alebo poskytnúť konkrétnu službu (rozsudok C-184/00, na ktorý Súdny dvor odkazuje aj v iných rozsudkoch, napr. rozsudok z 15. júla 2004, C-463/02, Komisia/Švédsko, EU:C:2004:455). Cena, ktorú má zaplatiť kupujúci

alebo príjemca služby, sa pritom má určiť tak, aby sa znížila v pomere zodpovedajúcom subvencii poskytnutej predávajúcemu tovaru alebo poskytovateľovi služby, pričom táto subvencia by teda predstavovala rozhodujúci prvok ceny, ktorú má tento predajca alebo poskytovateľ služby účtovať. Je preto potrebné preskúmať, či skutočnosť, že subvencia je poskytnutá predávajúcemu alebo poskytovateľovi služieb, mu objektívne umožňuje predávať tovar alebo poskytovať služby za nižšiu cenu, ako by požadoval, keby subvenciu nedostal (vyššie uvedený rozsudok C-184/00, body 12 až 14).

- 19 Vnútroštátny súd má však pochybnosti o správnosti výkladu stanoviska Súdneho dvora a kladie si otázku, či je na zodpovedanie položenej otázky relevantné, či existuje priama súvislosť medzi cenami cestovných lístkov a získanou kompenzáciou, chápanou ako priamy príspevok k cestovným lístkom, ktorý pomerne znižuje ich cenu, alebo či na preukázanie takejto priamej súvislosti stačí konštatovať, že bez kompenzácie by museli mať cestovné lístky vyššiu cenu.
- 20 Vnútroštátny súd chce tiež objasniť, či existenciu takejto priamej súvislosti medzi vyplatenou kompenzáciou a poskytnutou službou možno vyvodiť zo skutočnosti, že služby subjektu, ktorý dostáva kompenzáciu (prevádzkovateľ), sa vyznačujú svojou stálosťou a neustálou pripravenosťou poskytovateľa služieb ich poskytovať. Daňový úrad konštatuje takúto vzájomnosť, keďže sa domnieva, že prevádzkovateľ poskytuje služby organizátorovi verejnej dopravy.
- 21 Pochybnosti vnútroštátneho súdu vyplývajú nepriamo z judikatúry Súdneho dvora. Konkrétne Súdny dvor už rozhodol, že „paušál na starostlivosť“ dotknutý vo veci samej predstavuje protihodnotu za odplatné poskytovanie starostlivosti, ktoré vykonáva domov pre seniorov odkázaných na starostlivosť v prospech svojich obyvateľov, a z toho dôvodu patrí do rámca pôsobnosti DPH (rozsudok z 27. marca 2014, *Le Rayon d'Or SARL*, C-151/13, EU:C:2014:185). V tomto rozsudku Súdny dvor pripomenul, že dotácie priamo spojené s cenou zdaniteľného plnenia predstavujú len jednu z mnohých situácií uvedených v článku 11 A ods. 1 písm. a) 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: bez ohľadu na osobitnú situáciu v danej veci zdaniteľný základ poskytnutia služieb v každom prípade tvorí všetko, čo bolo získané za poskytnutú službu (bod 30 a tam citovaná judikatúra). Súdny dvor uviedol, že na to, aby mohlo byť poskytnutie služieb považované za vykonané „za protihodnotu“ v zmysle tejto smernice, sa nevyžaduje, aby sa protihodnota za tieto služby získala priamo od ich príjemcu (bod 34 a tam citovaná judikatúra). Okrem toho Súdny dvor konštatoval, že skutočnosť, že vo veci samej nie je priamym príjemcom dotknutých služieb štátna zdravotná poisťovňa, ktorá vypláca paušálny príspevok, ale poistenec, nenarušuje priamu súvislosť medzi poskytnutím služieb a prijatou protihodnotou.
- 22 V prejednávanej veci nie je pochyb o tom, že kompenzácia sa netýka individualizovanej dopravnej služby v prospech príjemcu služby. Kompenzáciu totiž nemožno priradiť konkrétnemu kupujúcemu cestovného lístka, cestujúcemu

alebo cestovnému lístku, pretože slúži na pokrytie čistého záporného finančného výsledku činnosti spočívajúcej v poskytovaní služieb vo verejnom záujme. Na druhej strane má kompenzácia za následok nižšiu platbu od cestujúcich.

- 23 Predmetná kompenzácia tiež nepredstavuje výhodu pre činnosť prevádzkovateľa vo všeobecnosti, ale je spojená len s jeho činnosťou v oblasti verejnej hromadnej dopravy, pretože ak prevádzkovateľ okrem poskytovania služieb verejnej hromadnej dopravy vykonáva aj iné hospodárske činnosti, je povinný viesť oddelené účtovníctvo pre služby v oblasti verejnej hromadnej dopravy.
- 24 Vzhľadom na rozsudok C-151/13 sa zdá, že pre uznanie existencie priamej súvislosti medzi službou a protihodnotou tiež nemá význam to, že priamymi príjemcami služieb verejnej dopravy sú používatelia komunikácie, a nie jednotka miestnej samosprávy, ktorá túto kompenzáciu vypláca. Protihodnota nemusí byť totiž nevyhnutne získaná priamo od jej príjemcu, ale môže pochádzať aj od tretej osoby. Súdny dvor (najmä v rozsudku C-151/13) tiež potvrdzuje, že protihodnota nemusí byť nevyhnutne získaná v celom rozsahu od nadobúdateľa služby/tovaru, pretože môže tiež úplne alebo čiastočne pochádzať od tretej osoby.
- 25 Zdá sa, že pri stanovení priamej súvislosti medzi cenami cestovných lístkov a kompenzáciou je relevantné aj to, že poskytovanie služieb prevádzkovateľa sa vyznačuje stálosťou výkonu a trvalou pripravenosťou poskytovateľa poskytovať tieto služby. Na to, aby bolo možné konštatovať, že existuje priama súvislosť medzi touto službou a poskytnutou protihodnotou (kompenzáciou) nie je nevyhnutné, aby sa platba vzťahovala na individualizované a presne vymedzené poskytnutie služby hromadnej dopravy v prospech konkrétneho cestujúceho (v tomto zmysle: Súdny dvor vo svojich rozsudkoch: C-151/13 a z 29. októbra 2015, C-174/14, Saudačor, EU:C:2015:733). Existenciu priamej väzby medzi vyplatenou kompenzáciou a poskytnutými službami potvrdzuje aj skutočnosť, že zmluvy o objednaní dopravných služieb regulujú možnosti úpravy výšky kompenzácie, ak sa v dôsledku zmeny situácie ukáže, že poskytnutá suma nepostačuje na vykonanie služieb uvedených v tejto zmluve.
- 26 Ani skutočnosť, že kompenzácia je stanovená paušálne a ročne na pokrytie prevádzkových nákladov prevádzkovateľa (a nie na základe individualizovaných služieb), sa nezdá byť prekážkou uznania takejto priamej súvislosti. Súdny dvor povolil zdanenie paušálneho príspevku alebo kompenzácie vyplatenej na pokrytie prevádzkových nákladov subjektu (rozsudky: C-174/14 a z 22. februára 2018, C-182/17, Ntp. Nagyszénás, EU:C:2018:91). Ako už bolo uvedené, dopravné služby sa poskytujú nepretržite a bez prerušenia, čo nič nemení na skutočnosti, že existuje priama súvislosť medzi poskytovaním služieb a odmenou za ne, ktorej výška bola vopred stanovená podľa určených pravidiel.
- 27 Takisto sa zdá, že skutočnosť, že ceny cestovných lístkov a výšku prípadných zliav stanovuje jednotka miestnej samosprávy, a nie konkrétny hospodársky subjekt, nie je rozhodujúca, pretože tieto otázky sú taktiež stanovené v zmluve uzavretej s prevádzkovateľom a majú vplyv na výpočet výšky kompenzácie.

Súdny dvor rozhodol, že ak je protihodnota, ktorú predstavuje subvencia, identifikovateľná, nie je potrebné, aby výška subvencie presne zodpovedala zníženiu ceny dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb, postačuje, ak jestvuje výrazný vzťah medzi znížením ceny a subvenciou, ktorá môže byť paušálna (rozsudok z 15. júla 2004, Komisia/Nemecko, C-144/02, bod 30, EU:C:2004:444).

PRACOVNÝ DOKUMENT