

Věc C-615/23

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora Evropské unie****Datum doručení:**

6. října 2023

Předkládající soud:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

16. června 2023

Žalobce:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Žalovaná:

P. S. A.

Předmět původního řízení

Individuální daňový výklad zahrnující do základu daně z přidané hodnoty náhradu vyplácenou územním samosprávným celkem provozovateli za poskytování služeb veřejné hromadné dopravy.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Výklad článku 73 směrnice 2006/112, pokud jde o zahrnutí náhrady vyplácené územním samosprávným celkem provozovateli za poskytování služeb veřejné hromadné dopravy do základu daně z přidané hodnoty; článek 267 SFEU

Předběžná otázka

Je třeba článek 73 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) vykládat v tom smyslu, že taková náhrada, jaká je popsána v žádosti o výklad, vyplácená územním samosprávným celkem samostatnému subjektu

(provozovateli) za poskytování služeb veřejné hromadné dopravy, spadá do základu daně uvedeného v tomto ustanovení?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty: článek 73

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 ze zm.) (zákon ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty, konsolidované znění, Dz. U. z roku 2018, č. 2174, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o DPH“):

Článek 29a odst. 1 stanoví, že základem daně je vše, co představuje protiplnění, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb v souvislosti s jejich prodejem získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby, včetně získaných dotací, grantů a jiných podpor podobné povahy, které mají přímý vliv na cenu zboží nebo služeb dodaných osobou povinnou k dani.

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz.U. z 2018 r. poz. 2016 ze zm.) (zákon ze dne 16. prosince 2010 o veřejné hromadné dopravě, Dz. U. z roku 2018, č. 2016, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o veřejné dopravě“):

Článek 50 odst. 1 bod 2 písm. c) stanoví, že financování veřejných služeb v dopravě může spočívat zejména v náhradě nákladů vzniklých provozovateli v souvislosti s poskytováním služeb veřejné hromadné dopravy.

Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení, argumenty účastníků řízení

- 1 P. S. A. (dále také „žadatel“ nebo „společnost“) požádala správce daně o individuální výklad týkající se daně z přidané hodnoty (DPH).
- 2 Žadatel je podnikatelem provozujícím ekonomickou činnost. Není kapitálově ani personálně propojen s územními samosprávnými celky, tj. není vnitřním provozovatelem ve smyslu nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1370/2007 ze dne 23. října 2007 o veřejných službách v přepravě cestujících po železnici a silnici a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 1191/69 a (EHS) č. 1107/70. Společnost vede účetnictví v plném rozsahu, je plátcem daně z příjmů právnických osob a aktivním plátcem DPH. Provozuje především osobní dopravu. V souvislosti se vstupem nařízení č. 1370/2007 v platnost a s nabytím účinnosti zákona o veřejné dopravě žadatel zvažuje možnost uzavřít smlouvy o veřejných službách v silniční dopravě, které by stanovily výplatu náhrady uvedené v čl. 50 odst. 1 bodě 2 písm. c) zákona o veřejné dopravě. Žadatel by vystupoval jako

provozovatel, zatímco druhou smluvní stranou by byl organizátor veřejné hromadné dopravy, tj. územní samosprávný celek (dále jen „ÚSC“).

- 3 Žadatel by v rámci své činnosti ve veřejné hromadné dopravě dosahoval příjmů z prodeje jízdenek, z nichž by byly hrazeny náklady na dopravu. Ceny jízdenek by byly stanoveny alternativně: 1) organizátorem veřejné hromadné dopravy na základě usnesení příslušných orgánů; 2) organizátorem formou vzorové smlouvy o poskytování veřejné silniční dopravy.
- 4 Žadatel by získal příjmy z těchto zdrojů: 1) příjmy z prodeje jízdenek a dalších poplatků za jízdné, které podléhají DPH (zpravidla sazba 8 %); 2) náhrada ušlých příjmů z uplatnění zákonných nároků na zvýhodněné jízdné, která má věcnou povahu a podléhá DPH (8 %); 3) náhrada ušlých příjmů z uplatnění nároků na zvýhodněné jízdné zavedené na území působnosti organizátora; 4) ostatní příjmy (např. poskytnutí reklamní plochy); příjmy z bodů 2–4 se však mohou vyskytovat současně či částečně nebo se nemusí vyskytovat vůbec podle obsahu dané smlouvy nebo zákonných předpisů.
- 5 Financování veřejných dopravních služeb z výše uvedených příjmů by nepokrylo náklady dopravní obsluhy, a proto by žadatel obdržel od organizátora náhradu ztráty z těchto služeb. Výše náhrady nesmí překročit částku odpovídající čistému finančnímu dopadu poskytování veřejných dopravních služeb vypočtenou v souladu s nařízením č. 1370/2007.
- 6 Smlouva s organizátorem by stanovila podrobná pravidla pro výpočet čistého finančního dopadu poskytování služby, způsob výplaty náhrady a její maximální výši za dané období. Záporný finanční dopad by tvořil základ náhrady. Náhrada by neměla vliv na cenu jízdenky, tj. cenu poskytované služby. Má obecnou povahu, je příspěvkem k celkovým nákladům na smluvní přepravní činnost.
- 7 Žadatel se správce daně mimo jiné dotázal, zda tato náhrada představuje transakci podléhající DPH ve smyslu čl. 29a odst. 1 zákona o DPH.
- 8 Podle žadatele náhrada nezvyšuje základ daně ve smyslu čl. 29a odst. 1 zákona o DPH, neboť nemá přímý vliv na cenu poskytovaných služeb hromadné veřejné dopravy.
- 9 V individuálním výkladu ze dne 14. května 2019 správní orgán shledal toto stanovisko nesprávným a uvedl, že žadatel vykonáváním činností popsaných v žádosti, které naplňují definici ekonomické činnosti ve smyslu čl. 15 odst. 2 zákona o DPH, vystupuje jako plátce DPH.
- 10 Správní orgán uvedl, že taková náhrada by představovala příplatek ve smyslu čl. 29a odst. 1 zákona o DPH, který by měl přímý vliv na cenu poskytovaných služeb.
- 11 Rozsudkem ze dne 26. listopadu 2019 soud prvního stupně napadený individuální výklad zrušil.

- 12 V odůvodnění soud s odkazem na judikaturu Soudního dvora (rozsudky: ze dne 22. listopadu 2001, C-184/00, *Office des produits wallons*, ECLI:EU:C:2001:629, a ze dne 13. června 2002, C-353/00, *Keeping Newcastle Warm*, ECLI:EU:C:2002:369), uvedl, že z žádosti vyplývá, že náhrada nebude mít vliv na cenu jízdenky (služby) z důvodu stanovení jejich cen organizátorem. Soud považoval za nesprávný názor správního orgánu, že z ekonomického hlediska by společnost nebyla schopna poskytovat služby hromadné dopravy za ceny, které jí byly uloženy, nebýt obdržené náhrady, což znamená, že náhrada ovlivňuje cenu. Takovou argumentaci nelze považovat za opodstatněnou s ohledem na nezbytné požadavky zdůrazněné Soudním dvorem, zejména na to, že vztah mezi cenou poskytovaných dopravních služeb a náhradou musí být jednoznačný a jasně rozeznatelný.
- 13 Proti výše uvedenému rozsudku podal správní orgán kasační stížnost k předkládajícímu soudu.

Stručné odůvodnění předběžné otázky

- 14 Předkládající soud žádá Soudní dvůr o odpověď na otázku, zda článek 73 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že náhrada vyplácená územním samosprávným celkem za poskytování služeb veřejné dopravy subjektem, která umožňuje přepravu cestujících a je vypočtena na základě vozokilometrů, představuje úplatu za poskytování dopravních služeb, a spadá tak do předmětu DPH.
- 15 Správní orgán má za to, že náhrada přijatá provozovatelem (dopravním podnikem) může představovat odměnu za poskytnuté dopravní služby, která je předmětem DPH. Tvrdí, že mezi přijatou náhradou a službami poskytnutými provozovatelem existuje přímá souvislost, neboť dopravní podnik by nemohl poskytovat uvedené služby, pokud by neobdržel dotaci.
- 16 V dosavadní národní judikatuře se uvádí, že náhrada není součástí základu daně z následujících důvodů:
- (1) Pro to, aby částka dotace přijatá daňovým poplatníkem byla považována za součást základu daně, je rozhodující, aby bylo možné částku dotace jednoznačně přiřadit ke konkrétní transakci. Ze skutkových okolností transakce musí být zřejmé, že dotace byla poskytnuta třetí stranou jako součást protiplnění daňového poplatníka za konkrétní transakci. Pokud taková přímá souvislost neexistuje, mělo by se mít za to, že dotace by neměla být zahrnuta do základu daně z přidané hodnoty, i když prostřednictvím zdanění může daňový poplatník fakticky snížit cenu nabízeného zboží nebo služeb;
- (2) Tyto náhrady nemají přímý vliv na ceny za poskytované služby. Jejich účelem je především pokrýt ztráty spojené s těmito činnostmi (nebo případně dosáhnout přiměřeného zisku) a umožnit jejich výkon. Rovněž způsob, jakým jsou náhrady poskytovány, naznačuje, že se jedná o příplatek určený konkrétnímu subjektu

a spojený s provozními náklady podniku, pokud poskytuje veřejné služby v dopravě, a nikoliv s cenami dopravních služeb, na které náhrada nemá vliv.

- 17 Pro posouzení, zda náhrada představuje základ daně, je třeba poukázat na její povahu podle zákona o veřejné dopravě, z níž vyplývá, že díky náhradě má poskytovaná služba znatelně nižší cenu, neboť nebyť dotace, provozovatel by nemohl poskytovat službu za cenu, která neodráží náklady vynaložené provozovatelem a odpovídající marži. Přestože náhrada přichází v úvahu pouze v případě záporného čistého finančního dopadu, umožňuje provozovateli stanovit cenu jízdenky v maximální výši.
- 18 Dosavadní judikatura vnitrostátních soudů se odvolávala na judikaturu Soudního dvora, která byla chápána tak, že pouhá skutečnost, že dotace může mít vliv na cenu zboží nebo služeb dodávaných nebo poskytovaných osobou povinnou k dani, nepostačuje k tomu, aby tato dotace byla zahrnuta do základu daně. Je totiž nezbytné, aby byla dotace poskytnuta konkrétně dotovanému subjektu, aby mohl dodat určité zboží nebo poskytnout určitou službu (rozsudek C-184/00, na který Soudní dvůr odkazuje i v dalších rozsudcích, např. rozsudek ze dne 15. července 2004, C-463/02, Komise v. Švédsko, ECLI:EU:C:2004:455). Přitom cena, kterou má zaplatit kupující nebo příjemce služby, musí být stanovena tak, aby se snižovala úměrně k dotaci poskytnuté prodejci zboží nebo poskytovateli služby, která by tak představovala rozhodující prvek jím účtované ceny. Je tedy třeba zkoumat, zda skutečnost, že je prodávajícímu nebo poskytovateli služeb poskytnuta dotace, mu objektivně umožňuje prodávat zboží nebo poskytovat služby za nižší cenu, než jakou by požadoval, kdyby dotaci neobdržel (výše uvedený rozsudek C-184/00, body 12–14).
- 19 Předkládající soud má však pochybnosti o správnosti výkladu stanoviska Soudního dvora a klade si otázku, zda je pro zodpovězení položené otázky relevantní existence přímé vazby mezi cenami jízdenek a obdrženou náhradou, chápanou jako přímý příspěvek k jízdenkám, který úměrně snižuje jejich cenu, nebo zda k prokázání takové přímé vazby postačuje zjištění, že bez náhrady by jízdenky musely mít vyšší cenu.
- 20 Předkládající soud rovněž žádá o vysvětlení, zda lze existenci takové přímé vazby mezi vyplácenou náhradou a poskytovanou službou spatřovat v tom, že služby příjemce náhrady (provozovatele) se vyznačují soustavností a stálou ochotou poskytovatele služeb je poskytovat. Správní orgán spatřuje tuto reciprocitu v tom, že se domnívá, že provozovatel poskytuje službu organizátorovi veřejné dopravy.
- 21 Pochybnosti předkládajícího soudu vyplývají nepřímě z judikatury Soudního dvora. Soudní dvůr totiž již rozhodl, že „paušál za poskytování péče“ je protiplněním za péči, kterou pobytové zařízení pro seniory se sníženou soběstačností poskytuje za úplatu svým klientům, a z tohoto důvodu podléhá dani z přidané hodnoty (rozsudek ze dne 27. března 2014, Le Rayon d'Or SARL, C-151/13, ECLI:EU:C:2014:185). V tomto rozsudku Soudní dvůr připomněl, že dotace přímo vázané k ceně zdanitelného plnění představují jen jeden z případů

uvedených v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, a že bez ohledu na situaci, o kterou v konkrétním případě jde, je každopádně základ daně u poskytování služeb tvořen vším, co bylo získáno jako protiplnění za poskytnutou službu (bod 30 a tam uvedená judikatura). Soudní dvůr konstatoval, že k tomu, aby bylo možné poskytování služeb považovat za uskutečněné „za protiplnění“ ve smyslu této směrnice, nemusí být protiplnění za tuto službu získáno přímo od jejího příjemce (bod 34 a tam uvedená judikatura). Soudní dvůr dále konstatoval, že skutečnost, že ve věci v původním řízení není přímým příjemcem předmětných služeb národní zdravotní pojišťovna, která paušál vyplácí, nýbrž pojištěnec, nemůže zpřetrhat přímý vztah, který je dán mezi poskytnutými službami a obdrženým protiplněním.

- 22 V projednávané věci není pochyb o tom, že se náhrada netýká individualizované dopravní služby ve prospěch příjemce služby. Náhradu totiž nelze přiřadit ke konkrétnímu kupujícímu jízdenky, cestujícímu nebo jízdence, neboť slouží k pokrytí čistého záporného finančního dopadu činnosti veřejné služby. Naproti tomu náhrada vede k nižší platbě od cestujících.
- 23 Předmětná náhrada rovněž není příjmem z obecné činnosti provozovatele, ale je spojena pouze s jeho činností v oblasti veřejné hromadné dopravy, protože pokud provozovatel kromě poskytování služeb veřejné hromadné dopravy vykonává i jinou ekonomickou činnost, je povinen vést pro služby veřejné hromadné dopravy oddělené účetnictví.
- 24 S ohledem na rozsudek C-151/13 se rovněž zdá, že pro uznání existence přímé vazby mezi službou a protiplněním není rozhodné to, že přímými příjemci služeb veřejné dopravy jsou uživatelé dopravy, a nikoliv ÚSC, který náhradu vyplácí. Protiplnění totiž nemusí být získáno přímo od příjemce, ale může pocházet i od třetí osoby. Soudní dvůr (např. v rozsudku C-151/13) rovněž potvrzuje, že protiplnění nemusí být zcela získáno od příjemce služby/zboží, neboť může pocházet částečně nebo dokonce zcela i od třetí osoby.
- 25 Pro stanovení přímé vazby mezi cenami jízdenek a náhradami se zdá být důležité i to, že poskytování služeb provozovatelem je charakterizováno jejich kontinuitou a stálou ochotou poskytovatele služeb k jejich poskytování. Pro uznání přímé vazby mezi poskytováním této služby a za ní obdrženým protiplněním (náhradou) tedy není nutné, aby se platba vztahovala k individualizovanému a přesně konkretizovanému poskytování služby hromadné dopravy konkrétnímu cestujícímu (obdobně Soudní dvůr v rozsudcích: C-151/13 a ze dne 29. října 2015, C-174/14, Sudaçor, ECLI:EU:C:2015:733). Existenci přímé vazby mezi vyplacenou náhradou a poskytnutými službami potvrzuje i skutečnost, že smlouvy o přepravních službách obsahují zvláštní ustanovení o možnosti upravit výši náhrady, pokud se v důsledku změny situace ukáže, že poskytnutá částka nepostačuje k plnění služeb stanovených ve smlouvě.

- 26 Překážkou uznání takové přímé vazby se nezdá být ani to, že náhrada je stanovena paušálně a ročně tak, aby pokryla provozní náklady provozovatele (a nikoliv na základě individualizovaných služeb). Soudní dvůr připustil zdanění příplatku poskytovaného na základě paušální částky nebo náhrady vyplácené na pokrytí provozních nákladů daného subjektu (rozsudky: C-174/14 a ze dne 22. února 2018, C-182/17, Ntp. Nagyszénás, ECLI:EU:C:2018:91). Jak bylo uvedeno výše, dopravní služby jsou poskytovány trvale a nepřetržitě, nic to ovšem nemění na skutečnosti, že existuje přímá vazba mezi poskytováním služeb a odměnou za ně poskytovanou, jejíž výše byla předem stanovena podle určitých pravidel.
- 27 Zdá se také, že skutečnost, že ceny jízdenek a výši případných slev určuje ÚSC, a nikoli dotyčný provozovatel, není pro věc rozhodující, neboť tyto otázky jsou rovněž řešeny ve smlouvě uzavřené s provozovatelem a mají vliv na výpočet náhrady. Soudní dvůr rozhodl, že za předpokladu, že je protiplnění identifikovatelné, není nezbytné, aby výše dotace přesně odpovídala snížení ceny, stačí však, aby vztah mezi snížením ceny a touto dotací byl zřejmý (rozsudek ze dne 15. července 2004, Komise v. Německo, C-144/02, bod 30, ECLI:EU:C:2004:444).

PRACOVNÍ DOKUMENT