Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 13. februára 2025[1]

Vec C-615/23

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
proti
P. S.A.

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém DPH – Smernica 2006/112/ES – Poskytovanie služieb za protihodnotu – Základ dane – Kompenzácie na pokrytie strát – Dotácie priamo spojené s cenou – Služba poskytovaná treťou stranou vo verejnom záujme, na ktorú sa poskytuje príspevok – Právny vzťah a priama súvislosť medzi službou a protihodnotou – Protihodnota poskytovaná tretími stranami“

I. Úvod

1. V tomto konaní má Súdny dvor posúdiť principiálnu otázku, ako sa má z hľadiska právnych predpisov týkajúcich sa DPH posudzovať poskytovanie dotácie zdaniteľnej osobe územným samosprávnym celkom vo verejnom záujme (v tomto prípade zabezpečovanie verejnej hromadnej dopravy). Ak dotácia predstavuje časť protihodnoty za plnenie zdaniteľnej osoby v prospech poskytovateľa príspevku alebo jeho zákazníkov, zdaniteľná osoba musí odviesť z dotácie DPH (resp. dotácia sa musí zvýšiť o DPH). Ak naopak dotácia nie je súčasťou protihodnoty za plnenie (v prospech poskytovateľa dotácie alebo zákazníkov), ale je všeobecnou dotáciou v prospech zdaniteľnej osoby, nejde o zdaniteľnú transakciu, takže neexistuje ani povinnosť zaplatiť DPH.

2. Obe situácie sa nedajú vždy jednoducho rozlíšiť a Súdny dvor sa už týmto rozlíšením zaoberal vo viacerých konaniach.[2] V tomto prejudiciálnom konaní sa teraz Súdny dvor musí zaoberať plánovaným dofinancovaním podniku pôsobiacemu v oblasti verejnej osobnej dopravy, ktorý získava kompenzáciu na pokrytie strát spôsobených zabezpečovaním dopravných spojení. Táto kompenzácia sa nevypočítava podľa počtu používateľov, ale paušálne podľa ponúknutých vozidlokilometrov. V tejto súvislosti má Súdny dvor možnosť spresniť kritériá na odlíšenie dotácie *za plnenie* od všeobecnej dotácie poskytovanej *nezávisle od plnenia*.

[1] Jazyk prednesu: nemčina.

[2] Rozsudky zo 16. septembra 2021, Bălgarska nacionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743); z 9. októbra 2019, C a C (DPH a poľnohospodárske dotácie) (C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847); z 15. júla 2004, Komisia/Nemecko (C-144/02, EU:C:2004:444); z 22. novembra 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629); z 13. júna 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369); z 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627); z 29. februára 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), a z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

II. Právny rámec

A. Právo Únie

3. Právny rámec týkajúci sa práva Únie určuje smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) [3]. Článok 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice o DPH znie:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

…

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;“

4. Článok 73 smernice o DPH sa týka základu dane a znie:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany [od nadobúdateľa, príjemcu alebo od tretej osoby – *neoficiálny preklad*] vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

B. Poľské právo

5. Poľsko prebralo smernicu o DPH prostredníctvom ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. z roku 2011, č. 177, položka 1054, v znení neskorších predpisov; ďalej len „zákon o DPH“).

6. Článok 29a ods. 1 tohto zákona 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 dodaného alebo služieb poskytovaných zdaniteľnou osobou.

7. Okrem toho existuje ustawa o publicznym transporcie zbiorowym (zákon o verejnej hromadnej doprave, Dz. U. z roku 2018, položka 2016, v znení neskorších predpisov) zo 16. decembra 2018. článok 50 ods. 1 bod 2 písm. c) tohto zákona stanovuje, že financovanie služieb prepravy vo verejnom záujme môže spočívať najmä v zaplatení kompenzácie nákladov, ktoré prevádzkovateľovi vznikli v súvislosti s poskytovaním služieb verejnej osobnej dopravy.

[3] Smernica Rady z 28. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) v aktuálnom znení, naposledy zmenená smernicou Rady (EÚ) 2022/890 z 3. júna 2022 (Ú. v. EÚ L 155, 2022, s. 1).

III. Skutkový stav a prejudiciálne konanie

8. P. S.A. (ďalej len „spoločnosť“) podala na daňovom orgáne žiadosť o vydanie záväzného daňového stanoviska týkajúceho sa dane z tovarov a služieb (DPH).

9. Spoločnosť je podnikom vykonávajúcim hospodársku činnosť. Podľa vnútroštátneho súdu nie je kapitálovo ani personálne prepojená s územnými samosprávnymi celkami, t. j. nie je interným poskytovateľom v zmysle nariadenia (ES) č. 1370/2007 [4]. To zrejme znamená, že spoločnosť je nezávislým súkromným podnikom.

10. 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 (ES) č. 1370/2007 a zákona o verejnej hromadnej doprave spoločnosť zvažuje možnosť uzatvorenia zmlúv o službách verejnej cestnej dopravy s územnými samosprávnymi celkami, v ktorých by sa stanovilo poskytnutie kompenzácie spoločnosti podľa článku 50 ods. 1 bodu 2 písm. c) zákona o verejnej hromadnej doprave. Spoločnosť by vystupovala ako prevádzkovateľ, zatiaľ čo druhou zmluvnou stranou by bol organizátor verejnej hromadnej dopravy.

11. Spoločnosť by v rámci svojej činnosti verejnej hromadnej dopravy získavala 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 prostredníctvom rozhodnutí príslušných orgánov alebo 2. organizátor formou vzorovej zmluvy o poskytovaní služieb verejnej cestnej dopravy.

12. Spoločnosť by získavala príjmy z týchto zdrojov:

1. príjmy z predaja cestovných lístkov a iných platieb podliehajúcich DPH (spravidla sadzba 8 %),

2. kompenzácia ušlého zisku spôsobeného uplatnením zákonných nárokov na zľavnené cestovné, ktorá má subjektívny charakter a podlieha DPH (8 %),

3. kompenzácia ušlého zisku spôsobeného uplatnením nárokov na zľavnené cestovné stanovené v rámci pôsobnosti organizátora,

4. iné príjmy (napr. poskytnutie reklamného priestoru), pričom zdroje príjmov uvedené v bodoch 2 až 4 sa podľa obsahu príslušnej zmluvy alebo zákonných ustanovení môžu vyskytovať súčasne alebo čiastočne alebo sa nemusia vyskytovať vôbec.

13. Financovanie poskytovaných služieb verejnej dopravy uvedenými príjmami by nepokrylo náklady na dopravnú činnosť, takže spoločnosť by dostala od organizátora kompenzáciu na pokrytie strát vyplývajúcich z poskytovania týchto služieb. Výška kompenzácie nesmie presiahnuť sumu zodpovedajúcu čistému finančnému vplyvu poskytovania služieb verejnej cestnej dopravy vypočítanú v súlade s nariadením č. 1370/2007.

14. Zmluvou s organizátorom by sa stanovili podrobné pravidlá výpočtu čistého finančného vplyvu poskytovania služieb, spôsob vyplácania kompenzácie a maximálna výška kompenzácie za určité obdobie. Záporný čistý finančný vplyv je základom pre kompenzáciu. Kompenzácia by

[4] Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady 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 (Ú. v. EÚ L 315, 2007, s. 1).

nemala vplyv na cenu cestovného lístka, t. j. na cenu poskytnutej služby. Má všeobecnú povahu a predstavuje finančný príspevok k celkovým nákladom na dopravnú činnosť vykonávanú v súlade so zmluvou.

15. Spoločnosť položila daňovému orgánu okrem iného otázku, či taká kompenzácia (ďalej len „dotácia“) predstavuje obrat podliehajúci DPH v zmysle článku 29a ods. 1 zákona o DPH. Podľa názoru spoločnosti by dotácia nezvýšila základ dane v zmysle článku 29a ods. 1 zákona o DPH, keďže nemá priamy vplyv na cenu poskytovaných služieb verejnej hromadnej dopravy.

16. V záväznom daňovom stanovisku zo 14. mája 2019 daňový orgán považoval tento názor za nesprávny a konštatoval, že spoločnosť tým, že vykonáva činnosť opísanú v žiadosti, ktorá spĺňa definíciu hospodárskej činnosti v zmysle článku 15 ods. 2 zákona o DPH, koná ako zdaniteľná osoba na účely DPH. Daňový orgán dospel k záveru, že takáto dotácia predstavuje doplatok v zmysle článku 29a ods. 1 zákona o DPH, ktorý má priamy vplyv na cenu poskytovaných služieb.

17. Rozsudkom z 26. novembra 2019 prvostupňový súd zrušil napadnuté záväzné daňové stanovisko. V odôvodnení tento súd konštatoval, že zo žiadosti vyplýva, že dotácia nemá vplyv na cenu cestovného lístka (cenu služby) z dôvodu stanovenia cien cestovných lístkov organizátorom. Rozhodol, že neexistuje jednoznačná a jasne rozpoznateľná súvislosť medzi cenou poskytovaných dopravných služieb a dotáciou. Daňový orgán podal proti tomuto rozsudku opravný prostriedok.

18. Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), ktorý teraz prejednáva spor, predložil Súdnemu dvoru nasledujúcu otázku:

Má sa článok 73 [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že taká kompenzácia, aká je opísaná v žiadosti o záväzné daňové stanovisko, ktorú územný samosprávny celok vypláca inému subjektu (prevádzkovateľovi) na účely poskytovania služieb verejnej hromadnej dopravy, je zahrnutá do základu dane uvedeného v tomto ustanovení?

19. Poľská finančná správa, Poľská republika, Maďarsko a Európska komisia predložili v konaní na Súdnom dvore písomné pripomienky týkajúce sa tejto otázky. Súdny dvor podľa článku 76 ods. 2 rokovacieho poriadku upustil od nariadenia pojednávania.

IV. Právne posúdenie

A. O prejudiciálnej otázke a priebehu skúmania

20. Vnútroštátny súd sa svojou prejudiciálnou otázkou v konečnom dôsledku pýta, podľa akých kritérií sa má vyplácanie dotácie (v tomto prípade v podobe kompenzácie na pokrytie strát) zahrnúť do základu dane zdaniteľnej transakcie podliehajúcej dani – uskutočňovanej príjemcom dotácie – podľa článku 73 smernice o DPH.

21. To, že územný samosprávny celok (ďalej označovaný ako „poskytovateľ dotácie“) poskytuje vo verejnom záujme (v tomto prípade v záujme zachovania verejnej hromadnej dopravy) kompenzácie na pokrytie nákladov, nie je nič nezvyčajné, lebo má na tom určitý (verejný) záujem.

22. Všeobecné zahrnutie všetkých štátnych dotácií do základu dane na účely právnych predpisov týkajúcich sa DPH by malo za následok, že sa každá dotácia buď zníži o DPH, ktorá sa má odviesť, keďže príjemca túto časť už nemôže použiť na podporovaný účel, alebo by sa suma podpory

musela zvýšiť o sumu DPH, čo v čase nedostatku prostriedkov vo verejných rozpočtoch nebude vždy možné. Zrejme aj z tohto dôvodu je nesporné, že nie každá platba z verejných prostriedkov vo verejnom záujme poskytnutá podniku sa má považovať za protihodnotu za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, ktorá je relevantná z hľadiska právnych predpisov týkajúcich sa DPH [5] a ktorá podlieha DPH.

23. Zo znenia článku 73 smernice o DPH tiež vyplýva, že nie každá dotácia je súčasťou základu dane na účely DPH. Jeho súčasťou sú naopak len dotácie, ktoré sú priamo spojené s cenou transakcií. V tomto smere treba rozlišovať medzi dotáciami, ktoré sú z hľadiska právnych predpisov týkajúcich sa DPH irelevantné, a dotáciami, ktoré sú priamo spojené s cenou transakcií. Túto druhú kategóriu dotácií možno označiť aj ako protihodnotu (v tomto prípade poskytnutú treťou stranou, ktorou je poskytovateľ príspevku).

24. Z odôvodnenia vnútroštátneho súdu uvedeného v návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že podľa tohto súdu môže ísť aj o priame plnenie spoločnosti v prospech poskytovateľa príspevku (zabezpečovanie verejnej hromadnej dopravy). Aj v tomto prípade by sa dotácia musela považovať za protihodnotu za zdaniteľné plnenie podliehajúce dani. Tento súd sa teda vlastne pýta, či dotácia v tomto prípade spadá pod článok 2 ods. 1 písm. c) (poskytovanie služieb za protihodnotu) alebo pod článok 73 smernice o DPH (protihodnota poskytnutá treťou stranou vrátane dotácií).

25. Súdny dvor sa už viackrát pokúsil sformulovať kritériá pre tento výklad. Súdny dvor konkrétne nepovažoval platby členov v prospech združenia na podporu odbytu [6] tak ako príspevky pre poľnohospodárov na ukončenie výroby mlieka [7] alebo na nevykonanie žatvy [8] za protihodnotu za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb. To isté platí pre príspevok v prospech verejnoprávnej televíznej inštitúcie na zachovanie jej programu. [9] Naopak sa Súdny dvor domnieval, že o protihodnotu môže ísť v prípade, keď existuje určitá súvislosť medzi dotáciou a cenou za plnenie v prospech tretej osoby. [10] Rozhodol, že to bolo tak, v prípade desaťlibrového príspevku (GBP) za uskutočnené energetické poradenstvo [11] a v prípade doplatkov prevádzkového fondu ku konkrétnym dodaniam tovaru, ktoré uskutočnila organizácia výrobcov v prospech svojich členov [12], avšak nie v prípade príspevku pre výrobcov suchého krmiva, ktorý im mal umožniť vyrábať za ceny uplatňované na svetovom trhu [13].

26. Východiskom pre zodpovedanie otázky, či činnosť spoločnosti, na ktorú sa poskytuje príspevok, možno v tomto prípade považovať za plnenie za protihodnotu, je – ako to často býva – charakter DPH ako všeobecnej spotrebnej dane (pozri v tejto súvislosti oddiel 1 časti B). Následne uvediem kritériá na zodpovedanie tejto otázky, ktoré sú potrebné podľa smernice o DPH (oddiel 2 časti B), aby bolo možné poskytnúť užitočnú odpoveď v konkrétnom prípade (oddiel 3 časti B).

5 Pozri napríklad rozsudky, v ktorých to Súdny dvor odmietol: rozsudky zo 16. septembra 2021, Bălgarska nacionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743); z 15. júla 2004, Komisia/Nemecko (C-144/02, EU:C:2004:444); z 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627); z 29. februára 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), a z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

6 Rozsudok z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

7 Rozsudok z 29. februára 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

8 Rozsudok z 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627).

9 Rozsudok zo 16. septembra 2021, Bălgarska nacionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743).

10 Rozsudok z 22. novembra 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629).

11 Rozsudok z 13. júna 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

12 Rozsudok z 9. októbra 2019, C a C (DPH a poľnohospodárske dotácie) (C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847).

13 Rozsudok z 15. júla 2004, Komisia/Nemecko (C-144/02, EU:C:2004:444).

B. O odlíšení dotácie, ktorá je z hľadiska právnych predpisov týkajúcich sa DPH irelevantná, od protihodnoty, ktorá je z hľadiska právnych predpisov týkajúcich sa DPH relevantná

1. Charakter DPH

27. DPH je z hľadiska svojho charakteru všeobecnou spotrebnou daňou, ktorej cieľom je zdaniť protihodnotu (spravidla peňažnú platbu) poskytnutú príjemcom plnenia za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb,[14] ktorú poskytovateľ plnenia získa od príjemcu plnenia. Táto suma je v článku 73 smernice o DPH rozšírená o protihodnotu poskytnú treťou stranou. DPH sa teda uplatní aj na protihodnotu, ktorú poskytovateľ plnenia získa od tretej strany „za tieto transakcie“. V oboch prípadoch však musí ísť o protihodnotu za transakciu uskutočnenú subjektom, ktorý získa túto peňažnú platbu, v tomto prípade spoločnosťou.

28. Pojem zdaniteľná transakcia je vymedzený v článku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice o DPH. Podľa tohto ustanovenia podliehajú DPH tieto transakcie: dodanie tovaru a poskytovanie služieb na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká. Najmä z definície dodania tovaru uvedenej v článku 14 smernice o DPH („prevod práva“) vyplýva, že dodávateľ musí odberateľovi poskytnúť konkrétnu spotrebovateľnú výhodu (v prípade dodania tovaru tovar). Ide teda o zdanenie odplatného prevodu spotrebného tovaru medzi dvoma osobami.

29. DPH je spotrebná daň, ktorou sa majú zdaniť finančné možnosti spotrebiteľa, ktoré sa prejavujú tým, že spotrebiteľ vynaloží majetok na získanie spotrebovateľného úžitku. O transakciu podľa právnych predpisov týkajúcich sa DPH teda môže ísť len vtedy, keď zdaniteľná osoba poskytne *určitému* spotrebiteľovi *konkrétnu* výhodu. Ak naopak príjemca dotácie poskytne len *verejnosti všeobecnú* výhodu, nemá to za následok zdaniteľnú transakciu.

30. Pre dotácie je charakteristické, že poskytovateľ dotácie poskytuje dotáciu vždy aj vo svojom vlastnom záujme, resp. v prípade dotácií z verejných prostriedkov v rámci svojej pôsobnosti. Samotná okolnosť, že príjemca dotácie (v tomto prípade spoločnosť) sleduje cieľ, ktorý sa prekrýva či dokonca zhoduje s cieľmi poskytovateľa dotácie (v tomto prípade so záujmom na fungujúcej hromadnej doprave na vlastnom území), však nemôže viesť ku konštatovaniu spotrebiteľnej výhody v zmysle právnych predpisov týkajúcich sa DPH. V opačnom prípade by bola formulácia uvedená v článku 73 smernice o DPH, podľa ktorej musí byť dotácia *priamo* spojená s cenou týchto transakcií, obsolétna a každá dotácia by predstavovala protihodnotu za spotrebovateľnú výhodu.

2. Rozlišovacie kritériá

31. Súdny dvor preto od začiatku rozlišoval podľa toho, či ide o plnenie v zmysle právnych predpisov týkajúcich sa DPH, na ktoré bola poskytnutá dotácia.[15] Súdny dvor[16] konštatoval, že o taký prípad nejde, pokiaľ podnikateľ len súhlasil s tým, že bude vyrábať menej mlieka, a za to získa náhradu (dotáciu). Súdny dvor rozhodol, že vzdanie sa výroby mlieka poľnohospodárom

[14] Pozri napríklad rozsudky z 3. mája 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 23); z 11. októbra 2007, KÖGÁZ a i. (C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 37 – „stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú platiteľ dane vybral ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby“), a z 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, body 20 a 23 – „Možno zohľadniť len povahu prijatého záväzku: na to, aby taký záväzok patril do pôsobnosti spoločného systému DPH, musí zahŕňať spotrebu“).

[15] Pozri v tejto súvislosti judikatúru Súdneho dvora: rozsudky z 22. novembra 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, bod 12 a nasl.); z 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, bod 21 a nasl.), a z 29. februára 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, bod 19 a nasl.).

[16] Rozsudok z 29. februára 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

bolo zrejme v záujme poskytovateľa kompenzácie (dotácie), avšak v dôsledku neho tento poskytovateľ nezískal žiadnu spotrebovateľnú výhodu, ale k nemu naopak došlo vo všeobecnom záujme riadneho fungovania trhu s mliekom v Európskej únii.[17] Súdny dvor výslovne uviedol, že poľnohospodár najmä neposkytuje služby žiadnemu identifikovateľnému spotrebiteľovi a neposkytuje žiadnu výhodu, ktorá by mohla tvoriť nákladový faktor v činnosti iného subjektu pôsobiaceho na trhu.[18]

32. To isté platilo pre združenie, ktoré propagovalo určité regionálne výrobky a dostávalo od regiónu príspevok. V tomto prípade Súdny dvor spresnil, že príspevok sa musí vyplácať práve za dodanie určitého tovaru alebo poskytnutie určitej služby[19], a preto treba preskúmať, „či každá jednotlivá činnosť má za následok osobitnú a identifikovateľnú platbu“.[20] Samotnú skutočnosť, že región má záujem na lepšom marketingu výrobkov z regiónu, Súdny dvor nepovažoval za postačujúcu. Podobným smerom sa uberalo posúdenie príspevkov štátu pre televíznu spoločnosť, ktorá nevyberala od svojich divákov žiadnu protihodnotu.[21] Príspevky na financovanie vysielania sa nepovažovali za protihodnotu za konkrétnu službu pre konkrétneho diváka. Existencia vysielania tiež nepredstavovala výhodu pre poskytovateľa príspevku, za ktorú tento poskytovateľ zaplatil príspevok ako protihodnotu.

33. Naproti tomu Súdny dvor v prípade príspevku 10 GBP za uskutočnené energetické poradenstvo[22] rozhodol, že suma, ktorú verejnoprávna inštitúcia zaplatila hospodárskemu subjektu v súvislosti so službami energetického poradenstva, ktoré sa poskytovali určitým kategóriám majiteľom bytov, bola protihodnotou za plnenie. Rovnako považoval platby z prevádzkového fondu určené organizácii výrobcov za dodanie investičného majetku, z ktorých mali prospech dotknutí výrobcovia, za protihodnotu poskytnutú treťou stranou za dodanie tovaru.[23]

34. S prihliadnutím na charakter DPH a judikatúru Súdneho dvora teda nejde o dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb za protihodnotu vtedy, keď sa príspevok platí príjemcovi príspevku predovšetkým v záujme verejnosti.[24] V takom prípade totiž neexistuje konkrétny príjemca plnenia. Poskytovateľ príspevku sa tiež nestane konkrétnym príjemcom plnenia len preto, lebo má nepriamo vlastný záujem na činnosti, na ktorú sa poskytuje príspevok.

35. Treba teda objasniť, či vyplácaniu príspevku zodpovedá poskytnutie konkrétnej výhody pre konkrétneho príjemcu plnenia. Na tento účel treba odlíšiť obe situácie, ktoré prichádzajú do úvahy. Dotáciu konkrétne možno vyplácať za plnenie v prospech poskytovateľa príspevku [v tomto prípade napríklad zabezpečovanie verejnej hromadnej prepravy v prospech územného samosprávneho celku – pozri v tejto súvislosti písmeno a)] alebo za plnenie v prospech prepravovaných osôb (dopravná služba v prospech cestujúcich – pozri v tejto súvislosti písmeno b)].

17 Výslovne je to uvedené v rozsudku z 29. februára 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, bod 21 a nasl.).

18 Výslovne je to uvedené v rozsudku z 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, bod 23).

19 Rozsudok z 22. novembra 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, bod 12). Pozri v tomto zmysle už rozsudok z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, bod 14 a nasl.).

20 Rozsudky z 22. novembra 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, bod 15), a z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, bod 14 a nasl.).

21 Rozsudok zo 16. septembra 2021, Bălgarska nacionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743).

22 Rozsudok z 13. júna 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

23 Rozsudok z 9. októbra 2019, C a C (DPH a poľnohospodárske dotácie) (C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847).

24 Súdny dvor v prípade spoločnosti tiež rozlišuje, či táto spoločnosť chráni všeobecné záujmy členov (nejde o konkrétne plnenie) – pozri rozsudky z 12. februára 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, bod 31), a z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, bod 14, kde sa hovorí o spoločných záujmoch).

a) Poskytovanie služieb za protihodnotu [článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH]

36. Až vtedy, keď príjemca dotácie poskytne poskytovateľovi dotácie konkrétnu výhodu, ktorá zodpovedá príspevku, možno hovoriť o plnení za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, teda o zdaniteľnom poskytovaní služieb.

37. Poskytovanie služieb sa však podľa judikatúry Súdneho dvora vykonáva za „protihodnotu" v zmysle tohto ustanovenia len v prípade, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za identifikovateľnú službu poskytnutú príjemcovi. Je to tak v prípade, ak existuje *priama súvislosť* medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou.[25]

38. To je v prípade dotácie na dodatočnú kompenzáciu strát sporné. Spravidla síce existuje dohoda medzi poskytovateľom dotácie a poberateľom dotácie. Ako aj Maďarsko zdôrazňuje vo svojich písomných pripomienkach, dotácii na dodatočnú kompenzáciu strát z doterajšej činnosti však nezodpovedá nijaká konkrétna činnosť, ktorá sa má zaň uskutočniť. V tomto smere sa poskytovateľovi dotácie neposkytuje žiadna konkrétna výhoda.

39. Inak by to zrejme bolo v prípade, ak je územný samosprávny celok na základe zákona povinný zabezpečovať verejnú hromadnú dopravu a *na plnenie tejto povinnosti* využíva súkromný subjekt a poskytuje mu zodpovedajúce dotácie. V tomto prípade je zrejmá priama súvislosť medzi vyplácaním dotácie a konkrétnou výhodou, ktorú získa územný samosprávny celok (oslobodenie od zákonnej povinnosti). Bez takej povinnosti je však existencia verejnej hromadnej dopravy v prvom rade v záujme verejnosti a nie v (konkrétnom) záujme poskytovateľa dotácie.

40. Aj keď Súdny dvor vo veci Fluvius Antwerpen spresnil, že právny vzťah potrebný na to, aby existovala zdaniteľná transakcia, treba chápať široko[26], aby bolo možné konštatovať, že ide o dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb za protihodnotu, na tento účel sa vyžaduje konkrétna individualizovateľná výhoda, ktorú získa poskytovateľ dotácie. Nelegálna spotreba elektriny zlodejom elektriny je nesporne konkrétnou individualizovanou výhodou. Ak sa za túto spotrebu musí zaplatiť protihodnota v závislosti od konkrétnej spotreby (ukradnutej elektriny), v takom prípade môže byť táto protihodnota síce označená ako náhrada škody, ale vôbec sa neodlišuje od platby za legálnu spotrebu elektriny,[27] teda od platby za konkrétnu a individualizovanú výhodu.

41. To isté platí v súvislosti s dotáciou. To, či sa táto peňažná suma označuje ako dotácia alebo ako protihodnota, rovnako nemôže byť z hľadiska právnych predpisov týkajúcich sa DPH relevantné. Preto možno automaticky predpokladať, že územný samosprávny celok získa individualizovanú výhodu napríklad vtedy, keď zdaniteľná osoba prevezme určité činnosti (údržbu parkov) za zaplatenie sumy označenej ako „kompenzácia".[28] Údržba parkov za odplatu pre obec je prototypom poskytovania služby za protihodnotu. Platí to tým skôr, ak v dotknutej veci[29] obec

[25] Rozsudok zo 16. septembra 2021, Bălgarska nacionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743, bod 31). Pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, bod 39); z 22. júna 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, bod 22), a z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, body 11, 12 a 16).

[26] Rozsudok z 27. apríla 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, bod 31). Môže teda postačovať aj zákonný právny vzťah.

[27] Rozsudok z 27. apríla 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, bod 33).

[28] Rozsudok z 22. februára 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, bod 35 a nasl.).

[29] Rozsudok z 22. februára 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, body 38 a 39).

mala zákonnú povinnosť vykonávať údržbu parkov a na plnenie tejto povinnosti využila tretiu osobu a nahradila jej náklady, ktoré jej vznikli. Kompenzácia vyplácaná tretej osobe ako každá štandardná protihodnota nebola obmedzená ani sa nestanovovala až dodatočne.

42. Na rozdiel od vyššie uvedeného prevádzka inštitúcie vo verejnom záujme (napríklad múzea), za prevádzkové náklady ktorej obec platí príspevok, ktorý nezávisí od konkrétnych návštevníkov, nie je prototypom poskytovania konkrétnej služby za protihodnotu. Tento postup v zásade (keďže neexistuje konkrétna výhoda zodpovedajúca príspevku) nie je zdaniteľný. Inak by to opäť bolo v prípade, ak je obec podľa zákona povinná prevádzkovať múzeum a na plnenie tejto povinnosti využije tretiu osobu a zaplatí jej za to.

b) Poskytovanie služieb a protihodnota poskytnutá treťou stranou (článok 73 smernice o DPH)

43. Dotáciu však tiež možno považovať za protihodnotu (poskytnutú treťou stranou), ak príjemca dotácie (v tomto prípade spoločnosť) poskytne inej osobe (v tomto prípade cestujúcim) konkrétnu výhodu (v tomto prípade osobnú prepravu) a poskytovateľ dotácie zaplatí práve za ňu (tzv. doplnenie ceny). Je to spresnené v článku 73 smernice o DPH.

44. V súlade so svojím znením sa toto ustanovenie uplatňuje, ak je medzi dotáciou a cenou predmetnej transakcie priamy vzťah. Aby sa toto ustanovenie mohlo uplatniť, dotácia sa musí najskôr špecificky poskytnúť dotovanému subjektu, aby mohol poskytnúť určitú službu. Len v tomto prípade sa môže dotácia považovať za protihodnotu poskytnutia služby. [30]

45. Navyše treba preveriť, či príjemcovia služieb (v tomto prípade cestujúci) tiež majú prospech z dotácie poskytnutej príjemcovi plnenia. Podľa judikatúry Súdneho dvora je totiž potrebné, aby bola cena, ktorú má zaplatiť príjemca plnenia, určená tak, že sa zníži o dotáciu poskytnutú poskytovateľovi plnenia. [31] Pojem „dotácie priamo spojené s cenou týchto transakcií“ v zmysle článku 73 smernice o DPH teda zahŕňa výlučne dotácie, ktoré sú úplnou alebo čiastočnou protihodnotou za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb a ktoré sú zaplatené tretími osobami predávajúcemu alebo poskytovateľovi služieb. [32]

c) Predbežný záver

46. Ak sa náležite zohľadní tak charakter spotrebnej dane, ako aj znenie článku 73 smernice o DPH, je teda potrebné odlíšiť doplatky, ktorým nezodpovedá nijaká konkrétna individualizovaná výhoda, resp. ktoré sa len nepriamo týkajú ceny transakcií, od takých doplatkov, ktoré sa priamo týkajú individualizovanej výhody, resp. priamo ceny transakcií uskutočňovaných príjemcom príspevku.

47. Taká priama súvislosť môže vyplynúť len z konkrétnych podmienok poskytovania dotácie a okolností individuálneho prípadu. Ich posúdenie prináleží v prvom rade vnútroštátnemu súdu. Súdny dvor však môže poskytnúť na tento účel užitočné usmernenia, lebo výklad ustanovenia a jeho uplatňovanie pri podrobnejšom skúmaní sotva možno oddeliť.

[30] Rozsudky z 9. októbra 2019, C a C (DPH a poľnohospodárske dotácie) (C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847, bod 31), a z 15. júla 2004, Komisia/Nemecko (C-144/02, EU:C:2004:444, body 27 a 28).

[31] Pozri v tomto zmysle rozsudky z 9. októbra 2019, C a C (DPH a poľnohospodárske dotácie) (C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847, bod 32), a z 15. júla 2004, Komisia/Nemecko (C-144/02, EU:C:2004:444, bod 29 a tam citovaná judikatúra).

[32] Pokiaľ ide o prechádzajúce ustanovenie šiestej smernice, pozri rozsudky z 9. októbra 2019, C a C (DPH a poľnohospodárske dotácie) (C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847, bod 34), a z 15. júla 2004, Komisia/Nemecko (C-144/02, EU:C:2004:444, bod 31 a tam citovaná judikatúra).

3. Uplatnenie na konkrétny prípad

a) Protihodnota za plnenie v prospech poskytovateľa príspevku

48. V prejednávanom prípade má územný samosprávny celok určite záujem na zabezpečovaní verejnej hromadnej dopravy na svojom území. Dotácia slúži aj na to, aby sa príjemcovi dotácie umožnilo naďalej ponúkať takú dopravu. Otázkou je len to, či to postačuje na uznanie konkrétnej výhody pre poskytovateľa dotácie, ktorej zodpovedá dotácia, alebo či sa dotácia naopak neposkytuje v záujme verejnosti.

49. V prejednávanom prípade dotácia nie je spojená s konkrétnymi záväzkami v prospech poskytovateľa dotácie, lebo sa poskytuje až dodatočne ako kompenzácia za prípadne vzniknuté straty. O tom, ktoré trasy a koľko trás sa ponúka, nerozhoduje poskytovateľ dotácie, ale rozhoduje o tom samostatne príjemca dotácie. Okrem toho dotácia na pokrytie strát vyplývajúcich z poskytovania týchto služieb je z hľadiska výšky obmedzená a paušálne sa meria aj podľa vozidlokilometrov poskytnutých verejnosti, ktoré príjemca dotácie ponúka, pričom počet konkrétnych používateľov dopravných služieb nie je relevantný.

50. Konkrétna činnosť príjemcu dotácie teda nemá za následok osobitnú a identifikovateľnú platbu poskytovateľa dotácie, ale dotácia do určitej výšky (ktorú určuje nariadenie EÚ) len kompenzuje straty, aby sa príjemcovi dotácie vôbec umožnilo naďalej poskytovať dopravné služby konkrétnym cestujúcim. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania nevyplýva konkrétna povinnosť poskytovateľa dotácie zabezpečovať zodpovedajúcu verejnú hromadnú dopravu, od ktorej by ho príjemca príspevku oslobodil.

51. Zabezpečovanie verejnej hromadnej dopravy sa teda síce uskutočňuje aj v záujme poskytovateľa dotácie, avšak neposkytuje konkrétnu spotrebiteľnú výhodu jemu, ale až používateľom hromadnej prepravy, keď ju využívajú. Podľa môjho názoru preto absentuje „existencia priamej súvislosti medzi poskytovanou službou a získanou protihodnotou“, ktorá je podľa judikatúry Súdneho dvora [33] predpokladom zdaniteľného poskytovania služieb, z čoho zjavne vychádza aj samotná poľská finančná správa vo svojich písomných pripomienkach.

52. Na základe bodu 37 rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Bălgarska nacionalna televizija [34] by tiež bolo možné použiť túto formuláciu: v prejednávanej veci však neexistuje medzi štátom, ktorý vypláca príspevok zo svojho rozpočtu na financovanie verejnej hromadnej dopravy, a cestujúcimi, ktorí využívajú tieto služby, vzťah podobný tomu, aký je medzi zdravotnou poisťovňou a jej poistencami. [35] Z uvedených služieb totiž nemajú prospech osoby, ktoré by mohli byť jasne identifikované, ale všetci potenciálni cestujúci. Okrem toho výška dotknutej dotácie sa určí odkazom na paušálnu sadzbu za vozidlokilometer stanovenú nariadením, pričom sa nijako nezohľadní totožnosť a počet používateľov poskytovanej služby.

[33] Rozsudok z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, bod 12).

[34] Rozsudok zo 16. septembra 2021, Bălgarska nacionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743, bod 37).

[35] Súdny dvor v tejto súvislosti výslovne odkázal na vec Le Rayon d'Or – pozri rozsudok z 27. marca 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

b) Protihodnota poskytnutá treťou stranou za plnenia v prospech cestujúcich

53. Za predpokladu, že toto posúdenie skutkového stavu je správne, konkrétnymi príjemcami dopravných služieb, na ktoré sa poskytuje dotácia, môžu byť už len používatelia, v prospech ktorých príjemca dotácie vykonáva osobnú prepravu (poskytovanie služieb). Len v prípade, ak by dotácia územného samosprávneho celku predstavovala „dotáciu priamo spojenú s cenou týchto transakcií“, viedla by k zvýšeniu základu dane za dopravné služby o tento príspevok.

54. Na rozdiel od dotácií k zľavnenému cestovnému, ktoré mala poskytovať spoločnosť a ktoré sú tiež spomenuté v návrhu na začatie prejudiciálneho konania – tieto sa týkajú konkrétnej služby poskytovanej konkrétnemu používateľovi –, v prípade dotácií na pokrytie strát neexistuje konkrétna súvislosť s určitými transakciami. Existuje len všeobecná súvislosť s činnosťou (spôsobujúcou straty). Preto existuje len nepriama súvislosť s jednotlivými dopravnými službami. Dotácia, ktorá je z hľadiska výšky obmedzená, nemôže mať nijaký vplyv na cenu jednotlivej dopravnej služby, lebo sa poskytuje jednak dodatočne a jednak nezávisle od konkrétneho využívania dopravných služieb. Naopak vychádza z ponúkaných vozidlokilometrov, a teda z potenciálnej využiteľnosti zo strany verejnosti.

55. V tejto súvislosti prvostupňový súd konštatoval, že zo žiadosti spoločnosti o záväzné daňové stanovisko vyplýva, že kompenzácia nemá vplyv na cenu cestovného lístka (cenu služby) z dôvodu stanovenia cien cestovných lístkov organizátorom. Za týchto okolností má dotácia len všeobecne umožniť príjemcovi dotácie, aby poskytoval zodpovedajúce služby, bez toho, aby priamo súvisela s cenou týchto služieb. Ak ceny pre používateľov hromadnej prepravy nestanovuje príjemca dotácie, ale ich vopred stanovujú príslušné orgány alebo poskytovateľ dotácie, v takom prípade dodatočná dotácia na pokrytie nákladov tiež nemôže priamo ovplyvniť ceny tejto služby.

56. Tým sa tento prípad tiež – na rozdiel od názoru, ktorý zjavne zastáva Komisia a Poľská republika – jednoznačne odlišuje od prípadu, o ktorý išlo vo veci Le Rayon d’Or [36] a ktorý vnútroštátny súd výslovne spomenul. V uvedenom prípade zdravotná poisťovňa platila paušál na starostlivosť za každého pacienta, ktorému sa mala poskytovať starostlivosť. Súdny dvor úplne správne považoval túto „kompenzáciu“ za platbu protihodnoty (pokiaľ pacienti tiež museli zaplatiť nejakú sumu, v takom prípade by to bola protihodnota doplňujúca cenu), keďže tak poskytovanie služieb a príjemca, ako aj táto suma boli „stanoven[é] vopred a podľa presne stanovených kritérií“.

57. Na tom nič nemení ani skutočnosť, ktorú zdôrazňuje vnútroštátny súd v návrhu na začatie prejudiciálneho konania a Poľská republika v písomných pripomienkach, že v dôsledku kompenzácie je protihodnota celkovo zrejme nižšia než bez dotácie. Po prvé je to viac než sporné, ak protihodnotu za dopravné služby nemôže určiť poskytovateľ plnenia. V tejto situácii by bez dotácie pravdepodobne nedochádzalo k žiadnemu poskytovaniu služieb za protihodnotu.

58. Po druhé tento dôsledok je pri podrobnejšom posúdení charakteristický pre každú dotáciu. Každá dotácia umožňuje príjemcovi dotácie vykonať iný výpočet cien. Ako však už Súdny dvor uviedol, „samotná skutočnosť, že dotácia môže ovplyvniť ceny tovaru dodávaného alebo služieb poskytovaných subjektom, ktorý prijíma toto financovanie, ešte nepostačuje na to, aby bola táto dotácia zdaniteľná“. [37]

[36] Rozsudok z 27. marca 2014, Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, bod 32 a nasl.).

[37] Rozsudok z 22. novembra 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, bod 12).

59. O tom, že taká nepriama súvislosť nemôže postačovať, svedčí aj rozhodnutie Súdneho dvora vo veci Komisia/Nemecko [38], lebo podľa tejto argumentácie by príspevok pre výrobcov sušeného krmiva tiež bol zdaniteľný a podliehal by dani. Aj tento príspevok umožňoval výrobcom iný výpočet cien. Keďže sa však dotácia poskytovala vo všeobecnom záujme, a nie v záujme jednotlivých odberateľov sušeného krmiva a najmä sa netýkala konkrétneho predaného množstva, Súdny dvor – správne – rozhodol, že nejde o protihodnotu poskytovanú treťou stranou. Všeobecné účinky na výpočet cien – ktoré sú charakteristické pre každý príspevok – teda nepostačujú na to, aby sa uznalo, že ide o zodpovedajúcu protihodnotu poskytnutú treťou stranou v podobe tohto príspevku.

V. Návrh

60. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú mu položil Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), takto:

Článok 2 ods. 1 písm. c) a článok 73 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že dodatočná kompenzácia za finančné straty, ktorá je z hľadiska výšky obmedzená nariadením EÚ a ktorá sa neurčuje podľa počtu používateľov, ale podľa paušálne ponúknutých vozidlokilometrov, nepredstavuje protihodnotu za poskytovanie služieb územnému samosprávnemu celku, ktorý ju vypláca. Taká kompenzácia nepredstavuje ani protihodnotu poskytnutú treťou stranou v prospech konkrétnych používateľov verejnej miestnej dopravy, keďže nemá priamy, ale nanajvýš nepriamy vplyv na výpočet cien podniku, ktorý dostáva dotáciu.

[38] Rozsudok z 15. júla 2004, Komisia/Nemecko (C-144/02, EU:C:2004:444, bod 34 a nasl.).