



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 13. února 2025¹

Věc C-615/23

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

proti

P. S. A.

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Naczelny Sąd Administracyjny [Nejvyšší správní soud, Polsko])

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Poskytnutí služby za úplatu – Základ daně – Náhrady k pokrytí ztrát – Dotace přímo vázané k ceně – Dotovaná služba poskytovaná třetí osobou ve veřejném zájmu – Právní vztah a přímá vazba mezi poskytnutím služby a úplatou – Úplata ze strany třetích osob“

I. Úvod

1. V projednávané věci se Soudní dvůr zabývá zásadní otázkou, jak má být z hlediska práva upravujícího daň z přidané hodnoty nakládáno s dotacemi poskytnutými osobě povinné k dani územním samosprávným celkem ve veřejném zájmu (v projednávané věci poskytování veřejné hromadné dopravy). Představuje-li dotace část úplaty za službu poskytnutou osobou povinnou k dani poskytovateli dotace nebo jeho zákazníků, musí osoba povinná k dani odvést z této dotace DPH (resp. dotace musí být v příslušné výši zvýšena). Není-li ovšem dotace součástí úplaty za jeho služby (poskytované poskytovateli dotace nebo zákazníkovi), nýbrž jde o obecnou dotaci ve prospěch osoby povinné k dani, nejedná se o zdanitelné plnění, tudíž nevzniká ani povinnost zaplatit DPH.

2. Určit hranici mezi oběma situacemi není vždy snadné a Soudní dvůr se touto problematikou zabýval již v několika řízeních². V této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se Soudní dvůr musí zabývat plánovaným poskytnutím dotace podniku provozujícímu veřejnou hromadnou dopravu, kterému je vyplácena náhrada na pokrytí ztrát, které souvisí s poskytováním dopravních spojení. Tato náhrada se počítá nikoliv podle počtu uživatelů, nýbrž paušálně podle nabízených vozokilometrů. Soudnímu dvoru se tak nabízí možnost dále upřesnit kritéria pro odlišení dotace *na* poskytnutí služby od obecné dotace *nezávislé na* poskytnuté službě.

¹ – Původní jazyk: němčina.

² – Rozsudky ze dne 16. září 2021, *Balgarska nacionalna televizia* (C-21/20, EU:C:2021:743), ze dne 9. října 2019, *C a C (DPH a zemědělské dotace)* (C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847), ze dne 15. července 2004, *Komise v. Německo* (C-144/02, EU:C:2004:444), ze dne 22. listopadu 2001, *Office des produits wallons* (C-184/00, EU:C:2001:629), ze dne 13. června 2002, *Keeping Newcastle Warm* (C-353/00, EU:C:2002:369), ze dne 18. prosince 1997, *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627), ze dne 29. února 1996, *Mohr* (C-215/94, EU:C:1996:72), a ze dne 8. března 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120).

II. Právní rámec

A. Unijní právo

3. Unijní právní rámec vymezuje směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)³. Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice o DPH zní:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

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

4. Článek 73 směrnice o DPH se týká základu daně a zní:

„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.“

B. Polské právo

5. Polsko provedlo směrnici o DPH zákonem ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, č. 177, bod 1054, v aktuálním znění – dále jen „zákon o DPH“).

6. Jeho čl. 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.

7. Dále existuje zákon ze dne 16. prosince 2018 o veřejné hromadné dopravě (Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym, Dz.U. 2018, bod 2016 v aktuálním znění). Jeho čl. 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.

III. Skutkový stav a řízení o předběžné otázce

8. Společnost P. S. A. (dále jen „společnost“) požádala správce daně o předběžné rozhodnutí o daňovém režimu týkající se daně z dodání zboží a poskytnutí služeb (daň z přidané hodnoty).

³ – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) v aktuálním znění, naposledy pozměněná směrnicí Rady (EU) 2022/890 ze dne 3. června 2022 (Úř. věst. 2022, L 155, s. 1).

9. Společnost je podnik, který provozuje hospodářskou činnost. Podle předkládajícího soudu společnost není právním subjektem kapitálově nebo personálně propojeným s územním samosprávným celkem, není tedy vnitřním provozovatelem ve smyslu nařízení (ES) č. 1370/2007⁴. Tím je zřejmě myšleno, že společnost je nezávislý soukromý podnik.

10. 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 (ES) č. 1370/2007 v platnost a s nabytím účinnosti zákona o veřejné dopravě společnost zvažuje možnost uzavřít smlouvy o poskytování veřejných služeb v silniční dopravě s územními samosprávnými celky, které by stanovily výplatu náhrady uvedené v čl. 50 odst. 1 bodě 2 písm. c) zákona o veřejné dopravě této společnosti. Společnost by vystupovala jako provozovatel, zatímco druhou smluvní stranou by byl organizátor veřejné hromadné dopravy.

11. Společnost by v rámci své činnosti ve veřejné hromadné dopravě dosahovala příjmů z prodeje jízdenek, z nichž by byly hrazeny náklady na dopravu. Ceny jízdenek by byly stanoveny buď 1) organizátorem veřejné hromadné dopravy na základě rozhodnutí příslušných orgánů nebo 2) organizátorem v podobě vzorové smlouvy o poskytování veřejné silniční dopravy.

12. Společnost by měla příjmy z těchto zdrojů:

1. příjmy z prodeje jízdenek a dalších poplatků, 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), přičemž příjmy z bodů 2–4 se mohou vyskytovat současně či částečně nebo se nemusí vyskytovat vůbec podle obsahu příslušné smlouvy nebo zákonných předpisů.

13. Financování poskytnutých veřejných dopravních služeb z výše uvedených příjmů by nepokrylo náklady na dopravní činnost, a proto by společnost obdržela od organizátora náhradu na pokrytí ztráty z poskytování těchto služeb. Výše náhrady nesmí překročit částku odpovídající čistému finančnímu dopadu poskytování veřejných dopravních služeb vypočtenou v souladu s nařízením č. 1370/2007.

14. Smlouva s organizátorem by stanovila podrobná pravidla pro výpočet čistého finančního dopadu poskytování služeb, 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.

15. Společnost se správce daně mimo jiné dotázala, zda je takováto náhrada (dále jen „dotace“) plněním podléhajícímu DPH ve smyslu čl. 29a odst. 1 zákona o DPH. Společnost má za to, že náhrada nezvyšuje základ daně ve smyslu čl. 29a odst. 1 zákona o DPH, protože nemá přímý vliv na cenu poskytovaných služeb hromadné veřejné dopravy.

⁴ – 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 č. 1107/70 (Úř. věst. 2007, L 315, s. 1).

16. V předběžném rozhodnutí o daňovém režimu ze dne 14. května 2019 správní orgán shledal toto stanovisko nesprávným a uvedl, že společnost vykonáváním činností popsaných v žádosti, které naplňují definici hospodářské činnosti ve smyslu čl. 15 odst. 2 zákona o DPH, vystupuje jako plátce DPH. Správní orgán uvedl, že taková náhrada představuje příplatek ve smyslu čl. 29a odst. 1 zákona o DPH, který má přímý vliv na cenu poskytovaných služeb.

17. Rozsudkem ze dne 26. listopadu 2019 soud prvního stupně napadené předběžné rozhodnutí o daňovém režimu zrušil. V odůvodnění uvedl, že z žádosti vyplývá, že dotace nemá vliv na cenu jízdenky (cenu služby), protože tuto cenu stanoví organizátor. Neměl za to, že existuje jednoznačná a zjevná souvislost mezi cenou poskytnutých služeb přepravy a dotací. Daňová správa podala proti tomuto rozsudku opravný prostředek.

18. Nejvyšší správní soud (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko), kterému byl spor předložen, položil Soudnímu dvoru následující otázku:

Je třeba článek 73 směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že taková náhrada, jako je ta, která je popsána v žádosti o předběžné rozhodnutí o daňovém výměru, vyplácená územním samosprávným celkem samostatnému subjektu (provozovateli) za účelem poskytování služeb veřejné hromadné dopravy, spadá do základu daně uvedeného v tomto ustanovení?

19. K této otázce se v řízení před Soudním dvorem písemně vyjádřila polská daňová správa, Polská republika, Maďarsko a Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že se nebude konat ústní část řízení.

IV. Právní analýza

A. K předběžné otázce a postupu jejího posouzení

20. Svou předběžnou otázkou se předkládající soud v zásadě táže, na základě jakých kritérií musí být podle článku 73 směrnice o DPH platba dotace (v projednávané věci v podobě náhrady k pokrytí ztrát) zahrnuta do základu daně plnění, které podléhá dani, je zdanitelné a které poskytuje příjemce dotace.

21. Skutečnost, že územní samosprávný celek (dále jen „poskytovatel dotace“) poskytuje ve veřejném zájmu (v projednávané věci v zájmu zachování veřejné hromadné dopravy) náhrady na pokrytí nákladů, není nic nezvyklého, protože poskytovatel dotace na tom má určitý (veřejný) zájem.

22. Obecné zahrnutí všech státních dotací do základu daně pro DPH by mělo za následek, že by se každá dotace buď snížila o odváděnou DPH, protože příjemce nemůže tuto část použít pro účel podpory, nebo by částka podpory musela být o DPH navýšena, což v dobách nedostatečných prostředků ve veřejných rozpočtech nebude vždy možné. Zřejmě i z tohoto důvodu panuje tedy shoda na tom, že ne každá platba z veřejného rozpočtu ve veřejném zájmu poskytnutá podniku musí být považována za protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby, které je relevantní podle práva DPH⁵ a podléhá dani z přidané hodnoty.

⁵ – Viz jen rozsudky, v nichž to Soudní dvůr odmítl: rozsudky ze dne 16. září 2021, Balgarska nacionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743), ze dne 15. července 2004, Komise v. Německo (C-144/02, EU:C:2004:444), ze dne 18. prosince 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), ze dne 29. února 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), a ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

23. Ze znění článku 73 směrnice o DPH jasně vyplývá, že základ DPH nezahrnuje každou dotaci. Základ daně zahrnuje spíše dotace, které jsou přímo vázány k ceně plnění. V tomto ohledu je proto nezbytné rozlišovat mezi dotacemi, kterou nejsou podle práva upravujícího DPH relevantní, a dotacemi, které přímo souvisí s cenou plnění. Posledně uvedené dotace lze označovat i jako protiplnění (v projednávané věci poskytnutá třetí osobou v podobě poskytovatele dotace).

24. Z odůvodnění uvedeného předkládajícím soudem v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ovšem vyplývá, že předkládající soud případně může mít za to, že se jedná o přímé plnění poskytované touto společností poskytovateli dotace (poskytování veřejné hromadné dopravy). Rovněž v tomto případě by bylo nezbytné považovat dotaci za plnění, které podléhá dani a je zdanitelné. Uvedený soud se proto táže, zda dotace v projednávané věci spadá pod čl. 2 odst. 1 písm. c) (poskytnutí služby za úplatu) nebo pod článek 73 směrnice o DPH (úplata třetí osoby, včetně dotací).

25. Soudní dvůr se již několikrát pokusil vypracovat kritéria pro tento výklad. Za úhradu za dodání zboží nebo poskytnutí služby Soudní dvůr například nepovažoval platby členům sdružení na podporu odbytu⁶, ani dotace poskytované zemědělcům za ukončení výroby mléka⁷ nebo vzdání se úrody⁸. Totéž platí pro dotaci poskytnutou veřejnoprávní televizi za účelem zachování jejího programu⁹. Naproti tomu měl Soudní dvůr za to, že se může jednat o úplatu v případě, kdy existuje určitá vazba mezi dotací a cenou za službu poskytovanou třetí osobě¹⁰. Tak tomu bylo u dotace ve výši 10 liber šterlinků (GBP) na každé uskutečněné energetické poradenství¹¹ a u příplatků z provozního fondu ke konkrétním dodáním vyplaceným organizací producentů vlastním členům¹², nikoliv ovšem v případě dotace poskytované výrobcům sušených krmiv, která jim měla umožnit výrobu za ceny uplatňované na světovém trhu¹³.

26. Při odpovědi na otázku, zda dotovaná činnost může být v projednávané věci považována za službu za úplatu, je nezbytné – jako v mnoha jiných případech – vycházet z povahy DPH jako obecné daně ze spotřeby (k tomu bod B.1.). Následně popíšu kritéria pro odpověď na tuto otázku vyplývající ze směrnice o DPH (bod B.2.), abych poté mohla poskytnout užitečnou odpověď v konkrétním případě (bod B.3.).

⁶ – Rozsudek ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

⁷ – Rozsudek ze dne 29. února 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

⁸ – Rozsudek ze dne 18. prosince 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627).

⁹ – Rozsudek ze dne 16. září 2021, Balgarska nacionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743).

¹⁰ – Rozsudek ze dne 22. listopadu 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629).

¹¹ – Rozsudek ze dne 13. června 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

¹² – Rozsudek ze dne 9. října 2019, C a C (DPH a zemědělské dotace) (C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847).

¹³ – Rozsudek ze dne 15. července 2004, Komise v. Německo (C-144/02, EU:C:2004:444).

B. K odlišení dotace, která je z hlediska právních předpisů upravujících DPH irelevantní, od protiplnění, které je z hlediska právních předpisů upravujících DPH relevantní

1. Povaha daně z přidané hodnoty

27. Daň z přidané hodnoty je svou povahou obecnou daní ze spotřeby, kterou se zdaňuje výdaj (zpravidla platba v penězích) příjemce plnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby¹⁴, který obdrží poskytovatel plnění od jeho příjemce. Tato částka je v článku 73 směrnice o DPH rozšířena o výdaj, který hradí třetí osoba. Zahrnuje tedy i protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel obdrží od třetí osoby „za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby“. V obou případech se ovšem musí jednat o protiplnění za plnění poskytnuté tím, kdo obdrží platbu, v projednávané věci společnost.

28. Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice o DPH definuje, co je zdanitelné plnění. Podle tohoto ustanovení jsou předmětem DPH tato plnění: Dodání zboží a poskytnutí služby uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Zejména z definice dodání zboží v článku 14 směrnice o DPH („převod práva“) jasně vyplývá, že poskytovatel musí příjemci plnění opatřit konkrétní spotřebovatelnou výhodu (při dodání zboží). Jedná se tedy o zdanění vlastního převodu spotřebního zboží mezi dvěma osobami.

29. Daň z přidané hodnoty má jako obecná daň ze spotřeby zdanit schopnost spotřebitele plnit, kterou dokládá vydání majetku vynaložené za účelem pořízení spotřebního užitku. O plnění, které je předmětem DPH, se tak může jednat pouze tedy, pokud osoba povinná k dani poskytne *určitému* spotřebiteli *konkrétní* výhodu. Jestliže příjemce dotace naproti tomu *veřejnosti* poskytne pouze *obecnou* výhodu, nejedná se o zdanitelné plnění.

30. Podstatou dotací je, že jejich poskytovatel je přiděluje vždy i ve svém vlastním zájmu, resp. u dotací z veřejných rozpočtů ve své oblasti působnosti. Avšak pouze skutečnost, že příjemce dotace (v projednávané věci společnost) sleduje cíl, který se překrývá nebo dokonce shoduje s cíli poskytovatele (v projednávané věci zájem na fungující veřejné hromadné dopravě na svém území), nepostačuje k tomu, aby se jednalo o spotřebovatelnou výhodu ve smyslu práva upravujícího DPH. Jinak by formulace v článku 73 směrnice o DPH, podle které musí být dotace *přímo* vázána k ceně těchto plnění, byla nadbytečná a každá dotace by představovala úplatu za spotřebovatelnou výhodu.

2. Rozlišovací kritéria

31. Soudní dvůr proto od začátku rozlišoval podle toho, zda bylo poskytnuto plnění ve smyslu práva upravujícího DPH, na které byla dotace vynaložena¹⁵. Podle Soudního dvora tomu tak není¹⁶, pokud podnikatel pouze souhlasil s tím, že bude vyrábět méně mléka a za to obdrží úplatu (dotaci). Soudní dvůr shledal, že zastavení výroby mléka zemědělcem sice bylo v zájmu

¹⁴ – Viz pro příklad: rozsudky ze dne 3. května 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 23), ze dne 11. října 2007, KÖGÁZ a další (C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 37 – „stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje“), a ze dne 18. prosince 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, body 20 a 23 – „Rozhoduje pouze povaha přijatého závazku: Aby takový závazek spadl do společného systému daně z přidané hodnoty, musí implikovat spotřebu“).

¹⁵ – Viz k tomu judikatura Soudního dvora: Rozsudky ze dne 22. listopadu 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, body 12 a násl.), ze dne 18. prosince 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, body 21 a násl.), a ze dne 29. února 1996, HUMDA (C-215/94, EU:C:1996:72, body 19 a násl.).

¹⁶ – Rozsudek ze dne 29. února 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

poskytovatele dotace, ten tak ale nezískal žádnou spotřebovatelnou výhodu, nýbrž toto zastavení bylo spíše v obecném zájmu řádného fungování trhu s mlékem v Evropské unii¹⁷. Jak Soudní dvůr výslovně uvedl, zemědělec zejména neposkytuje služby konkrétnímu spotřebiteli a neposkytuje výhodu, která by mohla představovat nákladový faktor v činnosti jiného účastníka hospodářského života¹⁸.

32. Totéž platilo pro sdružení, které propagovalo určité regionální výrobky a od tohoto regionu obdrželo dotaci. Soudní dvůr v tomto případě uvedl, že dotace musí být vyplacena právě za dodání určitého zboží nebo poskytnutí určité služby¹⁹, je tedy nezbytné posoudit, „zda každá jednotlivá činnost vyvolá samostatnou, identifikovatelnou platbu“²⁰. Pouze skutečnost, že region má zájem o lepší prodej výrobků z tohoto regionu, podle Soudního dvora nepostačovala. Podobně Soudní dvůr posuzoval dotace poskytované státem televizní společnosti, která od svých diváků nevybírala žádné poplatky²¹. Dotace na financování vysílacího provozu nebyly považovány za protiplnění za konkrétní službu poskytnutou konkrétnímu divákovi. Existence vysílání ani nepředstavovala žádnou výhodu pro poskytovatele dotace, za kterou tento poskytl dotaci jako úplatu.

33. Naproti tomu u příspěvku 10 GBP za každé poskytnuté energetické poradenství Soudní dvůr rozhodl²², že částka, kterou veřejný subjekt zaplatil hospodářskému subjektu v souvislosti se službou energetického poradenství, která byla poskytována určitým kategoriím vlastníků bytů, byla protiplněním za poskytnutou službu. Stejně tak Soudní dvůr považoval platby z provozního fondu organizace producentů na dodávky investičního majetku ve prospěch dotčených producentů za úplatu třetí osoby za dodání zboží²³.

34. S přihlédnutím k povaze daně z přidané hodnoty a k judikatuře Soudního dvora se tak nejedná o dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu, pokud je dotace vyplacena jejímu příjemci primárně v zájmu veřejnosti²⁴. V tom případě totiž chybí konkrétní příjemce plnění. Poskytovatel dotace se konkrétním příjemcem plnění nestane pouze proto, že má nepřímo vlastní zájem na dotované činnosti.

35. Je tedy nezbytné vyjasnit, zda je za poskytnutou dotaci opatřována konkrétní výhoda konkrétnímu příjemci plnění. Přitom je nezbytné rozlišovat dvě situace, které připadají v úvahu. Dotaci lze vyplatit za poskytování služby poskytovateli dotace (v projednávané věci např. poskytnutí veřejné hromadné dopravy ve prospěch územního samosprávného celku – k tomu bod a) nebo za poskytování služby přepravovaným osobám (přeprava ve prospěch cestujících – k tomu bod b).

¹⁷ – Takto výslovně rozsudek ze dne 29. února 1996, *Mohr* (C-215/94, EU:C:1996:72, body 21 a 22).

¹⁸ – Takto výslovně rozsudek ze dne 18. prosince 1997, *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, bod 23).

¹⁹ – Rozsudek ze dne 22. listopadu 2001, *Office des produits wallons* (C-184/00, EU:C:2001:629, bod 12), takto také již rozsudek ze dne 8. března 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120, body 14 a násl.).

²⁰ – Rozsudky ze dne 22. listopadu 2001, *Office des produits wallons* (C-184/00, EU:C:2001:629, bod 15), a ze dne 8. března 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120, body 14 a násl.).

²¹ – Rozsudek ze dne 16. září 2021, *Balgarska nacionalna televizia* (C-21/20, EU:C:2021:743).

²² – Rozsudek ze dne 13. června 2002, *Keeping Newcastle Warm* (C-353/00, EU:C:2002:369).

²³ – Rozsudek ze dne 9. října 2019, *C a C (DPH a zemědělské dotace)* (C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847).

²⁴ – Rovněž Soudní dvůr rozlišuje u společnosti podle toho, zda zastupuje obecné zájmy členů (bez konkrétního plnění) či nikoliv – viz rozsudek ze dne 12. února 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, bod 31), a ze dne 8. března 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120, bod 14, kde jsou uváděny společné zájmy).

a) Poskytnutí služby za úplatu [čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH]

36. Až v okamžiku, kdy příjemce dotace poskytne poskytovateli dotace za tuto dotaci konkrétní výhodu, lze hovořit o poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, tedy o zdanitelném poskytnutí služby.

37. Podle judikatury Soudního dvora ovšem k poskytnutí služby „za úplatu“ ve smyslu tohoto ustanovení dochází pouze tehdy, je-li mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu za identifikovatelnou službu poskytnutou příjemci. Tak tomu je, pokud existuje *přímá souvislost* mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou²⁵.

38. To je v případě dotace určené k následné náhradě ztrát sporné. Je pravda, že zpravidla existuje dohoda mezi poskytovatelem a příjemcem dotace. Jak ovšem zdůrazňuje rovněž Maďarsko ve svém písemném vyjádření, neexistuje žádná konkrétní činnost, která by měla být provedena za dotaci poskytnutou dodatečně k náhradě ztrát z dosavadní činnosti. Poskytovateli dotace tedy není poskytnuta žádná konkrétní výhoda.

39. Jinak by tomu bylo v případě, že by územní samosprávný celek byl ze zákona povinen zajistit veřejnou hromadnou dopravu a *ke splnění této povinnosti* by využíval soukromý subjekt, kterému by poskytl příslušnou dotaci. V tomto případě je přímá souvislost mezi poskytnutím dotace a konkrétní výhodou pro územní samosprávný celek zjevná (splnění zákonné povinnosti). Bez takové povinnosti je ale existence veřejné hromadné dopravy primárně v zájmu veřejnosti a nikoliv v (konkrétním) zájmu poskytovatele dotace.

40. I když Soudní dvůr ve věci Fluvius vyjasnil, že právní vztah nezbytný pro existenci zdanitelného plnění musí být chápán široce²⁶, aby bylo možné předpokládat dodání zboží nebo poskytnutí služeb za úplatu, je přesto zapotřebí konkrétní individualizovatelná výhoda, která je poskytnuta poskytovateli dotace. Je nesporné, že nelegální odběr elektrické energie zlodějem elektřiny představuje individualizovatelnou výhodu. Musí-li za to zaplatit protiplnění závislé na konkrétní spotřebě (odcizené elektřině), pak sice toto protiplnění lze nazývat náhradou škody, ani v nejmenším se ovšem neliší od úhrady za legální spotřebu elektřiny²⁷, tedy od úhrady konkrétní, individualizované výhody.

41. Totéž platí v souvislosti s dotací. Z pohledu práva upravujícího DPH rovněž nemůže být relevantní, zda je určitá částka označována jako dotace nebo jako protiplnění. Lze tedy mít bez dalšího za to, že se jedná o individualizovanou výhodu ve prospěch územního samosprávného celku, pokud například osoba povinná k dani vykonává určité činnosti (údržba parků) za úhradu částky označené jako „vyrovnávací platba“²⁸. Údržba parků za úplatu pro obec je prototypem poskytování služby za úplatu. Platí to tím spíše, že v dotčené věci²⁹ měla obec ze zákona

²⁵ – Rozsudek ze dne 16. září 2021, Balgarska nacionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, bod 31), v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, bod 39), ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, bod 22), a ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, body 11, 12 a 16).

²⁶ – Rozsudek ze dne 27. dubna 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, bod 31). Z toho vyplývá, že postačuje i právní vztah vyplývající ze zákona.

²⁷ – Rozsudek ze dne 27. dubna 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, bod 33).

²⁸ – Rozsudek ze dne 22. února 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, body 35 a násl.).

²⁹ – Rozsudek ze dne 22. února 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91; body 38 a 39).

povinnost provádět údržbu parků a ke splnění této povinnosti využila třetí osobu, které nahradila její náklady. Tato vyrovnávací platba vyplácená třetí osobě byla běžným protiplněním, které nebylo limitováno ani stanoveno až dodatečně.

42. Naproti tomu provoz zařízení ve veřejném zájmu (např. muzea), na jehož provozní náklady poskytuje obec dotaci, která není závislá na konkrétních návštěvnicích, není prototypem konkrétní služby poskytnuté za úplatu. Tato transakce v zásadě není zdanitelná (vzhledem k neexistenci výhody poskytované za dotaci). Něco jiného by platilo, pokud by obec měla ze zákona povinnost muzeum udržovat a ke splnění této povinnosti by provozem pověřila třetí osobu, které by za tuto činnost zaplatila.

b) Poskytnutí služby a úplata od třetí osoby (článek 73 směrnice o DPH)

43. Dotaci lze ale rovněž považovat za úplatu (od třetí osoby), pokud příjemce dotace (v projednávané věci společnost) opatřuje jinému (v projednávané věci cestujícím) konkrétní výhodu (v projednávané věci přeprava osob) a dodavatel právě za to platí (tzv. doplnění ceny). Posledně uvedené je vyjasněno v článku 73 směrnice o DPH.

44. Toto ustanovení se použije v souladu s jeho zněním v případě, že je dotace přímo vázaná na cenu předmětného plnění. Aby toto ustanovení mohlo být použito, musí být dotace nejdříve specificky vyplácena subjektu, aby poskytl určitou službu. Pouze v takovém případě může být dotace považována za protiplnění poskytnutí služby³⁰.

45. Mimoto je nutné ověřit, že příjemce služby (v projednávané věci cestující) mají prospěch z dotace poskytnuté jejímu příjemci. Podle judikatury Soudního dvora je totiž nezbytné, aby cena, kterou má příjemce služby zaplatit, byla snížena poměrně podle dotace vyplácené poskytovateli služby³¹. Pojem „dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění“ ve smyslu článku 73 směrnice o DPH tak zahrnuje pouze dotace, které představují celková nebo částečná protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služeb a které jsou vypláceny třetími osobami prodávajícím nebo poskytovateli³².

c) Dílčí závěry

46. Vezmeme-li vážně povahu DPH jako daně ze spotřeby, jakož i znění článku 73 směrnice o DPH, pak je nezbytné rozlišovat mezi dotacemi, za které není opatřena konkrétní individualizovaná výhoda, resp. které jsou k ceně plnění vázány pouze nepřímo, a dotacemi, které jsou přímo vázány k individualizované výhodě resp. k ceně plnění poskytovaných příjemcem dotace.

47. Taková přímá vazba může vyplývat pouze z konkrétních podmínek dotace a z okolností konkrétního případu. Jejich posouzení primárně přísluší předkládajícímu soudu. Soudní dvůr ovšem může poskytnout užitečná vodítka, protože výklad ustanovení a jeho použití lze při bližším pohledu sotva oddělit.

³⁰ – Rozsudky ze dne 9. října 2019, C a C (DPH a zemědělské dotace) (C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847, bod 31), a ze dne 15. července 2004, Komise v. Německo (C-144/02, EU:C:2004:444, body 27 a 28).

³¹ – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 9. října 2019, C a C (DPH a zemědělské dotace) (C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847, bod 32), a ze dne 15. července 2004, Komise v. Německo (C-144/02, EU:C:2004:444, bod 29 a zde citovaná judikatura).

³² – Viz, pokud jde o předchozí ustanovení uvedené v šesté směrnici: rozsudek ze dne 9. října 2019, C a C (DPH a zemědělské dotace) (C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847, bod 34), a ze dne 15. července 2004, Komise v. Německo (C-144/02, EU:C:2004:444, bod 31 a zde citovaná judikatura).

3. Použití na konkrétní případ

a) Protiplnění za službu poskytnutou poskytovateli dotace

48. V projednávané věci má územní samosprávný celek jistě zájem na poskytování veřejné hromadné dopravy na svém území. Dotace slouží také k tomu, aby příjemce dotace byl schopen veřejnou hromadnou dopravu nadále nabízet. Otázkou pouze je, zda to postačuje k domněnce konkrétní výhody pro poskytovatele dotace, oproti které stojí dotace, nebo zda je dotace spíše poskytována v zájmu veřejnosti.

49. V projednávané věci není dotace spojena s konkrétními povinnostmi ve prospěch poskytovatele dotace, protože je poskytována až dodatečně jako náhrada za případné ztráty. O tom, které trasy a kolik tras bude nabízeno, nerozhoduje poskytovatel dotace, nýbrž její příjemce samostatně. Výše dotace pro pokrytí ztrát vyplývajících z poskytování těchto služeb je navíc omezena a vypočítá se paušálně podle vozokilometrů poskytovaných veřejnosti, které příjemce dotace nabízí, aniž je relevantní počet konkrétních uživatelů přepravních služeb.

50. Konkrétní činnost příjemce dotace tedy nezakládá samostatnou, identifikovatelnou platbu poskytovatele dotace, nýbrž tato dotace pouze do určité výše (která je určena nařízením EU) nahrazuje ztráty tak, aby příjemce dotace vůbec byl schopen i nadále poskytovat přepravní služby konkrétním cestujícím. Z předkládacího rozhodnutí nevyplývá, že by poskytovatel dotace měl konkrétní povinnost zajistit odpovídající veřejnou hromadnou dopravu, kterou by plnil prostřednictvím příjemce dotace.

51. Veřejná hromadná doprava tak sice je poskytována i v zájmu poskytovatele dotace, neposkytuje mu ovšem žádnou konkrétní spotřebovatelnou výhodu, tuto výhodu totiž poskytuje až uživatelům hromadné dopravy, kteří ji používají. Podle mého názoru tak chybí „existence přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou“, která je podle judikatury Soudního dvora³³ nezbytná pro zdanitelné poskytnutí služby, z čehož ve svém písemném vyjádření zjevně vychází i sama polská daňová správa.

52. V souladu s bodem 37 rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci *Balgarska nacionalna televizia*³⁴ by byla možná rovněž tato formulace: V projednávaném případě přitom neexistuje mezi státem, který za účelem financování veřejné hromadné dopravy vyplácí dotaci ze svého rozpočtu, a cestujícími, kteří tyto služby využívají, vztah obdobný vztahu, který existuje mezi zdravotní pojišťovnou a jejími pojištěnci³⁵. Z uvedených služeb nemají totiž prospěch osoby, které mohou být jasně identifikovány, ale všichni potenciální cestující. Mimoto je výše dotyčné dotace vypočtena odkazem na paušální částku za vozokilometr upravenou právními předpisy, a to bez ohledu na totožnost a počet uživatelů poskytované služby.

³³ – Rozsudek ze dne 8. března 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120, bod 12).

³⁴ – Rozsudek ze dne 16. září 2021, *Balgarska nacionalna televizia* (C-21/20, EU:C:2021:743, bod 37).

³⁵ – Soudní dvůr se v tomto ohledu výslovně odvolává na věc *Le Rayon d'Or* – viz rozsudek ze dne 27. března 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185).

b) Protiplnění třetí osoby za služby poskytované cestujícím

53. Za předpokladu, že je toto posouzení skutkového stavu správné, přichází jako konkrétní příjemci dotovaných služeb hromadné dopravy do úvahy pouze ti uživatelé, kterým příjemce dotace poskytuje svou hromadnou dopravu (službu). Dotace by základ daně dopravních služeb zvyšovala pouze tehdy, pokud představuje „dotaci přímo vázanou k ceně těchto plnění“.

54. Na rozdíl od v předkládacím rozhodnutí rovněž zmíněných dotací na zvýhodněné jízdné poskytované společnostmi – ty se týkají konkrétní služby poskytované konkrétním uživatelům – neexistuje u dotací na náhradu ztráty konkrétní vazba na konkrétní plnění. Existuje pouze obecná vazba na (ztrátovou) činnost. Jedná se tedy pouze o nepřímou vazbu k jednotlivým přepravním službám. Dotace, jejíž výše je limitována, nemůže mít vliv na cenu jednotlivých přepravních služeb, protože je zaprvé poskytována dodatečně a zadruhé není závislá na konkrétním používání přepravních služeb. Spíše vychází z nabízených vozokilometrů a tedy z potenciální využitelnosti ze strany veřejnosti.

55. Soud prvního stupně v tomto ohledu konstatoval, že z žádosti společnosti o předběžné rozhodnutí o daňovém režimu vyplývá, že náhrada nemá vliv na cenu jízdného (cenu služby), protože cenu jízdného stanoví organizátor. Za těchto okolností má dotace pouze obecně umožnit příjemci dotace, aby byl schopen nabízet příslušné služby, a není tedy vázána přímo na cenu těchto služeb. Nestanoví-li ceny pro uživatele hromadné dopravy příjemce dotace, nýbrž je předem stanoví příslušné orgány nebo poskytovatel dotace, pak dodatečná dotace na pokrytí nákladů ani nemůže mít přímý vliv na ceny poskytovaných služeb.

56. Na rozdíl od názoru Komise a Polské republiky se projednávaná věc v tomto ohledu významně liší od skutkového stavu, na kterém se zakládala věc *Le Rayon d'Or*³⁶ a který výslovně zmiňuje předkládající soud. V uvedené věci zdravotní pojišťovna vyplácela za každého pacienta vyžadujícího péči paušál za poskytování péče. Tuto „vyrovnávací platbu“ Soudní dvůr zcela správně považoval za vyplácení úplaty (pokud by pacienti museli také ještě zaplatit příspěvek, pak by se jednalo o úplatu na doplnění ceny), protože jak služba a příjemce plnění, tak i částka byly „určen[y] předem a na základě jasně stanovených kritérií“.

57. Nic na tom nemění ani skutečnost, kterou zdůrazňoval předkládající soud ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a Polská republika ve svém písemném vyjádření, totiž že díky náhradě je úplata celkově nižší, než by byla bez dotace. Zaprvé je to více než sporné, pokud úplatu za dopravní služby nemůže stanovit jejich poskytovatel. Za této situace by bez dotace pravděpodobně neexistovaly vůbec žádné služby za úplatu.

58. Zadruhé je tento důsledek při bližším pohledu podstatou každé dotace. Každá dotace umožňuje jejímu příjemci, aby provedl jinou kalkulaci ceny. Jak ale již Soudní dvůr uvedl, „samotná možnost, že se dotace projeví na cenách zboží nebo služeb dodaných či poskytnutých dotovaným subjektem, ovšem hned neznamená, že je taková dotace zdanitelná“³⁷.

59. Skutečnost, že taková nepřímá vazba nepostačuje, vyplývá i z rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Komise v. Německo*³⁸, protože s touto argumentací by dani podléhala a byla zdanitelná i dotace poskytovaná výrobcům sušených krmiv. I tato dotace umožnila výrobcům jinou cenovou kalkulaci. Ovšem vzhledem k tomu, že tato dotace byla poskytována v obecném zájmu a nikoliv

³⁶ – Rozsudek ze dne 27. března 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, body 32 a násl.).

³⁷ – Rozsudek ze dne 22. listopadu 2001, *Office des produits wallons* (C-184/00, EU:C:2001:629, bod 12)

³⁸ – Rozsudek ze dne 15. července 2004, *Komise v. Německo* (C-144/02, EU:C:2004:444, body 34 a násl.).

v zájmu jednotlivých osob kupujících sušená krmiva a zejména nebyla vázána na příslušné prodané množství, měl Soudní dvůr – správně – za to, že se nejedná o úplatu od třetí osoby. Obecný vliv na cenovou kalkulaci – který je podstatou každé dotace – proto nepostačuje, aby bylo možné se domnívat, že se jedná o úplatu od třetí osoby v podobě dotace.

V. Závěry

60. Z výše uvedených důvodů Soudnímu dvoru navrhuji, aby na předběžnou otázku, kterou předložil Nejvyšší správní soud (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko), odpověděl takto:

„Článek 2 odst. 1 písm. c) a článek 73 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že dodatečná náhrada finanční ztráty, jejíž výše je omezena nařízením EU a která se neřídí počtem uživatelů, nýbrž paušálně nabízenými vozokilometry, nepředstavuje úplatu za poskytnutí služby vyplácejícímu územnímu samosprávnému celku. Takováto náhrada rovněž nepředstavuje úplatu od třetí osoby ve prospěch konkrétního uživatele veřejné hromadné dopravy, protože nemá přímý, nýbrž nanejvýš nepřímý vliv na cenovou kalkulaci podniku, jemuž je dotace vyplácena.“