

Mål C-115/23

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

den 6 oktober 2023

Hänskjutande domstol

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

den 16 juni 2023

Klagande:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Motpart:

P. S.A.

Saken i det nationella målet

Förhandsbesked i skattefrågor om huruvida en ersättning som en lokal myndighet betalar till en operatör för tillhandahållande av kollektivtrafiktjänster ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av artikel 73 i direktiv 2006/112, rörande frågan huruvida den ersättning som en lokal myndighet betalar till en operatör för tillhandahållande av kollektivtrafiktjänster ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, artikel 267 FEUF

Fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande

Ska artikel 73 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1, i dess ändrade lydelse) tolkas så, att en ersättning (såsom den som anges i begäran om

förhandsavgörande) som en lokal myndighet har betalat ut till en särskild aktör (operatören) för tillhandahållande av kollektivtrafiktjänster, ska anses ingå i det beskattningsunderlag som avses i denna bestämmelse?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artikel 73

Anförda nationella bestämmelser

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lag av den 11 mars 2004 om skatt på varor och tjänster (konsoliderad version, Dz.U. 2018, pos. 2174, i dess ändrade lydelse)) (nedan kallad mervärdesskattelagen):

I artikel 29a.1 föreskrivs i huvudsak att beskattningsunderlaget omfattar allt som utgör det vederlag som leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster har erhållit eller kommer att erhålla från förvärvaren, mottagaren eller tredje part för dessa transaktioner, inbegripet bidrag, subventioner och andra tilläggsbetalningar av samma slag som direkt påverkar priset på de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls av den beskattningsbara personen.

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (lagen om kollektivtrafik av den 16 december 2010 (Dz.U. 2018, pos. 2016, i dess ändrade lydelse) (nedan kallad lagen om kollektivtrafik):

I artikel 50.1 punkt 2 led c föreskrivs att finansieringen av kollektivtrafiken bland annat får bestå i att ersättning betalas ut till operatören för de kostnader som uppstår i samband med att operatören tillhandahåller kollektivtrafiktjänster.

Sammanfattning av de faktiska omständigheterna och förfarandet samt parternas argument

- 1 P. S.A. (nedan kallad sökanden eller bolaget) ansökte hos skattemyndigheten om ett förhandsbesked i skattefrågor avseende mervärdesskatt.
- 2 Sökanden är ett företag som bedriver ekonomisk verksamhet. Detta företag saknar förbindelse med lokala myndigheter i fråga om dess kapital eller personliga anknytning, det vill säga den utgör inte ett intern företag i den mening som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1370/2007 av den 23 oktober 2007 om kollektivtrafik på järnväg och väg och om upphävande av rådets förordning (EEG) nr 1191/69 och (EEG) nr 1107/70. Bolaget har fullständig bokföring, det omfattas av bolagsbeskattning och är mervärdesskatteskyldigt. Det bedriver i huvudsak sin verksamhet inom passagerartransporter. I samband med ikraftträdandet av förordning nr 1370/2007 och lagen om kollektivtrafik har sökanden för avsikt att överväga möjligheten att ingå avtal om kollektivtrafik på

väg, vilket innebär att sökanden i så fall skulle erhålla sådan ersättning som avses i artikel 50.1 punkt 2 led c i lagen om kollektivtrafik. Sökanden skulle då vara operatör, medan avtalsparten (det vill säga den lokala myndigheten) skulle ansvara för kollektivtrafikens organisation i egenskap av organisatör.

- 3 Genom att bedriva kollektivtrafikstjänster skulle sökanden erhålla intäkter från biljettförsäljningen, vilka skulle täcka kostnaderna för transporttjänsterna. Biljettpriserna skulle aningen fastställas av 1) organisatören av kollektivtrafiken genom beslut från de behöriga myndigheterna, eller 2) organisatören själv genom ett modellavtal för tillhandahållande av kollektivtrafiktjänster.
- 4 Sökanden skulle generera inkomst från följande källor: 1) intäkter från biljettförsäljning och andra mervärdesskattepliktiga biljettavgifter (i regel 8 procent), 2) ersättning för minskade intäkter i samband med tillämpningen av lagstadgade reseförmåner, vilka är av objektiv karaktär och mervärdesskattepliktiga (8 procent), 3) ersättning för minskade intäkter i samband med tillämpningen av lagstadgade reseförmåner som fastställts inom organisatörens behörighetsområde, och 4) övriga intäkter (till exempel från tillhandahållande av reklamutrymme). De inkomstkällor som anges i punkterna 2–4 kan emellertid förekomma samtidigt, delvis eller inte alls beroende på innehållet i respektive avtal eller tillämpliga bestämmelser.
- 5 Eftersom det inte skulle räcka att finansiera kollektivtrafiktjänsterna med hjälp av ovannämnda inkomster skulle sökanden erhålla ersättning från organisatören i syfte att täcka de förluster som uppkommit i samband med att dessa tjänster tillhandahålls. Ersättningens storlek får inte överstiga ett belopp som motsvarar den ekonomiska nettoeffekten för tillhandahållande av kollektivtrafiktjänsten i fråga, vilket beräknas enligt förordning nr 1370/2007.
- 6 Det avtal som skulle ingås med organisatören skulle innefatta närmare villkor för beräkningen av den ekonomiska nettoeffekten av att tillhandahålla tjänsten, hur ersättningen skulle betalas ut och vilket högsta ersättningsbelopp som skulle gälla för en viss period. Ersättningen betalas ut som regel vid en negativ nettoeffekt och skulle inte påverka det aktuella biljettpriset, nämligen priset för den tillhandahållna tjänsten. Ersättningen är av allmän karaktär och utgör ett ekonomiskt tillskott till de totala kostnaderna för den avtalade transporttjänsten.
- 7 Sökanden frågade bland annat skattemyndigheten huruvida en sådan ersättning utgör en mervärdesskattepliktig omsättning i den mening som avses i artikel 29a.1 i mervärdesskattelagen.
- 8 Enligt sökanden skulle ersättningen inte öka beskattningsunderlaget i den mening som avses i artikel 29a.1 i mervärdesskattelagen, eftersom den inte har någon direkt effekt på priset för de kollektiva transporttjänster som tillhandahålls.
- 9 I förhandsbeskedet av den 14 maj 2019 ansåg myndigheten att denna ståndpunkt var felaktig och ansåg att den verksamhet som sökanden bedriver enligt ansökan motsvarar definitionen av ekonomisk verksamhet i artikel 15.2 i

mervärdesskattelagen och att sökanden således är en beskattningsbar person som omfattas av mervärdesskatt.

- 10 Myndigheten ansåg att ersättningen i fråga utgör ett tillägg i den mening som avses i artikel 29a.1 i mervärdesskattelagen, vilket har en direkt effekt på priset för de tillhandahållna tjänsterna.
- 11 Domstolen i första instans ogiltigförklarade genom sin dom av den 26 november 2019 det överklagade förhandsbeskedet.
- 12 I domskälet hänvisade domstolen i första instans till EU-domstolens praxis (dom av den 22 november 2001, C-184/00, Office des produits wallons, EU:C:2001:629, och dom av den 13 juni 2002, C-353/00, Keeping Newcastle Warm, EU:C:2002:369) och angav att det framgår av ansökan om förhandsbeskedet att ersättningen inte skulle påverka biljettpriset (tjänsten) eftersom biljettpriserna skulle fastställas av organisatören. Domstolen i första instans ansåg att myndighetens uppfattning var felaktig, nämligen att bolaget, ur ekonomisk synvinkel, inte skulle kunna tillhandahålla kollektivtrafiktjänster till det fastställda priset för det fall bolaget inte skulle erhålla någon ersättning, vilket innebär att ersättningen påverkar priset. En sådan argumentation kan inte anses giltig mot bakgrund av de krav som ställs av EU-domstolen, i synnerhet att förhållandet mellan priset för de tillhandahållna transporttjänsterna och ersättningen måste vara entydigt och klart.
- 13 Myndigheten överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 14 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida artikel 73 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den ersättning som en lokal myndighet betalar ut till en aktör för att tillhandahålla kollektivtrafiktjänster (vilken möjliggör passagerartransporter) och som beräknas på grundval av fordonskilometrar, ska anses utgöra vederlag för tillhandahållande av transporttjänster och därmed omfattas av mervärdesskatt.
- 15 Myndigheten anser att den ersättning som operatören (transportföretaget) erhåller kan utgöra ett mervärdesskattepliktigt vederlag för de tillhandahållna transporttjänsterna. Den hävdar att det finns ett direkt samband mellan den erhållna ersättningen och de tjänster som tillhandahålls av operatören, eftersom transportföretaget inte skulle ha kunnat tillhandahålla de aktuella tjänsterna för det fall att det inte skulle erhålla något tillskott.
- 16 Enligt hittillsvarande nationell rättspraxis ingår en sådan ersättning inte i beskattningsunderlaget av följande skäl:
 - 1) För att de tillskott som en beskattningsbar person erhåller ska kunna anses ingå i beskattningsunderlaget är det nödvändigt att tillskotten tydligt kan hänföras till

en viss transaktion. Det måste framgå av omständigheterna kring transaktionen att ett tillskott har betalats ut av en tredje person som en del av det vederlag som den beskattningsbara personen erhåller för en viss transaktion. Om en sådan direkt koppling inte finns bör det anses att sådana tillskott inte ingår i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, även om den beskattningsbara personen till följd av beskattningen faktiskt kan sänka priset på de varor eller tjänster denne tillhandahåller.

2) Dessa tillskott har ingen direkt inverkan på priserna för de tjänster som tillhandahålls. De är främst avsedda att täcka de förluster som är förknippade med verksamheten i fråga (eventuellt i syfte att generera en rimlig vinst) och att göra det möjligt att bedriva denna verksamhet. Det sätt på vilket ersättningen beviljas tyder också på att det rör sig om en subjektiv ersättning som är kopplad till bolagets driftskostnader (i den mån det tillhandahåller kollektivtrafik) snarare än till transporttjänsternas pris, vilka inte påverkas av ersättningen.

- 17 För att avgöra om ersättningen i fråga ska anses ingå i beskattningsunderlaget är det nödvändigt att beakta dess karaktär enligt lagen om kollektivtrafik, av vilken det följer att tjänsten tillhandahålls till ett mätbart lägre pris till följd av ersättningen, eftersom operatören inte hade kunnat tillhandahålla tjänsten till ett annat pris än det som motsvarar dennes kostnader och motsvarande vinstmarginal om det inte vore för tillskottet. Även om ersättningen endast betalas ut under förutsättning att nettoeffekten är negativ, så innebär den att operatören kan fastställa ett maximipris för biljetterna.
- 18 I de nationella domstolarnas hittillsvarande rättspraxis har det hänvisats till EU-domstolens avgöranden, i vilka det har slagits fast att enbart den omständigheten att en subvention kan påverka priset på de varor eller tjänster som tillhandahålls eller utförs av en beskattningsbar person inte är tillräcklig för att denna subvention ska anses ingå i beskattningsunderlaget. Det är nödvändigt att subventionen specifikt riktas mot den subventionerade aktören i fråga för att denna ska kunna tillhandahålla en viss vara eller tjänst (se dom C-184/00 till vilken EU-domstolen även hänvisar i andra domar, till exempel dom av den 15 juli 2004, C-463/02, kommissionen mot Sverige, EU:C:2004:455). Det pris som köparen eller mottagaren av tjänsten ska betala ska därför fastställas på ett sådant sätt att det minskar i förhållande till den subvention som beviljas säljaren av varan eller tillhandahållaren av tjänsten, och denna subvention utgör således den avgörande faktorn för det pris som den sistnämnde tar ut. Det ska således prövas huruvida den omständighet att säljaren eller tillhandahållaren av tjänsterna beviljas en subvention objektivt sett gör det möjligt för denne att sälja varorna eller tillhandahålla tjänsterna till ett lägre pris än det pris som denne skulle ha tagit ut om subventionen inte hade beviljats (se ovan nämnda dom i mål C-184/00, punkterna 12–14).
- 19 Den hänskjutande domstolen hyser emellertid tvivel om huruvida EU-domstolens ståndpunkt har tolkats på ett korrekt sätt och ifrågasätter om förekomsten av ett direkt samband mellan biljettpriserna och den ersättning som betalats ut (i form av

ett direkt tillägg som proportionellt minskar biljettpriset) är relevant för att besvara den ställda frågan, eller om det – för att kunna fastställa ett sådant direkt samband – räcker med att slå fast att biljettpriserna skulle varit högre utan ersättningen.

- 20 Den hänskjutande domstolen vill även få klarhet i huruvida förekomsten av ett sådant direkt samband mellan å ena sidan den ersättning som betalas ut och å andra sidan den tjänst som tillhandahålls kan härledas ur den omständigheten att tjänsterna (som tillhandahålls av mottagaren ersättningen, nämligen operatören) kännetecknas av att de utförs fortlöpande och att denne ständigt är beredd att tillhandahålla dessa tjänster. Myndigheten anser att det föreligger en sådan reciprocitet i och med att operatören tillhandahåller en tjänst till den som organiserar kollektivtrafiken.
- 21 Den hänskjutande domstolens tvivel grundar sig indirekt på EU-domstolens rättspraxis. EU-domstolen har nämligen redan slagit fast att ”schablonbelopp för vård” utgjorde vederlag för de tjänster som äldreboendena tillhandhöll de boende och därför omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt (dom av den 27 mars 2014, C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, EU:C:2014:185). I domen underströk EU-domstolen att subventioner som är direkt kopplade till priset för en beskattningsbar transaktion endast utgör en av de situationer som avses i artikel 11.A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, och att beskattningsunderlaget för ett tillhandahållande av en tjänst, oberoende av den konkreta situationen, under alla omständigheter utgörs av allt det som erhållits som vederlag för tjänsten (punkt 30 och där angiven rättspraxis). EU-domstolen påpekade att det, för att ett tillhandahållande av tjänster ska anses ske ”mot ersättning” i den mening som avses i direktivet, inte krävs att ersättningen för en sådan tjänst erhålls direkt från mottagaren (punkt 34 och där angiven rättspraxis). EU-domstolen konstaterade vidare att den omständigheten att den direkta mottagaren i det nationella målet av de ifrågavarande tjänsterna inte är den nationella sjukförsäkringskassan, som betalar ut schablonbeloppet, utan den försäkrade påverkar inte den direkta kopplingen mellan tillhandahållandet av tjänsten och det erhållna vederlaget.
- 22 I det aktuella fallet råder det ingen tvekan om att ersättningen inte avser en individualiserad transporttjänst till förmån för mottagaren av tjänsten. Ersättningen kan nämligen inte hänföras till en viss biljettköpare, passagerare eller biljett, eftersom den syftar till att täcka det negativa ekonomiska nettoresultatet av den offentliga verksamhet som tillhandahållits. Däremot innebär ersättningen att passagerarna får betala mindre.
- 23 Den ifrågavarande ersättningen är inte heller ett vederlag till förmån för operatörens verksamhet i allmänhet, utan den är endast knuten till dennes kollektivtrafikverksamhet, eftersom operatören – om denne utöver att tillhandahålla kollektivtrafik även skulle bedriva annan ekonomisk verksamhet – i

så fall skulle vara skyldig att föra separata räkenskaper för dessa kollektivtrafiktjänster.

- 24 Mot bakgrund av domen i målet C-151/13 förefaller det även sakna betydelse för bedömningen huruvida det föreligger ett direkt samband mellan tjänsten och vederlaget att de som är direkta mottagare av kollektivtrafiken är de som använder sig av tjänsten och inte den lokala myndigheten vilken betalar ut ersättningen. Vederlaget behöver inte erhållas direkt från mottagaren av tjänsten, utan kan också komma från en tredje part. EU-domstolen konstaterar även (i bland annat dom C-151/13) att hela vederlaget inte nödvändigtvis måste erhållas från den som förvärvar tjänsten eller varan, eftersom vederlaget också delvis, eller till och med helt, kan härröra från en tredje part.
- 25 Det förefaller också vara relevant vid fastställandet av ett direkt samband mellan biljettpriset och ersättningen att operatörens tillhandahållande av dessa tjänster kännetecknas av att de utförs löpande och att denne är ständigt beredd att tillhandahålla denna tjänst. För att det ska anses föreligga ett direkt samband mellan tillhandahållandet av denna tjänst och det vederlag som erhålls för tjänsten (ersättningen) krävs det således inte att betalningen ska avse något individualiserat och klart definierat tillhandahållande av en kollektivtrafiktjänst till en viss passagerare (se även EU-domstolens dom i mål C-151/13 och dom av den 29 oktober 2015, C-174/14, Sudaçor, EU:C:2015:733). Att det föreligger ett direkt samband mellan den ersättning som betalas ut och de tjänster som tillhandahålls bekräftas också av det faktum att avtalen om transporttjänster innehåller särskilda bestämmelser som gör det möjligt att justera ersättningsbeloppet om det till följd av ändrade omständigheter visar sig vara otillräckligt för att utföra de tjänster som anges i avtalet.
- 26 Det förefaller inte heller vara något hinder för att erkänna att det finns ett sådant direkt samband om ersättningen fastställs som ett schablonbelopp och på årsbasis i syfte att täcka operatörens driftskostnader (och inte på grundval av individualiserade tjänster). EU-domstolen slog nämligen fast att det är tillåtet att beskatta ett tillägg som beviljas schablonmässigt eller en ersättning som betalas ut för att täcka en aktörs driftskostnader (se domen i målet C-174/14 och dom av den 22 februari 2018, C-182/17, Ntp. Nagyszénás, EU:C:2018:91). I enlighet med vad som angetts ovan tillhandahålls transporttjänster kontinuerligt och utan avbrott, vilket inte ändrar det faktum att det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet av tjänster och den ersättning som beviljas för dessa, och vars belopp fastställts i förväg i enlighet med vissa regler.
- 27 Det förefaller även som att den omständigheten att biljettpriserna och storleken på eventuella rabatter fastställs av den lokala myndigheten (och inte av den berörda operatören) inte är avgörande för målet, eftersom dessa frågor även anges i det avtal som ingåtts med operatören i fråga, vilket påverkar hur ersättningen ska beräknas. EU-domstolen har slagit fast att det, förutsatt att vederlaget är identifierbart, inte är nödvändigt att ersättningsbeloppet i sin helhet motsvarar prisnedsättningen, utan att det är tillräckligt att förhållandet mellan

prisnedsättningen och ersättningen är betydande (dom av den 15 juli 2004, C-144/02, kommissionen/Tyskland, punkt 30, EU:C:2004:444).

ARBETS
DOKUMENT