

Sag C-615/23**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

6. oktober 2023

Forelæggende ret:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Afgørelse af:

16. juni 2023

Kassationsappellant:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Ansøger/Kassationsindstævnt:

P. S.A.

Hovedsagens genstand

En bindende forhåndsbesked, hvorefter en kompensation, der udbetales af en enhed under det kommunale selvstyre til en operatør for tjenesteydelser inden for offentlig kollektiv personbefordring, skal indgå i merværdiafgiftsgrundlaget.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Fortolkning af artikel 73 i direktiv 2006/112 vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt merværdiafgiftsgrundlaget omfatter en kompensation, der udbetales af en enhed under det kommunale selvstyre til en operatør for tjenesteydelser inden for offentlig kollektiv personbefordring, artikel 267 TEUF.

Det præjudicielle spørgsmål

Skal artikel 73 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) fortolkes således, at en kompensation, som den i nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse

omhandlede, der udbetales af en enhed under det kommunale selvstyre til en selvstændig enhed (operatør), der leverer tjenesteydelser inden for offentlig kollektiv personbefordring, er omfattet af afgiftsgrundlaget, som omhandlet i denne bestemmelse?

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem: artikel 73

Anførte nationale forskrifter

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lov af 11.3.2004 om afgift på varer og tjenesteydelser) (konsolideret tekst Dz. U. af 2018, pos. 2174, med ændringer) (herefter »momsloven«):

Det fremgår grundlæggende af artikel 29a, stk. 1, at afgiftsgrundlaget omfatter den samlede modværdi, som vareleverandøren eller tjenesteyderen har modtaget eller skal modtage fra aftageren eller tredje person fra salget, herunder tilskud, støtte og andre tillæg af lignende art, der har en direkte indflydelse på prisen af varer eller tjenesteydelser som den afgiftspligtige person har leveret.

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (lov af 16.12.2010 om offentlig kollektiv personbefordring) (Dz. U. af 2018, pos. 2016, med ændringer) (herefter »lov om offentlig kollektiv personbefordring«):

Det fremgår af artikel 50, stk. 1, nr. 2, litra c, at finansiering af personbefordring af almen interesse navnlig kan bestå i overførsel af en kompensation til en operatør for omkostninger, som operatøren har afholdt i forbindelse med leveringen af tjenesteydelser inden for offentlig kollektiv personbefordring.

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i sagen samt parternes anbringender

- 1 P. S.A. (herefter »ansøgeren« eller »selskabet«) anmodede skatte- og afgiftsmyndigheden om en bindende forhåndsbesked angående afgift på varer og tjenesteydelser (moms).
- 2 Ansøgeren driver økonomisk virksomhed. Der findes ingen kapitaltilknytninger eller tilknytninger af anden karakter mellem ansøgeren og enheder under det kommunale selvstyre, det vil sige ansøgeren er ikke en intern operatør, som omhandlet i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1370/2007 af 23. oktober 2007 om offentlig personbefordring med jernbane og ad vej og om ophævelse af Rådets forordning (EØF) nr. 1191/69 og (EØF) nr. 1107/70. Selskabet fører løbende regnskab og aflægger en årsrapport, er selskabsskattepligtigt og aktiv momspligtigt. Selskabets virksomhed består

overvejende i personbefordring. Som følge af ikrafttrædelsen af forordning nr. 1370/2007 og lov om offentlig kollektiv personbefordring overvejer ansøgeren en mulighed for at indgå kontrakter om offentlig personbefordring ad vej, hvorefter ansøgeren får overført en kompensation, som omhandlet i artikel 50, stk. 1, nr. 2, litra c, i lov om offentlig kollektiv personbefordring. Ansøgeren ville optræde som en operatør og den anden part ville være en arrangør af offentlig kollektiv trafik, dvs. en enhed under det kommunale selvstyre (herefter »en kommunal myndighed«).

- 3 Inden for rammerne af ansøgerens virksomhed på området for offentlig kollektiv personbefordring ville ansøgeren opnå indtægter fra billet salg, som skulle dække driftsomkostningerne ved befordringsvirksomhed. Billetsalgspriser ville alternativt fastslås enten af 1) arrangøren af den offentlige kollektive personbefordring ved vedkommende organers beslutninger, eller 2) arrangøren ved anvendelse af standard aftalevilkår for udførelse af tjenesteydelser inden for offentlig personbefordring ad vej.
- 4 Ansøgeren ville opnå indtægter fra følgende kilder: 1) indtægter fra billet salg og andre afgiftspligtige takstgebyrer (som udgangspunkt med merværdiafgiftssats 8%), 2) kompensation for tabte indtægter som følge af benyttelse af lovbestemte rabatter på billetpriser, der er tilkendt bestemte kategorier af passagerer, idet kompensationen har en objektiv karakter og er afgiftspligtig (merværdiafgiftssats 8%), 3) kompensation for tabte indtægter som følge af benyttelse af rabatter på billetpriser, der er lokalt vedtaget for det geografiske område, der er underlagt arrangørens stedlige kompetence, 4) øvrige indtægter (for eksempel fra udbud af reklameplads), idet de i nr. 2–4 nævnte indtægtskilder kan forekomme samtidig, kun delvis eller slet ikke forekomme, således som det fremgår af en bestemt kontrakt eller lovgivning.
- 5 Finansiering af de præsterede tjenesteydelser inden for offentlig personbefordring med de ovennævnte indtægter ville ikke dække driftsomkostningerne ved ansøgerens befordringsvirksomhed, hvorfor ansøgeren fra arrangøren ville modtage kompensation til dækning af tab ved leveringen af disse tjenesteydelser. Størrelsen af kompensation kan ikke overstige et beløb, der svarer til den finansielle nettoeffekt af leveringen af offentlig personbefordring i byer, der er opgjort i henhold til forordning 1370/2007.
- 6 En kontrakt med arrangøren ville redegøre for nærmere regler for beregning af den finansielle nettoeffekt af leveringen af disse tjenesteydelser, fremgangsmåde ved udbetaling af kompensation samt kompensations maksimelle størrelse i en bestemt periode. Et negativt finansielt resultat er et udgangspunkt for beregning af kompensation. Kompensation ville ikke have indflydelse på billetpriser, dvs. på prisen på den leverede tjenesteydelse. Kompensation har en generel karakter, udgør et tilskud til de sædvanlige driftsomkostninger ved befordringsvirksomhed, der udføres i henhold til kontrakten.

- 7 Ansøgeren har spurgt skatte- og afgiftsmyndigheden bl.a. om, hvorvidt en sådan kompensation udgør en afgiftspligtig omsætning, som omhandlet i momslovens artikel 29a, stk. 1.
- 8 Ifølge ansøgeren ville kompensationen ikke føre til en stigning i afgiftsgrundlaget som omhandlet i momslovens artikel 29a, stk. 1, idet kompensationen ikke har en direkte indflydelse på priser på de leverede tjenesteydelser af offentlig kollektiv personbefordring.
- 9 I forhåndsbesked af 14. maj 2019 fandt skatte- og afgiftsmyndigheden, at ansøgerens holdning ikke var korrekt og anførte, at ansøgeren, der udfører de i anmodningen om bindende forhåndsbesked beskrevne aktiviteter, der opfylder definitionen på en økonomisk virksomhed, som omhandlet i momslovens artikel 15, stk. 2, handler som en afgiftspligtig person.
- 10 Skatte- og afgiftsmyndigheden anførte, at en sådan kompensation ville udgøre et tilskud, som omhandlet i momslovens artikel 29a, stk. 1, der har en direkte indflydelse på prisen på de leverede tjenesteydelser.
- 11 Retten i første instans annullerede den påklagede forhåndsbesked ved dom af 26. november 2019.
- 12 Retten i første instans henviste i begrundelsen til den af skatte- og afgiftsmyndigheden anførte praksis fra Domstolen (dom af 22.11.2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, og af 13.6.2002, Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369) og udtalte, at det fremgår af anmodningen om bindende forhåndsbesked, at kompensation ikke ville have indflydelse på billetpriser (priser på tjenesteydelser), fordi billetpriserne fastsattes af arrangøren. Retten afviste skatte- og afgiftsmyndighedens holdning, hvorefter selskabet fra det økonomiske synspunkt ikke ville kunne præstere tjenesteydelser inden for kollektiv personbefordring til de påtvungne priser, hvis selskabet ikke havde modtaget kompensation, hvilket førte skatte- og afgiftsmyndigheden til den konklusion, at kompensationen havde indflydelse på prisen. Der kunne ikke gives medhold i sådanne anbringender i lyset af de nødvendige krav, som Domstolen gjorde opmærksom på, navnlig et krav om, at sammenhængen mellem prisen på den leverede befordringstjeneste og kompensationen skal være entydig og synlig.
- 13 Skatte- og afgiftsmyndigheden har iværksat kassationsanke til prøvelse af den ovennævnte dom ved den forelæggende ret.

Kortfattet begrundelse for forelæggelsen

- 14 Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, hvorvidt artikel 73 i momsdirektivet skal fortolkes således, at den kompensation, som udbetales af en kommunal myndighed til en operatør for drift af offentlig transport for passagerbefordring, og som opgøres på et køretøjs-km-grundlag, udgør en modydelse for befordringstjenesteydelserne og er dermed afgiftspligtig.

- 15 Det er skatte- og afgiftsmyndighedens opfattelse, at de af operatøren (transportvirksomheden) modtagne kompensationer, kan udgøre et afgiftspligtigt vederlag for levering af befordringstjenesteydelser. Skatte- og afgiftsmyndigheden har gjort gældende, at der er en direkte sammenhæng mellem den modtagne kompensation og de tjenesteydelser, der leveres af operatøren, eftersom transportvirksomheden ikke kunne levere disse tjenesteydelser, hvis denne ikke havde modtaget tilskuddet.
- 16 I den hidtidige nationale retspraksis er det slået fast, at en kompensation ikke indgår i afgiftsgrundlaget af følgende grunde:
- (1) Det er afgørende for, at beløbet, som den afgiftspligtige person har modtaget i tilskud, anses for en bestanddel af afgiftsgrundlaget, at det er muligt entydigt at henføre tilskudsbeløbet til en konkret transaktion. Det skal fremgå af faktiske omstændigheder ved den enkelte transaktion, at tilskuddet blev ydet af en tredjeperson som en del af den afgiftspligtige persons vederlag for en konkret transaktion. I tilfælde af, at en sådan direkte sammenhæng ikke består, skal det antages, at tilskuddet ikke skal indgå i afgiftsgrundlaget, selv om den afgiftspligtige person er i stand til effektivt at nedsætte prisen på de tilbudte varer eller tjenesteydelser som resultat af afgiftspligten.
- (2) Denne kompensation har ikke en direkte indflydelse på priser på de leverede tjenesteydelser. Disse kompensationer skal først og fremmest tilsigte at dække et tab ved levering af disse tjenesteydelser (eventuelt at opnå en rimelig fortjeneste) og gøre driften mulig. Også fremgangsmåden ved tilkendelse af kompensation tyder på, at der er tale om tilskud, der er ydet til selskabet henset til selskabets driftsomkostninger, der er forbundet med levering af befordringstjeneste af almen interesse, og ikke på grund af priser på befordringstjenesteydelser, som kompensation ingen indvirkning har på.
- 17 For at kunne afgøre, hvorvidt den omhandlede kompensation indgår i afgiftsgrundlaget, er det nødvendigt at vurdere, hvilken virkning, der er tilsigtet med en kompensation i henhold til lov om offentlig kollektiv personbefordring, idet denne virkning nærmere kan beskrives således, at prisen på den leverede befordringstjenesteydelse falder mærkbart, fordi det ville være umuligt for operatøren, hvis ikke den fik udbetalt tilskuddet, at levere disse tjenesteydelser til en pris, der ikke afspejler de af operatøren afholdte driftsomkostninger og en passende fortjeneste. Selv om kompensationen udelukkende udbetales ved en negativ finansiell nettoeffekt, kan billetprisen fastsættes som den maksimelle pris af arrangøren.
- 18 I den hidtidige praksis fra de nationale domstole er der henvist til Domstolens praksis, som fortolkes således, at det var antaget, at alene den omstændighed, at et tilskud kunne påvirke prisen på varer eller tjenesteydelser, som leveres af den afgiftspligtige person, ikke var tilstrækkelig til at antage, at dette tilskud indgik i afgiftsgrundlaget. Det kræver, at tilskuddet ydes til en bestemt tilskudsberettigede person med henblik på, at denne person kunne levere en bestemt vare eller

tjenesteydelse (dom i sag C-184/00, som Domstolen også har henvist til i andre domme, for eksempel dom af 15.7.20024, Kommissionen mod Sverige, C-463/02, EU:C:2004:455). Desuden skal den pris, som køberen eller aftageren skal betale, fastsættes på en sådan måde, at den falder svarende til det tilskud, som er blevet ydet sælgeren af varen eller tjenesteyderen, og at tilskuddet således udgør en faktor ved fastsættelsen af den pris, som sælgeren eller tjenesteyderen forlanger. Det skal således undersøges, om sælgeren eller tjenesteyderen, fordi den pågældende får udbetalt et tilskud, objektivt set kan sælge varen eller udføre tjenesteydelsen til en lavere pris end den, den pågældende ville være nødt til at kræve, hvis der ikke var ydet noget tilskud (den ovennævnte dom i sag C-184/00, præmis 12-14).

- 19 Den forelæggende ret er dog i tvivl om, hvorvidt Domstolens ræsonnement er korrekt fortolket og er usikker på, hvorvidt det har væsentlig betydning for besvarelsen af det stillede præjudicielle spørgsmål, om der består en direkte sammenhæng mellem billetpriserne og den udbetalte kompensation, således at kompensationen virker som et direkte tilskud til billetprisen og billetprisen falder forholdsmæssigt, eller det er tilstrækkeligt for den direkte sammenhængs beståen, at det kan fastslås, at billetpriserne uden tilskuddet måtte have været højere.
- 20 Den forelæggende ret ønsker i øvrigt nærmere bestemt oplyst, hvorvidt det kan antages, at en sådan direkte sammenhæng mellem den udbetalte kompensation og den leverede tjenesteydelse består, fordi de tjenesteydelser, der leveres af den part, der modtager kompensation (operatør) er karakteriseret ved, at tjenesteyderen til stadighed står til rådighed med henblik på at levere disse tjenesteydelser. Det er skatte- og afgiftsmyndighedens holdning, at en sådan sammenhæng består i hovedsagen, fordi operatøren anses for den, der leverer tjenesteydelser til arrangøren af offentlig transport.
- 21 Den forelæggende rets tvivl kan indirekte henføres til Domstolens praksis. Domstolen har navnlig allerede udtalt, at et »fast plejebeløb« udgør modværdien for de plejeydelser, som en boinstitution for plejekrævende ældre mod vederlag leverer til sine beboere, og dermed er omfattet af merværdiafgiftens anvendelsesområde (dom af 27.3.2014, Le Rayon d'Or SARL, C-151/13, EU:C:2014:185). Domstolen har i denne dom erindret, at tilskud, der er direkte forbundet med en transaktions pris, kun udgør en af flere situationer, der er omfattet af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, og at beskatningsgrundlaget for en tjenesteydelse, uafhængigt af, hvilken situation der konkret er tale om, udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelse og at beskatningsgrundlaget for en tjenesteydelse, uafhængigt af, hvilken situation der konkret er tale om, udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelse (præmis 30 og den deri nævnte praksis). Domstolen har fastslået, at det ikke kræves, for at en levering kan anses for foretaget »mod vederlag« som omhandlet i dette direktiv, at modydelsen for denne levering skal erlægges direkte af modtageren af ydelserne (præmis 34

og den deri nævnte praksis). Desuden har Domstolen oplyst, at den omstændighed, at den direkte modtager af de omhandlede tjenesteydelser i hovedsagen ikke er den nationale sygesikringskasse, som betaler det faste beløb, men den sikrede person, kan ikke bryde den direkte sammenhæng mellem leveringen af ydelserne og den modtagne modydelse.

- 22 Der er ingen tvivl om, at kompensationen i hovedsagen ikke vedrører en individualiseret befordringstjenesteydelse til fordel for tjenestemodtageren. Kompensationen kan ikke henføres til en bestemt køber af en billet, passager eller en konkret billet, eftersom kompensationen tilsigter dækning af den negative finansielle nettoeffekt af virksomheden, der består i at levere offentlig personbefordring. Som følge af kompensationen er betalingen fra passagerens side nedsat.
- 23 Den omhandlede kompensation udgør ej heller et generelt tilskud til operatørens drift af virksomhed, men er kun forbundet med dens virksomhed på området for den offentlige kollektive personbefordring, eftersom operatøren, såfremt den driver en anden økonomisk virksomhed ved siden af leveringen af personbefordringstjeneste, er forpligtet til at føre et særskilt regnskab for ydelserne inden for den offentlige kollektive personbefordring.
- 24 I lyset af dom i sagen C-151/13 må det antages, at det ej heller har betydning for at antage, at der består en direkte sammenhæng mellem ydelsen og vederlaget (modydelsen), at den direkte modtager af den offentlige personbefordringstjeneste er passagerer og ikke den kommunale myndighed, der udbetaler kompensation. Det kræves ikke, at modydelsen erlægges direkte af modtageren af kompensationen, men modydelsen kan også erlægges af en tredjemand. Domstolen har (bl.a. i dom i C-151/13) i øvrigt bekræftet, at det ikke kræves, at hele modydelsen skal modtages fra køberen af varer eller tjenesteydelser, fordi modydelsen også delvis og endog i sin helhed kan erlægges af en tredjemand.
- 25 Det synes også at have væsentlig betydning for fastsættelsen af den direkte sammenhæng mellem billetpriserne og kompensationen, at levering af operatørens tjenesteydelser kendetegnes ved deres kontinuitet, og at tjenesteyderen til stadighed står til rådighed med henblik på levering af disse tjenesteydelser. For at fastslå, at der består en direkte sammenhæng mellem leveringen og den modydelse, der erlægges for denne levering (kompensation), kræver det således ikke, at en betaling vedrører en individualiseret, enkeltstående kollektivbefordringstjenesteydelse til fordel for en bestemt passager (i samme retning Domstolen i dom i sag C-151/13 og dom af 29.10.2015, Soudaço, C-174/14, EU:C:2015:733). Beståen af den direkte sammenhæng mellem den udbetalte kompensation og de leverede tjenesteydelser underbygges yderligere af den omstændighed, at kontrakterne om overdragelse af drift af personlig befordring indeholder bestemte klausuler i relation til muligheden for justering af kompensationsstørrelsen, såfremt det tilkendte beløb som følge af ændring af forholdene viser sig at være utilstrækkeligt for at levere de i kontrakten nærmere beskrevne tjenesteydelser.

- 26 Det synes i øvrigt ikke at være noget i vejen for at antage, at en sådan direkte sammenhæng består, når kompensationen fastsættes som et fast beløb på årlig basis med henblik på at dække operatørens driftsomkostninger (og ikke på baggrund af individualiserede tjenesteydelser). Domstolen har anerkendt, at et tilskud, der var ydet i form af et fast beløb, og en kompensation, der var udbetalt med henblik på dækning af en bestemt persons driftsomkostninger, var merværdiafgiftspligtige (dom i sag C-174/14 samt dom af 22.2.2018, Ntp. Nagyszénás, C-182/17, EU:C:2018:91). Som det er blevet anført ovenfor, leveres tjenesteydelser på området for offentlig personbefordring kontinuerligt og uafbrudt, og det ændrer ikke ved, at der består en direkte sammenhæng mellem den leverede tjenesteydelse og det tilkendte vederlag for disse tjenesteydelser, hvis størrelse er blevet fastsat tidligere efter bestemte regler.
- 27 Den omstændighed, at billetpriserne og størrelsen af eventuelle rabatter fastsættes af den kommunale myndighed, og ikke af den pågældende operatør, synes i øvrigt ikke at have den afgørende betydning i hovedsagen, eftersom disse forhold er reguleret i kontrakten, der er indgået med operatøren, og har indflydelse på beregning af kompensationen. Domstolen har fastslået, at såfremt det er muligt at identificere modydelsen, kræves det ikke, at tilskudsbeløbet nøjagtigt svarer til faldet i prisen på den leverede vare eller udførte tjenesteydelse, men det er tilstrækkeligt, at der er et klart forhold mellem prislefaldet og tilskuddet (dom af 15.7.2004, Kommission mod Tyskland, C-144/02, præmis 30, EU:C:2004:444).