

Дело C-615/23

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда**

**Дата на постъпване в Съда:**

6 октомври 2023 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Полша)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

16 юни 2023 г.

**Жалбоподател:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

**Ответник:**

P. S.A.

---

**Предмет на главното производство**

Предварително данъчно становище, съгласно което данъчната основа за ДДС включва компенсацията, изплащана на оператора от единица на местното самоуправление за доставката на услуги за масов обществен транспорт

**Предмет на преюдициалното запитване**

Тълкуване на член 73 от Директива 2006/112 във връзка с включването на компенсацията, изплащана на оператора от единица на местното самоуправление за доставката на услуги за масов обществен транспорт, в данъчната основа за ДДС; член 267 ДФЕС

**Преюдициален въпрос**

Трябва ли член 73 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ

L 347, 2006 г., стр. 1, изменена) да се тълкува в смисъл, че данъчната основа по смисъла на тази разпоредба включва компенсация като описаната в заявлението за издаване на становище, която се изплаща на отделен субект (оператора) от единица на местното самоуправление за доставката на услуги за масов обществен транспорт?

### **Цитирани разпоредби от правото на Съюза**

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност: член 73

### **Цитирани разпоредби от националното право**

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Закон от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите) (консолидиран текст Dz.U. от 2018 г., позиция 2174, изменен) (наричан по-нататък „Законът за ДДС“):

Член 29а, параграф 1 по същество предвижда, че данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, която доставчикът е получил или следва да получи в замяна на доставката от получателя, от клиента или от трето лице, включително дотациите, субсидиите и другите подобни плащания, които имат пряко отражение върху цената на доставяните от данъчно задълженото лице стоки или услуги.

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Закон от 16 декември 2010 г. за масовия обществен транспорт) (Dz.U. от 2018 г., позиция 2016, изменен) (наричан по-нататък „Законът за масовия обществен транспорт“):

Член 50, параграф 1, точка 2, буква с) предвижда, че финансирането на превозите в обществена полза може да се извършва по-специално чрез изплащане на компенсация на оператора за разходите, които е направил във връзка с доставката на услугите за масов обществен транспорт.

### **Кратко представяне на фактите и производството и доводи на страните**

- 1 Р. S.A. (наричано по-нататък „заявителят“ или „дружеството“) подава до данъчната администрация заявление за издаване на предварително данъчно становище в областта на данъка върху стоките и услугите (ДДС).
- 2 Заявителят е търговец, който осъществява стопанска дейност. Няма капиталови или персонални връзки с единиците на местното самоуправление, т.е. не е вътрешен оператор по смисъла на Регламент (ЕО) № 1370/2007 на Европейския парламент и на Съвета от 23 октомври 2007 година относно обществените услуги за пътнически превоз с железопътен и автомобилен транспорт и за отмяна на регламенти (ЕИО) № 1191/69 и (ЕИО)

№ 1107/70 на Съвета. Дружеството води пълна отчетност, подлежи на облагане с корпоративен данък и е данъчно задължено лице по Закона за ДДС. То се занимава основно с дейност по превоз на пътници. Във връзка с влизането в сила на Регламент № 1370/2007 и на Закона за масовия обществен транспорт заявителят обмисля възможността да сключи договори за извършване на услуги за обществен автомобилен транспорт, които предвиждат да му се изплаща компенсацията по член 50, параграф 1, точка 2, буква с) от Закона за масовия обществен транспорт. Заявителят би се явявал оператор, а другата страна по договора би бил организаторът на масовия обществен транспорт, т.е. единицата на местното самоуправление.

- 3 В рамките на дейността си в областта на масовия обществен транспорт заявителят би получавал приходи от продажбата на билети, от които би покривал разходите за транспортната дейност. Цената на билетите би се определяла: 1) или от организатора на масовия обществен транспорт с решения на компетентните му органи; 2) или от организатора чрез типов договор за доставка на услуги за обществен автомобилен транспорт.
- 4 Заявителят би получавал приходи от следните източници: 1) приходи от продажбата на билети и от други тарифни такси, подлежащи на облагане с ДДС (по принцип със ставка от 8 %); 2) компенсация за загубата на приходи поради прилагането на намалени цени за превоз за определени в закона правоимащи лица, която има обективен характер и се облага с ДДС (8 %); 3) компенсация за загубата на приходи поради прилагането на намалени цени за превоз за определени от организатора правоимащи лица; 4) други приходи (например предоставяне на рекламни площи); в зависимост от разпоредбите на съответния договор или приложимото законодателство може да са налице всички източници на приходи по точки 2—4 или само някои от тях или да не е налице нито един от тях.
- 5 Финансирането на извършваните услуги за обществен транспорт с посочените по-горе приходи не би покривало разходите за осъществяваната транспортна дейност, поради което заявителят би получавал от организатора компенсация, която да покрива загубите му от доставянето на тези услуги. Размерът на компенсацията не може да надвишава сумата, съответстваща на нетния финансов ефект от предоставянето на услугите за градски транспорт, изчислен в съответствие с Регламент № 1370/2007.
- 6 Договорът с организатора би определял конкретните правила за изчисляване на нетния финансов ефект от предоставянето на услугите, начина на изплащане на компенсацията и нейния максимален размер за определен период. Основание за изплащане на компенсацията е наличието на отрицателен финансов ефект. Компенсацията не би се отразила върху цената на билета, т.е. върху цената на доставяната услуга. Тя е с общ характер и представлява съфинансиране на общите разходи за извършваната по договора транспортна дейност.

- 7 Заявителят се обръща към данъчния орган в частност с въпроса дали такава компенсация е елемент от данъчната основа по смисъла на член 29а, параграф 1 от Закона за ДДС.
- 8 Според заявителя компенсацията не би увеличила данъчната основа по смисъла на член 29а, параграф 1 от Закона за ДДС, тъй като няма пряко отражение върху цената на доставяните услуги за масов обществен транспорт.
- 9 В становището си от 14 май 2019 г. органът приема тази позиция за неправилна и заключава, че с извършването на описаните в заявлението дейности, които отговарят на определението за икономическа дейност по член 15, параграф 2 от Закона за ДДС, заявителят действа в качеството на данъчнозадължено лице по Закона за ДДС.
- 10 Органът заключава, че този тип компенсация представлява допълнителна престация по смисъла на член 29а, параграф 1 от Закона за ДДС, която има пряко отражение върху цената на доставяните услуги.
- 11 С решение от 26 ноември 2019 г. първоинстанционният съд отменя оспорваното данъчно становище.
- 12 В мотивите си посоченият съд се позовава на практиката на Съда (решения от 22 ноември 2001 г., *Office des produits wallons*, C-184/00, EU:C:2001:629, и от 13 юни 2002 г., *Keeping Newcastle Warm*, C-353/00, EU:C:2002:369) и приема, че видно от заявлението, компенсацията не се отразява върху цената на билета (услугата), тъй като тази цена се определя от организатора. Съдът приема за неправилна тезата на органа, че от икономическа гледна точка дружеството нямало да може да предоставя услуги за масов транспорт при наложените му цени, ако не получава компенсацията, което означавало, че тази компенсация има отражение върху цената. Подобни доводи не могат да бъдат приети за уместни, като се имат предвид задължителните изисквания, на които обръща внимание Съдът, и по-точно че връзката между цената на предоставяните транспортни услуги и компенсацията трябва да е еднозначна и ясно установима.
- 13 Органът подава касационна жалба срещу това решение до запитващата юрисдикция.

#### **Кратко изложение на мотивите за запитването**

- 14 Запитващата юрисдикция би желала да получи отговор от Съда на въпроса дали член 73 от Директивата за ДДС следва да се тълкува в смисъл, че изплащаната от единица на местното самоуправление компенсация за доставяните от оператора услуги за обществен транспорт, която дава възможност за превоза на пътниците и се изчислява според превозните

километри, представлява насрещна престация за доставката на транспортните услуги и следователно попада в приложното поле на ДДС.

15 Органът счита, че получените от оператора (транспортното дружество) компенсации могат да представляват възнаграждение за предоставяните транспортни услуги, което подлежи на облагане с ДДС. Той заключава, че съществува пряка връзка между получената компенсация и доставените от оператора услуги, тъй като транспортното предприятие не би могло да предоставя въпросните услуги, ако не получава дотации.

16 Според досегашната национална съдебна практика компенсацията не е част от данъчната основа поради следните причини:

(1) за да се приеме, че сумата на полученото от данъчнозадълженото лице съфинансиране е компонент на данъчната основа, решаващият критерий е възможността сумата на съфинансирането да бъде еднозначно отнесена към конкретна сделка. Фактическите обстоятелства по сделката трябва да сочат, че съфинансирането е предоставено от трето лице като част от възнаграждението на данъчнозадълженото лице за конкретната сделка. Ако не е налице такава пряка връзка, трябва да се приеме, че съфинансирането не следва да се включва в данъчната основа за ДДС, дори ако данъчнозадълженото лице действително е в състояние благодарение на данъчното облагане да намали цената на предлаганите стоки или услуги;

(2) тези компенсации нямат пряко отражение върху цената на доставяните услуги. Основната им цел е да покрият загубите, свързани с тази дейност (евентуално заедно с разумна печалба), и да дадат възможност за осъществяването ѝ. Освен това начинът на отпускане на компенсациите показва, че те са допълнително плащане със субективен характер, свързано с разходите за дейността на дружеството в частта, в която тя се състои в извършване на превози в обществена полза, а не с цените на транспортните услуги, които не се влияят от компенсацията.

17 За да се определи дали въпросната компенсация представлява данъчна основа, е необходимо да се вземе предвид естеството ѝ съгласно Закона за масовия обществен транспорт, а от него следва, че благодарение на компенсацията предоставяната услуга има измеримо по-ниска цена, тъй като без дотацията операторът не би могъл да предоставя услугата на цена, която не отразява направените от него разходи и съответната надценка. Наистина компенсация се получава само в случай на отрицателен нетен финансов ефект, но това позволява на организатора да определи максимален размер на цената на билета.

18 В досегашната си практика националните съдилища се позовават на практиката на Съда, която разбират в смисъл, че дори когато съответната субсидия може да има отражение върху цената на доставяните от данъчнозадълженото лице стоки или услуги, само по себе си това

обстоятелство не е достатъчно за включване на субсидията в данъчната основа. Всъщност е необходимо тя да е отпусната конкретно на субсидирания субект, за да може той да доставя определена стока или да извършва определена услуга (решение C-184/00, на което Съдът се позовава и в други решения, например решение от 15 юли 2004 г., Комисия/Швеция, C-463/02, EU:C:2004:455). Освен това цената, която дължи купувачът на стоката или получателят на услугата, трябва да се определя така, че да намалява пропорционално на субсидията, отпусната на доставчика на стоката или услугата, която субсидия тогава би представлявала елемент, определящ исканата от доставчика цена. Следователно трябва да се провери дали обстоятелството, че на доставчика е отпусната субсидия, обективно създава възможност той да доставя стоките или услугите на цена, по-ниска от тази, която би искал при липсата на субсидия (посоченото по-горе решение C-184/00, т. 12—14).

- 19 Запитващата юрисдикция обаче се съмнява дали това отразява правилно позицията на Съда и се пита дали отговорът на поставения въпрос зависи от наличието на пряка връзка между цените на билетите и получаваните компенсация, разбирана като пряко доплащане за билетите пропорционално на намаляването на цената им, както и дали за установяването на такава пряка връзка е достатъчно да се установи, че без компенсация билетите би трябвало да имат по-висока цена.
- 20 Запитващата юрисдикция иска също така да се установи дали наличието на такава пряка връзка между изплатената компенсация и доставяната услуга може да се открие във факта, че услугите на получателя на компенсацията (оператора) се характеризират с непрекъснатост на извършването им и постоянна готовност на доставчика да ги предоставя. Органът намира, че има такава взаимовръзка: всъщност той счита оператора за доставчик на услуга в полза на организатора на обществения транспорт.
- 21 Съмненията на запитващата юрисдикция произтичат косвено от практиката на Съда. По-конкретно, Съдът вече е постановил, че „общата сума за помощ“ представлява насрещна престация за помощта, оказвана възмездно от заведение за настаняване на зависими възрастни хора на настанените в него лица, и на това основание попада в приложното поле на ДДС (решение от 27 март 2014 г., C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, EU:C:2014:185). В това решение Съдът припомня, че субсидиите, пряко свързани с цената на облагаема доставка, представляват само една от хипотезите, наред с други, по член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, и че независимо от разглежданото особено положение облагаемата основа на доставка на услуги при всички случаи се формира от всичко получено като насрещна престация за предоставената услуга (т. 30 и цитираната съдебна практика). Съдът отбелязва, че за да се приеме, че определена доставка на услуги е

извършена „възмездно“ по смисъла на тази директива, не е необходимо насрещната престация за тази доставка да е дадена пряко от лицето, за което са предназначени съответните услуги, а насрещната престация би могла да бъде дадена и от трето лице (т. 34 и цитираната съдебна практика). Освен това Съдът констатира, че фактът, че в делото по главното производство прекият получател на разглежданите доставки на услуги не е националната здравноосигурителна каса, която изплаща общата сума, а осигуреното лице, не е от естество да прекъсне пряката връзка, която съществува между извършената доставка на услуги и получената насрещна престация.

- 22 В настоящия случай компенсацията несъмнено не се отнася до индивидуализирана транспортна услуга в полза на получателя. Всъщност компенсацията не може да се отнесе към конкретен купувач на билет, към конкретен пътник или към конкретен билет, тъй като тя служи за покриване на нетния финансов ефект от дейността по предоставяне на обществената услуга. Същевременно благодарение на компенсацията пътниците плащат по-малко за услугата.
- 23 Разглежданата компенсация не се изплаща и общо за дейността на оператора, а е свързана само с дейността му в областта на масовия обществен транспорт, тъй като ако наред с услугите за масов обществен транспорт извършва и друга икономическа дейност, операторът е длъжен да води отделна счетоводна отчетност за доставяните услуги в областта на масовия обществен транспорт.
- 24 В светлината на решение С-151/13 изглежда, че за констатирането на пряка връзка между услугата и насрещната престация е без значение и обстоятелството, че прекият получател на услугите за обществен транспорт са ползвателите на транспорта, а не единицата на местното самоуправление, която изплаща тази компенсация. Не е задължително насрещната престация да е дадена пряко от получателя, а може да е дадена и от трето лице. Съдът също така потвърждава (например в решение С-151/13), че насрещната престация не трябва непременно да е дадена изцяло от получателя на услугата/стоката, а може и да е дадена отчасти или дори изцяло от трето лице.
- 25 Изглежда, че за установяването на пряка връзка между цените на билетите и компенсацията е от значение и обстоятелството, че доставката на услугите на оператора се характеризира с непрекъснатост на извършването им и с постоянна готовност на доставчика да предоставя тези услуги. Ето защо, за да се приеме, че е налице пряка връзка между услугата и получаваната за нея насрещна престация (компенсацията), не е необходимо плащането да се отнася до индивидуализирана и строго определена доставка на услуга за масов обществен транспорт в полза на конкретен пътник (подобно в решения на Съда С-151/13 и от 29 октомври 2015 г., Sudaçor, С-174/14, ЕУ:С:2015:733). Наличието на пряка връзка между изплатената компенсация и предоставените услуги се потвърждава и от факта, че договорите, с които

се възлага изпълнението на превозните услуги, съдържат определени разпоредби относно възможността за коригиране на размера на компенсацията, ако вследствие на промяна в ситуацията отпуснатата сума се окаже недостатъчна за изпълнението на посочените в договора услуги.

- 26 Изглежда също така, че за констатирането на такава пряка връзка не е пречка и обстоятелството, че компенсацията се определя глобално на годишна основа за покриване на оперативните разходи на оператора (а не въз основа на индивидуализирани услуги). Съдът допуска облагане на глобално отпускани общи плащания или компенсации за покриване на оперативните разходи на съответния субект (решения C-174/14 и от 22 февруари 2018 г., Ntp. Nagyszénás C-182/17, EU:C:2018:91). Както бе посочено по-горе, транспортните услуги се предоставят постоянно и без прекъсване, което не променя факта, че съществува пряка връзка между извършваната доставка на услуги и възнаграждението за тях, чийто размер е предварително установен съгласно определени правила.
- 27 Изглежда също така, че фактът, че цените на билетите и размерът на евентуалните намаления се определят от единицата на местното самоуправление, а не от съответния оператор, няма решаващо значение за делото, тъй като тези въпроси са уредени и в сключвания с оператора договор и имат отражение при изчисляването на размера на компенсацията. Съдът постановява, че ако е възможно да се идентифицира насрещна престация, не е необходимо размерът на съфинансирането да съответства точно на намалението на цената, а е достатъчно да е налице съществена връзка между намалението и съфинансирането (решение от 15 юли 2004 г., Комисия/Германия, C-144/02, EU:C:2004:444, т. 30).