

Zadeva C-615/23

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

6. oktober 2023

Predložitveno sodišče:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

Datum predložitvene odločbe:

16. junij 2023

Pritožnik:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Nasprotna stranka:

P. S.A.

Predmet postopka v glavni stvari

Vnaprejšnje davčno stališče, ki v davčno osnovo za DDV vključuje nadomestilo, ki ga samoupravna lokalna skupnost plača prevozniku za opravljanje storitev javnega prevoza

Predmet in pravna podlaga predložitve

Razlaga člena 73 Direktive 2006/112 v zvezi z vključitvijo nadomestila, ki ga samoupravna lokalna skupnost plača prevozniku za opravljanje storitev javnega prevoza, v davčno osnovo za DDV; člen 267 PDEU

Vprašanje za predhodno odločanje

Ali je treba člen 73 Direktive 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 341, str. 1, kakor je bila spremenjena) razlagati tako, da nadomestilo, kakršno je opisano v zahtevku za vnaprejšnje davčno stališče, ki ga samoupravna lokalna skupnost plača ločenemu

subjektu (prevozniku) za opravljanje storitev javnega prevoza, spada v davčno osnovo iz te določbe?

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost: člen 73

Navedene določbe nacionalnega prava

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004 o davku na dodano vrednost) (prečiščena različica: Dz. U. iz leta 2022, pozicija 931, kakor je bil spremenjen) (v nadaljevanju: zakon o DDV):

Člen 29a(1) v bistvu določa, da je davčna osnova vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s prejetimi dotacijami, subvencijami in drugimi zneski podobne narave, ki imajo neposreden vpliv na ceno blaga, ki ga dobavi, ali storitev, ki jih opravi davčni zavezanec.

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (zakon z dne 21. decembra 2010 o javnem prevozu) (Dz.U. iz leta 2018, pozicija 2016, kakor je bil spremenjen) (v nadaljevanju: ZJP):

Člen 50(1), točka 2(c), določa, da lahko financiranje javne službe prevoza vključuje zlasti plačilo nadomestila prevozniku za stroške, ki nastanejo v zvezi z njegovim izvajanjem storitev javnega prevoza.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari ter trditve strank

- 1 Družba P. S.A. (v nadaljevanju: tožeča stranka ali družba) je pri davčnem organu vložila zahtevek za vnaprejšnje davčno stališče na področju davka na dodano vrednost (DDV).
- 2 Tožeča stranka je podjetnik, ki opravlja gospodarsko dejavnost. Ni subjekt, ki bi bil kapitalsko ali osebno povezan s samoupravnimi lokalnimi skupnostmi, torej ni notranji izvajalec v smislu Uredbe (ES) št. 1370/2007 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 23. oktobra 2007 o javnih storitvah železniškega in cestnega potniškega prevoza ter o razveljavitvi uredb Sveta (EGS) št. 1191/69 in št. 1107/70. Družba vodi polno knjigovodstvo, je obdavčena z davkom od dohodka pravnih oseb in je davčni zavezanec za DDV. Njena glavna dejavnost je prevoz oseb. V zvezi z začetkom veljavnosti Uredbe št. 1370/2007 in ZJP tožeča stranka obravnava možnost sklepanja pogodb o opravljanju storitev v okviru cestnega javnega prevoza, v katerih je določeno, da se tožeči stranki nakazujejo nadomestila iz člena 50(1), točka 2(c), ZJP. Tožeča stranka bi bila prevoznik,

druga stranka pogodbe pa bi bila organizator javnega prevoza, tj. samoupravna lokalna skupnost (v nadaljevanju: SLS).

- 3 Tožeča stranka bi v okviru svoje dejavnosti javnega prevoza prejela prihodke od prodaje vozovnic, iz katerih bi se pokrili stroški prevozne dejavnosti. Cene vozovnic bi določil alternativno: 1) organizator javnega prevoza na podlagi sklepov pristojnih organov; 2) organizator v obliki vzorca pogodbe o opravljanju storitev cestnega javnega prevoza.
- 4 Tožeča stranka bi prejela prihodke iz naslednjih virov: 1) prihodki od prodaje vozovnic in drugih tarifnih postavk, ki so obdavčeni z DDV (praviloma po stopnji 8 %); 2) nadomestilo za izgubljeni prihodek iz naslova uveljavljanja zakonsko določenih pravic do znižanih cen vozovnic, ki je subjektivne narave in obdavčen z DDV (8 %); 3) nadomestilo za izgubljeni prihodek iz naslova uveljavljanja pravic do znižanih cen vozovnic, ki se uporabljajo na območju pristojnosti organizatorja; 4) drugi prihodki (npr. zagotavljanje oglasnega prostora); pri čemer se lahko viri prihodkov iz točk od 2 do 4 pojavijo hkrati ali deloma ali sploh ne, glede na vsebino ustrezne pogodbe ali zakonskih določb.
- 5 Financiranje opravljenih storitev javnega prevoza z navedenimi prihodki ne bi pokrilo stroškov opravljene prevozne dejavnosti, zato bi tožeča stranka od organizatorja prejela nadomestilo za kritje izgube iz naslova opravljanja teh storitev. Znesek nadomestila ne sme presegati zneska, ki ustreza neto finančnemu učinku opravljanja storitev mestnega prevoza, izračunanem v skladu z Uredbo št. 1370/2007.
- 6 V pogodbi z organizatorjem bi bila določena podrobna pravila za izračun neto finančnega učinka opravljanja storitev, način plačila nadomestila in najvišji znesek nadomestila za določeno obdobje. Negativni finančni učinek je podlaga za nadomestilo. Nadomestilo ne bi vplivalo na ceno vozovnice, tj. na ceno opravljene storitve. Nadomestilo je splošne narave in predstavlja prispevek k skupnim stroškom prevozne dejavnosti, ki se izvaja v skladu s pogodbo.
- 7 Tožeča stranka je davčni organ med drugim vprašala, ali takšno nadomestilo predstavlja promet, ki je obdavčen z DDV v smislu člena 29a(1) zakona o DDV.
- 8 Po mnenju tožeče stranke nadomestilo ne bi povečalo davčne osnove v smislu člena 29a(1) zakona o DDV, saj nima neposrednega vpliva na ceno opravljenih storitev javnega prevoza.
- 9 V vnaprejšnjem davčnem stališču z dne 14. maja 2019 je davčni organ to stališče štel za nepravilno in navedel, da tožeča stranka z opravljanjem v zahtevku opisanih dejavnosti, ki ustrezajo opredelitvi ekonomske dejavnosti iz člena 15(2) zakona o DDV, nastopa kot davčni zavezanec za DDV.
- 10 Davčni organ je ugotovil, da bi takšno nadomestilo pomenilo subvencijo v smislu člena 29a(1) zakona o DDV, ki bi neposredno vplivala na ceno opravljenih storitev.

- 11 Prvostopenjsko sodišče je s sodbo z dne 26. novembra 2019 izpodbijano vnaprejšnje davčno stališče razveljavilo.
- 12 V svoji obrazložitvi je to sodišče ob sklicevanju na sodno prakso Sodišča (sodbi z dne 22. novembra 2001, C-184/00, Office des produits wallons, EU:C:2001:629, in z dne 13. junija 2002, C-353/00, Keeping Newcastle Warm, EU:C:2002:369), navedlo, da iz tožbe izhaja, da nadomestilo ne bi vplivalo na ceno vozovnice (storitve), ker cene vozovnic določi organizator. Sodišče je menilo, da je nepravilno stališče davčnega organa, da družba z ekonomskega vidika ne bi mogla opravljati storitev javnega prevoza po cenah, ki so ji bile naložene, če ne bi prejela nadomestila, kar pomeni, da to nadomestilo vpliva na ceno. Takšnega razlogovanja ni mogoče šteti za tehtnega glede na nujne zahteve, ki jih je poudarilo Sodišče, zlasti da mora biti povezava med ceno opravljenih prevoznih storitev in nadomestilom nedvoumna in jasno razvidna.
- 13 Davčni organ je zoper zgoraj navedeno sodbo vložil kasacijsko pritožbo pri predložitvenem sodišču.

Kratka predstavitev obrazložitve predložitve

- 14 Predložitveno sodišče želi od Sodišča pridobiti odgovor, ali je treba člen 73 Direktive o DDV razlagati tako, da nadomestilo, ki ga samoupravna lokalna skupnost plača za to, da prevoznik opravlja storitve javnega prevoza, kar omogoča prevoz potnikov, in ki je izračunano na podlagi vozilo-km, pomeni plačilo za opravljanje prevoznih storitev in je zato obdavčeno z DDV.
- 15 Davčni organ meni, da lahko nadomestilo, ki ga prejme prevoznik (prevozno podjetje), predstavlja plačilo za opravljene prevozne storitve, ki je obdavčeno z DDV. Davčni organ trdi, da obstaja neposredna povezava med prejetim nadomestilom in storitvami, ki jih opravlja prevoznik, saj prevozno podjetje ne bi moglo opravljati zadevnih storitev, če ne bi prejelo subvencije.
- 16 V dosedanji nacionalni sodni praksi je zastopano stališče, da nadomestilo ni del davčne osnove iz naslednjih razlogov:
 - (1) ključnega pomena za to, da se znesek subvencije, ki jo je prejel davčni zavezanec, šteje za sestavni del davčne osnove, je možnost, da se znesek subvencije jasno pripiše določeni transakciji. Iz dejanskih okoliščin transakcije mora biti razvidno, da je subvencijo zagotovila tretja oseba kot del plačila davčnemu zavezancu za določeno transakcijo. Če takšna neposredna povezava ne obstaja, je treba šteti, da se subvencija ne sme vključiti v davčno osnovo za DDV, tudi če lahko davčni zavezanec zaradi obdavčitve dejansko zniža ceno ponujenega blaga ali storitev;
 - (2) takšna nadomestila ne vplivajo neposredno na ceno opravljenih storitev. Njihov namen je predvsem pokriti izgube, povezane s temi dejavnostmi (po možnosti ustvariti razumni dobiček), in omogočiti njihovo izvajanje. Poleg tega

način dodelitve nadomestila kaže, da gre za subvencijo subjektivne narave, ki je povezana s stroški poslovanja, ki podjetju nastanejo, ko opravlja prevoze kot javno službo, in ne s cenami prevoznih storitev, na katere nadomestilo ne vpliva.

- 17 Za ugotovitev, ali je zadevno nadomestilo vključeno v davčno osnovo, je nujno opozoriti na njegovo naravo v skladu z ZJP, in sicer ima zaradi nadomestila opravljena storitev znatno nižjo ceno, saj če ne bi bilo subvencije, prevoznik ne bi mogel opravljati storitve po ceni, ki ne odraža njegovih stroškov in ustrezne marže. Čeprav do nadomestila pride le v primeru negativnega neto finančnega učinka, to omogoča, da organizator določi najvišjo ceno vozovnice.
- 18 V dosedANJI sodni praksi nacionalnih sodišč se je sklicevalo na sodno prakso Sodišča, ki se je razlagala tako, da zgolj dejstvo, da subvencija lahko vpliva na ceno blaga ali storitev, ki jih dobavlja ali opravlja davčni zavezanec, ne zadošča za vključitev te subvencije v davčno osnovo. To velja, ker je potrebno, da je subvencija plačana konkretnemu subvencioniranemu subjektu, da mu omogoči, da bi ta lahko dobavil določeno blago ali opravil določeno storitev (sodba C-184/00, na katero se Sodišče sklicuje tudi v drugih sodbah, npr. v sodbi z dne 15. julija 2004, C-463/02, Komisija/Švedska, EU:C:2004:455). Pri tem mora biti cena, ki jo mora plačati kupec oziroma prejemnik, določena tako, da sorazmerno zmanjša subvencijo, dodeljeno prodajalcu blaga ali ponudniku storitve, ki torej pomeni element za določanje cene, ki jo lahko ta zahteva. Ob tem je treba tako preveriti še, ali dejstvo, da je subvencija izplačana prodajalcu oziroma izvajalcu, temu objektivno omogoča, da proda blago oziroma opravi storitev po ceni, nižji od cene, ki bi jo lahko zahteval brez prejete subvencije (zgoraj navedena sodba C-184/00, točke od 12 do 14).
- 19 Vendar predložitveno sodišče dvomi, ali se stališče Sodišča pravilno razlaga, in se sprašuje, ali je za odgovor na zastavljeno vprašanje pomembno, ali obstaja neposredna povezava med cenami vozovnic in prejetim nadomestilom, ki je v tem, da je nadomestilo neposredna subvencija, ki sorazmerno zmanjša ceno vozovnice, ali pa za ugotovitev takšne neposredne povezave zadostuje ugotovitev, da bi morale imeti vozovnice brez nadomestila višjo ceno.
- 20 Predložitveno sodišče želi tudi pojasnilo, ali je obstoj takšne neposredne povezave med plačanim nadomestilom in opravljeno storitvijo mogoče razbrati iz dejstva, da je za storitve stranke, ki prejme nadomestilo (prevoznika), značilna njihova stalnost in stalna pripravljenost ponudnika storitev, da jih opravi. Davčni organ ugotavlja takšno vzajemnost, saj meni, da prevoznik opravlja storitve za organizatorja javnega prevoza.
- 21 Pomisleki predložitvenega sodišča posredno izhajajo iz sodne prakse Sodišča. Sodišče je zlasti že odločilo, da je „pavšalno plačilo za oskrbo“ protidajatev za oskrbo, ki jo ustanova za nastanitev odvisnih starejših oseb za plačilo ponuja svojim oskrbovancem, in zato spada na področje uporabe davka na dodano vrednost (sodba z dne 27. marca 2014, C-151/13, Le Rayon d'Or SARL, EU:C:2014:185). V tej sodbi je Sodišče opozorilo, da so subvencije, neposredno

povezane s ceno obdavčljive transakcije, le eden od položajev iz člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero in da je ne glede na konkretni položaj davčna osnova za dobavo storitev vsekakor vse, kar se prejme kot protidajatev za opravljeno storitev (točka 30 in navedena sodna praksa). Sodišče je ugotovilo, da za to, da bi se opravljanje storitev štelo „za plačilo“ v smislu te direktive, navedena direktiva ne zahteva, da je plačilo za tako storitev pridobljeno neposredno od njenega prejemnika (točka 34 in tam navedena sodna praksa). Poleg tega je Sodišče ugotovilo, da okoliščina, da v postopku v glavni stvari neposredni prejemnik zadevne storitve ni nacionalni zavod za zdravstveno zavarovanje, ki plača pavšalni znesek, temveč zavarovanec, ni taka, da bi prekinila neposredno zvezo med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom.

- 22 V tem primeru ni dvoma, da nadomestilo ni povezano z individualizirano prevozno storitvijo v korist prejemnika storitve. Nadomestila namreč ni mogoče pripisati določenemu kupcu vozovnice, potniku ali vozovnici, saj je namenjeno kritju neto negativnega finančnega učinka dejavnosti javne službe. Po drugi strani pa je posledica nadomestila nižje plačilo potnikov.
- 23 Zadevno nadomestilo prav tako ni povezano z dejavnostmi prevoznika na splošno, temveč je povezano le z njegovimi dejavnostmi javnega prevoza, saj mora prevoznik, če poleg opravljanja storitev javnega prevoza opravlja tudi druge gospodarske dejavnosti, za storitve javnega prevoza voditi ločeno računovodstvo.
- 24 Glede na sodbo C-151/13 se zdi, da za priznanje obstoja neposredne povezave med storitvijo in nadomestilom tudi ni pomembno, da so neposredni prejemniki storitev javnega prevoza potniki in ne SLS, ki to nadomestilo plačuje. Ni namreč nujno, da je protidajatev prejeta neposredno od prejemnika storitve, temveč lahko izvira tudi od tretje osebe. Sodišče (med drugim v sodbi C-151/13) tudi potrjuje, da ni nujno, da je protidajatev v celoti prejeta od kupca storitve/blaga, saj lahko delno ali celo v celoti izhaja od tretje osebe.
- 25 Zdi se, da je pri ugotavljanju neposredne povezave med cenami vozovnic in nadomestilom pomembno tudi to, da je za opravljanje storitev prevoznika značilna kontinuiteta izvajanja in stalna pripravljenost prevoznika, da te storitve opravlja. Tako za ugotovitev, da obstaja neposredna povezava med temi storitvami in v zameno prejeto dajatvijo (nadomestilom) ni nujno, da se plačilo nanaša na individualizirano in strogo določeno opravljanje storitve javnega prevoza za določenega potnika (podobno tudi Sodišče v sodbah C-151/13 in z dne 29. oktobra 2015, C-174/14, Saudaço, EU:C:2015:733). Obstoj neposredne povezave med plačanim nadomestilom in opravljenimi storitvami potrjuje tudi dejstvo, da pogodbe o naročilu prevoznih storitev vsebujejo posebne določbe o možnosti prilagoditve zneska nadomestila, če se zaradi spremembe razmer izkaže, da odobreni znesek ne zadostuje za izvedbo storitev, določenih v pogodbi.

- 26 Prav tako se dejstvo, da je nadomestilo določeno pavšalno in letno za kritje stroškov poslovanja prevoznika (in ne na podlagi individualiziranih storitev), ne zdi ovira za priznanje takšne neposredne zveze. Sodišče je že dovolilo obdavčitev subvencije, dodeljene v pavšalnem znesku, ali nadomestila, izplačanega za kritje stroškov poslovanja subjekta (sodbe: C-174/14 in z dne 22. februarja 2018, C-182/17, Ntp. Nagyszénás, EU:C:2018:91). Kot je navedeno zgoraj, se prevozne storitve opravljajo stalno in neprekinjeno, kar ne spreminja dejstva, da obstaja neposredna povezava med opravljenimi storitvami in plačilom, dodeljenim zanje, katerega znesek je bil vnaprej določen v skladu z določenimi pravili.
- 27 Prav tako se zdi, da dejstvo, da cene vozovnic in višino morebitnih koncesij določa SLS in ne zadevni prevoznik, ne vpliva na zadevo, saj so tudi ta vprašanja določena v pogodbi, sklenjeni s prevoznikom, in vplivajo na izračun nadomestila. Sodišče je odločilo, da pod pogojem, da je protidajatev določljiva, ni nujno, da znesek subvencije natančno ustreza zmanjšanju cene, dovolj je, da je razmerje med zmanjšanjem cene in subvencijo znatno (sodba z dne 15. julija 2004, Komisija/Nemčija, C-144/02, točka 30, EU:C:2004:444).

DELOVNI DOKUMENT