ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

8 mei 2025*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 73 – Maatstaf van heffing – Tegenprestatie – Subsidies die rechtstreeks met de prijs van een belastbare handeling verband houden – Diensten inzake openbaar personenvervoer – Vergoeding die door een lokale overheid aan de dienstverrichter wordt betaald om de gemaakte kosten te dekken – Rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de verrichte diensten”

In zaak C-615/23,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 16 juni 2023, ingekomen bij het Hof op 6 oktober 2023, in de procedure

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

tegen

P. S.A.,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: F. Biltgen, kamerpresident, T. von Danwitz, vicepresident van het Hof, waarnemend rechter van de Eerste kamer, A. Kumin (rapporteur), I. Ziemele en S. Gervasoni, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, vertegenwoordigd door B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz en T. Wojciechowski,

* Procestaal: Pools.

– de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,

– de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en R. Kissné Berta als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door O. Glinicka en M. Herold als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 februari 2025,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 73 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur van de nationale belastinginformatiedienst, Polen; hierna: „belastingdienst") en de vennootschap P. S.A. over de maatstaf van heffing voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor de dienst van openbaar personenvervoer die P. voornemens is te verrichten.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 73 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden."

Pools recht

4 Artikel 29a, lid 1, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) van 11 maart 2004 (Dz. U. van 2004, nr. 54, volgnr. 535), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding, bepaalt:

„Onder voorbehoud van de leden 2 tot en met 5, artikel 30a tot en met artikel 30c, artikel 32, artikel 119 en artikel 120, leden 4 en 5, omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies, toelagen en andere soortgelijke financiering die een rechtstreekse invloed hebben op de prijs van de door de belastingplichtige geleverde goederen of verrichte diensten."

5 Artikel 50, lid 1, van de ustawa o publicznym transporcie zbiorowym (wet op het openbaar vervoer) van 16 december 2010 (Dz. U. van 2018, volgnr. 2016), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „wet op het openbaar vervoer"), luidt als volgt:

„De financiering van het openbaar vervoer kan met name bestaan in:

[…]

2) een aan de exploitant betaalde vergoeding voor:

[…]
c) de kosten die hij maakt voor het verrichten van diensten inzake openbaar personenvervoer, […]

[…]"

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

6 P. is actief op het gebied van personenvervoer. Zij is voornemens om als exploitant overeenkomsten voor het verrichten van diensten inzake openbaar personenvervoer te sluiten, zoals bedoeld in verordening (EG) nr. 1370/2007 van het Europees Parlement en de Raad van 23 oktober 2007 betreffende het openbaar personenvervoer per spoor en over de weg en tot intrekking van verordening (EEG) nr. 1191/69 van de Raad en verordening (EEG) nr. 1107/70 van de Raad (PB 2007, L 315, blz. 1) en de wet op het openbaar vervoer. De andere partij bij de overeenkomst, te weten een lokale overheid, heeft de hoedanigheid van organisator van het openbaar personenvervoer in de zin van deze wet (hierna: „organisator").

7 In het kader van de voorgenomen activiteit wordt P. met name vergoed door de verkoop van vervoerbewijzen, waarvan de prijs door de organisator wordt bepaald. Aangezien deze wijze van financiering niet volstaat om de kosten van deze activiteit te dekken, ontvangt P. van de organisator een vergoeding in de zin van artikel 50, lid 1, punt 2, onder c), van de wet op het openbaar vervoer.

8 In de met de organisator gesloten overeenkomst wordt de wijze van betaling van de op het negatieve resultaat van die activiteit gebaseerde vergoeding vastgesteld en het maximumbedrag van die vergoeding voor een bepaalde periode gepreciseerd.

9 In deze context heeft P. de belastingdienst verzocht om vooroverleg (taxruling) over de vraag of de vergoeding van de verliezen die voortvloeien uit de verrichting van diensten inzake openbaar personenvervoer een aan de btw onderworpen omzet vormt in de zin van artikel 29a, lid 1, van de wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde in de op het hoofdgeding toepasselijke versie.

10 Volgens P. verhoogt de vergoeding de maatstaf van heffing niet, aangezien die vergoeding geen rechtstreekse invloed heeft op de prijs van de verrichte diensten, maar een bijdrage vormt aan de totale kosten van de voorgenomen activiteit.

11 In zijn taxruling van 14 mei 2019 heeft de belastingdienst zich tegen dat standpunt uitgesproken.

12 P. heeft tegen daartegen beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (bestuursrechter in eerste aanleg Gdańsk, Polen), die deze ruling bij vonnis van 26 november 2019 nietig heeft verklaard.

13 Vervolgens heeft de belastingdienst tegen dit vonnis cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), de verwijzende rechter.

14 Deze rechter vraagt zich af of de vergoeding die een lokale overheid betaalt aan een onderneming die diensten inzake openbaar personenvervoer verricht om de door deze onderneming gedragen kosten te dekken, een tegenprestatie voor deze dienst vormt in de zin van artikel 73 van de btw-richtlijn, zodat zij aan de btw is onderworpen.

15 Dienaangaande preciseert deze rechter dat volgens de nationale rechtspraak een dergelijke vergoeding, gelet op de rechtspraak van het Hof, met name de arresten van 22 november 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), en 15 juli 2004, Commissie/Zweden (C-463/02, EU:C:2004:455), geen deel uitmaakt van de maatstaf van heffing. Om het bedrag van een door een belastingplichtige verkregen financiering als een element van de maatstaf van heffing van goederenleveringen of diensten te kunnen aanmerken, is het namelijk van belang dat dit bedrag duidelijk voor een specifieke handeling is bestemd. De in casu aan de orde zijnde vergoeding heeft geen rechtstreekse invloed op de prijs van de door P. verrichte diensten, te weten de prijs van de vervoerbewijzen, aangezien zij in de eerste plaats tot doel heeft de in een bepaalde periode geleden verliezen te dekken.

16 Onder verwijzing naar het arrest van 27 maart 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), uit de verwijzende rechter echter twijfels over deze nationale rechtspraak. In dit verband vraagt hij zich af of, om te bepalen of een dergelijke vergoeding deel uitmaakt van de maatstaf van heffing van de btw, het noodzakelijk is dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de prijs van de vervoerbewijzen en deze vergoeding, in de zin van een rechtstreekse financiering van de vervoerbewijzen waardoor de prijs ervan evenredig wordt verlaagd, dan wel of het voor het bestaan van dat rechtstreekse verband volstaat dat wordt vastgesteld dat zonder die vergoeding de prijs van die vervoerbewijzen hoger zou moeten zijn. Voorts vraagt de verwijzende rechter zich af of het bestaan van een dergelijk rechtstreeks verband kan worden afgeleid uit het feit dat de diensten van de dienstverrichter worden gekenmerkt door de continuïteit ervan en de permanente beschikbaarheid van deze dienstverrichter om ze te verrichten.

17 Volgens de verwijzende rechter lijdt het weliswaar geen twijfel dat de voorgenomen vergoeding in de bij hem aanhangige zaak geen betrekking heeft op een geïndividualiseerde dienst die bestemd is voor de ontvangers van die dienst, maar neemt dit niet weg dat deze vergoeding de door die ontvangers te betalen prijs verlaagt, aangezien de prijs van de door de exploitant van de dienst inzake openbaar vervoer verkochte vervoerbewijzen anders veel hoger zou moeten zijn. Bovendien is die vergoeding geen financiële prestatie die bestemd is voor alle activiteiten van die exploitant, maar enkel voor zijn activiteit inzake openbaar vervoer.

18 Daarentegen lijkt volgens de verwijzende rechter de omstandigheid dat de voorgenomen vergoeding forfaitair en op jaarbasis wordt vastgesteld, niet doorslaggevend te zijn om te bepalen of deze vergoeding deel uitmaakt van de maatstaf van heffing van de btw. Dit geldt ook voor de omstandigheid dat de prijs van de vervoerbewijzen en het bedrag van eventuele verlaagde tarieven door de organisator worden bepaald en niet door die exploitant, aangezien deze elementen ook in de tussen hen gesloten overeenkomst zijn omschreven en van invloed zijn op de vaststelling van het bedrag van de vergoeding.

19 Daarop heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet artikel 73 van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat een vergoeding zoals beschreven in het verzoek om een taxruling, die door een lokale overheid wordt uitgekeerd aan een afzonderlijke entiteit (exploitant) ten behoeve van de verrichting van diensten inzake openbaar personenvervoer, is begrepen in de in die bepaling genoemde maatstaf van heffing?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

20 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 73 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de forfaitaire vergoeding die door een lokale overheid aan een onderneming die diensten inzake openbaar personenvervoer verricht, wordt uitgekeerd teneinde de verliezen te dekken die zij bij het verrichten van deze diensten lijdt, is begrepen in de maatstaf van heffing van die onderneming.

21 Volgens artikel 73 van de btw-richtlijn omvat de maatstaf van heffing voor goederenleveringen of diensten „alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden".

22 Meteen moet worden opgemerkt dat volgens de aanwijzingen in de verwijzingsbeslissing en in de schriftelijke opmerkingen van de belastingdienst de rechtstreekse begunstigden van de diensten inzake openbaar personenvervoer die de exploitant ervan voornemens is te verrichten, de gebruikers van deze diensten zijn, die als tegenprestatie voor die diensten een vervoerbewijs kopen, terwijl de organisator die de vergoeding aan die exploitant betaalt, niet wordt beschouwd als ontvanger van deze dienst. In casu heeft deze organisator dus de hoedanigheid van „derde" in de zin van dat artikel 73.

23 Wat de vraag betreft of deze vergoeding een subsidie is die rechtstreeks verband houdt met de prijs van de handelingen in de zin van artikel 73 van de btw-richtlijn, blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat artikel 73, dat voorschrijft dat bepaalde aan de belastingplichtigen betaalde subsidies in de in dat artikel bedoelde gevallen in de maatstaf van heffing van de btw worden opgenomen, ertoe strekt de volledige waarde van de goederen of diensten aan de btw te onderwerpen en aldus te vermijden dat de betaling van een subsidie ertoe leidt dat de belastingopbrengsten minder hoog zijn [zie naar analogie arrest van 9 oktober 2019, C en C (Btw en landbouwsubsidies), C-573/18 en C-574/18, EU:C:2019:847, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

24 Overeenkomstig de bewoordingen van die bepaling is deze van toepassing wanneer de subsidie rechtstreeks met de prijs van de betrokken handeling verband houdt. Daartoe moet de subsidie specifiek aan de gesubsidieerde marktdeelnemer worden betaald om een bepaald goed te leveren of om een bepaalde dienst te verrichten. Alleen in dat geval kan de subsidie worden beschouwd als een tegenprestatie voor een goederenlevering of dienstverrichting en is zij bijgevolg belastbaar [zie naar analogie arrest van 9 oktober 2019, C en C (Btw en landbouwsubsidies), C-573/18 en C-574/18, EU:C:2019:847, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

25 Voorts moet worden nagegaan of de kopers van het goed of de ontvangers van de dienst voordeel halen uit de aan de begunstigde toegekende subsidie. Het is namelijk noodzakelijk dat de door de koper of de ontvanger te betalen prijs aldus is vastgesteld dat hij daalt naargelang van de aan de

verkoper van het goed of de dienstverrichter toegekende subsidie, die aldus medebepalend is voor de door deze laatste gevraagde prijs. Onderzocht moet dus worden of het feit dat de verkoper of de dienstverrichter subsidie ontvangt, hem objectief gezien in staat stelt het goed te leveren of de dienst te verrichten tegen een lagere prijs dan hij zonder de subsidie zou dienen te vragen [zie naar analogie arrest van 9 oktober 2019, C en C (Btw en landbouwsubsidies), C-573/18 en C-574/18, EU:C:2019:847, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

26 Bovendien moet de door de subsidie vertegenwoordigde tegenprestatie op zijn minst bepaalbaar zijn [zie naar analogie arrest van 9 oktober 2019, C en C (Btw en landbouwsubsidies), C-573/18 en C-574/18, EU:C:2019:847, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

27 Aldus omvat het begrip „subsidies die rechtstreeks met de prijs […] verband houden” in de zin van artikel 73 van de btw-richtlijn uitsluitend de subsidies die volledig of gedeeltelijk een tegenprestatie vormen voor een bepaalde goederenlevering of dienstverrichting en die door een derde aan de verkoper of dienstverrichter worden betaald [zie naar analogie arrest van 9 oktober 2019, C en C (Btw en landbouwsubsidies), C-573/18 en C-574/18, EU:C:2019:847, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

28 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten van openbaar personenvervoer worden verricht op basis van een overeenkomst tussen een lokale overheid, die optreedt als organisator en de prijs van de vervoerbewijzen vaststelt, en P., die optreedt als exploitant. Aangezien de inkomsten uit met name de verkoop van vervoerbewijzen ontoereikend zijn om de kosten van deze diensten te dekken, betaalt de lokale overheid aan P. een forfaitaire vergoeding waarvan het bedrag niet hoger mag zijn dan het bedrag dat overeenkomt met het negatieve financiële resultaat van die diensten, en in ieder geval niet hoger dan een voor een bepaalde periode vastgesteld maximumbedrag.

29 Zoals de verwijzende rechter heeft vastgesteld, heeft een dergelijke vergoeding geen rechtstreekse invloed op de door de organisator van die diensten vastgestelde prijs van de verrichte vervoersdiensten, aangezien die vergoeding in de eerste plaats tot doel heeft de bij deze activiteit geleden verliezen te dekken.

30 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat een vergoeding als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, niet specifiek aan de exploitant wordt betaald om een vervoersdienst te verrichten ten behoeve van een bepaalde ontvanger van die dienst en geen invloed heeft op de door die ontvanger te betalen prijs, aangezien die prijs niet op zodanige wijze wordt vastgesteld dat hij afneemt in verhouding tot de vergoeding die aan de verrichter van die dienst wordt betaald. Zoals de advocaat-generaal in punt 54 van haar conclusie in wezen heeft opgemerkt, wordt die vergoeding daarentegen achteraf toegekend en staat zij los van het concrete gebruik van de vervoersdiensten, maar hangt zij af van de aangeboden voertuigkilometers. Een dergelijke vergoeding valt dus niet onder het begrip „subsidies die rechtstreeks met de prijs […] verband houden” in de zin van artikel 73 van de btw-richtlijn.

31 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door het feit dat zonder een dergelijke vergoeding, die het mogelijk maakt de prijs van de geleverde dienst aanzienlijk te verlagen, de prijs van de vervoerbewijzen voor de ontvangers van die dienst hoger zou moeten zijn.

32 Zoals de advocaat-generaal in punt 58 van haar conclusie heeft opgemerkt, moet immers worden geoordeeld dat elke subsidie noodzakelijkerwijs gevolgen kan hebben voor de prijsberekening, ongeacht of deze berekening wordt gemaakt door de begunstigde van de subsidie of, zoals in

casu, door de organisator die de subsidie uitkeert. Zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof, volstaat het enkele feit dat een financiering invloed kan hebben op de prijs van de goederen die worden geleverd door het orgaan dat deze financiering ontvangt, of van de door dat orgaan verrichte diensten, niet om deze financiering belastbaar te maken als een subsidie die rechtstreeks verband houdt met de prijs in de zin van artikel 73 van de btw-richtlijn (zie in die zin arrest van 22 november 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, punt 12).

33 Subsidies die rechtstreeks verband houden met de prijs van een belastbare handeling vormen evenwel slechts een van de in artikel 73 van de btw-richtlijn bedoelde situaties, aangezien de maatstaf van heffing voor een dienstverrichting steeds wordt gevormd door al hetgeen als tegenprestatie voor die dienst wordt ontvangen (zie naar analogie arrest van 27 maart 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 In deze context wenst de verwijzende rechter onder verwijzing naar laatstgenoemd arrest in essentie te vernemen of een vergoeding als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, moet worden beschouwd als een van een derde verkregen tegenprestatie in de zin van dat artikel 73.

35 De zaak die tot dat arrest heeft geleid, had betrekking op de belastbaarheid van een „zorgforfait" dat een nationale zorgverzekering aan instellingen voor de huisvesting van afhankelijke ouderen betaalde om hun bewoners medische en paramedische zorgdiensten te verstrekken. In de berekening van dit forfait werd onder meer rekening gehouden met het aantal opgevangen bewoners in elke instelling en hun afhankelijkheidsniveau. In dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat er sprake was van een rechtstreeks verband tussen de diensten die een dergelijke instelling aan hun bewoners verstrekten en de ontvangen tegenprestatie, namelijk het „zorgforfait", zodat een dergelijke forfaitaire betaling de tegenprestatie was voor de zorg die deze instelling onder bezwarende titel aan haar bewoners verstrekte, en uit dien hoofde dus binnen de werkingssfeer van de btw viel.

36 Het Hof heeft dienaangaande verduidelijkt dat het feit dat de rechtstreekse begunstigde van de aan de orde zijnde dienstverrichtingen niet de nationale zorgverzekering is die het forfait betaalt, maar de verzekerde, niet van dien aard is dat dit het rechtstreekse verband tussen de dienstverrichting en de ontvangen tegenprestatie verbreekt (arrest van 27 maart 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punt 35).

37 Voorts heeft het Hof geoordeeld dat wanneer de dienstverrichting er met name door wordt gekenmerkt dat de dienstverrichter permanent ter beschikking staat om waar nodig diensten ten behoeve van de bewoners te verrichten, het niet noodzakelijk is dat wordt aangetoond dat een betaling betrekking heeft op geïndividualiseerde en eenmalige zorg die de bewoners nodig hebben, teneinde te erkennen dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen die verrichting en de tegenprestatie die daarvoor wordt ontvangen (arrest van 27 maart 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punt 36).

38 Vastgesteld moet worden dat de situatie in het hoofdgeding en die in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 27 maart 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), niet vergelijkbaar zijn.

39 Zoals de advocaat-generaal in de punten 52 en 56 van haar conclusie heeft opgemerkt, bestond er in die zaak een rechtstreeks verband tussen de zorgprestaties ten behoeve van de bewoners van de instelling voor de huisvesting van afhankelijke ouderen en de aan die instelling betaalde financiële tegenprestatie, die werd bepaald aan de hand van de ontvangen zorg en het aantal betrokken bewoners. In casu komen de diensten inzake openbaar personenvervoer echter niet ten goede

aan duidelijk identificeerbare personen, maar aan alle mogelijke passagiers. Bovendien wordt de vergoeding berekend zonder rekening te houden met de identiteit en het aantal gebruikers van de verrichte dienst.

40 Gelet op een en ander dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 73 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de forfaitaire vergoeding die door een lokale overheid aan een onderneming die diensten inzake openbaar personenvervoer verricht, wordt uitgekeerd teneinde de verliezen te dekken die zij bij het verrichten van deze diensten lijdt, niet is begrepen in de maatstaf van heffing van die onderneming.

Kosten

41 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 73 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

moet aldus worden uitgelegd dat

de forfaitaire vergoeding die door een lokale overheid aan een onderneming die diensten inzake openbaar personenvervoer verricht, wordt uitgekeerd teneinde de verliezen te dekken die zij bij het verrichten van deze diensten lijdt, niet is begrepen in de maatstaf van heffing van die onderneming.

ondertekeningen