Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 8 maj 2025*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 73 – Beskattningsunderlag – Ersättning – Subventioner som är direkt kopplade till priset på en beskattningsbar transaktion – Kollektivtrafiktjänster – Kompensation som en lokal eller regional myndighet betalar till en tjänsteleverantör för att täcka kostnaderna för tjänsterna – Direkt koppling mellan kompensationen och de tillhandahållna tjänsterna”

I mål C-615/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 16 juni 2023, som inkom till domstolen den 6 oktober 2023, i målet

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

mot

P. SA,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Biltgen, domstolens vice ordförande T. von Danwitz, tillika tillförordnad domare på första avdelningen, samt domarna, A. Kumin (referent), I. Ziemele och S. Gervasoni,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, genom B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz och T. Wojciechowski,

* Rättegångsspråk: polska.

– Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,

– Ungerns regering, genom M.Z. Fehér och R. Kissné Berta, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom O. Glinicka och M. Herold, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 13 februari 2025 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktören för nationella skatteinformationsmyndigheten) (nedan kallad skattemyndigheten) och bolaget P. SA angående beskattningsunderlaget för mervärdesskatt avseende den kollektivtrafiktjänst som P. överväger att tillhandahålla.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

Polsk rätt

4 I artikel 29a.1 i ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. 2004, nr 54, position 535), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Beskattningsunderlaget omfattar, om inte annat följer av vad som föreskrivs i artiklarna 2–5, 30a–30c, 32, 119, 120.4 eller 120.5, allt som utgör den ersättning 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 mottagits av leverantören eller tillhandahållaren och som direkt påverkar priset på de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls av den beskattningsbara personen.”

5 Av artikel 50.1 i ustawa o publicznym transporcie zbiorowym (lagen om kollektivtrafik) av den 16 december 2010 (Dz. U. 2018, position 2016), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad kollektivtrafiklagen), framgår följande:

”Finansieringen av kollektivtrafiken kan bland annat bestå i:

…

2) kompensation som betalas ut till operatören för:

…

c) de kostnader som uppstår i samband med att operatören tillhandahåller kollektivtrafiktjänster …”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

6 P. tillhandahåller persontransporttjänster. Bolaget överväger att i egenskap av operatör ingå avtal om kollektivtrafiktjänster, 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 (EUT L 315, 2007, s. 1) och i kollektivtrafiklagen. Den andra avtalsparten, det vill säga en lokal myndighet, är organisatör av kollektivtrafik i den mening som avses i nämnda lag (nedan kallad organisatören).

7 Inom ramen för den planerade verksamheten skulle P. erhålla ersättning bland annat genom försäljning av biljetter vars pris fastställs av organisatören. Eftersom detta finansieringssätt inte räcker för att täcka kostnaderna för denna verksamhet, skulle P. erhålla kompensation från organisatören i enlighet med artikel 50.1 led 2 c i kollektivtrafiklagen.

8 Avtalet med organisatören skulle innehålla de närmare villkoren för utbetalning av kompensationen, vars grund skulle utgöras av det negativa ekonomiska resultatet för nämnda verksamhet, och det högsta kompensationsbeloppet för en viss period.

9 Mot denna bakgrund begärde P. ett förhandsbesked från skattemyndigheten för att få klarhet i huruvida kompensationen för förluster till följd av tillhandahållandet av kollektivtrafiktjänster utgör en mervärdesskattepliktig omsättning i den mening som avses i artikel 29a.1 i lagen om skatt på varor och tjänster, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet.

10 Enligt P. ökar inte kompensationen beskattningsunderlaget, eftersom den inte har någon direkt inverkan på priset på de tjänster som tillhandahålls utan utgör ett bidrag till samtliga kostnader för den planerade verksamheten.

11 I ett förhandsbesked av den 14 maj 2019 uttryckte skattemyndigheten en motsatt uppfattning.

12 P. överklagade förhandsbeskedet till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Förvaltningsdomstolen i vojvodskapet Gdańsk, Polen), som upphävde förhandsbeskedet genom dom av den 26 november 2019.

13 Skattemyndigheten överklagade denna dom till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen), som är den hänskjutande domstolen.

14 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida den kompensation som en lokal myndighet betalar till ett företag som tillhandahåller kollektivtrafiktjänster för att täcka de kostnader som detta företag har haft utgör ersättning för tillhandahållandet av dessa tjänster i den mening som avses i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, vilket skulle innebära att den är mervärdesskattepliktig.

15 Den hänskjutande domstolen har i detta hänseende angett att en sådan kompensation, med beaktande av EU-domstolens praxis, bland annat domen av den 22 november 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), och domen av den 15 juli 2004, kommissionen/Sverige (C-463/02, EU:C:2004:455), enligt nationell rättspraxis inte anses ingå i beskattningsunderlaget. För att det finansieringsbelopp som en beskattningsbar person har erhållit ska anses utgöra en del av beskattningsunderlaget för en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster, krävs det nämligen att detta belopp tydligt hänför sig till en viss transaktion. Den kompensation som är aktuell i det nationella målet har emellertid inte någon direkt inverkan på priset på de tjänster som P. tillhandahåller, det vill säga priset på biljetterna, eftersom dess syfte framför allt är att täcka de förluster som uppkommit under en viss period.

16 Med hänvisning till domen av den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), har den hänskjutande domstolen emellertid uttryckt tvivel avseende denna nationella rättspraxis. Den hänskjutande domstolen frågar sig om det, för att fastställa att en sådan kompensation utgör en del av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, krävs att det finns en direkt koppling mellan priset på biljetterna och denna kompensation, i betydelsen av en direkt finansiering av biljetterna som medför en proportionell sänkning av priset på dem, eller om det, för att fastställa denna direkta koppling, räcker att konstatera att priset på biljetterna utan nämnda kompensation skulle bli högre. Den hänskjutande domstolen vill dessutom få klarhet i huruvida förekomsten av en sådan direkt koppling kan härledas ur den omständigheten att de tjänster som tjänsteleverantören tillhandahåller kännetecknas av att de är kontinuerliga och att tjänsteleverantören ständigt är beredd att tillhandahålla dem.

17 Enligt den hänskjutande domstolen råder det visserligen inte något tvivel om att den planerade kompensationen i det mål som är anhängigt vid den inte avser en individualiserad tjänst som riktar sig till mottagarna av denna tjänst, men denna kompensation innebär inte desto mindre att det pris som dessa mottagare ska betala sänks, eftersom priset för de biljetter som säljs av kollektivtrafikoperatören annars skulle fastställas till en mycket högre nivå. Nämnda kompensation är dessutom inte en finansiell tjänst som är avsedd för operatörens samtliga verksamheter, utan den är endast kopplad till operatörens kollektivtrafikverksamhet.

18 Enligt den hänskjutande domstolen förefaller däremot den omständigheten att den planerade kompensationen fastställs schablonmässigt och på årsbasis inte ha någon avgörande betydelse för fastställandet av huruvida denna kompensation ingår i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt. Så är även fallet med den omständigheten att priset på biljetterna och storleken på eventuella nedsatta priser fastställs av organisatören och inte av operatören, eftersom även dessa faktorer definieras i det avtal som ingåtts mellan dessa aktörer och påverkar fastställandet av kompensationsbeloppet.

19 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 73 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att en kompensation (såsom den som anges i ansökan om förhandsbesked i skattefrågor) som en lokal myndighet har betalat ut till en särskild aktör (operatören) i samband med tillhandahållande av kollektivtrafiktjänster, ska anses ingå i det beskattningsunderlag som avses i denna bestämmelse?”

Prövning av tolkningsfrågan

20 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 73 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den schablonberäknade kompensation som en lokal myndighet betalar till ett företag som tillhandahåller kollektivtrafiktjänster för att täcka förluster i samband med tillhandahållandet av dessa tjänster ska ingå i detta företags beskattningsunderlag.

21 I enlighet med artikel 73 i mervärdesskattedirektivet omfattar beskattningsunderlaget för leveransen av en vara eller tillhandahållandet av en tjänst ”allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna”.

22 Det ska inledningsvis påpekas att det av uppgifterna i beslutet om hänskjutande och i skattemyndighetens skriftliga yttranden framgår att de direkta mottagarna av de kollektivtrafiktjänster som tjänsteoperatören avser att tillhandahålla är användarna av dessa tjänster, som köper en biljett som vederlag för dessa tjänster, medan den organisatör som utbetalar kompensationen till operatören inte anses vara mottagare av denna tjänst. I förevarande fall är organisatören således en ”tredje part” i den mening som avses i nämnda artikel 73.

23 Vad gäller frågan huruvida denna kompensation utgör en subvention som är direkt kopplad till priset på transaktionerna, i den mening som avses i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, framgår det av domstolens praxis att syftet med att det i nämnda artikel 73 föreskrivs att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, i de fall som där anges, ska innefatta vissa subventioner som utbetalas till beskattningsbara personer är att mervärdesskatt ska tas ut på varornas och tjänsternas fulla värde och att därigenom förhindra att utbetalningen av en subvention medför att skatteintäkten minskar (se, analogt, dom av den 9 oktober 2019, C och C (Mervärdesskatt och jordbrukssubventioner), C-573/18 och C-574/18, EU:C:2019:847, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

24 Av bestämmelsens lydelse följer att den är tillämplig på subventioner som är direkt kopplade till priset på den aktuella transaktionen. För att så ska vara fallet krävs att subventionen särskilt utbetalas till den subventionerade operatören för att denne ska leverera en bestämd vara eller tillhandahålla en bestämd tjänst. Det är endast i det fallet som subventionen kan anses utgöra ersättning för en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster och därmed vara skattepliktig (se, analogt, dom av den 9 oktober 2019, C och C (Mervärdesskatt och jordbrukssubventioner), C-573/18 och C-574/18, EU:C:2019:847, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

25 Det måste vidare prövas huruvida den som köper varor eller tjänster gynnas av den subvention som har beviljats dess mottagare. Det krävs nämligen att det pris som ska betalas av köparen fastställs på ett sådant sätt att det minskar i proportion till den subvention som har beviljats säljaren och att subventionen således är en bestämmande faktor för priset på varan eller tjänsten. Det ska således prövas huruvida den omständigheten att en subvention har utbetalats till en säljare av en vara eller en tjänst objektivt sett medför att denne kan sälja varan eller tillhandahålla tjänsten till ett lägre pris än det som vederbörande skulle ha tagit ut om subventionen inte hade funnits (se, analogt, dom av den 9 oktober 2019, C och C (Mervärdesskatt och jordbrukssubventioner), C-573/18 och C-574/18, EU:C:2019:847, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

26 Det måste dessutom gå att fastställa den ersättning som motsvaras av subventionen (se, analogt, dom av den 9 oktober 2019, C och C (Mervärdesskatt och jordbrukssubventioner), C-573/18 och C-574/18, EU:C:2019:847, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

27 Begreppet ”subventioner som är direkt kopplade till priset”, i den mening som avses i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, innefattar således enbart subventioner som utgör ersättning eller partiell ersättning för en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som utbetalats av en tredje part till säljaren av varorna eller tjänsterna (se, analogt, dom av den 9 oktober 2019, C och C (Mervärdesskatt och jordbrukssubventioner), C-573/18 och C-574/18, EU:C:2019:847, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

28 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att de kollektivtrafiktjänster som är aktuella i det nationella målet skulle tillhandahållas på grundval av ett avtal som ingåtts mellan en lokal myndighet, i egenskap av organisatör, vilken fastställer biljettpriset, och P., i egenskap av operatör. Eftersom intäkterna från bland annat försäljningen av biljetter inte räcker för att täcka kostnaderna för dessa tjänster, skulle den lokala myndigheten utbetala en schablonberäknad kompensation till P. vars belopp inte kan överstiga det belopp som motsvarar det negativa ekonomiska resultatet av dessa tjänster och, under alla omständigheter, ett högsta belopp som fastställts för en viss period.

29 Såsom den hänskjutande domstolen har konstaterat har en sådan kompensation inte någon direkt inverkan på priset för de tillhandahållna transporttjänsterna, vilket fastställs av organisatören av dessa tjänster, utan syftet med kompensationen är framför allt att täcka de förluster som är hänförliga till denna verksamhet.

30 Under dessa omständigheter konstaterar domstolen att en sådan kompensation som den som är aktuell i det nationella målet inte särskilt utbetalas till operatören för att denne ska utföra en transporttjänst till en viss köpare av denna tjänst och inte heller har någon inverkan på det pris som köparen ska betala, eftersom detta pris inte har fastställts på ett sådant sätt att det minskar i proportion till den kompensation som betalas ut till tjänsteleverantören. Såsom generaladvokaten påpekade i punkt 54 i sitt förslag till avgörande beviljas nämnda kompensation tvärtom i efterhand och är oberoende av den konkreta användningen av transporttjänsterna, utan beror på antalet fordonskilometer som erbjuds. En sådan kompensation omfattas således inte av begreppet ”subventioner som är direkt kopplade till priset” i den mening som avses i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet.

31 Denna slutsats påverkas inte av den omständigheten att biljettpriset skulle vara högre för mottagarna av denna tjänst utan en sådan kompensation, som gör det möjligt att avsevärt sänka priset för den tillhandahållna tjänsten.

32 Såsom generaladvokaten påpekade i punkt 58 i sitt förslag till avgörande kan det nämligen anses att varje subvention med nödvändighet kan påverka prisberäkningen, oavsett om denna görs av mottagaren av subventionen eller, såsom i förevarande fall, av den organisatör som betalar ut subventionen. Såsom framgår av domstolens praxis är enbart den omständigheten att en finansiering skulle kunna påverka priset på de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls av det organ som erhåller denna finansiering inte i sig tillräcklig för att denna finansiering ska vara skattepliktig såsom en subvention som är direkt kopplad till priset i den mening som avses i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 november 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, punkt 12).

33 Subventioner som är direkt kopplade till priset på en beskattningsbar transaktion är emellertid enbart en av de situationer som avses i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet och beskattningsunderlaget för ett tillhandahållande av en tjänst utgörs under alla omständigheter av allt det som erhållits som ersättning för tjänsten (se, analogt, dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

34 I detta sammanhang vill den hänskjutande domstolen, med hänvisning till sistnämnda dom, få klarhet i huruvida en sådan kompensation som den som är aktuell i det nationella målet ska anses utgöra en ersättning som erhållits från en tredje part, i den mening som avses i nämnda artikel 73.

35 Det mål som gav upphov till nämnda dom avsåg frågan huruvida ett ”schablonbelopp för vård” som en nationell sjukförsäkringskassa betalade ut till äldreboenden för vårdbehövande personer för tillhandahållande av medicinska och paramedicinska vårdtjänster till de boende, och vars beräkning bland annat tog hänsyn till antalet boende inom varje institution och deras vårdbehov, var skattepliktigt. I samma dom slog domstolen fast att det fanns en direkt koppling mellan de tjänster som en sådan institution tillhandahåller sina boende och den ersättning som erhållits, det vill säga detta ”schablonbelopp för vård”, vilket innebar att en sådan schablonbetalning utgjorde ersättning för de vårdtjänster som inrättningen tillhandahöll sina boende mot vederlag och därför omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

36 Domstolen preciserade i detta hänseende att den omständigheten att den direkta mottagaren av de aktuella tjänsterna inte var den nationella sjukförsäkringskassan, som betalade schablonbeloppet, utan den försäkrade, inte påverkade den direkta kopplingen mellan tillhandahållandet av tjänsten och den erhållna ersättningen (dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 35).

37 Domstolen slog dessutom fast att det, när det aktuella tillhandahållandet av tjänster bland annat kännetecknas av att tillhandahållaren alltid är tillgänglig för att ge de vårdtjänster som de boende behöver, inte är nödvändigt, för att det ska finnas en direkt koppling mellan tjänsten och den erhållna ersättningen, att visa att en betalning är knuten till en individualiserad vårdtjänst som vid ett visst tillfälle har tillhandahållits en boende (dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 36).

38 Domstolen konstaterar att situationen i det nationella målet inte är jämförbar med situationen i det mål som avgjordes genom domen av den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

39 Såsom generaladvokaten påpekade i punkterna 52 och 56 i sitt förslag till avgörande fanns det i det målet en direkt koppling mellan vårdtjänsterna till förmån för de boende i äldreboendet för vårdbehövande personer och den ekonomiska ersättning som betalades ut till denna inrättning, vilken fastställdes på grundval av den vård som erhållits och antalet berörda boende. I förevarande fall är det emellertid inte klart identifierbara personer som tillhandahålls kollektivtrafiktjänsterna utan samtliga potentiella resenärer. Dessutom beräknas kompensationen utan hänsyn till identiteten på användarna och antalet användare av den tillhandahållna tjänsten.

40 Med beaktande av dessa överväganden ska den fråga som ställts besvaras enligt följande. Artikel 73 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den schablonberäknade kompensation som en lokal myndighet betalar till ett företag som tillhandahåller kollektivtrafiktjänster för att täcka förluster i samband med tillhandahållandet av dessa tjänster inte ingår i detta företags beskattningsunderlag.

Rättegångskostnader

41 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 73 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så,

att den schablonberäknade kompensation som en lokal myndighet betalar till ett företag som tillhandahåller kollektivtrafiktjänster för att täcka förluster i samband med tillhandahållandet av dessa tjänster inte ingår i detta företags beskattningsunderlag.

Underskrifter