Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

8 май 2025 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 73 — Данъчна основа — Насрещна престация — Субсидии, пряко свързани с цената на облагаема доставка — Услуги за масов обществен транспорт — Компенсация, изплащана от единица на местното самоуправление на доставчика на услуги за покриване на понесените разходи — Пряка връзка между компенсацията и предоставените услуги“

По дело C-615/23

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) с акт от 16 юни 2023 г., постъпил в Съда на 6 октомври 2023 г., в рамките на производство по дело

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

срещу

P. S.A.,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: F. Biltgen, председател на състава, T. von Danwitz, заместник-председател на Съда, изпълняващ функцията на съдия от първи състав, A. Kumin (докладчик), I. Ziemele и S. Gervasoni, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, от B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz и T. Wojciechowski,

– за полското правителство, от B. Majczyna, в качеството на представител,

* Език на производството: полски.

– за унгарското правителство, от M. Z. Fehér и R. Kissné Berta, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от O. Glinicka и M. Herold, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 13 февруари 2025 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на 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; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (директор по националната данъчна информация, Полша) (наричан по-нататък „данъчната администрация“) и дружеството P. S.A. относно облагаемата основа за данъка върху добавената стойност (ДДС) на доставка на услуги за масов обществен транспорт, която P. възнамерява да извършва.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 73 от Директивата за ДДС предвижда:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

Полското право

4 Член 29a, параграф 1 от Ustawa o podatku od towarów i usług (Закон за данъка върху стоките и услугите) от 11 март 2004 г. (Dz. U. от 2004 г., бр. 54, позиция 535) в редакцията си, приложима към спора по главното производство, гласи:

„Освен в случаите по параграфи 2—5, членове 30a—30c, 32 и 119 и член 120, параграфи 4 и 5, данъчната основа включва всичко, представляващо 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, получени от доставчика или изпълнителя, които имат пряко отражение върху цената на доставяните от данъчнозадълженото лице стоки или услуги“.

5 Съгласно член 50, параграф 1 от Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym (Закон за масовия обществен транспорт) от 16 декември 2010 г. (Dz. U. от 2018 г., позиция 2016) в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „Законът за масовия обществен транспорт“):

„Финансирането на превозите в обществена полза може да се извършва по-специално чрез:

[…]

2) изплащане на компенсация на оператора за:

[…]

c) разходите, които е направил във връзка с доставката на услугите за масов обществен транспорт […]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

6 P. извършва дейност в областта на превоза на пътници. То възнамерява да сключи в качеството на оператор договори за извършване на услуги за масов обществен транспорт, както са предвидени в 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 (ОВ L 315, 2007 г., стр. 1), както и в Закона за масовия обществен транспорт. Другата страна по договора, а именно единица на местното самоуправление, би имала качеството на организатор на масов обществен транспорт по смисъла на този закон (наричан по-нататък „организаторът“).

7 В рамките на предстоящата дейност P. би получавало по-конкретно приходи от продажбата на билети за превоз, чиято цена би се определяла от организатора. При положение че този начин на финансиране не е достатъчен за покриването на разходите за тази дейност, P. би получавало от организатора компенсация по смисъла на член 50, параграф 1, точка 2, буква c) от Закона за масовия обществен транспорт.

8 Договорът с организатора би определял начина на изплащане на компенсацията, чието основание е отрицателният финансов ефект на посочената дейност, и би уточнявал максималния размер на компенсацията за определен период.

9 Именно в този контекст P. подава до данъчната администрация заявление за издаване на предварително данъчно становище по въпроса дали компенсацията за загубите, произтичащи от предоставянето на услуги за масов обществен транспорт, представлява оборот, за който се дължи ДДС, по смисъла на член 29a, параграф 1 от Закона за данъка върху стоките и услугите в редакцията му, приложима към спора по главното производство.

10 Според P. компенсацията не увеличава данъчната основа, защото няма пряко отражение върху цената на доставяните услуги, а представлява съфинансиране на общите разходи за извършваната дейност.

11 В предварително данъчно становище от 14 май 2019 г. данъчната администрация изразява обратното становище.

12 P. подава жалба срещу това предварително данъчно становище до Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Областен административен съд Гданск, Полша), който го отменя с решение от 26 ноември 2019 г.

13 Впоследствие данъчната администрация подава касационна жалба срещу това решение пред Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша), който е запитващата юрисдикция.

14 Тази юрисдикция иска да се установи дали изплащаната от единица на местното самоуправление компенсация на предприятие, доставящо услуги за масов обществен транспорт, за покриването на понасяните от това предприятие разходи, представлява насрещна престация за това предоставяне на услуги по смисъла на член 73 от Директивата за ДДС, така че да подлежи на облагане с ДДС.

15 В това отношение посочената юрисдикция изтъква, че предвид практиката на Съда, и по-конкретно решения от 22 ноември 2001 г., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), и от 15 юли 2004 г., Комисия/Швеция (C-463/02, EU:C:2004:455), в практиката си националните съдилища считат, че такава компенсация не се включва в данъчната основа. Всъщност, за да може сумата на получено от данъчнозадължено лице финансиране да се разглежда като елемент от данъчната основа на доставка на стоки или услуги, е важно тази сума да бъде ясно отредена за конкретна сделка. Същевременно разглежданата компенсация по делото, с което тя е сезирана, нямала пряко отражение върху цената на доставяните от P. услуги, а именно цената на билетите за превоз, като нейната цел е преди всичко да покрие претърпените през даден период загуби.

16 Като се позовава на решение от 27 март 2014 г., Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), запитващата юрисдикция обаче изразява съмнения във връзка с тази национална съдебна практика. В това отношение тя иска да се установи дали, за да се определи дали такава компенсация се включва в данъчната основа за ДДС, е необходимо да съществува пряка връзка между цената на билетите за превоз и тази компенсация, разбирана като пряко финансиране на билетите, което намалява пропорционално цената им, или за установяването на тази пряка връзка е достатъчно да се констатира, че без посочената компенсация билетите би трябвало да имат по-висока цена. По-нататък, тази юрисдикция пита дали съществуването на такава пряка връзка може да се изведе от факта, че услугите, предоставяни от доставчика, се характеризират с непрекъснатост на извършването им и постоянна готовност на този доставчик да ги предоставя.

17 Според запитващата юрисдикция, макар предвидената компенсация по делото, с което е сезирана, несъмнено, да не се отнася до индивидуализирана услуга, предназначена за получателите на същата, това не променя факта, че тази компенсация намалява цената, която въпросните получатели трябва да плащат, тъй като без нея цената на билетите, продавани от оператора на услугата за обществен транспорт, трябвало да е много по-висока. Освен това посочената компенсация не била финансово плащане, предназначено за съвкупността от дейности на този оператор, а била свързана само с дейността му в областта на обществения транспорт.

18 Обратно, според запитващата юрисдикция обстоятелството, че предвидената компенсация се определя глобално и на годишна основа, изглежда няма решаващо значение при определянето дали тази компенсация се включва в облагаемата основа за ДДС. Такъв бил и случаят с факта, че цените на билетите и размерът на евентуалните намаления се

определят от организатора, а не от посочения оператор, като се има предвид, че тези елементи са определени и в сключения между тях договор, и че те имат отражение при определянето на размера на компенсацията.

19 При тези обстоятелства Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) решава да спре производството и да отправи до Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 73 от Директивата [за ДДС] да се тълкува в смисъл, че данъчната основа по смисъла на тази разпоредба включва компенсация като описаната в заявлението за издаване на предварително данъчно становище, която се изплаща на отделен субект (оператора) от единица на местното самоуправление за доставката на услуги за масов обществен транспорт?“.

По преюдициалния въпрос

20 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 73 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че компенсация с фиксиран размер, която се изплаща от единица на местното самоуправление на предприятие, доставящо услуги за масов обществен транспорт, и е предназначена за покриването на загубите, понасяни при доставката на тези услуги, се включва в облагаемата основа на това предприятие.

21 В съответствие с член 73 от Директивата за ДДС по отношение на доставката на стоки или услуги данъчната основа „включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

22 В самото начало следва да се отбележи, че според данните, съдържащи се в акта за преюдициално запитване и в писменото становище на данъчната администрация, преките получатели на услугите за масов обществен транспорт, които операторът на тези услуги възнамерява да предоставя, са ползвателите на посочените услуги, които купуват билет за превоз като насрещна престация за същите услуги, докато организаторът, който изплаща компенсацията на този оператор, не се счита за клиент за тази услуга. Така в конкретния случай организаторът има качеството на „трето лице“ по смисъла на този член 73.

23 Що се отнася до въпроса дали тази компенсация представлява субсидия, пряко свързана с цената на доставката по смисъла на член 73 от Директивата за ДДС, от практиката на Съда произтича, че като предвижда, че в определените от него хипотези данъчната основа за ДДС включва някои субсидии, изплащани на данъчнозадължените лица, този член 73 е насочен към това облагането с ДДС да обхване пълната стойност на стоките или услугите и така да се избегне възможността плащането на субсидия да доведе до по-нисък размер на постъпленията от данъка (вж. по аналогия решение от 9 октомври 2019 г., C и C (ДДС и земеделски субсидии), C-573/18 и C-574/18, EU:C:2019:847, т. 30 и цитираната съдебна практика).

24 В съответствие с текста на тази разпоредба тя се прилага, когато субсидията е пряко свързана с цената на съответната доставка. За да бъде такъв случаят, субсидията трябва да се изплаща конкретно на субсидирания икономически оператор, за да може той да предостави стока или да извърши определена услуга. Само в този случай може да се счита,

че субсидията представлява насрещна престация за доставката на стока или за предоставянето на услуга и поради това подлежи на облагане (вж. по аналогия решение от 9 октомври 2019 г., C и C (ДДС и земеделски субсидии), C-573/18 и C-574/18, EU:C:2019:847, т. 31 и цитираната съдебна практика).

25 Впрочем трябва да се провери дали купувачите на стоката или получателите на услугата извличат полза от субсидията, предоставена на нейния бенефициер. Действително, необходимо е цената, която купувачът или получателят трябва да платят, да бъде определена по такъв начин, че да намалява пропорционално на субсидията, предоставена на продавача на стоката или доставчика на услугата, която в този случай представлява елемент от определянето на цената, изисквана от последния. По този начин трябва да се провери дали обективно фактът, че дадена субсидия е изплатена на продавача или доставчика, му позволява да продаде стоката или да предостави услугата на по-ниска цена от тази, която би трябвало да изисква при липса на субсидия (вж. по аналогия решение от 9 октомври 2019 г., C и C (ДДС и земеделски субсидии), C-573/18 и C-574/18, EU:C:2019:847, т. 32 и цитираната съдебна практика).

26 Освен това насрещната престация, която субсидията представлява, трябва най-малкото да бъде определяема (вж. по аналогия решение от 9 октомври 2019 г., C и C (ДДС и земеделски субсидии), C-573/18 и C-574/18, EU:C:2019:847, т. 33 и цитираната съдебна практика).

27 Така понятието „субсидии, пряко свързани с цената“ по смисъла на член 73 от Директивата за ДДС обхваща само субсидиите, които представляват пълната или частична насрещна престация за доставката на определени стоки или услуги и които са изплатени от трето лице на продавача или доставчика (вж. по аналогия решение от 9 октомври 2019 г., C и C (ДДС и земеделски субсидии), C-573/18 и C-574/18, EU:C:2019:847, т. 34 и цитираната съдебна практика).

28 В конкретния случай от акта за преюдициално запитване е видно, че разглежданите по главното производство услуги за масов обществен транспорт се предоставят по договор, сключен между единица на местното самоуправление, действаща в качеството на организатор, който определя цената на билетите за превоз, и P., действащо като оператор. Тъй като приходите, генерирани в частност от продажбата на билетите за превоз, били недостатъчни за покриването на разходите за тези услуги, единицата на местното самоуправление изплащала на P. компенсация с фиксиран размер, който не можел да надвишава размера, съответстващ на отрицателният финансов ефект на посочените услуги, и във всички случаи — максимален размер, определен за даден период.

29 Както отбелязва запитващата юрисдикция, такава компенсация няма пряко отражение върху цената на доставяните транспортни услуги, определена от организатора на тези услуги, тъй като целта на компенсацията е преди всичко да покрие загубите, свързани с тази дейност.

30 При тези условия следва да се констатира, че компенсация като разглежданата по главното производство не се изплаща на оператора конкретно за извършването на транспортна услуга на определен клиент на тази услуга и няма отражение върху цената, която този клиент трябва да плати, тъй като тази цена не е определена по такъв начин, че да намалява пропорционално на изплащаната на доставчика на тази услуга компенсация. За разлика от това, както по същество отбелязва генералният адвокат в точка 54 от заключението си, посочената компенсация се предоставя a posteriori и не зависи от конкретното ползване на

транспортните услуги, а от предлаганите превозни километри. Следователно подобна компенсация не попада в обхвата на понятието „субсидии, пряко свързани с цената“ по смисъла на член 73 от Директивата за ДДС.

31 Този извод не се поставя под въпрос от факта, че без такава компенсация, която позволява да се намали значително цената на предоставяната услуга, цената на билетите за превоз би трябвало да бъде по-висока за получателите на тази услуга.

32 Както посочва генералният адвокат в точка 58 от заключението си, трябва всъщност да се приеме, че всяка субсидия по необходимост би могла да има отражение върху изчисляването на цените, независимо дали то се извършва от получателя на субсидията или, както в случая — от организатора, който изплаща посочената субсидия. Както обаче е видно от практиката на Съда, само фактът, че дадено финансиране може да има отражение върху цената на доставените от субсидирания субект стоки или на предоставените от него услуги не прави тази субсидия облагаема като субсидия, пряко свързана с цената, по смисъла на член 73 от Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решение от 22 ноември 2001 г., Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, т. 12).

33 При това положение субсидиите, пряко свързани с цената на облагаема доставка, представляват само една от хипотезите, наред с други, по член 73 от Директивата за ДДС, тъй като облагаемата основа на доставка на услуги при всички случаи се формира от всичко получено като насрещна престация за предоставената услуга (вж. по аналогия решение от 27 март 2014 г., Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, т. 30 и цитираната съдебна практика).

34 В този контекст, като се позовава на последното решение, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали компенсация като разглежданата по главното производство трябва да се счита за насрещна престация, получена от трето лице по смисъла на този член 73.

35 Предмет на делото, по което е постановено това решение, е дали „общата сума за помощ“, която здравноосигурителна каса изплаща на заведение за настаняване на зависими възрастни хора за предоставянето на медицински и парамедицински услуги на настанените в тях лица и при изчисляването на която се отчита по-специално броят на настанените във всяко заведение лица и равнището им на зависимост. В същото решение Съдът постановява, че съществува пряка връзка между услугите, предоставяни от такова заведение на настанените в него лица, и получената насрещна престация, а именно тази „обща сума за помощ“, така че подобно общо плащане представлява насрещна престация за помощта, оказвана възмездно от това заведение в полза на настанените в него лица, и на това основание попада в приложното поле на ДДС.

36 Съдът уточнява в това отношение, че фактът, че прекият получател на разглежданите доставки на услуги е не националната здравноосигурителна каса, която изплаща общата сума, а осигуреното в нея лице, не е от естество да прекъсне пряката връзка, която съществува между извършената доставка на услуги и получената насрещна престация (решение от 27 март 2014 г., Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, т. 35).

37 По-нататък, Съдът постановява, че когато за разглежданата доставка на услуги е характерна в частност постоянната готовност на доставчика на услуги да предостави при необходимост услугите за помощ, които настанените лица изискват, за да се признае наличието на пряка

връзка между посочената услуга и получената насрещна престация, не е нужно да се докаже, че дадено плащане се отнася до индивидуализирана и точно определена услуга, извършена по искане на настанено лице (решение от 27 март 2014 г., Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, т. 36).

38 Следва да се констатира обаче, че положението, разглеждано по главното производство, не е сравнимо с това по делото, по което е постановено решение от 27 март 2014 г., Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

39 Както отбелязва генералният адвокат в точки 52 и 56 от своето заключение, по това дело е налице пряка връзка между предоставянето на грижи в полза на настанените в заведението за настаняване на зависими възрастни хора лица, и финансовата насрещна престация, изплащана на това заведение, определена в зависимост от получените грижи и броя на съответните настанени лица. В настоящия случай обаче от услугите за масов обществен транспорт се ползват не лица, които могат да бъдат ясно идентифицирани, а всички потенциални пътници. В допълнение, размерът на компенсацията се определя, без въобще да се вземат предвид самоличността и броят на ползвателите на предоставяната услуга.

40 С оглед на всички гореизложени съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 73 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че компенсацията с фиксиран размер, която се изплаща от единица на местното самоуправление на предприятие, предоставящо услуги за масов обществен транспорт, и е предназначена за покриване на загубите, понесени при предоставянето на тези услуги, не се включва в данъчната основа на това предприятие.

По съдебните разноски

41 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

Поради изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

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

трябва да се тълкува в смисъл, че

компенсацията с фиксиран размер, която се изплаща от единица на местното самоуправление на предприятие, предоставящо услуги за масов обществен транспорт, и е предназначена за покриване на загубите, понесени при предоставянето на тези услуги, не се включва в данъчната основа на това предприятие.

Подписи