Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

8. maj 2025*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles system for merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 73 – afgiftsgrundlag – modværdi – tilskud, der er direkte forbundet med en transaktions pris – kollektive offentlige transporttjenester – kompensation, der betales af en lokal myndighed til tjenesteyderen til dækning af påløbne omkostninger – direkte sammenhæng mellem kompensationen og de leverede tjenesteydelser«

I sag C-615/23,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 16. juni 2023, indgået til Domstolen den 6. oktober 2023, i sagen

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

mod

P. S.A.,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, F. Biltgen, Domstolens vicepræsident, T. von Danwitz, som fungerende dommer i Første Afdeling, og dommerne A. Kumin (refererende dommer), I. Ziemele og S. Gervasoni,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ved B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz og T. Wojciechowski,

– den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,

* Processprog: polsk.

– den ungarske regering ved M.Z. Fehér og R. Kissné Berta, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved O. Glinicka og M. Herold, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. februar 2025,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 73 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktøren for den nationale skatte- og afgiftsoplysningsmyndighed, Polen) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) og selskabet P. S.A. vedrørende afgiftsgrundlaget for merværdiafgift (moms) af de kollektive offentlige transporttjenester, som P. planlægger at levere.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 73 fastsætter:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

Polsk ret

4 Artikel 29a, stk. 1, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. af 2004, nr. 54, pos. 535) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, bestemmer følgende:

»Med forbehold for stk. 2-5, artikel 30a til 30c, artikel 32, artikel 119 samt artikel 120, stk. 4 og 5, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand fra salget, herunder tilskud, støtte og andre tillæg af lignende art, der har en direkte indflydelse på prisen af varer eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person har leveret.«

5 Artikel 50, stk. 1, i ustawa o publicznym transporcie zbiorowym (lov om den kollektive offentlige trafik) af 16. december 2010 (Dz. U. af 2018, pos. 2016) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »lov om den kollektive offentlige trafik«), har følgende ordlyd:

»Finansiering af den kollektive trafik kan bl.a. bestå i:

[...]

2) overførsel af en kompensation til en operatør for:

[...]
c) omkostninger, som operatøren har afholdt i forbindelse med leveringen af kollektive offentlige transporttjenester [...]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

6 P. driver virksomhed på personbefordringsområdet. P. havde som operatør til hensigt at indgå aftaler om levering af kollektive offentlige transporttjenester, således som fastsat i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1370/2007 af 23. oktober 2007 om offentlig personbefordring med jernbane og ad vej og om ophævelse af Rådets forordning (EØF) nr. 1191/69 og (EØF) nr. 1107/70 (EUT 2007, L 315, s. 1) og i lov om den kollektive offentlige trafik. Den anden part i aftalen, der er en lokal myndighed, er arrangør af kollektiv offentlig transport som omhandlet i denne lov (herefter »arrangøren«).

7 I forbindelse med den planlagte aktivitet vil P. blive betalt bl.a. ved billetsalget, hvis pris fastsættes af arrangøren. Idet denne finansieringsmetode ikke er tilstrækkelig til at dække omkostningerne ved denne aktivitet, vil P. modtage en kompensation fra arrangøren som omhandlet i artikel 50, stk. 1, nr. 2, litra c), i lov om den kollektive offentlige trafik.

8 Den aftale, der påtænkes indgået med arrangøren, indeholder nærmere bestemmelser om betaling af kompensation, hvis grundlag udgøres af det negative økonomiske resultat, der følger af denne aktivitet, og angiver det maksimale kompensationsbeløb for en given periode.

9 Det er i denne sammenhæng, at P. anmodede skatte- og afgiftsmyndigheden om et bindende svar vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt kompensationen for tab som følge af levering af kollektive offentlige transporttjenester udgør momspligtig omsætning som omhandlet i artikel 29a, stk. 1, i lov om afgift på varer og tjenesteydelser i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen.

10 Ifølge P. forhøjer kompensationen ikke afgiftsgrundlaget, da den ikke har nogen direkte indvirkning på prisen på de leverede ydelser, men udgør et bidrag til de samlede omkostninger ved den planlagte aktivitet.

11 I et bindende svar af 14. maj 2019 gav skatte- og afgiftsmyndigheden udtryk for en modsat opfattelse.

12 P. påklagede dette bindende svar til Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Gdańsk, Polen), som ved dom af 26. november 2019 annullerede det.

13 Skatte- og afgiftsmyndigheden har efterfølgende iværksat kassationsanke til prøvelse af denne dom ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen), som er den forelæggende ret.

14 Denne ret ønsker oplyst, om den kompensation, som en lokal myndighed betaler til en virksomhed, der leverer kollektive offentlige transporttjenester til dækning af omkostninger, som denne virksomhed har afholdt, udgør en modværdi for denne levering af ydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 73, således at den skal pålægges moms.

15 I denne henseende har den forelæggende ret anført, at henset til Domstolens praksis, bl.a. dom af 22. november 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), og af 15. juli 2004, Kommissionen mod Sverige (C-463/02, EU:C:2004:455), er det i national retspraksis opfattelsen, at en sådan kompensation ikke er en del af afgiftsgrundlaget. For at det finansieringsbeløb, som en afgiftspligtig person har modtaget, kan anses for at indgå i afgiftsgrundlaget for en levering af varer eller ydelser, skal dette beløb således klart være henført til en specifik transaktion. Den kompensation, der er omhandlet i den sag, der er indbragt for den, har ikke direkte indvirkning på prisen af de ydelser, der leveres af P., dvs. billetpriserne, idet den først og fremmest har til formål at dække tab opstået i en given periode.

16 Under henvisning til dom af 27. marts 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), har den forelæggende ret rejst tvivl om denne nationale retspraksis. Den ønsker i denne henseende oplyst, om det ved afgørelsen af, om en sådan kompensation er en del af momsgrundlaget, er nødvendigt, at der består en direkte sammenhæng mellem billetpriserne og denne kompensation, forstået som en direkte finansiering af billetter, som forholdsmæssigt nedsætter billetternes pris, eller om det er tilstrækkeligt for at etablere denne direkte sammenhæng at fastslå, at billetpriserne uden denne kompensation ville være højere. Den forelæggende ret har endvidere rejst spørgsmål om, hvorvidt eksistensen af en sådan direkte sammenhæng kan udledes af den omstændighed, at de ydelser, som leverandøren leverer, er kendetegnet ved deres kontinuitet og ved, at tjenesteyderen til stadighed står til rådighed med henblik på at levere dem.

17 Selv om der ifølge den forelæggende ret ikke – i den sag, der er indbragt for den – er nogen tvivl om, at den planlagte kompensation ikke vedrører en individualiseret tjenesteydelse rettet mod modtagerne af denne tjenesteydelse, forholder det sig ikke desto mindre således, at denne kompensation nedsætter den pris, som disse modtagere skal betale, eftersom prisen for de billetter, som operatøren af kollektive offentlige transporttjenester sælger, ellers ville skulle fastsættes til et meget højere niveau. Den nævnte kompensation er endvidere ikke en økonomisk ydelse bestemt til samtlige denne operatørs aktiviteter, men er alene knyttet til dennes offentlige transporttjenester.

18 Ifølge den forelæggende ret synes den omstændighed, at den planlagte kompensation er fastsat til et fast beløb og på årsbasis, derimod ikke at have afgørende betydning for afgørelsen af, om denne kompensation er en del af momsgrundlaget. Dette er ligeledes tilfældet med den omstændighed, at billetpriserne og størrelsen af en eventuel prisnedsættelse fastsættes af arrangøren og ikke af den nævnte operatør, idet disse forhold ligeledes er angivet i aftalen indgået mellem dem, og idet de har betydning for fastsættelsen af kompensationsbeløbet.

19 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [momsdirektivets] artikel 73 [...] fortolkes således, at en kompensation, som den i nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse omhandlede, der udbetales af en enhed under det kommunale selvstyre til en selvstændig enhed (operatør), der leverer tjenesteydelser inden for offentlig kollektiv personbefordring, er omfattet af afgiftsgrundlaget, som omhandlet i denne bestemmelse?«

Om det præjudicielle spørgsmål

20 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 73 skal fortolkes således, at den faste kompensation, som en lokal myndighed betaler til en virksomhed, der leverer kollektive offentlige transporttjenester, og som skal dække tab, der er opstået i forbindelse med disse tjenester, indgår i denne virksomheds afgiftsgrundlag.

21 Det følger af momsdirektivets artikel 73, at ved levering af en vare eller en ydelse »omfatter [afgiftsgrundlaget] den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«.

22 Det skal indledningsvis bemærkes, at ifølge oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen og i skatte- og afgiftsmyndighedens skriftlige indlæg er de direkte modtagere af de kollektive offentlige transporttjenester, som operatøren af disse tjenester planlægger at levere, brugerne af disse tjenester, som køber en billet som modydelse for de samme tjenester, mens arrangøren, der betaler en kompensation til denne operatør, ikke anses for at være modtager af denne tjenesteydelse. I det foreliggende tilfælde har denne arrangør således egenskab af »tredjemand« som omhandlet i denne artikel 73.

23 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt denne kompensation udgør et tilskud, der er direkte forbundet med prisen som omhandlet i momsdirektivets artikel 73, fremgår det af Domstolens praksis, at eftersom det fastsættes i denne artikel 73, at momsgrundlaget i de angivne tilfælde omfatter visse tilskud, som udbetales til den afgiftspligtige, har det været formålet med denne bestemmelse at momspålægge hele værdien af godet eller tjenesteydelsen og herved undgå, at udbetaling af tilskud resulterer i et lavere momsprovenu (jf. analogt dom af 9.10.2019, C og C (Moms og landbrugsstøtte), C-573/18 og C-574/18, EU:C:2019:847, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

24 I henhold til bestemmelsens ordlyd finder denne anvendelse, når tilskuddet er direkte forbundet med prisen på den omhandlede transaktion. For at dette er tilfældet, skal tilskuddet specifikt være blevet betalt til den tilskudsmodtagende erhvervsdrivende, mod at denne har leveret en bestemt vare eller udført en bestemt tjenesteydelse. Det er kun i dette tilfælde, at tilskuddet kan anses for at være et vederlag for levering af en vare eller udførelse af en tjenesteydelse, og at det dermed er momspligtigt (jf. analogt dom af 9.10.2019, C og C (Moms og landbrugsstøtte), C-573/18 og C-574/18, EU:C:2019:847, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

25 Desuden skal det undersøges, om køberne af varen eller aftagerne af tjenesteydelsen drager fordel af det tilskud, der ydes tilskudsmodtageren. Dette kræver, at den pris, som køberen eller aftageren skal betale, fastsættes på en sådan måde, at den falder svarende til det tilskud, som er blevet ydet sælgeren af varen eller tjenesteyderen, og at tilskuddet således udgør en faktor ved fastsættelsen af den pris, som sælgeren eller tjenesteyderen forlanger. Det skal således undersøges, om sælgeren eller tjenesteyderen, fordi den pågældende får udbetalt et tilskud, objektivt set kan sælge varen eller udføre tjenesteydelsen til en lavere pris end den, den pågældende ville være nødt til at kræve, hvis der ikke var ydet noget tilskud (jf. analogt dom af 9.10.2019, C og C (Moms og landbrugsstøtte), C-573/18 og C-574/18, EU:C:2019:847, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

26 Endvidere må størrelsen af det vederlag, som tilskuddet måtte udgøre, i det mindste kunne fastsættes (jf. analogt dom af 9.10.2019, C og C (Moms og landbrugsstøtte), C-573/18 og C-574/18, EU:C:2019:847, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

27 Således omfatter begrebet »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«, i momsdirektivets artikel 73 kun tilskud, som udgør hele vederlaget eller en del af vederlaget for en levering af goder eller tjenesteydelser, og som tredjemand betaler sælgeren eller tjenesteyderen (jf. analogt dom af 9.10.2019, C og C (Moms og landbrugsstøtte), C-573/18 og C-574/18, EU:C:2019:847, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

28 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at de kollektive offentlige transporttjenester, der er omhandlet i hovedsagen, leveres på grundlag af en aftale indgået mellem en lokal myndighed, der handler som arrangør, og som fastsætter billetpriserne, og P., der handler som operatør. Idet indtægterne fra navnlig salget af billetter er utilstrækkelige til at dække omkostningerne ved disse tjenesteydelser, betaler den lokale myndighed en fast kompensation til P., hvis beløb ikke kan overstige det beløb, der svarer til det negative økonomiske resultat, der følger af de nævnte tjenesteydelser, og under alle omstændigheder et maksimumsbeløb fastsat for en given periode.

29 Som den forelæggende ret har anført, har en sådan kompensation ikke direkte indvirkning på prisen af de leverede transportydelser, som fastsættes af arrangøren af disse ydelser, idet formålet med denne kompensation først og fremmest er at dække de tab, der er forbundet med denne aktivitet.

30 Under disse omstændigheder må det fastslås, at en kompensation som den, der er omhandlet i hovedsagen, ikke specifikt betales til operatøren, for at denne udfører en transportydelse til en bestemt modtager af denne ydelse, og ikke har indvirkning på den pris, som denne modtager skal betale, idet denne pris ikke er fastsat således, at den nedsættes forholdsmæssigt i forhold til den kompensation, der betales til leverandøren af denne ydelse. Derimod, og således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 54 i forslaget til afgørelse, ydes den nævnte kompensation efterfølgende og uafhængigt af den konkrete benyttelse af transportydelserne, men afhænger af antallet af udbudte køretøjskilometer. En sådan kompensation er således ikke omfattet af begrebet »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris« som omhandlet i momsdirektivets artikel 73.

31 Denne konklusion ændres ikke af den omstændighed, at billetpriserne, uden denne kompensation – som gør det muligt væsentligt at nedsætte prisen af den leverede ydelse – ville være højere for modtagerne af denne ydelse.

32 Som generaladvokaten har anført i punkt 58 i forslaget til afgørelse, skal det således tages i betragtning, at ethvert tilskud nødvendigvis kan påvirke prisfastsættelsen, hvad enten den udføres af tilskudsmodtageren eller, som i den foreliggende sag, af den arrangør, der betaler det nævnte tilskud. Som det fremgår af Domstolens praksis, er et tilskud ikke afgiftspligtigt som et tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris som omhandlet i momsdirektivets artikel 73, alene fordi det kan påvirke prisen på varer eller tjenesteydelser, der leveres eller udføres af den tilskudsmodtagende organisation (jf. i denne retning dom af 22.11.2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, præmis 12).

33 Når dette er sagt, er tilskud, der er direkte forbundet med en transaktions pris, kun en af flere situationer, der er omfattet af momsdirektivets artikel 73, idet beskatningsgrundlaget for en tjenesteydelse, uafhængigt af hvilken situation der konkret er tale om, udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen (jf. analogt dom af 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

34 I denne sammenhæng ønsker den forelæggende ret – under henvisning til denne sidstnævnte dom – nærmere bestemt oplyst, om en kompensation som den, der er omhandlet i hovedsagen, skal anses for at være en modværdi, som modtages fra tredjemand som omhandlet i denne artikel 73.

35 Den sag, der gav anledning til den nævnte dom, vedrørte den afgiftsmæssige karakter af et »fast plejebeløb«, som en national sygeforsikringskasse udbetalte til boinstitutioner for plejekrævende ældre for levering af ydelser bestående i medicinsk og paramedicinsk behandling til deres beboere, hvor beregningen heraf bl.a. tog hensyn til antallet af beboere i den enkelte institution og deres plejebehov. I samme dom fastslog Domstolen, at der var en direkte sammenhæng mellem leveringen af de tjenester, som en institution yder sine beboere, og den modtagne modydelse, dvs. dette »faste plejebeløb«, således at en sådan på forhånd fastsat betaling udgjorde modværdien for de plejeydelser, som denne institution leverede mod vederlag til sine beboere, og dermed var omfattet af momsens anvendelsesområde.

36 Domstolen har i denne henseende præciseret, at den omstændighed, at den direkte modtager af de omhandlede tjenesteydelser ikke er den nationale sygesikringskasse, som betaler det faste beløb, men den heri sikrede person, ikke kan bryde den direkte sammenhæng mellem leveringen af ydelserne og den modtagne modydelse (dom af 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 35).

37 Domstolen har endvidere fastslået, at når den omhandlede tjenesteydelse bl.a. er karakteriseret ved, at tjenesteyderen til stadighed står til rådighed med henblik på, på givne tidspunkter, at levere de plejeydelser, som beboerne har behov for, er det ikke nødvendigt for at fastslå en direkte sammenhæng mellem den nævnte ydelse og den modtagne modydelse at godtgøre, at en betaling vedrører en individualiseret, enkeltstående plejeydelse leveret på anmodning fra en beboer (dom af 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 36).

38 Det må imidlertid fastslås, at den situation, der foreligger i hovedsagen, og den situation, der lå til grund for den sag, der gav anledning til dom af 27. marts 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), ikke er sammenlignelige.

39 Som generaladvokaten har anført i punkt 52-56 i forslaget til afgørelse, var der i den pågældende sag en direkte sammenhæng mellem de plejeydelser, der leveredes til beboerne på en boinstitution for plejekrævende ældre, og den økonomiske modydelse, som blev betalt til denne institution, og som blev fastsat på grundlag af den pleje, der blev modtaget, og antallet af berørte beboere. I den foreliggende sag er de kollektive offentlige transporttjenester imidlertid ikke til gavn for personer, der klart kan identificeres, men for samtlige potentielle passagerer. Kompensationen beregnes endvidere, uden at identiteten og antallet af brugere af den leverede tjeneste tages i betragtning.

40 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 73 skal fortolkes således, at den faste kompensation, som en lokal myndighed betaler til en virksomhed, der leverer kollektive offentlige transporttjenester, og som skal dække tab, der er opstået i forbindelse med disse tjenester, ikke indgår i denne virksomheds afgiftsgrundlag.

Sagsomkostninger

41 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 73 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

den faste kompensation, som en lokal myndighed betaler til en virksomhed, der leverer kollektive offentlige transporttjenester, og som skal dække tab, der er opstået i forbindelse med disse tjenester, ikke indgår i denne virksomheds afgiftsgrundlag.

Underskrifter