Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 8. maja 2025 *

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 73 – Davčna osnova – Plačilo – Subvencije, ki so neposredno povezane s ceno obdavčljive transakcije – Storitve kolektivnega javnega prevoza – Nadomestilo, ki ga lokalna skupnost plača ponudniku storitev za kritje nastalih stroškov – Neposredna povezava med nadomestilom in opravljenimi storitvami“

V zadevi C-615/23,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 16. junija 2023, ki je na Sodišče prispela 6. oktobra 2023, v postopku

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

proti

P. S.A.,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi F. Biltgen, predsednik senata, T. von Danwitz, podpredsednik Sodišča v funkciji sodnika prvega senata, A. Kumin (poročevalec), sodnik, I. Ziemele, sodnica, in S. Gervasoni, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz in T. Wojciechowski,

– za poljsko vlado B. Majczyna, agent,

– za madžarsko vlado M. Z. Fehér in R. Kissné Berta, agenta,

* Jezik postopka: poljščina.

– za Evropsko komisijo O. Glinicka in M. Herold, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 13. februarja 2025

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 73 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktor nacionalnega organa za informiranje v davčnih zadevah, Poljska) (v nadaljevanju: davčna uprava) in družbo P. S.A. glede davčne osnove za davek na dodano vrednost (DDV) v zvezi s storitvami kolektivnega javnega prevoza, ki jih namerava opravljati družba P.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 73 Direktive o DDV določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema 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 subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

Poljsko pravo

4 Člen 29a(1) ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. 2004, št. 54, pozicija 535), v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določa:

„Kot davčna osnova velja, razen v primerih iz odstavkov od 2 do 5 tega člena, členov od 30a do 30c, 32, 119 in 120(4) in (5), vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je dobavitelj blaga oziroma ponudnik storitev na podlagi prodaje prejel ali ga bo prejel od pridobitelja, prejemnika storitev ali tretje osebe, vključno s prejetimi nepovratnimi sredstvi, subvencijami in drugimi podobnimi vrstami financiranja, ki imajo neposreden učinek na ceno blaga ali storitev, ki jih dobavi ali opravi davčni zavezanec.“

5 Člen 50(1) ustawa o publicznym transporcie zbiorowym (zakon o kolektivnem javnem prevozu) z dne 16. decembra 2010 (Dz. U. 2018, pozicija 2016), v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o kolektivnem javnem prevozu):

„Financiranje prevoza v javnem interesu se lahko zagotavlja zlasti v obliki:

[…]

2. nadomestila, izplačanega izvajalcu za:

[…]
(c) stroške, ki mu nastanejo pri opravljanju storitev kolektivnega javnega prevoza […].“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

6 Družba P. deluje na področju prevoza potnikov. Kot izvajalec namerava skleniti pogodbe o opravljanju storitev kolektivnega javnega prevoza, kot so določene z Uredbo (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 (UL 2007, L 315, str. 1) in z zakonom o kolektivnem javnem prevozu. Druga pogodbena stranka, in sicer lokalna skupnost, bi bila organizator kolektivnega javnega prevoza v smislu tega zakona (v nadaljevanju: organizator).

7 V okviru načrtovane dejavnosti bi bila družba P. plačana zlasti s prodajo vozovnic, katerih ceno bi določil organizator. Ker ta način financiranja ne bi zadostoval za kritje stroškov te dejavnosti, bi družba P. od organizatorja prejemala nadomestilo v smislu člena 50(1), točka 2(c), zakona o kolektivnem javnem prevozu.

8 Pogodba, sklenjena z organizatorjem, bi določala podrobna pravila za plačilo nadomestila, katerega podlaga bi bil negativni finančni rezultat iz navedene dejavnosti, in najvišji možni znesek nadomestila za dano obdobje.

9 V teh okoliščinah je družba P. pri davčni upravi zaprosila za izdajo vnaprejšnjega davčnega stališča o tem, ali bi nadomestilo izgub, ki bi nastale pri opravljanju storitev kolektivnega javnega prevoza, pomenilo promet, obdavčen z DDV, v smislu člena 29a(1) zakona o davku na blago in storitve v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari.

10 Po mnenju družbe P. nadomestilo ne povečuje davčne osnove, saj ne vpliva neposredno na ceno opravljenih storitev, temveč pomeni prispevek k skupnim stroškom načrtovane dejavnosti.

11 Davčna uprava je v vnaprejšnjem davčnem stališču z dne 14. maja 2019 izrazila stališče, ki je v nasprotju s tem mnenjem.

12 Družba P. je zoper to vnaprejšnje davčno stališče vložila tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (upravno sodišče vojvodstva v Gdansku, Poljska), ki ga je s sodbo z dne 26. novembra 2019 odpravilo.

13 Nato je davčna uprava zoper to sodbo vložila kasacijsko pritožbo pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), ki je predložitveno sodišče.

14 To sodišče se sprašuje, ali nadomestilo, ki ga lokalna skupnost plača podjetju, ki opravlja storitve kolektivnega javnega prevoza, za kritje stroškov, ki jih ima to podjetje, pomeni plačilo za to opravljanje storitev v smislu člena 73 Direktive o DDV, tako da mora biti predmet DDV.

15 V zvezi s tem navedeno sodišče navaja, da ob upoštevanju sodne prakse Sodišča, zlasti sodb z dne 22. novembra 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), in z dne 15. julija 2004, Komisija/Švedska (C-463/02, EU:C:2004:455), nacionalna sodna praksa izhaja iz tega, da tako nadomestilo ni del davčne osnove. Da bi se znesek financiranja, ki ga prejme davčni

zavezanec, štel za element davčne osnove pri dobavi blaga ali opravljanju storitev, naj bi bilo namreč pomembno, da je ta znesek jasno namenjen dani transakciji. Sporno nadomestilo iz zadeve, ki mu je bila predložena, pa naj ne bi neposredno vplivalo na ceno storitev, ki bi jih opravljala družba P., to je na ceno vozovnic, saj je njegov cilj predvsem kritje izgub, nastalih v danem obdobju.

16 Vendar predložitveno sodišče s sklicevanjem na sodbo z dne 27. marca 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), dvomi o tej nacionalni sodni praksi. V zvezi s tem se sprašuje, ali je za ugotovitev, ali je tako nadomestilo del davčne osnove za DDV, potrebno, da obstaja neposredna povezava med ceno vozovnic in tem nadomestilom v smislu, da to nadomestilo pomeni neposredno financiranje vozovnic, ki sorazmerno znižuje njihovo ceno, ali pa za ugotovitev te neposredne povezave zadostuje ugotovitev, da bi morala biti cena teh vozovnic brez navedenega nadomestila višja. Poleg tega se to sodišče sprašuje, ali je o obstoju take neposredne povezave mogoče sklepati iz dejstva, da je za storitve, ki jih opravlja ponudnik, značilna njihova kontinuiteta in stalna razpoložljivost tega ponudnika, da jih opravlja.

17 Predložitveno sodišče meni, da čeprav ni nobenega dvoma, da se v zadevi, ki mu je bila predložena, načrtovano nadomestilo ne nanaša na posamično storitev, namenjeno prejemnikom te storitve, pa to nadomestilo znižuje ceno, ki jo morajo plačati taki prejemniki, ker bi bilo treba brez njega ceno vozovnic, ki jih trži izvajalec storitve javnega prevoza, določiti na veliko višji ravni. Poleg tega naj navedeno nadomestilo ne bi bilo finančna storitev za vse dejavnosti tega izvajalca, ampak naj bi bilo povezano le z njegovo dejavnostjo javnega prevoza.

18 Po drugi strani pa se po mnenju predložitvenega sodišča okoliščina, da je nameravano nadomestilo določeno pavšalno in na letni osnovi, ne zdi odločilna za ugotovitev, ali je to nadomestilo del davčne osnove za DDV. To naj bi veljalo tudi za okoliščino, da ceno vozovnic in znesek morebitnih znižanih tarif določi organizator, in ne navedeni izvajalec, saj sta ta elementa opredeljena tudi v pogodbi, ki jo ta skleneta, in vplivata na določitev zneska nadomestila.

19 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 73 Direktive [o DDV] 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?“

Vprašanje za predhodno odločanje

20 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 73 Direktive o DDV razlagati tako, da je pavšalno nadomestilo, ki ga lokalna skupnost plača podjetju, ki opravlja storitve kolektivnega javnega prevoza, in je namenjeno kritju izgub, ki nastanejo pri opravljanju teh storitev, vključeno v davčno osnovo tega podjetja.

21 V skladu s členom 73 Direktive o DDV davčna osnova pri dobavah blaga in opravljanju storitev „zajema 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 subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“.

22 Najprej je treba navesti, da so v skladu z navedbami v predložitveni odločbi in pisnem stališču davčne uprave neposredni prejemniki storitev kolektivnega javnega prevoza, ki jih izvajalec teh storitev namerava opravljati, uporabniki navedenih storitev, ki kupijo vozovnico kot plačilo za te storitve, medtem ko se organizator, ki temu izvajalcu plačuje nadomestilo, ne šteje za prejemnika te storitve. Tako je v obravnavanem primeru ta organizator „tretja oseba“ v smislu tega člena 73.

23 V zvezi z vprašanjem, ali to nadomestilo pomeni subvencijo, ki je neposredno povezana s ceno takšnih dobav v smislu člena 73 Direktive o DDV, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je namen tega člena 73 s tem, da določa, da davčna osnova za DDV v primerih, ki jih določa, vključuje nekatere subvencije, izplačane davčnim zavezancem, z DDV obdavčiti celotno vrednost blaga ali storitev in tako preprečiti, da bi izplačilo subvencije zmanjšalo davčni donos (glej po analogiji sodbo z dne 9. oktobra 2019, C in C (DDV in kmetijske subvencije), C-573/18 in C-574/18, EU:C:2019:847, točka 30 in navedena sodna praksa).

24 V skladu z njenim besedilom se ta določba uporablja, če je subvencija neposredno povezana s ceno zadevne dobave. Da bi bilo tako, mora biti subvencija specifično izplačana subvencioniranemu dobavitelju oziroma izvajalcu, da bi ta dobavil dano blago oziroma opravil dano storitev. Le v takem primeru je mogoče šteti, da je subvencija plačilo za dobavo blaga ali za opravo storitve in da je posledično obdavčljiva (glej po analogiji sodbo z dne 9. oktobra 2019, C in C (DDV in kmetijske subvencije), C-573/18 in C-574/18, EU:C:2019:847, točka 31 in navedena sodna praksa).

25 Poleg tega je treba preveriti, ali imajo kupci blaga oziroma prejemniki storitev korist od subvencije, dodeljene njenemu upravičencu. Treba je namreč, da je cena, ki jo mora plačati kupec oziroma prejemnik, določena tako, da se zmanjša sorazmerno s subvencijo, ki je dodeljena prodajalcu blaga ali izvajalcu storitve in ki torej pomeni element za določanje cene, ki jo ta zahteva. Ob tem je treba tako preveriti, ali to, da je subvencija izplačana prodajalcu oziroma izvajalcu, tema objektivno omogoča, da prodata blago oziroma opravita storitev po ceni, nižji od cene, ki bi jo lahko zahtevala brez subvencije (glej po analogiji sodbo z dne 9. oktobra 2019, C in C (DDV in kmetijske subvencije), C-573/18 in C-574/18, EU:C:2019:847, točka 32 in navedena sodna praksa).

26 Poleg tega mora biti plačilo, ki ga pomeni subvencija, vsaj določljivo (glej po analogiji sodbo z dne 9. oktobra 2019, C in C (DDV in kmetijske subvencije), C-573/18 in C-574/18, EU:C:2019:847, točka 33 in navedena sodna praksa).

27 Izraz „subvencije, ki so neposredno povezane s ceno“ v smislu člena 73 Direktive o DDV tako zajema zgolj subvencije, ki pomenijo celotno ali delno plačilo za dano dobavo blaga ali opravo storitev in ki jih tretja oseba nakaže prodajalcu blaga ali izvajalcu storitve (glej po analogiji sodbo z dne 9. oktobra 2019, C in C (DDV in kmetijske subvencije), C-573/18 in C-574/18, EU:C:2019:847, točka 34 in navedena sodna praksa).

28 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da naj bi se storitve kolektivnega javnega prevoza iz postopka v glavni stvari opravljale na podlagi pogodbe, sklenjene med lokalno skupnostjo kot organizatorjem, v kateri naj bi bila določena cena vozovnic, in družbo P. kot izvajalcem. Ker naj prihodki, ustvarjeni zlasti s prodajo vozovnic, ne bi zadostovali za kritje stroškov teh storitev, naj bi lokalna skupnost družbi P. plačevala pavšalno nadomestilo, katerega znesek ne bi mogel presegati zneska, ki bi ustrezal negativnemu finančnemu rezultatu iz navedenih storitev, nikakor pa ne najvišjega možnega zneska, določenega za dano obdobje.

29 Kot je ugotovilo predložitveno sodišče, tako nadomestilo ne vpliva neposredno na ceno opravljenih prevoznih storitev, ki jo določi organizator teh storitev, saj je cilj tega nadomestila predvsem kritje izgub, povezanih s to dejavnostjo.

30 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da nadomestilo, kakršno je to v postopku v glavni stvari, ni specifično izplačano izvajalcu, da bi ta opravil storitev prevoza za danega prejemnika te storitve, in ne vpliva na ceno, ki jo mora ta prejemnik plačati, saj ta cena ni določena tako, da se zmanjša sorazmerno z nadomestilom, izplačanim izvajalcu te storitve. Kot je generalna pravobranilka v bistvu navedla v točki 54 sklepnih predlogov, se namreč navedeno nadomestilo dodeli naknadno in ni odvisno od konkretne uporabe prevoznih storitev, temveč je odvisno od števila ponujenih kilometrov vozil. Tako nadomestilo torej ne spada pod pojem „subvencije, ki so neposredno povezane s ceno“ v smislu člena 73 Direktive o DDV.

31 Te ugotovitve ne omaje dejstvo, da bi morala biti brez takega nadomestila, ki omogoča znatno znižanje cene opravljene storitve, cena vozovnic za prejemnike te storitve višja.

32 Kot je generalna pravobranilka navedla v točki 58 sklepnih predlogov, je treba namreč šteti, da ima lahko vsaka subvencija nujno učinke na izračun cen, ne glede na to, ali ta izračun opravi prejemnik subvencije ali, kot v obravnavanem primeru, organizator, ki navedeno subvencijo izplača. Kot pa izhaja iz sodne prakse Sodišča, zgolj dejstvo, da lahko financiranje vpliva na ceno blaga ali storitev, ki jih dobavi oziroma opravi subjekt, ki je prejel to financiranje, ne zadostuje, da bi bilo to obdavčljivo kot subvencija, ki je neposredno povezana s ceno v smislu člena 73 Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 22. novembra 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, točka 12).

33 Subvencije, ki so neposredno povezane s ceno obdavčljive transakcije, pa so le eden od primerov iz člena 73 Direktive o DDV, pri čemer je davčna osnova za opravljanje storitev vsekakor vse, kar je prejeto kot plačilo za opravljeno storitev (glej po analogiji sodbo z dne 27. marca 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, točka 30 in navedena sodna praksa).

34 V tem okviru predložitveno sodišče ob sklicevanju na zadnjenavedeno sodbo v bistvu sprašuje, ali je treba nadomestilo, kakršno je to iz postopka v glavni stvari, šteti za plačilo, prejeto od tretje osebe, v smislu tega člena 73.

35 Zadeva, v kateri je bila izdana navedena sodba, se je nanašala na obdavčljivost „plačila za oskrbo“, ki ga je nacionalni nosilec zdravstvenega zavarovanja izplačeval ustanovi za nastanitev starejših oseb, odvisnih od oskrbe, za zagotavljanje storitev medicinske in paramedicinske oskrbe oskrbovancem, pri izračunu katerega se je upoštevalo število oskrbovancev, sprejetih v vsako ustanovo, in njihova raven odvisnosti. Sodišče je v navedeni sodbi razsodilo, da obstaja neposredna zveza med storitvami, ki jih taka ustanova opravlja za svoje oskrbovance, in prejetim plačilom, to je tem „plačilom za oskrbo“, tako da tako pavšalno plačilo pomeni plačilo za oskrbo, ki jo ta ustanova za plačilo opravlja za svoje oskrbovance, in zato spada na področje uporabe DDV.

36 Glede tega je Sodišče pojasnilo, da dejstvo, da neposredni prejemnik zadevnih storitev ni nacionalni nosilec zdravstvenega zavarovanja, ki plača pavšalni znesek, temveč zavarovanec tega nosilca, ni táko, da bi prekinilo neposredno povezavo med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom (sodba z dne 27. marca 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, točka 35).

37 Poleg tega je Sodišče razsodilo, da kadar je za zadevno storitev med drugim značilno, da je izvajalec storitve stalno na voljo, da po potrebi nudi oskrbo, ki jo zahtevajo oskrbovanci, za priznanje obstoja neposredne povezave med navedeno storitvijo in prejetim plačilom ni treba dokazati, da se plačilo nanaša na individualizirano oskrbo, nudeno v točno določenem času na zahtevo oskrbovanca (sodba z dne 27. marca 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, točka 36).

38 Ugotoviti pa je treba, da položaj iz postopka v glavni stvari in položaj v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 27. marca 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), nista primerljiva.

39 Kot je generalna pravobranilka navedla v točkah 52 in 56 sklepnih predlogov, je v navedeni zadevi obstajala neposredna povezava med oskrbo oskrbovancev ustanove za nastanitev starejših oseb, odvisnih od oskrbe, in plačilom, izplačanim tej ustanovi, ki je bilo določeno glede na prejeto oskrbo in število zadevnih oskrbovancev. V obravnavanem primeru pa storitve kolektivnega javnega prevoza namreč niso v korist osebam, ki jih je mogoče jasno identificirati, temveč vsem potencialnim potnikom. Poleg tega se nadomestilo izračuna ne glede na identiteto in število uporabnikov ponujene storitve.

40 Glede na zgoraj navedene preudarke je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 73 Direktive o DDV razlagati tako, da pavšalno nadomestilo, ki ga lokalna skupnost plača podjetju, ki opravlja storitve kolektivnega javnega prevoza, in je namenjeno kritju izgub, ki nastanejo pri opravljanju teh storitev, ni vključeno v davčno osnovo tega podjetja.

Stroški

41 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 73 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

je treba razlagati tako, da

pavšalno nadomestilo, ki ga lokalna skupnost plača podjetju, ki opravlja storitve kolektivnega javnega prevoza, in je namenjeno kritju izgub, ki nastanejo pri opravljanju teh storitev, ni vključeno v davčno osnovo tega podjetja.

Podpisi