Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 13 februari 2025 [1]

Zaak C-615/23

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
tegen
P. S.A.

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Diensten onder bezwarende titel – Maatstaf van heffing – Vergoeding ter dekking van verliezen – Rechtstreeks met de prijs verband houdende subsidies – Door een derde verrichte gesubsidieerde dienst van algemeen belang – Rechtsbetrekking en rechtstreeks verband tussen dienst en tegenprestatie – Tegenprestatie van derden”

I. Inleiding

1. In de onderhavige procedure behandelt het Hof de fundamentele vraag hoe de subsidiëring van een belastingplichtige door een territoriaal overheidslichaam in het algemeen belang (in casu het ter beschikking stellen van openbaar personenvervoer) moet worden behandeld voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw). Indien de subsidie een deel van de tegenprestatie voor de door de belastingplichtige aan de subsidieverlener of zijn klanten verrichte dienst vormt, moet de belastingplichtige btw over de subsidie betalen (of moet de subsidie dienovereenkomstig hoger zijn). Indien de subsidie daarentegen geen deel uitmaakt van de tegenprestatie voor een dienst (ten behoeve van de subsidieverlener of de klanten), maar een algemene subsidie is ten gunste van de belastingplichtige, is er geen sprake van een belastbare handeling, zodat er geen btw verschuldigd is.

2. De scheidslijn tussen de twee gevallen is niet altijd gemakkelijk te trekken en heeft het Hof al in verschillende zaken beziggehouden. [2] In het kader van de onderhavige prejudiciële procedure moet het Hof zich thans buigen over de voorgenomen subsidiëring van een onderneming voor openbaar personenvervoer die een vergoeding ontvangt ter dekking van de verliezen in verband

[1] Oorspronkelijke taal: Duits.

[2] Arresten van 16 september 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743); 9 oktober 2019, C en C (Btw en landbouwsubsidies) (C-573/18 en C-574/18, EU:C:2019:847); 15 juli 2004, Commissie/Duitsland (C-144/02, EU:C:2004:444); 22 november 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629); 13 juni 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369); 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627); 29 februari 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), en 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

met het ter beschikking stellen van vervoersdiensten. Deze betaling wordt niet berekend op basis van het aantal gebruikers, maar op forfaitaire basis, op basis van de aangeboden voertuigkilometers. In dit verband kan het Hof criteria ontwikkelen aan de hand waarvan een subsidie *voor een* prestatie kan worden onderscheiden van een algemene subsidie *los van een* prestatie.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

3. De toepasselijke bepalingen van de Unie worden gevormd door richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”). [3] Artikel 2, lid 1, onder a) en c), van de btw-richtlijn luidt:

„1. De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[…]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.”

4. Artikel 73 van de btw-richtlijn betreft de maatstaf van heffing en luidt:

„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.”

B. Pools recht

5. Polen heeft de btw-richtlijn omgezet bij de wet van 11 maart 2004 inzake de belasting op goederen en diensten (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, met wijzigingen; hierna: „btw-wet”).

6. Artikel 29a, lid 1, van deze wet bepaalt in wezen dat de maatstaf van heffing alles omvat wat de leverancier of de dienstverrichter als tegenprestatie voor de verkoop heeft verkregen of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of een derde, met inbegrip van de ontvangen subsidies, toelagen en andere soortgelijke bijbetalingen die hij ontvangt en die een rechtstreekse invloed hebben op de prijs van de door de belastingplichtige geleverde goederen of verrichte diensten.

[3] Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 (PB 2006, L 347, blz. 1), in de huidige versie, laatstelijk gewijzigd bij richtlijn (EU) 2022/890 van de Raad van 3 juni 2022 (PB 2022, L 155, blz. 1).

7. Bovendien is er de wet van 16 december 2018 betreffende het openbaar personenvervoer (Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym, Dz. U. 2018 volgnr. 2016 met wijzigingen). Artikel 50, lid 1, punt 2, onder c), van deze wet bepaalt dat de financiering van vervoersdiensten van algemeen belang met name kan bestaan in het betalen van een vergoeding voor de kosten die de exploitant maakt voor het verrichten van openbare personenvervoersdiensten.

III. Feiten en prejudiciële procedure

8. P. S.A. (hierna: „vennootschap") heeft de belastingdienst verzocht om een individuele interpretatie van het recht betreffende de belasting op goederen en diensten (btw).

9. De vennootschap is een onderneming die een economische activiteit verricht. Volgens de verwijzende rechter onderhoudt zij geen kapitaalbanden of persoonlijke banden met territoriale overheidslichamen; met andere woorden, zij is geen interne exploitant in de zin van verordening (EG) nr. 1370/2007[4]. Hiermee wordt waarschijnlijk bedoeld dat de vennootschap een onafhankelijke particuliere onderneming is.

10. De vennootschap voert een volledige boekhouding, is onderworpen aan de vennootschapsbelasting en is een actieve btw-plichtige. Zij houdt zich voornamelijk bezig met het vervoer van personen. Naar aanleiding van de inwerkingtreding van verordening nr. 1370/2007 en de wet op het openbaar personenvervoer overweegt de vennootschap om overeenkomsten inzake de verrichting van diensten op het gebied van openbaar vervoer over de weg te sluiten met territoriale overheidslichamen in het kader waarvan zij aanspraak kan maken op een vergoeding als bedoeld in artikel 50, lid 1, punt 2, onder c), van de wet op het openbaar personenvervoer. Daarbij zou de vennootschap optreden als exploitant, terwijl de organisator van het openbaar personenvervoer de wederpartij bij de overeenkomst zou zijn.

11. In het kader van haar activiteiten op het gebied van openbaar personenvervoer zou de vennootschap inkomsten ontvangen uit de verkoop van vervoerbewijzen, waarmee zij de kosten van haar vervoersactiviteit zou dekken. De prijzen van de vervoerbewijzen zouden worden vastgesteld door 1) de organisator van het openbaar personenvervoer, namelijk bij besluit van de bevoegde autoriteiten, of 2) diezelfde organisator, maar dan in het kader van een modelovereenkomst voor het verrichten van diensten op het gebied van openbaar vervoer over de weg.

12. De vennootschap zou inkomsten hebben ontvangen uit de volgende bronnen:

1. inkomsten uit de verkoop van vervoerbewijzen en andere betalingen die aan de btw onderworpen zijn, waarop in beginsel een btw-tarief van 8 % van toepassing is;

2. een op het voorwerp van belasting betrekking hebbende vergoeding voor gederfde inkomsten uit hoofde van de toepassing van wettelijke rechten op het hanteren van verlaagde tarieven, waarop [eveneens] een btw-tarief van 8 % van toepassing is;

[4] Verordening 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).

3. een vergoeding voor gederfde inkomsten uit hoofde van de toepassing van rechten op het hanteren van de verlaagde tarieven die zijn vastgesteld binnen het bevoegdheidsgebied van de organisator;

4. overige inkomsten, zoals inkomsten uit het beschikbaar stellen van advertentieruimte; de in de punten 2 tot en met 4 genoemde bronnen van inkomsten kunnen overeenkomstig de bewoordingen van de betreffende overeenkomst of de wettelijke voorschriften gelijktijdig, gedeeltelijk of niet voorkomen.

13. Het financieren van de verrichte openbaarvervoersdiensten uit voornoemde inkomsten zou de kosten van de verrichte vervoersactiviteit niet dekken, zodat de organisator een vergoeding zou ontvangen om de verliezen uit hoofde van de verrichting van deze diensten te dekken. Het bedrag van deze vergoeding mag niet hoger zijn dan dat van het financiële nettoresultaat van de verrichting van stadsvervoersdiensten zoals berekend overeenkomstig verordening nr. 1370/2007.

14. In de met de organisator gesloten overeenkomst zouden de gedetailleerde regels voor de berekening van het financiële nettoresultaat van de dienstverrichting, de wijze van betaling van de vergoeding en het maximale bedrag daarvan voor de betreffende periode worden vastgesteld. In het geval van een negatief financieel resultaat zou een vergoeding worden betaald. Deze vergoeding zou niet van invloed zijn op de prijs van de vervoerbewijzen, dat wil zeggen op de prijs van de verrichte dienst. Als subsidie voor de totale kosten van de op contractbasis verrichte vervoersactiviteit heeft de genoemde vergoeding een algemeen karakter.

15. De vennootschap heeft aan de belastingdienst onder meer gevraagd of een dergelijke vergoeding (hierna: „subsidie”) moet worden opgevat als een aan de btw onderworpen handeling in de zin van artikel 29a, lid 1, van de btw-wet. Volgens de vennootschap zou de subsidie de maatstaf van heffing in de zin van artikel 29a, lid 1, van de btw-wet niet verhogen omdat zij niet rechtstreeks van invloed is op de prijs van de verrichte diensten inzake openbaar personenvervoer.

16. In de individuele interpretatie van 14 mei 2019 heeft de belastingdienst dit standpunt onjuist bevonden en vastgesteld dat de vennootschap bij het verrichten van de in haar verzoek beschreven activiteiten, die voldoen aan de definitie van een economische activiteit in de zin van artikel 15, lid 2, van de btw-wet, optreedt als btw-plichtige. De belastingdienst heeft geconcludeerd dat een dergelijke subsidie een bijbetaling is in de zin van artikel 29a, lid 1, van de btw-wet en bijgevolg rechtstreeks van invloed is op de prijs van de verrichte diensten.

17. Bij vonnis van 26 november 2019 heeft de rechter in eerste aanleg de bestreden individuele interpretatie nietig verklaard. In zijn motivering heeft deze rechter vastgesteld dat uit het ingediende verzoek volgt dat de subsidie niet van invloed is op de prijs van een vervoerbewijs (prijs van de dienst) aangezien de prijzen van de vervoerbewijzen worden vastgesteld door de organisator. De rechter heeft zich uitgesproken tegen een ondubbelzinnig en duidelijk waarneembaar verband tussen de prijs van de verrichte vervoersdiensten en de subsidie. De belastingdienst heeft hiertegen beroep ingesteld.

18. De Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), waarbij het geding thans aanhangig is, heeft het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 73 van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat een vergoeding zoals beschreven in het verzoek om een individuele interpretatie die door een territoriaal overheidslichaam wordt uitgekeerd aan een afzonderlijke entiteit (exploitant) ten behoeve van de verrichting van diensten inzake openbaar personenvervoer, moet worden opgenomen in de in die bepaling genoemde maatstaf van heffing?”

19. In de procedure bij het Hof hebben de Poolse belastingdienst, de Republiek Polen, Hongarije en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen over deze vraag ingediend. Overeenkomstig artikel 76, lid 2, van zijn Reglement voor de procesvoering heeft het Hof geen mondelinge behandeling gehouden.

IV. Juridische beoordeling

A. Prejudiciële vraag en verloop van het onderzoek

20. Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen volgens welke criteria de betaling van een subsidie (in dit geval in de vorm van een vergoeding ter dekking van verliezen) overeenkomstig artikel 73 van de btw-richtlijn moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing van een belastbare handeling die wordt verricht door de ontvanger van de subsidie.

21. Het is niet ongebruikelijk dat een territoriaal overheidslichaam (hierna: „subsidieverlener”) vergoedingen betaalt ter dekking van de kosten in het algemeen belang (in dit geval in het belang van de instandhouding van het openbaar personenvervoer), aangezien zij daar een zeker (openbaar) belang bij heeft.

22. De algemene opneming van alle overheidssubsidies in de maatstaf van heffing voor de btw zou tot gevolg hebben dat elke subsidie wordt verminderd met de verschuldigde btw, aangezien de ontvanger dit aandeel niet meer voor het doel van de subsidie kan gebruiken, of het subsidiebedrag zou moeten worden verhoogd met het btw-bedrag, wat niet altijd mogelijk zal zijn in tijden van krappe overheidsbegrotingen. Waarschijnlijk ook om die reden is men het erover eens dat niet elke betaling door de overheid aan een onderneming in het algemeen belang moet worden beschouwd als een voor de toepassing van de btw relevante tegenprestatie voor een aan btw onderworpen levering of dienstverrichting. [5]

23. Uit de bewoordingen van artikel 73 van de btw-richtlijn blijkt ook duidelijk dat niet elke subsidie onder de maatstaf van heffing van de btw valt. Integendeel, het gaat enkel om subsidies die rechtstreeks verband houden met de prijs van de handelingen. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen subsidies die voor de btw niet relevant zijn en subsidies die rechtstreeks verband houden met de prijs van de handelingen. Deze laatste kunnen ook als tegenprestatie (in dit geval van een derde in de hoedanigheid van de subsidieverlener) worden aangemerkt.

[5] Zie alleen al de arresten waarin het Hof dit heeft afgewezen: arresten van 16 september 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743); 15 juli 2004, Commissie/Duitsland (C-144/02, EU:C:2004:444); 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627); 29 februari 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), en 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

24. Uit de motivering van de verwijzende rechter in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt echter duidelijk dat hij mogelijk ook uitgaat van het geval van een rechtstreekse prestatie van de vennootschap aan de subsidieverlener (terbeschikkingstelling van openbaar personenvervoer). Ook in dat geval moet de subsidie worden beschouwd als de tegenprestatie voor een belastbare prestatie. De verwijzende rechter wenst derhalve in feite te vernemen of de subsidie in casu valt onder artikel 2, lid 1, onder c) (dienstverrichting onder bezwarende titel) dan wel onder artikel 73 van de btw-richtlijn (tegenprestatie van een derde, met inbegrip van subsidies).

25. Het Hof heeft al verschillende keren geprobeerd om criteria voor deze uitlegging te ontwikkelen. Zo heeft het Hof de betalingen van de leden aan een vereniging ter bevordering van de verkoop [6], net als de subsidies die aan landbouwers worden betaald om de melkproductie te beëindigen [7] of af te zien van de oogst [8], niet beschouwd als tegenprestatie voor een levering of een dienstverrichting. Hetzelfde geldt voor de subsidie die aan een openbare omroep wordt toegekend voor de instandhouding van zijn programma's. [9] Het Hof heeft daarentegen geoordeeld dat er sprake kan zijn van een tegenprestatie wanneer er een zeker verband bestaat tussen de subsidie en de prijs van een ten behoeve van een derde verrichte dienst. [10] Dit werd bevestigd in het geval van een subsidie van 10 Britse pond (GBP) per uitgevoerd energieadvies [11] en in het geval van extra betalingen uit een actiefonds voor specifieke leveringen door een producentenorganisatie aan haar leden [12], maar niet in het geval van een subsidie aan producenten van gedroogde voedergewassen om tegen wereldmarktprijzen te kunnen produceren [13].

26. Uitgangspunt voor de beantwoording van de vraag of de gesubsidieerde activiteit van de vennootschap in de onderhavige zaak als een prestatie onder bezwarende titel kan worden aangemerkt, is – zoals zo vaak – de aard van de btw als een algemene verbruiksbelasting (zie onder B.1.). Vervolgens zal ik de volgens de btw-richtlijn vereiste criteria uiteenzetten om deze vraag te beantwoorden (zie onder B.2.), teneinde in de onderhavige zaak een nuttig antwoord te kunnen geven (zie onder B.3.).

B. Afbakening tussen een voor de btw irrelevante subsidie en een voor de btw relevante tegenprestatie

1. Aard van de btw

27. De btw is naar haar aard een algemene verbruiksbelasting die bedoeld is om belasting te heffen over de uitgave (in de regel een betaling van geld) van een afnemer voor een levering of dienst [14] die de dienstverrichter van de afnemer ontvangt. Dit bedrag wordt in artikel 73 van de

6 Arrest van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

7 Arrest van 29 februari 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

8 Arrest van 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627).

9 Arrest van 16 september 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

10 Arrest van 22 november 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629).

11 Arrest van 13 juni 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

12 Arrest van 9 oktober 2019, C en C (Btw en landbouwsubsidies) (C-573/18 en C-574/18, EU:C:2019:847).

13 Arrest van 15 juli 2004, Commissie/Duitsland (C-144/02, EU:C:2004:444).

14 Zie bij wijze van voorbeeld: arresten van 3 mei 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punt 23); 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a. (C-283/06 en C-312/06, EU:C:2007:598, punt 37 – „het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt"), en 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punten 20 en 23 – „Enkel de aard van de aangegane verbintenis dient te worden beschouwd: een verbintenis valt slechts onder het gemeenschappelijk btw-stelsel indien er sprake is van verbruik.").

btw-richtlijn uitgebreid tot door een derde gemaakte kosten. Bijgevolg omvat dit ook de tegenprestatie die de dienstverrichter van een derde „voor deze handelingen" ontvangt. In beide gevallen moet het echter gaan om een tegenprestatie voor een handeling van degene die de betaling van het geld ontvangt, in casu de vennootschap.

28. Wat een belastbare handeling is, wordt gedefinieerd in artikel 2, lid 1, onder a) en c), van de btw-richtlijn. Volgens deze bepaling zijn de volgende handelingen aan de btw onderworpen: de leveringen van goederen en de diensten, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige worden verricht. In het bijzonder blijkt duidelijk uit de definitie van een levering in artikel 14 van de btw-richtlijn („overdracht of overgang van de macht") dat de dienstverrichter de afnemer een concreet voordeel moet verschaffen dat kan worden verbruikt (bij de levering van een goed). Het gaat dus om de heffing van belasting over een overbrenging van consumptiegoederen onder bezwarende titel tussen twee personen.

29. De btw is een verbruiksbelasting die tot doel heeft de draagkracht van de consument te belasten, die tot uiting komt in de kapitaaluitgave om een verbruikbaar voordeel te verschaffen. Bijgevolg kan er slechts sprake zijn van een handeling voor de btw wanneer de belastingplichtige een *bepaalde* consument een *concreet* voordeel verschaft. Indien de ontvanger van de subsidie daarentegen slechts een *algemeen* voordeel aan de *gemeenschap* verschaft, leidt dit niet tot een belastbare handeling.

30. Subsidies worden gekenmerkt door het feit dat de subsidieverlener de subsidie steeds ook in zijn eigen belang of, in het geval van subsidies van de overheid, binnen zijn bevoegdheidsgebied toekent. Het enkele feit dat de ontvanger van de subsidie (in casu de vennootschap) een doel nastreeft dat overeenstemt of zelfs samenvalt met de doelstellingen van de subsidieverlener (in casu het belang bij een goed functionerend personenvervoerssysteem op zijn eigen grondgebied) kan echter niet tot de conclusie leiden dat er sprake is van een verbruikbaar voordeel in de zin van het btw-recht. Anders zou de formulering van artikel 73 van de btw-richtlijn, volgens welke de subsidie *rechtstreeks* verband moet houden met de prijs van deze handelingen, overbodig zijn en zou elke subsidie de tegenprestatie voor een verbruikbaar voordeel vormen.

2. Criteria voor een afbakening

31. Het Hof heeft met betrekking tot die kwestie daarom van meet af aan een onderscheid gemaakt aan de hand van de vraag of het gaat om een prestatie in de zin van het btw-recht waarvoor de subsidie is uitgegeven.[15] Het Hof[16] beantwoordde deze vraag ontkennend in het geval waarin de ondernemer er slechts mee instemde minder melk te produceren in ruil voor een vergoeding (subsidie). Het Hof oordeelde dat het beëindigen van de melkproductie door de landbouwer weliswaar in het belang was van de subsidieverlener, maar dat dit geen verbruikbaar voordeel verschafte aan deze laatste, die veeleer in het algemeen belang handelde, te weten het bevorderen van de goede werking van de communautaire markt voor melk.[17] In het bijzonder – aldus het Hof uitdrukkelijk – levert de landbouwproducent geen diensten aan een identificeerbare verbruiker, noch een voordeel dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economisch verkeer kan worden beschouwd.[18]

[15] Zie in dit verband de rechtspraak van het Hof: arresten van 22 november 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punten 12 e.v.); 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punten 21 e.v.), en 29 februari 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punten 19 e.v.).

[16] Arrest van 29 februari 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

[17] In die zin uitdrukkelijk arrest van 29 februari 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punten 21 e.v.).

[18] In die zin uitdrukkelijk arrest van 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punt 23).

32. Hetzelfde gold voor een vereniging die reclame maakte voor bepaalde regionale producten en een subsidie ontving van de regio. In die zaak preciseerde het Hof dat de subsidie specifiek moest worden betaald voor de levering van een welbepaald goed of de verrichting van een welbepaalde dienst [19], dat wil zeggen dat moest worden nagegaan „of voor elke actie een specifieke en identificeerbare betaling gebeurt”. [20] Het enkele feit dat de regio belang heeft bij een betere afzet van producten uit de regio was voor het Hof niet voldoende. In dezelfde richting ging de beoordeling van de door de staat toegekende subsidies aan een televisieonderneming die geen omroepbijdragen van zijn kijkers ontving. [21] De subsidies voor de financiering van de omroepactiviteiten werden niet beschouwd als een tegenprestatie voor een concrete dienst die aan een concrete kijker werd verleend. Het bestaan van een omroepactiviteit vormde evenmin een voordeel voor de subsidieverlener waarvoor deze een subsidie als tegenprestatie verstrekte.

33. Daarentegen oordeelde het Hof in het geval van een subsidie van 10 GBP per geleverde energieadviesdienst [22] dat een betaling van een overheidsinstantie aan een onderneming, gedaan in verband met een energieadvies door laatstgenoemde aan bepaalde categorieën huisbewoners, een tegenprestatie voor een dienst vormde. Evenzo heeft het de betalingen uit de actiefondsen aan een telersvereniging voor de levering van investeringsgoederen die ten goede kwamen aan de betrokken telers, als een tegenprestatie van een derde voor een levering beschouwd. [23]

34. Gelet op de aard van de btw en de rechtspraak van het Hof is er dus geen sprake van een levering of dienst onder bezwarende titel wanneer de subsidie hoofdzakelijk in het algemeen belang aan de ontvanger van de subsidie wordt betaald. [24] In dat geval is er immers geen concrete afnemer. De subsidieverlener wordt ook geen concrete afnemer door het enkele feit dat hij indirect een eigen belang heeft bij de gesubsidieerde activiteit.

35. Bijgevolg moet worden nagegaan of tegenover de betaling van de subsidie al dan niet een concreet voordeel voor een concrete afnemer staat. Daarbij moet een onderscheid worden gemaakt tussen twee denkbare situaties. Zo kan de subsidie worden betaald voor een prestatie aan de subsidieverlener [in casu bijvoorbeeld het ter beschikking stellen van openbaar personenvervoer ten behoeve van de lokale overheid – zie onder a)], dan wel voor een prestatie aan de vervoerde personen [vervoersdienst ten behoeve van de passagiers – zie onder b)].

a) Dienst onder bezwarende titel [artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn]

36. Slechts wanneer de subsidieontvanger de subsidieverlener een concreet voordeel verschaft waarvoor de subsidie als tegenprestatie dient, kan er sprake zijn van een prestatie onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, dat wil zeggen van een belastbare dienst.

[19] Arrest van 22 november 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punt 12); zie ook reeds arrest van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punten 14 e.v.).

[20] Arresten van 22 november 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punt 15), en 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punten 14 e.v.).

[21] Arrest van 16 september 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

[22] Arrest van 13 juni 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

[23] Arrest van 9 oktober 2019, C en C (Btw en landbouwsubsidies) (C-573/18 en C-574/18, EU:C:2019:847).

[24] Voor een vennootschap maakt het Hof ook een onderscheid naargelang zij de algemene belangen van de leden behartigt (geen concrete prestatie) of niet – zie arrest van 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punt 31), en 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punt 14, waar er sprake is van gemeenschappelijke belangen).

37. Volgens de rechtspraak van het Hof wordt een dienst enkel „onder bezwarende titel" verricht in de zin van die bepaling wanneer er tussen de dienstverrichter en de afnemer een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en waarbij de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor een aan de afnemer verleende individualiseerbare dienst. Dit is het geval wanneer er een *rechtstreeks verband* bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie. [25]

38. Dit is twijfelachtig in het geval van een subsidie die bedoeld is om achteraf verliezen te compenseren. Het is juist dat er in de regel tussen de subsidieverlener en de subsidieontvanger een overeenkomst is gesloten. Zoals Hongarije in zijn schriftelijke opmerkingen benadrukt, is er echter geen specifieke activiteit die moet worden uitgevoerd als tegenprestatie voor een subsidie die tot doel heeft om achteraf de uit de eerdere activiteit voortvloeiende verliezen te compenseren. In zoverre is er geen sprake van een concreet voordeel voor de subsidieverlener.

39. Dit zou anders kunnen zijn indien de lokale overheid wettelijk verplicht zou zijn om openbaar personenvervoer aan te bieden, en een beroep doet op een particulier *om aan deze verplichting te voldoen*, en deze dienovereenkomstig subsidieert. Het rechtstreekse verband tussen de betaling van de subsidie en het concrete voordeel van de lokale overheid (vrijstelling van de wettelijke verplichting) is hier duidelijk. Zonder een dergelijke verplichting is het bestaan van openbaar personenvervoer echter in de eerste plaats in het algemeen belang en niet in het (specifieke) belang van de subsidieverlener.

40. In het arrest Fluvius heeft het Hof weliswaar aangegeven dat de voor het bestaan van een belastbare handeling noodzakelijke rechtsbetrekking ruim dient te worden opgevat [26] bij het onderzoek of het gaat om een levering of een dienst die onder bezwarende titel wordt verricht, maar ook dan moet er sprake zijn van een concreet individualiseerbaar voordeel dat aan de subsidiegever wordt verschaft. Het illegale verbruik van elektriciteit door een elektriciteitsdief is onbetwistbaar een concreet individualiseerbaar voordeel. Indien daarvoor een tegenprestatie moet worden geleverd op basis van het concrete verbruik (de gestolen elektriciteit), kan deze worden aangemerkt als schadevergoeding, maar verschilt zij geenszins van een vergoeding voor het legale elektriciteitsverbruik [27], dat wil zeggen van een vergoeding voor een concreet en geïndividualiseerd voordeel.

41. Hetzelfde geldt voor een subsidie. Of dit geldbedrag als subsidie of als tegenprestatie wordt gekwalificeerd, kan vanuit het oogpunt van de btw evenmin een verschil maken. Van een geïndividualiseerd voordeel ten opzichte van een lokale overheid kan dus zonder meer worden uitgegaan wanneer een belastingplichtige bijvoorbeeld bepaalde activiteiten (parkonderhoud) voor zijn rekening neemt tegen betaling van een als „vergoeding" aangemerkt bedrag. [28] Het tegen betaling onderhouden van een park voor een gemeente is het prototype van een dienst die onder bezwarende titel wordt verricht. Dit geldt des te meer daar de gemeente in de betrokken zaak [29] wettelijk verplicht was de parken te onderhouden, en voor de nakoming van die verplichting een

[25] Arrest van 16 september 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, punt 31), zie in die zin ook arresten van 22 november 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punt 39); 22 juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punt 22), en 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punten 11, 12 en 16).

[26] Arrest van 27 april 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, punt 31). Bijgevolg kan ook een wettelijke rechtsbetrekking volstaan.

[27] Arrest van 27 april 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, punt 33).

[28] Arrest van 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, punten 35 e.v.).

[29] Arrest van 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, punten 38 en 39).

beroep heeft gedaan op een derde wiens kosten zij heeft vergoed. Net als elke normale tegenprestatie werd de aan de derde betaalde vergoeding noch beperkt, noch pas achteraf vastgesteld.

42. Daarentegen is het onderhoud van een instelling van algemeen belang (bijvoorbeeld een museum) voor de exploitatiekosten waarvan de gemeente een subsidie betaalt die losstaat van het precieze aantal bezoekers, niet het prototype van een concrete dienst die onder bezwarende titel wordt verricht. Deze handeling is in beginsel niet belastbaar (bij gebreke van een concreet voordeel met de subsidie als tegenprestatie). Dit zou weer anders zijn indien de gemeente wettelijk verplicht is om een museum te onderhouden, en voor de nakoming van deze verplichting een beroep doet op een derde die zij daarvoor betaalt.

b) Dienst en tegenprestatie van een derde (artikel 73 van de btw-richtlijn)

43. De subsidie kan echter ook als een tegenprestatie (van een derde) worden beschouwd wanneer de ontvanger van de subsidie (in dit geval de vennootschap) aan een ander (in dit geval de passagiers) een concreet voordeel verschaft (in dit geval het personenvervoer) en de subsidieverlener juist daarvoor betaalt (de zogenoemde prijsaanvulling). Dit laatste wordt verduidelijkt in artikel 73 van de btw-richtlijn.

44. Volgens de bewoordingen van de bepaling is deze van toepassing wanneer de subsidie rechtstreeks verband houdt met de prijs van de betrokken handeling. Dit is slechts het geval wanneer de subsidie juist voor het verrichten van een bepaalde dienst aan de gesubsidieerde marktdeelnemer wordt betaald. Alleen in dat geval kan de subsidie worden beschouwd als de tegenprestatie voor het verrichten van een dienst. [30]

45. Bovendien moet de aan de subsidieontvanger verleende subsidie ook ten goede komen aan de afnemer (in dit geval de passagiers). Volgens de rechtspraak van het Hof moet de door de afnemer te betalen prijs immers zodanig worden vastgesteld dat deze wordt verlaagd naargelang van de aan de dienstverrichter toegekende subsidie. [31] Aldus omvat het begrip „subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden” in de zin van artikel 73 van de btw-richtlijn uitsluitend de subsidies die volledig of gedeeltelijk een tegenprestatie vormen voor een goederenlevering of dienstverrichting en die door een derde aan de verkoper of dienstverrichter worden betaald. [32]

c) Voorlopige conclusie

46. Wanneer zowel de aard van de btw en de verbruiksbelasting als de bewoordingen van artikel 73 van de btw-richtlijn serieus worden genomen, moet dus een onderscheid worden gemaakt tussen de toekenning van voordelen waar geen concreet geïndividualiseerd voordeel tegenover staat of die slechts indirect verband houden met de prijs van de handelingen, en de toekenning van voordelen die rechtstreeks verband houden met een geïndividualiseerd voordeel of met de prijs van de handelingen van de ontvanger van de subsidie.

[30] Arresten van 9 oktober 2019, C en C (Btw en landbouwsubsidies) (C-573/18 en C-574/18, EU:C:2019:847, punt 31), en 15 juli 2004, Commissie/Duitsland (C-144/02, EU:C:2004:444, punten 27 en 28).

[31] Arresten van 9 oktober 2019, C en C (Btw en landbouwsubsidies) (C-573/18 en C-574/18, EU:C:2019:847, punt 32), en 15 juli 2004, Commissie/Duitsland (C-144/02, EU:C:2004:444, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[32] Zie met betrekking tot de voorloper van deze bepaling in de Zesde richtlijn: arresten van 9 oktober 2019, C en C (Btw en landbouwsubsidies) (C-573/18 en C-574/18, EU:C:2019:847, punt 34), en 15 juli 2004, Commissie/Duitsland (C-144/02, EU:C:2004:444, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47. Een dergelijk rechtstreeks verband kan enkel blijken uit de concrete voorwaarden van de subsidie en uit de omstandigheden van het individuele geval. Het staat in de eerste plaats aan de verwijzende rechter om dit te beoordelen. Het Hof kan in dit verband echter nuttige aanwijzingen geven, aangezien de uitlegging van een bepaling en de toepassing ervan moeilijk los van elkaar kunnen worden gezien.

3. Toepassing op het concrete geval

a) Tegenprestatie voor een prestatie aan de subsidieverlener

48. In het onderhavige geval heeft het territoriaal overheidslichaam zeker belang bij het ter beschikking stellen van openbaar personenvervoer op zijn grondgebied. De subsidie is ook bedoeld om de subsidieontvanger in staat te stellen een dergelijke dienst te blijven aanbieden. De vraag is alleen of dit voldoende is om een concreet voordeel aan de kant van de subsidieverlener te veronderstellen, met de subsidie als tegenprestatie, of dat de subsidie niet veeleer in het algemeen belang wordt toegekend.

49. In het onderhavige geval gaat de subsidie niet gepaard met concrete verplichtingen ten gunste van de subsidieverlener, aangezien zij pas achteraf wordt toegekend ter compensatie van eventueel geleden verliezen. Welke en hoeveel trajecten worden aangeboden, wordt niet beslist door de subsidieverlener, maar zelfstandig door de subsidieontvanger. Daarbij komt dat de subsidie ter dekking van de verliezen als gevolg van het verrichten van deze diensten in omvang beperkt is en forfaitair wordt berekend op basis van het aan het publiek ter beschikking gestelde aantal voertuigkilometers dat de subsidieontvanger aanbiedt, zonder dat het aantal concrete gebruikers van de vervoersdiensten relevant is.

50. Een afzonderlijke activiteit van de subsidieontvanger leidt dus niet tot een specifieke en identificeerbare betaling door de subsidieverlener, maar de subsidie compenseert alleen de verliezen tot een bepaald bedrag (vastgesteld bij een EU-verordening) om de subsidieontvanger in staat te stellen de vervoersdiensten aan de concrete passagiers te blijven aanbieden. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt geen concrete verplichting van de subsidieverlener om een overeenkomstige openbare personenvervoersdienst aan te bieden, waarvan de subsidieontvanger hem zou vrijstellen.

51. De terbeschikkingstelling van een openbare personenvervoersdienst geschiedt dus ook in het belang van de subsidieverlener, maar levert niet hém een concreet verbruikbaar voordeel op, maar enkel de gebruikers van het personenvervoer wanneer zij daar gebruik van maken. Mijns inziens is er dus geen sprake van het volgens de rechtspraak van het Hof[33] voor een belastbare dienst vereiste „rechtstreekse verband tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie", hetgeen ook de Poolse belastingdienst zelf in zijn schriftelijke opmerkingen lijkt aan te nemen.

52. In het licht van punt 37 van het arrest van het Hof in de zaak Balgarska natsionalna televizia[34] zou dit ook als volgt kunnen worden geformuleerd: in de onderhavige zaak bestaat er tussen de staat, die een subsidie uit zijn begroting betaalt om het openbaar personenvervoer te financieren, en de passagiers aan wie deze diensten ten goede komen, echter geen verband dat analoog is aan

[33] Arrest van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punt 12).

[34] Arrest van 16 september 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, punt 37).

dat tussen een zorgverzekering en haar verzekerden.[35] Deze diensten komen immers niet ten goede aan duidelijk identificeerbare personen, maar aan alle potentiële passagiers. Bovendien wordt het bedrag van de betrokken subsidie bepaald op basis van een bij verordening vastgesteld vast bedrag per voertuigkilometer, waarbij geen rekening wordt gehouden met de identiteit en het aantal gebruikers van de verrichte dienst.

b) Tegenprestatie van een derde voor de aan de passagiers verleende diensten

53. In de veronderstelling dat deze beoordeling van de feiten juist is, kunnen enkel nog de gebruikers worden beschouwd als concrete afnemers van de gesubsidieerde vervoersdiensten aan wie de ontvanger van de subsidie het personenvervoer (als dienst) aanbiedt. Alleen indien de subsidie van de lokale overheid een „subsidie [is] die rechtstreeks verband houdt met de prijs van deze handelingen", zou de maatstaf van heffing van de vervoersdiensten worden verhoogd met het bedrag van de subsidie.

54. Anders dan de eveneens in de verwijzingsbeslissing vermelde subsidies voor de door de vennootschap toe te kennen tariefverlagingen – die betrekking hebben op een concrete dienst die aan een concrete gebruiker wordt verleend –, bestaat er tussen de subsidies ter dekking van de verliezen en specifieke handelingen geen rechtstreeks verband. Er bestaat slechts een algemeen verband met de (verliesgevende) activiteit en bijgevolg slechts een indirect verband met de verschillende vervoersdiensten. De in omvang beperkte subsidie kan geen invloed hebben op de prijs van de individuele vervoersdienst, omdat zij ten eerste achteraf wordt toegekend en ten tweede losstaat van het concrete gebruik van de vervoersdiensten. De subsidie is veeleer gebaseerd op de aangeboden voertuigkilometers en dus op het potentiële gebruik van het vervoer door het publiek.

55. De rechter in eerste aanleg heeft dienaangaande vastgesteld dat uit het verzoek om bindende inlichtingen van de vennootschap bleek dat de vergoeding geen invloed had op de prijs van de vervoerbewijzen (prijs van de dienst) omdat de organisator deze prijs vaststelt. In die omstandigheden heeft de subsidie slechts tot doel de subsidieontvanger in het algemeen in staat te stellen overeenkomstige diensten aan te bieden, zonder rechtstreeks verband te houden met de prijs van die diensten. Wanneer de prijzen voor de gebruikers van personenvervoer niet door de subsidieontvanger worden vastgesteld, maar vooraf door de bevoegde autoriteiten of de subsidieverlener, dan kan de latere subsidie ter dekking van de kosten evenmin rechtstreeks van invloed zijn op de prijzen van de dienst.

56. Anders dan de Commissie en de Republiek Polen lijken te geloven, verschilt deze situatie op dit punt ook duidelijk van de situatie in de zaak Le Rayon d'Or[36], die door de verwijzende rechter uitdrukkelijk wordt genoemd. In die zaak betaalde het ziekenfonds een zorgforfait per zorgbehoevende patiënt. Het Hof heeft deze „vergoeding" volledig terecht aangemerkt als een tegenprestatie (voor zover de patiënten ook nog een bijdrage moesten betalen, zou het een prijsaanvullende tegenprestatie zijn), aangezien zowel de dienst en de afnemer als het bedrag „van tevoren […] volgens duidelijk afgebakende criteria" werden bepaald.

[35] In dit verband refereert het Hof uitdrukkelijk aan de zaak Le Rayon d'Or – zie arrest van 27 maart 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

[36] Arrest van 27 maart 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punten 32 e.v.).

57. Ook het door de verwijzende rechter in het verzoek om een prejudiciële beslissing en door de Republiek Polen in haar schriftelijke opmerkingen benadrukte feit dat de totale tegenprestatie als gevolg van de vergoeding waarschijnlijk lager zou zijn dan zonder de subsidie, doet daaraan niet af. Enerzijds is dit meer dan twijfelachtig wanneer de tegenprestatie voor de vervoersdienst niet door de dienstverrichter kan worden vastgesteld. In deze situatie zouden er zonder de subsidie waarschijnlijk helemaal geen diensten onder bezwarende titel zijn.

58. Anderzijds is dit gevolg welbeschouwd inherent aan elke subsidie. Elke subsidie stelt de ontvanger daarvan in staat een andere prijsberekening te maken. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld volstaat „het enkele feit dat een subsidie invloed kan hebben op de prijs van door het gesubsidieerde orgaan geleverde goederen of verrichte diensten, niet […] om deze subsidie belastbaar te maken”. [37]

59. Ook uit het arrest van het Hof in de zaak Commissie/Duitsland [38] blijkt dat een dergelijk indirect verband niet kan volstaan, omdat met deze argumentatie ook de aan de producenten van gedroogde voedergewassen betaalde subsidie belastbaar zou zijn geweest. Ook deze subsidie stelde de producenten in staat een andere prijsberekening te maken. Aangezien de subsidie echter in het algemeen belang en niet in het belang van de individuele kopers van gedroogde voedergewassen was verleend en met name geen betrekking had op de telkens verkochte hoeveelheid, heeft het Hof – terecht – geoordeeld dat er geen sprake was van een tegenprestatie van derden. Hieruit volgt dat algemene gevolgen voor de berekening van de prijzen – die inherent zijn aan elke subsidie – niet volstaan om een overeenkomstige tegenprestatie van derden in de vorm van die subsidie te veronderstellen.

V. Conclusie

60. Gezien het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Naczelny Sąd Administracyjny te beantwoorden als volgt:

„Artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 73 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

moeten aldus worden uitgelegd dat

een vergoeding achteraf voor financiële verliezen, waarvan het bedrag bij een EU-verordening wordt beperkt en die niet wordt bepaald op basis van het aantal gebruikers maar op basis van het aantal forfaitair aangeboden voertuigkilometers, geen tegenprestatie voor een dienst aan het betalende territoriale overheidslichaam vormt. Een dergelijke vergoeding vormt evenmin een tegenprestatie van een derde ten gunste van de concrete gebruikers van het lokale openbaar vervoer, aangezien zij geen rechtstreekse, maar hooguit een indirecte invloed heeft op de berekening van de prijzen door de gesubsidieerde onderneming.”

[37] Arrest van 22 november 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punt 12).

[38] Arrest van 15 juli 2004, Commissie/Duitsland (C-144/02, EU:C:2004:444, punten 34 e.v.).