Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
z dnia 13 lutego 2025 r.[1]

Sprawa C-615/23

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
przeciwko
P. S.A.

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)]

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Odpłatne usługi – Podstawa opodatkowania – Rekompensata przeznaczona na pokrycie strat – Subwencje związane bezpośrednio z ceną – Dotowana usługa świadczona przez osobę trzecią w interesie publicznym – Stosunek prawny i bezpośredni związek między usługą i wynagrodzeniem – Wynagrodzenie ze strony osób trzecich

I. Wprowadzenie

1. W niniejszym postępowaniu Trybunał zajmuje się zasadniczą kwestią, w jaki sposób należy traktować z punktu widzenia VAT udzielenie podatnikowi dotacji przez organ samorządu terytorialnego w interesie publicznym (w niniejszym przypadku świadczenia usług publicznego transportu zbiorowego). Jeżeli dotacja stanowi część wynagrodzenia za usługę świadczoną przez podatnika na rzecz udzielającego dotacji lub jego klientów, podatnik musi zapłacić VAT od dotacji (lub dotacja musi być odpowiednio wyższa). Jeśli jednak dotacja nie stanowi części wynagrodzenia za usługę (na rzecz udzielającego dotacji lub klientów), lecz jest ogólną dotacją na rzecz podatnika, nie występuje transakcja podlegająca opodatkowaniu, wobec czego nie powstaje również VAT.

2. Nie zawsze łatwo jest ustalić granicę między tymi dwoma przypadkami i Trybunał zajmował się już tą kwestią w kilku sprawach[2]. W niniejszym postępowaniu prejudycjalnym Trybunał musi teraz rozpatrzyć kwestię planowanego dofinansowania przedsiębiorstwa publicznego transportu zbiorowego, które otrzymuje rekompensatę przeznaczoną na pokrycie strat związanych z zapewnieniem połączeń w ramach transportu publicznego. Płatność ta nie jest obliczana na

[1] Język oryginału: niemiecki.

[2] Wyroki: z dnia 16 września 2021 r., Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743); z dnia 9 października 2019 r., C i C (VAT i subwencje rolnicze) (C-573/18 i C-574/18, EU:C:2019:847); z dnia 15 lipca 2004 r., Komisja/Niemcy (C-144/02, EU:C:2004:444); z dnia 22 listopada 2001 r., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629); z dnia 13 czerwca 2002 r., Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369); z dnia 18 grudnia 1997 r., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627); z dnia 29 lutego 1996 r., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72); oraz z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

podstawie liczby użytkowników, lecz ryczałtowo na podstawie oferowanych wozokilometrów. W tym względzie Trybunał uzyskuje możliwość dalszego rozwinięcia kryteriów rozgraniczających dotację przeznaczoną *na* usługę od ogólnej dotacji *niezależnej od* usługi.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

3. Ramy prawa Unii określa dyrektywa 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwana dalej „dyrektywą VAT”) [3]. Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy VAT brzmi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[…]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4. Artykuł 73 dyrektywy VAT dotyczy podstawy opodatkowania i brzmi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

B. Prawo polskie

5. Polska implementowała dyrektywę VAT na mocy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054, ze zm. – zwanej dalej „ustawą o VAT”).

6. Artykuł 29a ust. 1 tej ustawy zasadniczo stanowi, że podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

[3] Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) w aktualnym brzmieniu, ostatnio zmieniona dyrektywą Rady (UE) 2022/890 z dnia 3 czerwca 2022 r. (Dz.U. 2022, L 155, s. 1).

7. Ponadto istnieje ustawa z dnia 16 grudnia 2018 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz.U. z 2018 r., poz. 2016, ze zm.). Artykuł 50 ust. 1 pkt 2 lit. c) tej ustawy stanowi, że finansowanie przewozów o charakterze użyteczności publicznej może polegać w szczególności na przekazaniu operatorowi rekompensaty z tytułu poniesionych kosztów w związku ze świadczeniem przez operatora usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego.

III. Stan faktyczny i wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

8. P. S.A. (zwana dalej „spółką") zwróciła się do organu podatkowego z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podatku od towarów i usług (VAT).

9. Spółka jest przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą. Według sądu odsyłającego nie jest ona podmiotem powiązanym kapitałowo lub osobowo z jednostkami samorządu terytorialnego, to znaczy nie jest podmiotem wewnętrznym w rozumieniu rozporządzenia (WE) nr 1370/2007[4]. Sąd odsyłający ma prawdopodobnie na myśli to, że spółka jest niezależnym przedsiębiorstwem prywatnym.

10. Spółka prowadzi pełną księgowość, opodatkowana jest podatkiem dochodowym od osób prawnych, jest czynnym podatnikiem VAT. Prowadzi ona głównie działalność polegającą na przewozie osób. W związku z wejściem w życie rozporządzenia nr 1370/2007 oraz ustawy o publicznym transporcie zbiorowym spółka rozważa możliwość zawierania umów o świadczenie usług w zakresie publicznego transportu drogowego przewidujących przekazywanie spółce rekompensaty, o której mowa w art. 50 ust. 1 pkt 2 lit. c) ustawy o publicznym transporcie zbiorowym. Spółka występowałaby w charakterze operatora, zaś drugą stroną umowy byłby organizator zbiorowego transportu publicznego.

11. W ramach swojej działalności z zakresu zbiorowego transportu publicznego spółka uzyskiwałaby przychody ze sprzedaży biletów, z których pokrywane byłyby koszty działalności przewozowej. Ceny biletów ustalałby alternatywnie: 1) organizator publicznego transportu zbiorowego w drodze uchwał właściwych organów lub 2) organizator w formie wzoru umowy o świadczenie usług w zakresie publicznego transportu drogowego.

12. Spółka uzyskiwałaby przychody z następujących źródeł:

1) przychody ze sprzedaży biletów oraz inne opłaty taryfowe podlegające opodatkowaniu VAT (co do zasady stawka 8 %);

2) rekompensata z tytułu utraconych przychodów z tytułu stosowania ustawowych uprawnień do ulgowych przejazdów w publicznym transporcie zbiorowym, która ma charakter przedmiotowy i podlega opodatkowaniu (8 %);

3) rekompensata z tytułu utraconych przychodów z tytułu stosowania uprawnień do ulgowych przejazdów w publicznym transporcie zbiorowym ustanowionych na obszarze właściwości organizatora;

[4] Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 23 października 2007 r. dotyczące usług publicznych w zakresie kolejowego i drogowego transportu pasażerskiego oraz uchylające rozporządzenia Rady (EWG) nr 1191/69 i (EWG) nr 1107/70 (Dz.U. 2007, L 315, s. 1).

4) inne przychody (np. udostępnianie powierzchni reklamowej), przy czym źródła przychodów z pkt 2–4 mogą występować jednocześnie, w części lub nie występować stosownie do treści danej umowy lub przepisów ustawowych.

13. Finansowanie wykonywanych usług transportu publicznego wymienionymi wyżej przychodami nie pokrywałoby kosztów prowadzonej działalności przewozowej, wobec czego spółka otrzymywałaby od organizatora rekompensatę na pokrycie strat z tytułu świadczenia tych usług. Wysokość tej rekompensaty nie może przekroczyć kwoty odpowiadającej wynikowi finansowemu netto świadczenia usług komunikacji miejskiej obliczonemu zgodnie z rozporządzeniem nr 1370/2007.

14. Umowa z organizatorem określałaby szczegółowe zasady obliczania wysokości wyniku finansowego netto świadczenia usług, sposób wypłaty rekompensaty oraz maksymalną kwotę rekompensaty na dany okres. Ujemny wynik finansowy netto stanowi podstawę rekompensaty. Rekompensata nie wpływałaby na cenę biletu, czyli na cenę świadczonej usługi. Ma ona charakter ogólny, jest dofinansowaniem ogólnych kosztów działalności przewozowej świadczonej zgodnie z umową.

15. Spółka zwróciła się do organu podatkowego w szczególności z pytaniem, czy taka rekompensata (zwana dalej „dotacją") stanowi obrót podlegający opodatkowaniu VAT w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT. Zdaniem spółki dotacja nie zwiększałaby podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, z uwagi na fakt, że nie ma ona bezpośredniego wpływu na cenę świadczonych usług zbiorowego transportu publicznego.

16. W indywidualnej interpretacji podatkowej z dnia 14 maja 2019 r. organ uznał to stanowisko za nieprawidłowe i stwierdził, że spółka, wykonując opisane we wniosku czynności spełniające definicję działalności gospodarczej, określonej w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, działa w charakterze podatnika VAT. Organ stwierdził, że taka dotacja stanowi dopłatę w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, mającą bezpośredni wpływ na cenę świadczonych usług.

17. Wyrokiem z dnia 26 listopada 2019 r. sąd pierwszej instancji uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną. W uzasadnieniu sąd ten stwierdził, że z wniosku wynika, że dotacja nie wpływałaby na cenę biletu (cenę usługi), z uwagi na ustalenie cen biletów przez organizatora. Sąd ten odrzucił jednoznaczną i wyraźnie dostrzegalną zależność pomiędzy ceną świadczonych usług przewozowych a dotacją. Organ podatkowy wniósł środek zaskarżenia przeciwko temu rozstrzygnięciu.

18. Rozpoznający spór Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) przedłożył Trybunałowi następujące pytanie:

„Czy art. 73 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że rekompensata, taka jak opisana we wniosku o wydanie interpretacji, wypłacana odrębnemu podmiotowi (operatorowi) przez jednostkę samorządu terytorialnego za świadczenie usług publicznego transportu zbiorowego, wchodzi w zakres podstawy opodatkowania, o którym mowa w tym przepisie?".

19. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie w przedmiocie tego pytania przedstawiły polski organ podatkowy, Rzeczpospolita Polska, Węgry i Komisja Europejska. Trybunał podjął decyzję o pominięciu rozprawy zgodnie z art. 76 § 2 regulaminu postępowania.

IV. Ocena prawna

A. W przedmiocie pytania prejudycjalnego i toku analizy

20. Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży w rezultacie do ustalenia, według jakich kryteriów wypłata dotacji (w niniejszym przypadku w formie rekompensaty przeznaczonej na pokrycie strat) powinna zostać uwzględniona w podstawie opodatkowania transakcji podlegającej opodatkowaniu – dokonywanej przez beneficjenta dotacji – zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT.

21. Fakt, że jednostka samorządu terytorialnego (zwana dalej „udzielającym dotacji") przekazuje w interesie publicznym (w niniejszym przypadku w interesie utrzymania publicznego transportu zbiorowego) rekompensaty przeznaczone na pokrycie kosztów, nie jest niczym niezwykłym, albowiem ma w tym określony (publiczny) interes.

22. Ogólne uwzględnienie wszystkich dotacji państwowych w podstawie opodatkowania VAT oznaczałoby, że każda dotacja albo ulegałaby zmniejszeniu o podlegający odprowadzeniu VAT, ponieważ beneficjent nie może już wykorzystać tej części na cel wsparcia, albo kwota wsparcia musiałaby zostać zwiększona o kwotę VAT, co nie zawsze będzie możliwe w czasach niewielkich budżetów publicznych. Najwyraźniej z tego też powodu istnieje zgodność co do tego, że nie każdą płatność dokonywaną przez władze publiczne na rzecz przedsiębiorstwa w interesie publicznym należy uznawać za mającą znaczenie z punktu widzenia VAT zapłatę za dostawę lub usługę [5], która podlega opodatkowaniu VAT.

23. Również z brzmienia art. 73 dyrektywy VAT jasno wynika, że nie każda dotacja wchodzi w zakres podstawy opodatkowania VAT. Przeciwnie, uwzględniane są jedynie subwencje związane bezpośrednio z ceną sprzedaży. W tym względzie należy dokonać rozróżnienia między subwencjami, które nie mają znaczenia z punktu widzenia VAT, a subwencjami, które są związane bezpośrednio z ceną transakcji. Te ostatnie można również określić jako świadczenie wzajemne (w niniejszym przypadku od osoby trzeciej w postaci udzielającego dotacji).

24. Z uzasadnienia sądu odsyłającego zawartego we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika jednak jasno, że prawdopodobnie uznaje on również, że spółka świadczy usługę bezpośrednio na rzecz udzielającego dotacji (świadczenie publicznego przewozu osób). Również w tym przypadku dotację należałoby traktować jako świadczenie wzajemne za podlegającą opodatkowaniu usługę. W konsekwencji sąd ten dąży w rzeczy samej do ustalenia, czy dotacja w niniejszym przypadku wchodzi w zakres art. 2 ust. 1 lit. c) (odpłatne świadczenie usług), czy też art. 73 dyrektywy VAT (zapłata od osoby trzeciej, włącznie z subwencjami).

25. Trybunał już wielokrotnie starał się opracować kryteria takiej wykładni. Na przykład płatności dokonywane przez członków na rzecz stowarzyszenia do celów promocji [6], a także dotacje dla rolników z tytułu rezygnacji z produkcji mleka [7] lub z tytułu zaniechania zbiorów [8], nie zostały uznane przez Trybunał za wynagrodzenie za dostawę lub usługę. To samo dotyczy dotacji dla

[5] Zobacz przykładowo wyroki, w których Trybunał to odrzucił: z dnia 16 września 2021 r., Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743); z dnia 15 lipca 2004 r., Komisja/Niemcy (C-144/02, EU:C:2004:444); z dnia 18 grudnia 1997 r., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627); z dnia 29 lutego 1996 r., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72); z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

[6] Wyrok z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

[7] Wyrok z dnia 29 lutego 1996 r., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

[8] Wyrok z dnia 18 grudnia 1997 r., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627).

publicznego nadawcy telewizyjnego przeznaczonej na utrzymanie jego programu [9]. Z drugiej strony Trybunał uznał, że wynagrodzenie może występować, jeżeli istnieje określony związek między subwencją a ceną za usługę świadczoną na rzecz osoby trzeciej [10]. Zostało to potwierdzone w przypadku dotacji w wysokości 10 funtów szterlingów (GBP) za każdą przeprowadzoną konsultację dotyczącą energii [11] oraz w przypadku dodatkowych płatności z funduszu operacyjnego do konkretnych dostaw dokonywanych przez organizację producentów na rzecz jej członków [12], ale nie w przypadku dotacji na rzecz producentów suszu paszowego mającej na celu umożliwienie produkcji po cenach na rynku światowym [13].

26. Punktem wyjścia dla udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy dotowaną działalność spółki można uznać w niniejszym przypadku za odpłatne świadczenie usług, jest – jak to często bywa – charakter VAT jako ogólnego podatku konsumpcyjnego (w tej materii pkt B.1). Następnie przedstawię kryteria konieczne zgodnie z dyrektywą VAT dla udzielenia odpowiedzi na to pytanie (pkt B.2), aby w konkretnym przypadku móc udzielić użytecznej odpowiedzi (pkt B.3).

B. W przedmiocie rozróżnienia między dotacją nieistotną z punktu widzenia VAT a świadczeniem wzajemnym istotnym z punktu widzenia VAT

1. Charakter VAT

27. Pod względem swej natury VAT jest ogólnym podatkiem konsumpcyjnym, którego celem jest opodatkowanie wydatków (z reguły płatności pieniężnych) odbiorcy świadczenia na dostawę lub usługę [14], które świadczeniodawca otrzymuje od odbiorcy świadczenia. Zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT kwota ta zostaje zwiększona o wydatki ponoszone przez osobę trzecią. Tym samym objęte jest również świadczenie wzajemne, które dostawca lub usługodawca otrzymuje od osoby trzeciej „w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług". W obu przypadkach musi to być jednak świadczenie wzajemne w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług przez tego, kto otrzymuje płatność, w niniejszym przypadku przez spółkę.

28. Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy VAT definiuje transakcję podlegającą opodatkowaniu. Zgodnie z tym przepisem opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje: dostawa towarów i świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze. W szczególności z definicji dostawy zawartej w art. 14 dyrektywy VAT („przeniesienie prawa") jasno wynika, że dostawca lub usługodawca musi zapewnić odbiorcy konkretną korzyść konsumpcyjną (w przypadku dostawy – rzecz). Chodzi zatem o opodatkowanie odpłatnego transferu dóbr konsumpcyjnych między dwiema osobami.

29. VAT to podatek konsumpcyjny, którego celem jest opodatkowanie zdolności finansowych konsumenta, które przejawiają się w wydatkach majątkowych w celu uzyskania korzyści konsumpcyjnych. Zatem transakcja podlegająca opodatkowaniu VAT może istnieć wyłącznie

[9] Wyrok z dnia 16 września 2021 r., Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

[10] Wyrok z dnia 22 listopada 2001 r., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629).

[11] Wyrok z dnia 13 czerwca 2002 r., Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

[12] Wyrok z dnia 9 października 2019 r., C i C (VAT i subwencje rolne) (C-573/18 i C-574/18, EU:C:2019:847).

[13] Wyrok z dnia 15 lipca 2004 r., Komisja/Niemcy (C-144/02, EU:C:2004:444).

[14] Zobacz przykładowo wyroki: z dnia 3 maja 2012 r., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, pkt 23); z dnia 11 października 2007 r., KÖGÁZ i in. (C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, pkt 37 – „ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi"); z dnia 18 grudnia 1997 r., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, pkt 20, 23 – „Decydująca jest wyłącznie natura zaciągniętego zobowiązania: aby takie zobowiązanie wchodziło w zakres wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, musi ono determinować konsumpcję").

wówczas, gdy podatnik zapewnia *konkretną* korzyść *określonemu* konsumentowi. Jeżeli jednak beneficjent dotacji jedynie zapewnia *ogólną* korzyść *ogółowi społeczeństwa*, to nie prowadzi to do transakcji podlegającej opodatkowaniu.

30. Dotacje charakteryzują się tym, że udzielający dotacji zawsze przyznaje dotację również we własnym interesie, a w przypadku dotacji od władz publicznych – w zakresie swoich kompetencji. Jednakże sam fakt, że beneficjent dotacji (w niniejszym przypadku spółka) realizuje cel krzyżujący się lub nawet pokrywający się z celami udzielającego dotacji (w niniejszym przypadku interesem w funkcjonującym przewozie osób na własnym terytorium), nie może prowadzić do uznania, że występuje korzyść konsumpcyjna w rozumieniu przepisów dotyczących VAT. W przeciwnym razie sformułowanie zawarte w art. 73 dyrektywy VAT, zgodnie z którym subwencja musi być związana *bezpośrednio* z ceną takiej dostawy lub usługi, byłoby bezprzedmiotowe, a każda dotacja stanowiłaby wynagrodzenie za korzyść konsumpcyjną.

2. Kryteria rozróżnienia

31. Dlatego też Trybunał od początku dokonywał rozróżnienia według tego, czy ma miejsce świadczenie w rozumieniu przepisów dotyczących VAT, na które przekazano dotację[15]. Trybunał[16] odrzucił istnienie takiego świadczenia w przypadku, gdy przedsiębiorca zgodził się jedynie na produkcję mniejszej ilości mleka i otrzymanie w zamian za to wynagrodzenia (subwencji). Trybunał uznał, że zaprzestanie przez rolnika produkcji mleka leżało w interesie przyznającego subwencję, ale nie przynosiło mu żadnej korzyści konsumpcyjnej, lecz przeciwnie, następowało w ogólnym interesie prawidłowego funkcjonowania rynku mleka w Unii Europejskiej[17]. W szczególności – jak wyraźnie stwierdził Trybunał – rolnik nie świadczy usług na rzecz możliwego do zidentyfikowania konsumenta i nie zapewnia korzyści, która może stanowić czynnik kosztowy w działalności innego uczestnika życia gospodarczego[18].

32. To samo dotyczyło stowarzyszenia, które reklamowało określone produkty regionalne i otrzymywało dotację od regionu. W tym przypadku Trybunał jasno stwierdził, że dotacja musi być płacona właśnie za dostawę określonej rzeczy lub świadczenie określonej usługi[19], a zatem należy zbadać, „czy każda pojedyncza działalność wywołuje szczególną, możliwą do określenia zapłatę”[20]. Trybunałowi nie wystarczył sam fakt, że region ma interes w lepszym marketingu produktów pochodzących z regionu. W podobnym kierunku poszła ocena subwencji państwowych dla nadawcy telewizyjnego, który nie pobierał żadnych opłat od swoich telewidzów[21]. Subwencje przeznaczone na finansowanie nadawania programów nie zostały uznane za świadczenie wzajemne za konkretną usługę dla konkretnego telewidza. Nadawanie programów również nie stanowiło korzyści dla udzielającego dotacji, na które przekazał on dotację tytułem wynagrodzenia.

15 Zobacz w tym względzie orzecznictwo Trybunału zawarte w wyrokach: z dnia 22 listopada 2001 r., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, pkt 12 i nast.); z dnia 18 grudnia 1997 r., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, pkt 21 i nast.); z dnia 29 lutego 1996 r., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, pkt 19 i nast.).

16 Wyrok z dnia 29 lutego 1996 r., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

17 Tak wyraźnie wyrok z dnia 29 lutego 1996 r., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, pkt 21 i nast.).

18 Tak wyraźnie wyrok z dnia 18 grudnia 1997 r., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, pkt 23).

19 Wyrok z dnia 22 listopada 2001 r., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, pkt 12); tak też już wyrok z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, pkt 14 i nast.).

20 Wyroki: z dnia 22 listopada 2001 r., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, pkt 15); z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, pkt 14 i nast.).

21 Wyrok z dnia 16 września 2021 r., Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

33. Natomiast w przypadku dotacji w wysokości 10 GBP za każdą przeprowadzoną konsultację energetyczną Trybunał orzekł[22], że kwota, którą instytucja publiczna płaciła podmiotowi gospodarczemu w związku ze świadczeniem usług konsultacji energetycznych pewnym kategoriom właścicieli mieszkań była wynagrodzeniem za usługę. Również płatności z funduszy operacyjnych na rzecz organizacji producentów za dostawę dóbr inwestycyjnych, z których korzystali zainteresowani producenci, uznał on za wynagrodzenie od osoby trzeciej za dostawę[23].

34. Biorąc pod uwagę charakter VAT i orzecznictwo Trybunału, nie ma zatem miejsca odpłatna dostawa towarów lub świadczenie usług, jeżeli dotacja jest wypłacana beneficjentowi dotacji przede wszystkim w interesie publicznym[24]. Wówczas nie ma bowiem konkretnego odbiorcy świadczenia. Podmiot udzielający dotacji nie staje się również konkretnym odbiorcą świadczeń tylko dlatego, że ma pośrednio własny interes w dotowanej działalności.

35. Należy zatem wyjaśnić, czy wypłata dotacji odnosi się do zapewnienia konkretnej korzyści konkretnemu odbiorcy świadczenia. W tym względzie należy rozróżnić obie możliwe sytuacje. Dotacja może być wypłacana za świadczenie dokonywane na rzecz udzielającego dotacji [w niniejszym przypadku na przykład świadczenie usług publicznego transportu zbiorowego na rzecz jednostki samorządu terytorialnego – w tej materii lit. a)] lub za świadczenie dokonywane na rzecz przewożonych osób [usługa przewozowa na rzecz pasażerów – w tym względzie lit. b)].

a) Odpłatne świadczenie usług [art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT]

36. Dopiero wtedy, gdy beneficjent dotacji zapewnia udzielającemu dotacji określoną korzyść, która koreluje z dotacją, można mówić o odpłatnym świadczeniu usługi w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, a tym samym o usłudze podlegającej opodatkowaniu.

37. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału świadczenie usług dokonywane jest jednak „odpłatnie" w rozumieniu tego przepisu tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości wyodrębnionej usługi świadczonej usługobiorcy. Tak jest, w przypadku gdy istnieje *bezpośredni związek* pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym[25].

38. Budzi to wątpliwość w przypadku dotacji mającej na celu późniejsze zrekompensowanie strat. Prawdą jest, że z reguły istnieje umowa pomiędzy udzielającym dotacji a beneficjentem dotacji. Jednakże dotacja mająca na celu późniejsze zrekompensowanie strat z dotychczasowej działalności nie koreluje z żadną konkretną działalnością podlegającą wykonaniu w zamian za tę dotację, co podkreślają również Węgry w swoich uwagach na piśmie. W tym zakresie udzielającemu dotacji nie jest zapewniana żadna konkretna korzyść.

22 Wyrok z dnia 13 czerwca 2002 r., Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

23 Wyrok z dnia 9 października 2019 r., C i C (VAT i subwencje rolne) (C-573/18 i C-574/18, EU:C:2019:847).

24 Również Trybunał dokonuje rozróżnienia w przypadku stowarzyszenia według tego, czy realizuje ono ogólne interesy członków (brak konkretnej usługi) czy też nie – zob. wyroki: z dnia 12 lutego 2009 r., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, pkt 31); z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, pkt 14, gdzie jest mowa o wspólnych interesach).

25 Wyrok z dnia 16 września 2021 r., Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, pkt 31); zob. podobnie wyroki: z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 39); z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, pkt 22); z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, pkt 11, 12, 16).

39. Co innego miałoby miejsce w przypadku, gdy jednostka samorządu terytorialnego jest zobowiązana z mocy prawa do zapewnienia publicznego transportu zbiorowego i w celu *wykonania tego obowiązku* posługuje się podmiotem prywatnym i odpowiednio go dotuje. Bezpośredni związek pomiędzy wypłatą dotacji a konkretną korzyścią jednostki samorządu terytorialnego (zwolnieniem z obowiązku prawnego) staje się tutaj wyraźny. Bez takiego obowiązku istnienie publicznego transportu zbiorowego leży jednak przede wszystkim w interesie ogółu społeczeństwa, a nie w (konkretnym) interesie udzielającego dotację.

40. Chociaż Trybunał w sprawie Fluvius jasno stwierdził, że stosunek prawny konieczny do zaistnienia transakcji podlegającej opodatkowaniu należy rozumieć szeroko [26], aby móc przyjąć, że ma miejsce odpłatna dostawa lub usługa, to wymaga to jednak konkretnej, możliwej do zindywidualizowania korzyści, która jest zapewniana udzielającemu dotacji. Nielegalne zużycie energii elektrycznej przez złodzieja prądu jest bezspornie konkretnie zindywidualizowaną korzyścią. Jeżeli z tego tytułu powinno zostać uiszczone świadczenie wzajemne zależne od konkretnego zużycia (skradzionej energii elektrycznej), to wówczas świadczenie to można nazwać odszkodowaniem, aczkolwiek nie różni się ono niczym od wynagrodzenia za legalne zużycie energii elektrycznej [27], a tym samym od wynagrodzenia za konkretną, zindywidualizowaną korzyść.

41. To samo dotyczy dotacji. To, czy ta kwota jest nazywana dotacją czy świadczeniem wzajemnym, może być również bez znaczenia z punktu widzenia VAT. Można zatem łatwo uznać zindywidualizowaną korzyść względem jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli na przykład podatnik przejmuje określoną działalność (utrzymywanie parków) w zamian za zapłatę kwoty określanej jako „rekompensata” [28]. Odpłatne utrzymywanie parków na rzecz gminy jest prototypem odpłatnego świadczenia usług. Jest tak, tym bardziej że w danej sprawie [29] gmina była zobowiązana z mocy prawa do utrzymywania parków i w celu wykonania tego obowiązku posługiwała się osobą trzecią i zwracała poniesione przez tę osobę koszty. Rekompensata wypłacana osobie trzeciej nie była, tak jak każde normalne świadczenie wzajemne, ani limitowana, ani nie była ustalana dopiero a posteriori.

42. W przeciwieństwie do tego utrzymanie placówki o charakterze użyteczności publicznej (np. muzeum), na której koszty operacyjne gmina wypłaca dotację, niezależną od konkretnych odwiedzających, nie jest prototypem konkretnego odpłatnego świadczenia usługi. Proces ten zasadniczo nie podlega opodatkowaniu (ze względu na brak konkretnej korzyści, z którą koreluje dotacja). Co innego miałoby z kolei miejsce, w przypadku gdy gmina jest zobowiązana z mocy prawa do utrzymywania muzeum i w celu wykonania tego obowiązku angażuje osobę trzecią i ją opłaca z tego tytułu.

b) Usługa i wynagrodzenie od osoby trzeciej (art. 73 dyrektywy VAT)

43. Dotację można jednak również uznać za wynagrodzenie (od osoby trzeciej), jeżeli beneficjent dotacji (w niniejszym przypadku spółka) zapewnia określoną korzyść (w niniejszym przypadku przewóz osób) innej osobie (w tym przypadku pasażerom), a udzielający dotacji dokonuje płatności właśnie w zamian za to (tak zwane wypełnienie cenowe). To ostatnie wyjaśnia art. 73 dyrektywy VAT.

[26] Wyrok z dnia 27 kwietnia 2023 r., Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, pkt 31). W konsekwencji wystarczyć może również ustawowy stosunek prawny.

[27] Wyrok z dnia 27 kwietnia 2023 r., Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, pkt 33).

[28] Wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, pkt 35 i nast.).

[29] Wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91; pkt 38, 39).

44. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu stosuje się on, gdy subwencja jest bezpośrednio związana z ceną danej transakcji. Aby miała miejsce taka sytuacja, subwencja powinna być przyznawana konkretnie podmiotowi subwencjonowanemu po to, by dostarczał on określonego towaru lub wykonywał określoną usługę. Jedynie w tym przypadku subwencję można uznać za świadczenie wzajemne względem świadczonej usługi [30].

45. Ponadto świadczeniobiorca (w niniejszym przypadku pasażerowie) musi również czerpać korzyść z subwencji przyznanej jej beneficjentowi. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału cena, którą ma zapłacić świadczeniobiorca, musi być ustalona w taki sposób, by zmniejszała się w stosunku odpowiadającym subwencji przyznanej świadczeniodawcy [31]. W pojęciu „subwencji związanych bezpośrednio z ceną" w rozumieniu art. 73 dyrektywy VAT mieszczą się zatem jedynie te subwencje, które stanowią całkowicie lub częściowo świadczenie uzyskiwane w zamian za dostawy towarów lub świadczenia usług oraz są przyznawane osobie trzeciej przez sprzedawcę lub świadczącego usługi [32].

c) Wniosek częściowy

46. Jeśli uwzględnia się zarówno charakter jako podatku konsumpcyjnego, jak i brzmienie art. 73 dyrektywy VAT, należy wówczas dokonać w konsekwencji rozróżnienia między dopłatami, z którymi nie koreluje konkretna, zindywidualizowana korzyść lub które jedynie pośrednio odnoszą się do ceny transakcji, a takimi dopłatami, które bezpośrednio odnoszą się do zindywidualizowanej korzyści lub bezpośrednio do ceny sprzedaży beneficjenta dotacji.

47. Takie bezpośrednie odniesienie może wynikać jedynie z konkretnych warunków udzielenia dotacji i okoliczności indywidualnego przypadku. Ich ocena należy przede wszystkim do sądu odsyłającego. Jednakże Trybunał może udzielić w tym względzie użytecznych wskazówek, albowiem, przy dokładniejszej analizie, praktycznie nie da się oddzielić wykładni przepisu od jego stosowania.

3. Zastosowanie do konkretnego przypadku

a) Świadczenie wzajemne w zamian za świadczenie na rzecz udzielającego dotacji

48. W niniejszym przypadku jednostka samorządu terytorialnego z pewnością ma interes w świadczeniu usług publicznego transportu zbiorowego na swoim terytorium. Dotacja służy również umożliwieniu beneficjentowi dotacji dalszego oferowania tych usług. Pytanie tylko, czy to wystarczy dla uznania konkretnej korzyści udzielającego dotacji, która koreluje z dotacją, czy też dotowanie nie następuje raczej w interesie publicznym.

49. W niniejszym przypadku dotacja nie jest powiązana z konkretnymi zobowiązaniami na rzecz udzielającego dotacji, gdyż jest przyznawana dopiero a posteriori jako rekompensata za ewentualne poniesione straty. O tym, jakie i ile tras jest oferowanych, nie decyduje udzielający

[30] Wyroki: z dnia 9 października 2019 r., C i C (VAT i subwencje rolne) (C-573/18 i C-574/18, EU:C:2019:847, pkt 31); z dnia 15 lipca 2004 r., Komisja/Niemcy (C-144/02, EU:C:2004:444, pkt 27, 28).

[31] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 9 października 2019 r., C i C (VAT i subwencje rolne) (C-573/18 i C-574/18, EU:C:2019:847, pkt 32); z dnia 15 lipca 2004 r., Komisja/Niemcy (C-144/02, EU:C:2004:444, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

[32] W odniesieniu do poprzedniego przepisu zawartego w szóstej dyrektywie zob. wyroki: z dnia 9 października 2019 r., C i C (VAT i subwencje rolne) (C-573/18 i C-574/18, EU:C:2019:847, pkt 34); z dnia 15 lipca 2004 r., Komisja/Niemcy (C-144/02, EU:C:2004:444, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

dotacji, lecz autonomicznie beneficjent dotacji. Ponadto dotacja przeznaczona na pokrycie strat powstałych w wyniku świadczenia tych usług jest ograniczona co do wysokości i jest obliczana ryczałtowo według wozokilometrów udostępnionych ogółowi społeczeństwa, które oferuje beneficjent dotacji, przy czym nie jest istotna liczba konkretnych użytkowników usług transportowych.

50. Pojedyncza działalność beneficjenta dotacji nie wywołuje zatem szczególnej, możliwej do określenia płatności ze strony udzielającego dotacji, lecz dotacja rekompensuje jedynie straty do pewnej wysokości (określonej w rozporządzeniu UE), aby beneficjent dotacji w ogóle był w stanie nadal świadczyć usługi przewozowe konkretnym pasażerom. Na podstawie odesłania prejudycjalnego nie można stwierdzić żadnego konkretnego obowiązku zapewnienia odpowiedniego transportu publicznego spoczywającego na udzielającym dotacji, z którego zostałby zwolniony przez beneficjenta dotacji.

51. Co prawda świadczenie usług publicznego transportu zbiorowego następuje zatem również w interesie udzielającego dotacji, ale nie przynosi mu konkretnej możliwej do skonsumowania korzyści, lecz jedynie użytkownikom usługi transportu zbiorowego, jeżeli z niego korzystają. W mojej ocenie zatem brakuje „bezpośredniego związku pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym wynagrodzeniem", wymaganego zgodnie z orzecznictwem Trybunału [33] w przypadku usługi podlegającej opodatkowaniu, co najwyraźniej zakłada również sam polski organ podatkowy w swoich uwagach na piśmie.

52. W nawiązaniu do pkt 37 orzeczenia Trybunału w sprawie Balgarska natsionalna televizia [34] można by również sformułować następujące stwierdzenie: tymczasem w niniejszej sprawie pomiędzy państwem, które wypłaca pochodzącą z jego budżetu subwencję przeznaczoną na finansowanie publicznego transportu zbiorowego, a pasażerami, którzy korzystają z tych usług, nie zachodzi stosunek analogiczny do stosunku pomiędzy kasą chorych a osobami w niej ubezpieczonymi [35]. Z usług tych nie korzystają bowiem osoby, które można wyraźnie zidentyfikować, lecz wszyscy potencjalni pasażerowie. Ponadto wysokość rozpatrywanej subwencji ustala się w oparciu o określoną w rozporządzeniu kwotę ryczałtową naliczaną za wozokilometry, w żaden sposób nie uwzględniając tożsamości ani liczby użytkowników świadczonej usługi.

b) Świadczenie wzajemne osoby trzeciej w zamian za usługi świadczone na rzecz pasażerów

53. Zakładając, że ta ocena stanu faktycznego jest prawidłowa, wówczas jako konkretni odbiorcy dotowanych usług transportowych wchodzą w rachubę jedynie ci użytkownicy, wobec których beneficjent dotacji świadczy przewóz osób (usługę). Tylko w przypadku, gdy dotacja od jednostki samorządu terytorialnego stanowi „subwencję związaną bezpośrednio z ceną tych transakcji", podstawa opodatkowania usług transportowych uległaby zwiększeniu o kwotę dotacji.

54. W odróżnieniu od wspomnianych w odesłaniu prejudycjalnym dotacji przeznaczonych na uprawnienia do ulgowych przejazdów stosowane przez spółkę – odnoszą się one do konkretnej usługi świadczonej konkretnemu użytkownikowi – w przypadku dotacji przeznaczonych na pokrycie strat brak jest konkretnego odniesienia do określonych transakcji. Istnieje tylko ogólne

[33] Wyrok z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, pkt 12).

[34] Wyrok z dnia 16 września 2021 r., Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, pkt 37).

[35] Trybunał powołuje się w tym względzie wyraźnie na sprawę Le Rayon d'Or – zob. wyrok z dnia 27 marca 2014 r., Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

powiązanie z (przynoszącą straty) działalnością. W związku z tym istnieje tylko pośrednie powiązanie z poszczególnymi usługami transportowymi. Dotacja, której wysokość jest ograniczona, nie może mieć żadnego wpływu na cenę poszczególnej usługi transportowej, gdyż z jednej strony jest przyznawana a posteriori, a z drugiej strony jest niezależna od konkretnego korzystania z usług transportowych. Przeciwnie, opiera się na liczbie wozokilometrów, a tym samym na potencjalnej możliwości wykorzystania przez ogół społeczności.

55. W tym względzie sąd pierwszej instancji stwierdził, że z wniosku spółki o wydanie wiążącej interpretacji wynika, że rekompensata nie wpływałaby na cenę przejazdu (cenę usługi) z uwagi na ustalenie cen biletów przez organizatora. W tych okolicznościach dotacja ma na celu jedynie ogólnie umożliwienie beneficjentowi oferowania odpowiednich usług, nie będąc bezpośrednio związaną z ceną tych usług. Jeżeli ceny dla użytkowników transportu zbiorowego nie są ustalane przez beneficjenta dotacji, lecz z góry przez właściwe organy lub udzielającego dotację, późniejsza dotacja przeznaczona na pokrycie kosztów nie może również bezpośrednio wpływać na ceny usługi.

56. Tym niniejsza sprawa różni się również istotnie – wbrew temu, co najwyraźniej utrzymują Komisja i Rzeczpospolita Polska – od sprawy leżącej u podstaw wyroku Le Rayon d'Or [36], który wyraźnie wymienia sąd odsyłający. W tamtej sprawie kasa ubezpieczenia zdrowotnego wypłacała dotację ryczałtową na leczenie za każdego pacjenta podlegającego leczeniu. Ta „rekompensata" została całkowicie słusznie uznana przez Trybunał za zapłatę wynagrodzenia (gdyby pacjenci musieli również uiszczać jeszcze składkę, wówczas byłoby to wynagrodzenie wypełniające cenę), gdyż zarówno usługa oraz beneficjent dotacji, jak również kwota były „określone z góry i zgodnie z ustalonymi kryteriami".

57. Wniosku tego nie zmienia również podkreślony przez sąd odsyłający we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym oraz przez Rzeczpospolitą Polską w uwagach na piśmie fakt, że w wyniku rekompensaty wynagrodzenie będzie ogółem niższe niż bez dotacji. Z jednej strony jest to więcej niż wątpliwe, jeżeli wynagrodzenie za usługę transportową nie może być ustalone przez dostawcę. W tej sytuacji bez dotacji prawdopodobnie w ogóle nie byłoby usług świadczonych odpłatnie.

58. Z drugiej strony, przy dokładniejszej analizie stwierdzić należy, że konsekwencja ta jest charakterystyczna dla każdej dotacji. Każda dotacja pozwala beneficjentowi na dokonanie innej kalkulacji ceny. Jednakże, jak już stwierdził Trybunał, „możliwość, że subwencja wpływa na ceny towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez subwencjonowany podmiot […], nie powoduje sama w sobie, że subwencja ta podlega opodatkowaniu" [37].

59. Orzeczenie Trybunału w sprawie Komisja/Niemcy [38] również dowodzi, że taki pośredni związek może nie wystarczyć, ponieważ przy tej argumentacji także dotacja dla producentów suszu paszowego podlegałaby opodatkowaniu. Również ta dotacja umożliwiała producentom inną kalkulację cen. Jednakże z uwagi na to, że subwencja leżała w interesie ogólnym, a nie w interesie poszczególnych nabywców suszu paszowego, a w szczególności nie odnosiła się każdorazowo do sprzedanej ilości, Trybunał – słusznie – odrzucił wynagrodzenie od osoby trzeciej. W związku z tym ogólny wpływ na kalkulację ceny – który charakteryzuje każdą dotację – nie wystarczy, aby uznać, że chodzi o wynagrodzenie pochodzące od osoby trzeciej w postaci tej dotacji.

[36] Wyrok z dnia 27 marca 2014 r., Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 32 i nast.).

[37] Wyrok z dnia 22 listopada 2001 r., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, pkt 12).

[38] Wyrok z dnia 15 lipca 2004 r., Komisja/Niemcy (C-144/02, EU:C:2004:444, pkt 34 i nast.).

V. Wnioski

60. W związku z powyższym proponuję, aby Trybunał udzielił odpowiedzi na pytanie przedstawione przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) w następujący sposób:

Wykładni art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 73 dyrektywy VAT należy dokonywać w ten sposób, że wypłacana a posteriori rekompensata z tytułu strat finansowych, której wysokość jest ograniczona rozporządzeniem UE i która nie jest oparta na liczbie użytkowników, lecz na oferowanych ryczałtowo wozokilometrach, nie stanowi wynagrodzenia za usługę świadczoną na rzecz dokonującej wypłaty jednostki samorządu terytorialnego. Taka rekompensata nie stanowi wynagrodzenia od osoby trzeciej na rzecz konkretnych użytkowników lokalnego transportu publicznego, ponieważ nie ma ona bezpośredniego, lecz co najwyżej pośredni wpływ na kalkulację ceny przez dotowane przedsiębiorstwo.