Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 13 februari 2025 [1]

Mål C-615/23

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
mot
P. S.A.

(begäran om förhandsavgörande från Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Tillhandahållande av tjänster mot ersättning – Beskattningsunderlag – Kompensation för att täcka förluster – Subventioner som är direkt kopplade till priset – Subventionerad tjänst från tredje part i allmänhetens intresse – Rättsförhållande och direkt koppling mellan tjänst och ersättning – Ersättning från tredje part”

I. Inledning

1. I förevarande mål ska domstolen bedöma den principiella frågan hur bidrag i allmänhetens intresse (i det aktuella fallet tillhandahållande av kollektivtrafik) till en beskattningsbar person från en lokal myndighet ska behandlas i mervärdesskatterättsligt hänseende. Om bidraget utgör del av ersättningen för den beskattningsbara personens tjänster till bidragsgivaren eller dennes kunder är den beskattningsbara personen skyldig att betala in mervärdesskatt för bidraget (respektive behöver bidraget i motsvarande mån vara högre). Om bidraget däremot inte utgör del av ersättningen för en tjänst (till förmån för bidragsgivaren eller kunderna), utan utgör ett allmänt bidrag till den beskattningsbara personen, är det inte frågan om någon beskattningsbar transaktion, vilket innebär att någon mervärdesskatt inte behöver betalas.

2. Avgränsningen mellan de båda situationerna är inte alltid enkel och domstolen har redan behandlat denna fråga i flera mål. [2] I förevarande mål om förhandsavgörande ska domstolen bedöma planerat stöd till ett kollektivtrafikföretag som erhåller kompensation för att täcka förluster på grund av tillhandahållandet av transportförbindelser. Denna betalning beräknas inte

[1] Originalspråk: tyska.

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

på grundval av antalet användare, utan genom ett fast belopp på grundval av tillhandahållna fordonskilometer. I detta avseende erhåller domstolen möjlighet att vidareutveckla kriterierna för avgränsningen mellan ett bidrag *för en* tjänst och ett allmänt bidrag *oberoende av en* tjänst.

II. Rättslig ram

A. Unionsrätt

3. Målets unionsrättsliga ram utgörs av rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).[3] I artikel 2.1 a och 2.1 c i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

…

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

4. Artikel 73 i mervärdesskattedirektivet rör beskattningsunderlaget och har följande lydelse:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

B. Polsk rätt

5. Polen har införlivat mervärdesskattedirektivet genom Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lag av den 11 mars 2004 om skatt på varor och tjänster) (Dz. U. 2011, nr 177, position 1054), i ändrad lydelse (nedan kallad mervärdesskattelagen).

6. I artikel 29a.1 föreskrivs i huvudsak att beskattningsunderlaget omfattar allt som utgör den ersättning som leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster har erhållit eller kommer att erhålla från förvärvaren, mottagaren eller tredje part för dessa transaktioner, inbegripet bidrag, subventioner och andra tilläggsbetalningar av samma slag som direkt påverkar priset på de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls av den beskattningsbara personen.

[3] Rådets direktiv av den 28 november 2006 (EUT L 347, 2006, s. 1), i aktuell lydelse, senast ändrat genom rådets direktiv (EU) 2022/890 av den 3 juni 2022 (EUT L 155, 2022, s. 1).

7. Vidare finns även Ustawa z dnia 16 grudnia 2018 r. o publicznym transporcie zbiorowym (lag av den 16 december 2018 om kollektivtrafik) (Dz.U. 2018, pos. 2016) i dess ändrade lydelse. I artikel 50.1 punkt 2 led c föreskrivs att finansieringen av kollektivtrafiken bland annat får bestå i att operatören erhåller kompensation för de kostnader som uppstår i samband med att operatören tillhandahåller kollektivtrafiktjänster.

III. Bakgrund och begäran om förhandsavgörande

8. P. SA (nedan kallat bolaget) ansökte hos skattemyndigheten om ett förhandsbesked avseende mervärdesskatt.

9. Bolaget är ett företag som bedriver ekonomisk verksamhet. Enligt den hänskjutande domstolen saknar bolaget koppling till den lokala myndigheten vad gäller kapital eller personliga anknytning, det vill säga det utgör inte ett internt företag i den mening som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1370/2007 [4]. Härmed avses förmodligen att bolaget är ett oberoende privat företag.

10. Bolaget har fullständig bokföring, det omfattas av bolagsbeskattning och är mervärdesskatteskyldigt. Dess huvudsakliga verksamhetsområde är passagerartransporter. I samband med ikraftträdandet av förordning nr 1370/2007 och lagen om kollektivtrafik överväger bolaget möjligheten att ingå avtal om kollektivtrafik på väg med lokala myndigheter, vilket innebär att bolaget i så fall skulle erhålla sådan kompensation som avses i artikel 50.1 punkt 2 led c i lagen om kollektivtrafik. Bolaget skulle vara operatör, medan avtalsparten skulle ansvara för kollektivtrafikens organisation.

11. Genom att bedriva kollektivtrafikstjänster skulle bolaget erhålla intäkter från biljettförsäljningen, vilka skulle täcka kostnaderna för transporttjänsterna. Biljettpriserna skulle aningen fastställas av 1) organisatören av kollektivtrafiken genom beslut från behöriga myndigheter, eller 2) organisatören själv genom ett modellavtal för tillhandahållande av kollektivtrafiktjänster.

12. Bolaget skulle erhålla intäkter från följande källor:

1. Intäkter från biljettförsäljning och andra betalningar som omfattas av mervärdesskatt (i regel 8 %).

2. Kompensation för minskade intäkter i samband med tillämpningen av enligt lag föreskrivna rabatterade biljettpriser, vilka har objektiv karaktär och mervärdesskattepliktiga (8 %).

3. Kompensation för minskade intäkter i samband med tillämpningen av enligt lag föreskrivna rabatterade biljettpriser som fastställts inom organisatörens behörighetsområde.

4. Övriga intäkter (till exempel från tillhandahållande av reklamutrymme). De inkomstkällor som anges i punkterna 2–4 kan emellertid förekomma samtidigt, delvis eller inte alls beroende på innehållet i respektive avtal eller tillämpliga bestämmelser.

[4] Europaparlamentets och rådets förordning av den 23 oktober 2007 om kollektivtrafik på järnväg och väg och om upphävande av rådets förordning (EEG) nr 1191/69 och (EEG) nr 1107/70 (EUT L 315, 2007, s. 1).

13. Eftersom ovannämnda intäkter inte skulle täcka finansieringen av kollektivtrafiktjänsterna skulle bolaget erhålla kompensation från organisatören i syfte att täcka de förluster som uppkommit i samband med att dessa tjänster tillhandahålls. Kompensationens storlek får inte överstiga ett belopp som motsvarar den ekonomiska nettoeffekten för tillhandahållande av den aktuella kollektivtrafiktjänsten, vilket beräknas enligt förordning nr 1370/2007.

14. Det avtal som skulle ingås med organisatören skulle innefatta närmare villkor för beräkningen av tjänsternas ekonomiska nettoeffekt, hur kompensationen skulle betalas ut och vilket högsta belopp som skulle gälla för en viss period. Kompensationen betalas i regel ut vid en negativ nettoeffekt och skulle inte påverka det aktuella biljettpriset, nämligen priset för den tillhandahållna tjänsten. Kompensationen är av allmän karaktär och utgör ett ekonomiskt tillskott till de totala kostnaderna för den avtalade transporttjänsten.

15. Bolaget frågade bland annat skattemyndigheten huruvida en sådan kompensation (nedan kallat bidrag) utgör en mervärdesskattepliktig omsättning i den mening som avses i artikel 29a.1 i mervärdesskattelagen. Enligt bolaget skulle bidraget inte öka beskattningsunderlaget i den mening som avses i artikel 29a.1 i mervärdesskattelagen, eftersom det inte har någon direkt effekt på priset för de kollektivtrafiktjänster som tillhandahålls.

16. I förhandsbeskedet av den 14 maj 2019 ansåg myndigheten att denna ståndpunkt var felaktig och slog fast att den verksamhet som bolaget bedriver enligt ansökan motsvarar definitionen av ekonomisk verksamhet i artikel 15.2 i mervärdesskattelagen och att det således är en beskattningsbar person som omfattas av mervärdesskatt. Myndigheten ansåg att ett sådant bidrag utgör ett tillägg i den mening som avses i artikel 29a.1 i mervärdesskattelagen, vilket har en direkt effekt på priset för de tillhandahållna tjänsterna.

17. Domstolen i första instans ogiltigförklarade genom sin dom av den 26 november 2019 det överklagade förhandsbeskedet. I domskälen konstaterade domstolen i första instans att det framgår av ansökan att bidraget inte skulle påverka biljettpriset (priset för tjänsten), eftersom biljettpriserna skulle fastställas av organisatören. Nämnda domstol fann inte att det förelåg något entydigt och klart samband mellan priset för de tillhandahållna transporttjänsterna och bidraget. Skattemyndigheten överklagade ovannämnda dom.

18. Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen), vid vilken målet numera är anhängigt, har hänskjutit följande fråga till domstolen med begäran om förhandsavgörande:

”Ska artikel 73 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att en kompensation (såsom den som anges i ansökan om förhandsbesked i skattefrågor) som en lokal myndighet har betalat ut till en särskild aktör (operatören) i samband med tillhandahållande av kollektivtrafiktjänster, ska anses ingå i det beskattningsunderlag som avses i denna bestämmelse?”

19. Den polska skattemyndigheten, Republiken Polen, Ungern och Europeiska kommissionen har yttrat sig skriftligen beträffande denna fråga i förfarandet vid domstolen. Domstolen har i enlighet med artikel 76.2 i rättegångsreglerna beslutat att inte hålla någon muntlig förhandling.

IV. Rättslig bedömning

A. Tolkningsfrågan och metoden för prövningen

20. Den hänskjutande domstolen har ställt tolkningsfrågan för att få klarhet i enligt vilka kriterier betalningen av ett bidrag (i det aktuella fallet i form av en kompensation för att täcka förluster) ska inkluderas i beskattningsunderlaget för en beskattningsbar och skattepliktig transaktion – som bidragsmottagaren genomför – enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet.

21. Det är inte ovanligt att en lokal myndighet (nedan kallad bidragsgivaren) i allmänhetens intresse (i det aktuella fallet för att bibehålla kollektivtrafiken) betalar kompensation för att täcka kostnader, eftersom denne har ett visst (offentligt) intresse av detta.

22. Ett generellt inkluderande av alla statliga bidrag i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt skulle medföra att samtliga bidrag minskades med den mervärdesskatt som ska betalas, eftersom mottagaren inte längre kunde använda denna del för det syfte som ska främjas. Alternativt skulle bidragssumman behöva höjas med mervärdesskattebeloppet, vilket inte alltid är möjligt i tider med snäva offentliga budgetar. Mot denna bakgrund är det klarlagt att inte samtliga betalningar från myndigheterna som görs i allmänhetens intresse till ett företag ska betraktas som en mervärdesskatterättsligt relevant ersättning för en leverans eller en tjänst [5] som ska vara föremål för mervärdesskatt.

23. Även av lydelsen i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet framgår tydligt att inte varje bidrag ska ingå i beskattningsunderlaget. Tvärtom omfattas endast subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna. I detta avseende måste man göra åtskillnad mellan subventioner som inte är relevanta i mervärdesskatterättsligt hänseende och subventioner som är direkt kopplade till priset för transaktionerna. Sistnämnda kategori kan även betecknas som ersättning (i det här aktuella fallet från en tredje part i form av bidragsgivaren).

24. Av den hänskjutande domstolens motivering i begäran om förhandsavgörande framgår emellertid att nämnda domstol eventuellt även utgår från att det är frågan om en direkt tjänst från bolaget till bidragsgivaren (tillhandahållande av kollektivtrafik). Även i detta fall skulle bidraget betraktas som ersättning för en beskattningsbar och skattepliktig tjänst. Följaktligen önskar den nationella domstolen i själva verket få klarhet i huruvida bidraget ska omfattas av artikel 2.1 c (tillhandahållande av tjänster mot ersättning) eller artikel 73 i mervärdesskattedirektivet (ersättning från en tredje part, inbegripet subventioner).

25. EU-domstolen har vid flertalet tillfällen försökt utveckla kriterier för denna tolkning. Exempelvis har domstolen inte ansett att betalningar till medlemmar i ett förbund för säljfrämjande åtgärder, [6] liksom bidrag till jordbrukare för att upphöra med sin mjölkproduktion [7] eller för att avstå från att skörda [8] utgör ersättning för en vara eller en tjänst. Detsamma gäller för bidrag till ett offentligrättsligt programföretag för att det skulle kunna fortsätta tillhandahålla sitt

[5] Se, de domar i vilka domstolen förnekat detta, dom av den 16 september 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743), dom av den 15 juli 2004, kommissionen/Tyskland (C-144/02, EU:C:2004:444), dom av den 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), dom av den 29 februari 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), och dom av den 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

[6] Dom av den 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

[7] Dom av den 29 februari 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

[8] Dom av den 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627).

program.[9] Däremot ansåg domstolen att det eventuellt kunde föreligga en ersättning om det fanns en viss koppling mellan subventionen och priset för en tjänst till en tredje part.[10] Så ansågs vara fallet i samband med ett bidrag på 10 pund sterling (GBP) per utfört energirådgivningsuppdrag[11] och utbetalningarna från en driftsfond för konkreta leveranser från en producentorganisation till dess medlemmar,[12] men emellertid inte i samband med ett bidrag till en tillverkare av torrfoder för att kunna producera till världsmarknadspriser.[13]

26. Utgångspunkt för besvarandet av frågan huruvida bolagets subventionerade verksamhet kan anses utgöra en tjänst mot ersättning är – såsom så ofta – mervärdesskattens karaktär av allmän skatt på konsumtion (se nedan avsnitt B.1.). Därefter kommer jag att redogöra för de nödvändiga kriterierna för besvarandet av denna fråga enligt mervärdesskattedirektivet (avsnitt B.2.), för att kunna tillhandahålla ett användbart svar i det konkreta fallet (avsnitt B.3).

B. Avgränsningen mellan ett bidrag som är irrelevant i mervärdesskatterättsligt hänseende och en ersättning som är relevant i mervärdesskatterättsligt hänseende

1. Mervärdesskattens karaktär

27. Mervärdesskatten utgör till sin karaktär en allmän skatt på konsumtion som syftar till att beskatta köparens kostnad (i regel en betalning i pengar) för en leverans eller en tjänst[14] som leverantören erhåller från mottagaren. Detta belopp utökas i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet med den kostnad som bärs av en tredje part. Således omfattas även den ersättning som leverantören erhåller från en tredje part ”för dessa transaktioner”. I båda fallen krävs det emellertid att det är frågan om en ersättning för en transaktion av den som erhåller betalningen, i det här aktuella fallet bolaget.

28. Vad som utgör en beskattningsbar transaktion definieras i artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna bestämmelse ska följande transaktioner vara föremål för mervärdesskatt: leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap. Särskilt av definitionen av en leverans av varor i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet (”överföring av rätten”) framgår tydligt att leverantören måste ge mottagaren en konkret fördel (vid leveransen av en vara) som kan konsumeras. Det är således frågan om beskattning av en överföring av en kapitalvara mot ersättning mellan två personer.

29. Mervärdesskatten ska som en skatt på konsumtion vara en skatt på konsumentens betalningsförmåga, vilken visar sig i en användning av tillgångar i syfte att skaffa en fördel som kan konsumeras. Följaktligen kan det endast vara frågan om en transaktion i

9 Dom av den 16 september 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

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

11 Dom av den 13 juni 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

12 Dom av den 9 oktober 2019, C och C (mervärdesskatt och jordbrukssubventioner) (C-573/18 och C-574/18, EU:C:2019:847).

13 Dom av den 15 juli 2004, kommissionen/Tyskland (C-144/02, EU:C:2004:444).

14 Se, exempelvis, dom av den 3 maj 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 23), dom av den 11 oktober 2007, KÖGÁZ m.fl. (C-283/06 och C-312/06, EU:C:2007:598, punkt 37, ”den är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit för dessa varor och tjänster”), och dom av den 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punkterna 20 och 23, ”Det är endast beskaffenheten av det ingångna åtagandet som skall beaktas. För att omfattas av det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall ett sådant åtagande medföra konsumtion”).

mervärdesskattehänseende om den beskattningsbara personen ger en *viss* konsument en *konkret* fördel. Om bidragsmottagaren däremot endast ger *allmänheten* en *allmän* fördel ger detta inte upphov till en beskattningsbar transaktion.

30. Utmärkande för bidrag är att bidragsgivaren alltid även beviljar bidraget i eget intresse, respektive vid bidrag från myndigheter, inom sitt kompetensområde. Emellertid kan enbart den omständigheten att bidragsmottagaren (i det här aktuella fallet bolaget) eftersträvar ett syfte som överlappar eller överensstämmer helt med bidragsgivarens syften (i det här aktuella fallet intresset av en fungerande kollektivtrafik inom det egna territoriet), inte medföra att det kan antas föreligga en fördel som kan konsumeras i den mening som avses enligt mervärdesskattelagstiftningen. I annat fall skulle formuleringen i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet vara meningslös, enligt vilken subventionerna måste vara *direkt* kopplade till priset på transaktionerna och varje bidrag skulle utgöra ersättning för en fördel som kan konsumeras.

2. Kriterier för en avgränsning

31. Domstolen har således redan från början företagit avgränsningen med utgångspunkt i huruvida det föreligger en tjänst i den mening som avses i mervärdesskatterättsligt hänseende för vilken bidraget har använts.[15] Denna fråga har domstolen[16] besvarat nekande om näringsidkaren endast har samtyckt till att producera mindre mjölk och därför har erhållit en ersättning (subvention). Domstolen fann att det låg i bidragsgivarens intresse att jordbrukaren upphörde med mjölkproduktion, men att detta inte gav denne någon fördel som kan konsumeras, utan snarare skedde i allmänhetens intresse för att se till att mjölkmarknaden i Europeiska unionen fungerade tillfredsställande.[17] I synnerhet uppgav domstolen uttryckligen att jordbrukaren inte tillhandahöll tjänster åt någon bestämd konsument och inte tillhandahöll någon förmån som kunde utgöra en kostnadskomponent i en annan persons verksamhet i distributionskedjan.[18]

32. Samma sak gällde för en förening som gjorde reklam för vissa regionala produkter och erhöll ett bidrag från regionen. I detta fall klargjorde domstolen att bidraget särskilt måste utbetalas för leveransen av en viss vara eller tillhandahållandet av en viss tjänst[19] och att det således ska kontrolleras ”huruvida varje enskild verksamhet ger upphov till en särskild utbetalning som kan identifieras”.[20] Enbart det faktum att regionen har ett intresse av bättre marknadsföring av produkter från nämnda region ansåg domstolen inte vara tillräckligt. En liknande bedömning gjordes av ett statligt bidrag till ett TV-företag som inte tog ut några avgifter från sina tittare.[21] Bidragen för att finansiera sändningsverksamheten ansågs inte utgöra en ersättning för en konkret tjänst för en konkret tittare. Inte heller utgjorde sändningsverksamheten någon fördel för bidragsgivaren för vilken denne lämnat ett bidrag som ersättning.

15 Se domstolen praxis i dom av den 22 november 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punkt 12 och följande punkter), dom av den 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punkt 21 och följande punkter), och dom av den 29 februari 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punkt 19 och följande punkter).

16 Dom av den 29 februari 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

17 Se, uttryckligen, dom av den 29 februari 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punkterna 21 och 22).

18 Se, uttryckligen, dom av den 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punkt 23).

19 Dom av den 22 november 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punkt 12), se även redan dom av den 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punkt 14 och följande punkter).

20 Dom av den 22 november 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punkt 15), och dom av den 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punkt 14 och följande punkter).

21 Dom av den 16 september 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743).

33. Däremot slog domstolen i samband med ett bidrag på 10 GBP per genomförd energirådgivning [22] fast att det belopp som ett offentligt organ betalade en ekonomisk aktör i samband med tjänsten energirådgivning som tillhandahölls vissa kategorier av boende, utgjorde en ersättning. Domstolen fann också att betalningar från en driftsfond till en producentorganisation för leveranser av anläggningstillgångar som gynnade de berörda producenterna utgjorde ersättning från tredje part för en leverans. [23]

34. Med beaktande av mervärdesskattens karaktär och domstolens praxis föreligger det följaktligen inte någon leverans eller tjänst mot ersättning om betalningen av bidraget till mottagaren främst sker i allmänhetens intresse. [24] I sådana fall saknas det nämligen en konkret mottagare. Bidragsgivaren kan inte heller betraktas som en konkret mottagare endast av den anledningen att denne indirekt har ett eget intresse av den subventionerade verksamheten.

35. Det ska således klargöras huruvida betalningen av bidraget svarar mot en konkret fördel för en konkret stödmottagare. Därför krävs det en åtskillnad mellan de båda möjliga situationerna. Följaktligen kan bidraget betalas för en tjänst till bidragsgivaren (i det här aktuella fallet tillhandahållandet av kollektivtrafik till förmån för den lokala myndigheten – se nedan under a) eller för en tjänst till de transporterade personerna (transporttjänst till förmån för resenärerna – se nedan under b).

a) Tjänst mot ersättning (artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet)

36. Först om bidragsmottagaren ger bidragsgivaren en konkret fördel som svarar mot bidraget kan det anses vara frågan om en ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet och således en beskattningsbar tjänst.

37. Det ska noteras att enligt domstolens praxis tillhandahålls en tjänst ”mot ersättning”, i den mening som avses i nämnda bestämmelse, endast om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet för en individualiserbar tjänst som tillhandahålls mottagaren. Så är fallet om det föreligger ett *direkt samband* mellan den tillhandahållna tjänsten och det mottagna motvärdet. [25]

38. Detta är osäkert när det gäller ett bidrag för att kompensera för förluster. Normalt sett föreligger det visserligen en överenskommelse mellan bidragsgivaren och stödmottagaren. Bidrag för att i efterhand kompensera förluster från den hittillsvarande verksamheten svarar emellertid inte mot någon verksamhet som ska tillhandahållas, såsom Ungern har framhållit i sitt skriftliga yttrande. I detta avseende erhåller bidragsgivaren inte någon konkret fördel.

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

[23] Dom av den 9 oktober 2019, C och C (mervärdesskatt och jordbrukssubventioner) (C-573/18 och C-574/18, EU:C:2019:847).

[24] Även domstolen gör i samband med bolag åtskillnad mellan huruvida bolaget bedriver verksamhet som består i att tillvarata medlemmarnas intressen (ingen konkret prestation) eller inte – se dom av den 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 31), och dom av den 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punkt 14, där det hänvisas till gemensamma intressen).

[25] Dom av den 16 september 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, punkt 31). Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 november 2018, MEO–Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 39), dom av den 22 juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punkt 22), och dom av den 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punkterna 11, 12 och 16).

39. Resultatet skulle förmodligen bli ett annat om den lokala myndigheten enligt lag är skyldig att tillhandahålla kollektivtrafik och för att *fullgöra denna skyldighet* tar hjälp av en privat enhet och ger denna motsvarande bidrag. I ett sådant fall framgår det direkta sambandet mellan betalningen av bidraget och den konkreta fördelen för den lokala myndigheten tydligt. Utan en sådan skyldighet ligger det emellertid i första hand i allmänhetens intresse och inte i bidragsgivarens (konkreta) intresse att det finns kollektivtrafik.

40. Även om domstolen i domen i målet Fluvius har klargjort att det rättsförhållande som krävs för att det ska föreligga en beskattningsbar transaktion ska ges en vid tolkning [26] för att det ska antas vara frågan om en leverans eller tjänst mot ersättning, så innebär detta att bidragsgivaren erhåller en konkret individuell fördel. En olaglig elanvändning av en eltjuv utgör ostridigt en konkret individuell fördel. Om en ersättning måste betalas som grundas på den konkreta förbrukningen (den stulna elen), kan denna betecknas som skadestånd, men skiljer sig emellertid inte alls från en ersättning för laglig elförbrukning [27] och således inte från en ersättning för en konkret individuell fördel.

41. Detsamma gäller i samband med ett bidrag. Huruvida detta belopp betecknas som bidrag eller ersättning kan inte heller göra någon skillnad i mervärdesskatterättsligt hänseende. Det kan således exempelvis utan vidare antas föreligga en individuell fördel i förhållande till en lokal myndighet om en beskattningsbar person övertar viss verksamhet (underhåll av parker) mot betalning av ett visst belopp som betecknas som ”kompensation”. [28] Underhåll av parker mot ersättning för en kommun utgör typfallet för en tjänst mot ersättning. Detta gäller i än högre grad eftersom kommunen i det aktuella målet [29] enligt lag var skyldig att underhålla parkerna och tog hjälp av en tredje part för att fullgöra denna skyldighet och ersatte dennes kostnader. Den kompensation som betalades till den tredje parten var såsom varje normal ersättning varken begränsad eller fastställdes först i efterhand.

42. Däremot utgör driften av en enhet av allmänintresse (exempelvis ett museum) för vars driftskostnader kommunen betalar ett bidrag som är frikopplat från de konkreta besökarna, inte typfallet för en konkret tjänst mot ersättning. I princip är ett sådant förfarande inte skattepliktigt (på grund av att det saknas en konkret fördel som svarar mot bidraget). Resultatet skulle i sin tur bli ett annat om kommunen enligt lag är skyldig att driva ett museum och anlitar och betalar en tredje part för att fullgöra denna skyldighet.

b) Tjänster och ersättning till en tredje part (artikel 73 i mervärdesskattedirektivet)

43. Bidraget kan emellertid även betraktas som ersättning (från utomstående) om mottagaren av bidraget (bolaget) ger någon annan (resenärerna) en konkret fördel (passagerartransporter) och bidragsgivaren betalar för just detta genom en komplettering av priset. Detta klargörs i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet.

[26] Dom av den 27 april 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, punkt 31). Följaktligen kan även ett lagstadgat rättsförhållande vara tillräckligt.

[27] Dom av den 27 april 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, punkt 33).

[28] Dom av den 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 35 och följande punkter).

[29] Dom av den 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, punkterna 38 och 39).

44. Av bestämmelsens lydelse följer att den är tillämplig på subventioner som är direkt kopplade till priset på den aktuella transaktionen. För att så ska vara fallet krävs att subventionen särskilt utbetalas till den subventionerade aktören för att denne ska tillhandahålla en bestämd tjänst. Endast i detta fall kan den betraktas som ersättning för tillhandahållandet av en tjänst. [30]

45. Vidare måste de subventioner som bidragsmottagaren har beviljats även gynna mottagarna (i det här aktuella fallet resenärerna). Det pris som mottagaren av tjänsten ska betala ska enligt domstolens praxis fastställas på ett sådant sätt att det minskar i förhållande till den subvention som beviljas leverantören. [31] Uttrycket ”subventioner som är direkt kopplade till priset”, i den mening som avses i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet innefattar således endast bidrag som utgör hela eller en del av det vederlag för en transaktion avseende leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som utbetalas av en tredje part till säljaren eller tjänsteleverantören. [32]

c) Slutsats i denna del

46. Om man både tar karaktären av punktskatt och lydelsen i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet på allvar krävs det följaktligen en åtskillnad mellan förmåner som inte svarar mot någon konkret individualiserad fördel, respektive som endast har en indirekt koppling till priset för transaktionerna och sådana förmåner som har en direkt koppling till en individuell fördel, respektive priset för bidragsmottagarens transaktioner.

47. Ett sådant direkt samband kan endast följa av de konkreta villkoren för bidraget och omständigheterna i det enskilda fallet. Bedömningen av detta samband ankommer i första hand på den hänskjutande domstolen. Domstolen kan emellertid lämna vissa användbara synpunkter, eftersom tolkningen och tillämpningen av en bestämmelse vid närmare betraktelse svårligen kan skiljas från varandra.

3. Tillämpning i det konkreta fallet

a) Ersättning för en tjänst till bidragsgivaren

48. I förevarande fall har den lokala myndigheten utan tvivel ett intresse av tillhandahållandet av kollektivtrafik inom dess territorium. Bidraget syftar även till att göra det möjligt för bidragsmottagaren att fortsätta att tillhandahålla kollektivtrafik. Frågan är bara om detta räcker för att anta att det föreligger en konkret fördel för bidragsgivaren som svarar mot bidraget, eller om subventioneringen tvärtom inte äger rum i allmänhetens intresse.

49. I förevarande fall är bidraget inte kopplat till konkreta skyldigheter till förmån för bidragsgivaren, eftersom det först beviljas i efterhand som kompensation för eventuella förluster. Vilka och hur många linjer som erbjuds bestämmer bidragsmottagaren självständigt och inte bidragsgivaren. Dessutom tillkommer att bidraget för att täcka förluster som uppkommer till

[30] Dom av den 9 oktober 2019, C och C (mervärdesskatt och jordbrukssubventioner) (C-573/18 och C-574/18, EU:C:2019:847, punkt 31), och dom av den 15 juli 2004, kommissionen/Tyskland (C-144/02, EU:C:2004:444, punkterna 27 och 28).

[31] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 oktober 2019, C och C (mervärdesskatt och jordbrukssubventioner) (C-573/18 och C-574/18, EU:C:2019:847, punkt 32), och dom av den 15 juli 2004, kommissionen/Tyskland (C-144/02, EU:C:2004:444, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

[32] Se, avseende den tidigare bestämmelsen i sjätte direktivet, dom av den 9 oktober 2019, C och C (mervärdesskatt och jordbrukssubventioner) (C-573/18 och C-574/18, EU:C:2019:847, punkt 34), och dom av den 15 juli 2004, kommissionen/Tyskland (C-144/02, EU:C:2004:444, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

följd av tillhandahållandet av dessa tjänster är begränsat vad gäller omfattningen och schablonmässigt beräknas på grundval av det antal fordonskilometer som bidragsmottagaren ställer till förfogande, utan att antalet konkreta användare av transporttjänsterna har betydelse.

50. En enskild verksamhet från bidragsmottagaren utlöser således inte någon särskild utbetalning från bidragsgivaren som kan identifieras, utan bidraget utjämnar endast förlusterna upp till ett visst tak (som bestäms genom en EU-förordning) så att bidragsmottagaren över huvud taget kan fortsätta att tillhandahålla transporttjänster till de konkreta resenärerna. Det framgår inte av begäran om förhandsavgörande att bidragsgivaren skulle ha en konkret skyldighet att tillhandahålla någon motsvarande kollektivtrafik, från vilken denne befrias genom bidragsmottagaren.

51. Tillhandahållandet av kollektivtrafik sker således visserligen även i bidragsgivarens intresse, men denne erhåller inte någon konkret fördel som kan konsumeras, utan först användarna av kollektivtrafiken erhåller en sådan fördel. Enligt min mening saknas således ett sådant ”direkt samband mellan tillhandahållandet av tjänsten och den ersättning som erhållits” som krävs enligt domstolens praxis [33] för att det ska vara frågan om en beskattningsbar tjänst, vilket den polska skattemyndigheten själv även antar i sitt skriftliga yttrande.

52. I överensstämmelse med punkt 37 i EU-domstolens dom i målet Balgarska natsionalna televizia [34] skulle man även kunna formulera detta på följande sätt: Förhållandet, i det nu aktuella målet, mellan staten, som betalar ut en statlig subvention för att finansiera kollektivtrafik, och de resenärer som drar nytta av dessa tjänster, liknar emellertid inte förhållandet mellan en sjukförsäkringskassa och de som omfattas av dess försäkring. [35] Tillhandahållandet av dessa förstnämnda tjänster sker inte till klart identifierbara personer utan till samtliga potentiella resenärer. Storleken på subventionen beräknas dessutom med hänvisning till ett reglerat schablonbelopp enligt fordonskilometer och utan beaktande av vem som använder den tillhandahållna tjänsten och antalet användare.

b) Ersättning från en tredje part för tjänster till resenärerna

53. Under förutsättning att denna bedömning av sakförhållandena är korrekt, kan endast de användare till vilka bidragsmottagaren tillhandahåller persontransporterna (tjänst) anses utgöra konkreta mottagare av de subventionerade transporttjänsterna. Endast om den lokala myndighetens bidrag utgör en ”subvention som är direkt kopplad till priset”, skulle beskattningsunderlaget för transporttjänsterna öka med bidraget.

54. Till skillnad från de bidrag som anges i begäran om förhandsavgörande för att bolaget ska bevilja rabatterade biljettpriser – vilka avser en konkret tjänst som tillhandahålls en konkret användare – saknas det i samband med bidrag för att täcka förluster en konkret koppling till särskilda transaktioner. Det föreligger enbart ett allmänt samband med den (förlustbringande) verksamheten. Således föreligger det endast ett indirekt samband med de enskilda transporttjänsterna. Bidraget som är begränsat när det gäller storleken kan inte påverka priset på

[33] Dom av den 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punkt 12).

[34] Dom av den 16 september 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, punkt 37).

[35] Domstolen hänvisar i detta avseende uttryckligen till målet Le Rayon d’Or – se dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

den enskilda transporttjänsten, eftersom det dels beviljas i efterhand, dels är oberoende av den konkreta användningen av transporttjänsten. I stället är det kopplat till de fordonskilometer som erbjuds och således till den potentiella användbarheten för allmänheten.

55. I detta avseende har domstolen i första instans slagit fast att det framgår av bolagets ansökan om bindande besked att ersättningen inte påverkade biljettpriset (priset för tjänsten), eftersom organisatören fastställde biljettpriserna. Under dessa omständigheter bör bidraget endast generellt göra det möjligt för bidragsmottagaren att erbjuda motsvarande tjänster, utan att det finns någon direkt koppling till priset för dessa tjänster. Om bidragsmottagaren inte fastställer priset för användarna av kollektivtrafiken, utan det fastställs i förväg av de behöriga myndigheterna eller bidragsgivaren, kan detta bidrag för att täcka kostnaderna i efterhand inte heller direkt påverka priserna för tjänsten.

56. I detta avseende skiljer sig fallet även – till skillnad från vad kommissionen och Polen uppenbarligen anser – tydligt från den situation som låg till grund för målet Le Rayon d'Or [36], till vilket den hänskjutande domstolen uttryckligen har hänvisat. I detta mål betalade sjukförsäkringskassan ett schablonbelopp för vård för varje patient som vårdades. Domstolen betraktade helt korrekt denna ”kompensation” som betalning av ersättning (om patienterna även var skyldiga att betala ett belopp var det frågan om en ersättning för att komplettera priset) eftersom såväl tjänsten och mottagaren som beloppet var ”bestämt på förhand och enligt fastställda kriterier”.

57. Även det faktum att ersättningen genom kompensationen sammantaget förväntas bli lägre än utan bidraget, vilket den hänskjutande domstolen har betonat i begäran om förhandsavgörande och Polen i sitt skriftliga yttrande, ändrar inte denna slutsats. Detta är nämligen mycket osäkert när leverantören inte kan fastställa ersättningen för transporttjänsten. I ett sådant fall skulle det utan bidraget sannolikt inte föreligga något tillhandahållande av tjänster mot ersättning över huvud taget.

58. Dessutom är detta vid närmare betraktelse utmärkande för alla bidrag. Alla bidrag gör det möjligt för bidragsmottagaren att göra en annan prisberäkning. Såsom domstolen emellertid redan har erinrat om är ”endast det faktum att en subvention skulle kunna ha en inverkan på priset på de varor och tjänster som levereras eller tillhandahålls av det subventionerade organet inte … tillräckligt för att subventionen skall vara skattepliktig”. [37]

59. Att en sådan indirekt koppling inte kan anses tillräcklig visar även domstolens dom i målet kommissionen/Tyskland [38], eftersom genom ett sådant resonemang skulle även bidraget till torrfoderproducenterna ha varit beskattningsbart och skattepliktigt. Även detta bidrag möjliggör en annan prisberäkning för tillverkarna. Eftersom subventioner emellertid tillhandahålls i allmänhetens intresse och inte för att gynna enskilda köpare av torrfoder och särskilt inte hänförde sig till den sålda kvantiteten, fann domstolen, med rätta, att det inte var frågan om en ersättning från tredje part. Således är den allmänna inverkan på prisberäkningen – vilken är utmärkande för samtliga bidrag – inte tillräcklig för att det ska antas föreligga en motsvarande ersättning från tredje part i form av detta bidrag.

[36] Dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 32 och följande punkter).

[37] Dom av den 22 november 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, punkt 12).

[38] Dom av den 15 juli 2004, kommissionen/Tyskland (C-144/02, EU:C:2004:444, punkt 34 och följande punkter).

V. Förslag till avgörande

60. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågan från Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) enligt följande:

Artiklarna 2.1 c och 73 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en kompensation för ekonomiska förluster i efterhand vars nivå begränsas genom en EU-förordning och som inte fastställs på grundval av antalet användare, utan på grundval av det schablonmässigt erbjudna antalet fordonskilometer, inte utgör någon ersättning för en tjänst till den betalande lokala myndigheten. En sådan kompensation utgör inte heller någon ersättning från tredje part till förmån för konkreta användare av den lokala kollektivtrafiken, eftersom den inte direkt påverkar det subventionerade företagets beräkning av priset, utom möjligen indirekt.