Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 13 февруари 2025 година [1]

Дело C-615/23

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
срещу
P. S.A.

(Преюдициално запитване, отправено от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша)

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Доставка на услуги, извършвана възмездно — Данъчна основа — Компенсации за покриване на загуби — Субсидии, пряко свързани с цената — Субсидирана доставка на услуги, извършвана от трето лице в обществена полза — Правоотношение и пряка връзка между доставка на услуга и възнаграждение — Възнаграждение от страна на трети лица“

I. Въведение

1. В настоящото производство Съдът е сезиран с принципния въпрос относно третирането от гледна точка на правото в областта на ДДС на предоставянето на дотации на данъчнозадължено лице от орган на местното самоуправление в обществена полза (в случая предоставянето на масов обществен транспорт). Ако дотацията представлява част от възнаграждението за доставката, извършена от данъчнозадълженото лице в полза на предоставящия дотацията орган или на клиентите му, данъчнозадълженото лице е длъжно да плати ДДС върху дотацията (респ. дотацията съответно трябва да е по-висока). Ако обаче дотацията не е част от възнаграждението за доставка (извършена в полза на предоставящия дотацията орган или на клиентите му), а представлява обща дотация в полза на данъчнозадълженото лице, не е налице облагаема сделка, поради което не се дължи ДДС.

2. Невинаги е лесно да се определи границата между двете положения и Съдът вече в няколко производства е сезиран с този въпрос [2]. Понастоящем в това преюдициално производство Съдът трябва да разгледа планираното субсидиране на предприятие за

[1] Език на оригиналния текст: немски.

[2] Решения от 16 септември 2021 г., Българска национална телевизия (C-21/20, EU:C:2021:743), от 9 октомври 2019 г., C и C (ДДС и земеделски субсидии) (C-573/18 и C-574/18, EU:C:2019:847), от 15 юли 2004 г., Комисия/Германия (C-144/02, EU:C:2004:444), от 22 ноември 2001 г., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629), от 13 юни 2002 г., Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369), от 18 декември 1997 г., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), от 29 февруари 1996 г., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), и от 8 март 1988 г., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

масов обществен транспорт, което получава компенсация за покриване на загуби, свързани с осигуряването на транспортни връзки. Това плащане не се изчислява според броя на ползвателите, а общо, според предлаганите превозни километри. В това отношение Съдът има възможност да развие критериите за разграничаването на дотация *за* доставка от обща субсидия, *независимо от наличието на* доставка.

II. Правна уредба

А. Правото на Съюза

3. Правната уредба на Съюза се съдържа в Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) [3]. Член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директивата за ДДС предвижда:

„1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

4. Член 73 от Директива за ДДС се отнася до данъчната основа и гласи:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

Б. Полската правна уредба

5. Полша транспонира Директивата за ДДС с Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Закон от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите) (Dz.U. от 2011 г., № 177, позиция 1054, изменен, наричан по-нататък „Законът за ДДС“).

6. Член 29а, параграф 1 по същество предвижда, че данъчната основа включва всичко, представляващо насрещна престация, която доставчикът е получил или следва да получи в замяна на доставката от получателя, от клиента или от трето лице, включително дотациите, субсидиите и другите подобни плащания, които имат пряко отражение върху цената на доставяните от данъчнозадълженото лице стоки или услуги.

[3] Директива на Съвета от 28 ноември 2006 г. (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), в действащата редакция, последно изменена с Директива (ЕС) 2022/890 на Съвета от 3 юни 2022 г. (ОВ L 155, 2022 г., стр. 1).

7. Освен това съществува Ustawa o publicznym transporcie zbiorowym (Закон от 16 декември 2018 г. за масовия обществен транспорт) (Dz.U. от 2018 г., позиция 2016, изменен). Член 50, параграф 1, точка 2, буква c) от него предвижда, че финансирането на превозите в обществена полза може да се извършва по-специално чрез изплащане на компенсация на оператора за разходите, които е направил във връзка с доставката на услугите за масов обществен транспорт.

III. Факти и преюдициално запитване

8. P. S.A. (наричано по-нататък „дружеството“) подава до данъчната администрация заявление за издаване на предварително данъчно становище в областта на данъка върху стоките и услугите (ДДС).

9. Дружеството е търговец, който осъществява стопанска дейност. Според запитващата юрисдикция то няма капиталови или персонални връзки с единиците на местното самоуправление, т.е. не е вътрешен оператор по смисъла на Регламент (ЕО) № 1370/2007[4]. Това вероятно означава, че дружеството е независимо частно предприятие.

10. Дружеството води пълна отчетност, подлежи на облагане с корпоративен данък и е данъчнозадължено лице по Закона за ДДС. То се занимава основно с дейност по превоз на пътници. Във връзка с влизането в сила на Регламент (ЕО) № 1370/2007 и на Закона за масовия обществен транспорт дружеството обмисля възможността да сключи с единиците на местното самоуправление договори за извършване на услуги за обществен автомобилен транспорт, които предвиждат да му се изплаща компенсацията по член 50, параграф 1, точка 2, буква c) от Закона за масовия обществен транспорт. Дружеството би се явявало оператор, а другата страна по договора би бил организаторът на масовия обществен транспорт.

11. В рамките на дейността си в областта на масовия обществен транспорт дружеството би получавало приходи от продажбата на билети, от които би покривало разходите за транспортната дейност. Цената на билетите би се определяла: 1) или от организатора на масовия обществен транспорт с решения на компетентните му органи; 2) или от организатора чрез типов договор за доставка на услуги за обществен автомобилен транспорт.

12. Дружеството би получавало приходи от следните източници:

1. приходи от продажбата на билети и от други тарифни такси, подлежащи на облагане с ДДС (по принцип със ставка от 8 %);

2. компенсация за загубата на приходи поради прилагането на намалени цени за превоз за определени в закона правоимащи лица, която има обективен характер и се облага с ДДС (8 %);

3. компенсация за загубата на приходи поради прилагането на намалени цени за превоз за определени от организатора правоимащи лица;

[4] Регламент на Европейския парламент и на Съвета от 23 октомври 2007 година относно обществените услуги за пътнически превоз с железопътен и автомобилен транспорт и за отмяна на регламенти (ЕИО) № 1191/69 и (ЕИО) № 1107/70 на Съвета (ОВ L 315, 2007 г., стр. 1).

4. други приходи (например предоставяне на рекламни площи); в зависимост от разпоредбите на съответния договор или приложимото законодателство може да са налице всички източници на приходи по точки 2—4 или само някои от тях или да не е налице нито един от тях.

13. Финансирането на извършваните услуги за обществен транспорт с посочените по-горе приходи не би покривало разходите за осъществяваната транспортна дейност, поради което дружеството би получавало от организатора компенсация, която да покрива загубите му от доставянето на тези услуги. Размерът на компенсацията не може да надвишава сумата, съответстваща на нетния финансов ефект от предоставянето на услугите за градски транспорт, изчислен в съответствие с Регламент № 1370/2007.

14. Договорът с организатора би определял конкретните правила за изчисляване на нетния финансов ефект от предоставянето на услугите, начина на изплащане на компенсацията и нейния максимален размер за определен период. Основание за изплащане на компенсацията е наличието на отрицателен финансов ефект. Компенсацията не би се отразила върху цената на билета, т.е. върху цената на доставяната услуга. Тя е с общ характер и представлява съфинансиране на общите разходи за извършваната по договора транспортна дейност.

15. Дружеството се обръща към данъчния орган в частност с въпроса дали такава компенсация (наричана по-нататък „дотация“) е елемент от данъчната основа по смисъла на член 29а, параграф 1 от Закона за ДДС. Според дружеството дотацията не би увеличила данъчната основа по смисъла на член 29а, параграф 1 от Закона за ДДС, тъй като няма пряко отражение върху цената на доставяните услуги за масов обществен транспорт.

16. В становището си от 14 май 2019 г. органът приема тази позиция за неправилна и заключава, че с извършването на описаните в заявлението дейности, които отговарят на определението за икономическа дейност по член 15, параграф 2 от Закона за ДДС, дружеството действа в качеството на данъчнозадължено лице по Закона за ДДС. Органът заключава, че този тип дотация представлява допълнителна престация по смисъла на член 29а, параграф 1 от Закона за ДДС, която има пряко отражение върху цената на доставяните услуги.

17. С решение от 26 ноември 2019 г. първоинстанционният съд отменя оспореното данъчно становище. В мотивите си съдът посочва, че видно от заявлението, дотацията не се отразява върху цената на билета (услугата), тъй като тази цена се определя от организатора. Той отхвърля наличието на еднозначна и ясно установима връзка между цената на предоставяните транспортни услуги и дотацията. Данъчната администрация обжалва това решение.

18. Сезираният с правния спор Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша), отправя следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 73 от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че данъчната основа по смисъла на тази разпоредба включва компенсация като описаната в заявлението за издаване на становище, която се изплаща на отделен субект (оператора) от единица на местното самоуправление за доставката на услуги за масов обществен транспорт?“.

19. В производството пред Съда писмени становища по този въпрос представят полската данъчна администрация, Република Полша, Унгария и Европейската комисия. В съответствие с член 76, параграф 2 от Процедурния правилник Съдът решава да не провежда съдебно заседание.

IV. Правен анализ

A. Преюдициален въпрос и ход на анализа

20. С преюдициалния си въпрос запитващата юрисдикция иска в крайна сметка да установи въз основа на какви критерии плащането на дотация (в случая под формата на компенсация за покриване на загубите) следва в съответствие с член 73 от Директивата за ДДС да се включи в данъчната основа на облагаема и неосвободена доставка, извършена от получателя на дотацията.

21. Обстоятелството, че единица на местното самоуправление (наричана по-нататък „предоставящият дотацията орган“) извършва плащания на компенсации за покриване на разходи в обществена полза (в случая в интерес на поддържането на масов обществен транспорт), не е нещо необичайно, защото същата има определена (обществена) полза от това.

22. Общото включване на всички държавни дотации в данъчната основа за ДДС би означавало, че всяка дотация ще бъде намалена с дължимия ДДС, доколкото получателят вече не може да използва тази част за целите на подпомагането, или, че финансирането би трябвало да бъде увеличено с размера на ДДС, което невинаги ще е възможно във времена на оскъдни ресурси на публичните бюджети. Вероятно това е една от причините, поради които съществува единодушие, че не всяко плащане в обществена полза, извършено от публичен орган в полза на предприятие, следва да се счита за релевантна от гледна точка на правото в областта на ДДС насрещна престация за доставката на стока или услуга[5], която подлежи на облагане с ДДС.

23. От текста на член 73 от Директивата за ДДС също става ясно, че не всяка дотация е част от данъчната основа за ДДС. Напротив, включват се само субсидии, пряко свързани с цената на доставката. В това отношение следва да се прави разграничение между субсидии, които не са релевантни от гледна точка на правото в областта на ДДС, и субсидии, пряко свързани с цената на доставките. Последните могат да се квалифицират и като насрещна престация (в случая на трето лице, предоставящият дотацията орган).

24. От мотивите на запитващата юрисдикция, изложени в преюдициалното запитване, обаче става ясно, че е възможно дори да се приеме, че е налице пряка доставка от страна на дружеството в полза на предоставящия дотацията орган (осигуряване на масов обществен превоз). В този случай дотацията също би следвало да се счита за насрещна престация за облагаема и неосвободена доставка. Следователно запитващата юрисдикция всъщност

[5] Вж. по-специално решенията, в които Съдът отхвърля това: решения от 16 септември 2021 г., Българска национална телевизия (C-21/20, EU:C:2021:743), от 15 юли 2004 г., Комисия/Германия (C-144/02, EU:C:2004:444), от 18 декември 1997 г., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), от 29 февруари 1996 г., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), и от 8 март 1988 г., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

иска да установи дали в случая дотацията попада в обхвата на член 2, параграф 1, буква в) (доставка на услуги, извършвана възмездно) или на член 73 от Директивата за ДДС (възнаграждение на трето лице, включително субсидии).

25. Съдът вече многократно се е опитвал да разработи критерии за това тълкуване. Така Съдът не счита, че плащанията на членовете на сдружение за насърчаване на продажбите[6], също както дотациите, изплащани на земеделски производители за преустановяване на производството на мляко[7] или за отказване от реколтата[8], представляват възнаграждение за доставка на стока или услуга. Същото важи и за субсидията в полза на обществена телевизионна организация за поддържането на програмата ѝ[9]. Съдът обаче счита, че може да е налице възнаграждение, ако съществува конкретна връзка между субсидията и цената на доставката, извършена в полза на трето лице[10]. Последното се потвърждава в случая на субсидия от 10 британски лири (GBP) за всяка извършена енергийна консултация[11] и в случай на допълнителни плащания, извършени от оперативен фонд, за конкретни доставки, извършени от организация на производители, в полза на нейните членове[12], но не и в случай на субсидия в полза на производители на сух фураж, за да могат да произвеждат на цените на световния пазар[13].

26. Отправна точка за отговора на въпроса дали субсидираната дейност на дружеството в случая може да се счита за възмездна доставка, както много често, е характерът на ДДС като общ данък върху потреблението (по този въпрос вж. раздел Б.1.). След това ще изложа необходимите съгласно Директивата за ДДС критерии за отговора на този въпрос (по този въпрос вж. раздел Б.2.), за да може да се даде полезен отговор в конкретния случай (по този въпрос вж. раздел Б.3.)

Б. По разграничаването на дотацията, която не е релевантна от гледна точка на правото в областта на ДДС, от насрещна престация, която е релевантна от гледна точка на правото в областта на ДДС

1. Характерът на ДДС

27. Съгласно характера си ДДС представлява общ данък върху потреблението, с който се цели облагане на разходите (обикновено парично плащане), направени от получателя срещу доставката на стока или услуга[14], които доставчикът получава от получателя. В член 73 от Директивата за ДДС тази сума е разширена с разходите, направени от трето лице. Следователно се включва и насрещната престация, която доставчикът получава от

6 Решение от 8 март 1988 г., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120).

7 Решение от 29 февруари 1996 г., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

8 Решение от 18 декември 1997 г., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627).

9 Решение от 16 септември 2021 г., Българска национална телевизия (C-21/20, EU:C:2021:743).

10 Решение от 22 ноември 2001 г., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629).

11 Решение от 13 юни 2002 г., Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

12 Решение от 9 октомври 2019 г., C и C (ДДС и земеделски субсидии) (C-573/18 и C-574/18, EU:C:2019:847).

13 Решение от 15 юли 2004 г., Комисия/Германия (C-144/02, EU:C:2004:444).

14 Вж. например решения от 3 май 2012 г., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, т. 23), от 11 октомври 2007 г., KÖGÁZ и др. (C-283/06 и C-312/06, EU:C:2007:598, т. 37 — „определяне на неговия размер пропорционално на цената, получена от данъчнозадълженото лице като насрещна престация за стоките и услугите, които то предоставя“), и от 18 декември 1997 г., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, т. 20 и 23 — „Следва да бъде отчитан единствено характерът на поетото задължение: за да попадне в обхвата на общата система на ДДС, това задължение трябва да предполага потребление“).

трето лице „срещу доставката“. И в двата случая обаче трябва да става въпрос за насрещна престация срещу доставка от лицето, което получава паричното плащане, в случая дружеството.

28. Член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директивата за ДДС определя какво е облагаема сделка. Съгласно тази разпоредба следните сделки подлежат на облагане с ДДС: доставката на стоки и услуги на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество. По-специално от определението за доставка на стоки в член 14 от Директивата за ДДС („прехвърлянето на правото за разпореждане“) става ясно, че (при доставката на стока) получателят трябва получи конкретно потребителско благо от доставчика. Следователно става въпрос за облагането на прехвърлянето на потребителско благо между две лица.

29. ДДС е потребителски данък, чиято цел е да се обложи платежоспособността на потребителя, която се проявява в изразходването на активи за получаване на потребителско благо. Следователно сделка от гледна точка на правото в областта на ДДС може да е налице само ако *определен* потребител получи *конкретно* благо от данъчнозадълженото лице. Ако обаче получателят на дотация осигурява само *в общ смисъл общо* благо, това не води до облагаема сделка.

30. За дотациите е присъщо предоставящият ги винаги да отпуска дотацията в свой собствен интерес, респ. в случай на дотации от публичен орган — в рамките на компетентността му. Въпреки това, само по себе си обстоятелството, че получателят на дотацията (в случая дружеството) преследва цел, която се припокрива или дори съвпада с целите на предоставящия дотацията орган (в случая интереса от функциониращ масов транспорт на собствената му територия), не означава, че може да се приеме, че е налице потребителско благо по смисъла на правото в областта на ДДС. В противен случай би била безпредметна формулировката в член 73 от Директивата за ДДС, съгласно която субсидията трябва да бъде *пряко* свързана с цената на доставката, и всяка субсидия би представлявала възнаграждение за потребителско благо.

2. Критерии за разграничаване

31. Ето защо от самото начало Съдът прави разграничение в зависимост от това дали е налице доставка по смисъла на правото в областта на ДДС, за която е използвана дотацията [15]. Съдът [16] отхвърля наличието ѝ, при условие че търговецът се е съгласил само да произвежда по-малко мляко и на това основание получава възнаграждение (субсидия). Съдът счита, че преустановяването на производството на мляко от страна на земеделския стопанин би могло да е в интерес на предоставящия субсидията, но не му осигурява потребителско благо, а по-скоро е от общ интерес за правилното функциониране на пазара на мляко в Европейския съюз [17]. По-специално — както Съдът изрично посочва — земеделският стопанин извършва доставка на услуги на потребител, който не може да бъде идентифициран, а не осигурява благо, което представлява разход за дейността на друг участник в икономическия живот [18].

[15] Вж. по този въпрос практиката на Съда: решения от 22 ноември 2001 г., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, т. 12 и сл.), от 18 декември 1997 г., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, т. 21 и сл.), и от 29 февруари 1996 г., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, т. 19 и сл.).

[16] Решение от 29 февруари 1996 г., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72).

[17] Така изрично решение от 29 февруари 1996 г., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, т. 21 и 22).

[18] Така изрично решение от 18 декември 1997 г., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, т. 23).

32. Същото се отнася и за сдружение, което рекламира определени регионални продукти и получава субсидия от региона. В този случай Съдът уточнява, че субсидията трябва да се изплаща именно за доставката на определена стока или за извършването на определена услуга [19], поради което следва да се провери „дали всяка отделна дейност налага отделно плащане, което може да бъде определено“ [20]. Сам по себе си фактът, че регионът има интерес от по-доброто предлагане на пазара на продукти от региона, не е достатъчен за Съда. В сходен смисъл е преценката на субсидиите от държавата в полза на излъчваща телевизионна организация, която не събира възнаграждение от зрителите си [21]. Субсидиите за финансирането на излъчващата организация не се считат за насрещна престация за конкретна доставка на услуга, извършена в полза на конкретен зрител. Освен това за субсидиращия орган съществуването на излъчваща организация не представлява благо, за което той предоставя субсидия като възнаграждение.

33. От друга страна, по отношение на субсидия в размер на 10 GBP за всяка извършена енергийна консултация [22] Съдът постановява, че сумата, която публичен орган плаща на икономически субект във връзка с услугата по енергийна консултация, предоставена на определени категории собственици на жилища, представлява насрещна престация за доставка. Също така той счита плащанията, извършени от оперативни фондове в полза на организация на производители за доставката на инвестиционни стоки, от които съответните производители са извлекли полза, за възнаграждение, изплатено на трето лице за доставка на стока [23].

34. Следователно, като се вземе предвид характерът на ДДС и практиката на Съда, не е налице доставка на стока или услуга, извършвана възмездно, ако плащането на дотацията в полза на получателите ѝ е главно в обществен интерес [24]. Всъщност в този случай няма конкретен получател на доставката. Освен това предоставящият дотацията не се превръща в конкретен получател на доставката само поради обстоятелството, че има косвен интерес от дотираната дейност.

35. Ето защо следва да се изясни дали плащането на дотация допуска получаването на конкретно благо за конкретен получател на доставка. За тази цел трябва да се прави разграничение между двете възможни положения. Така дотацията може да бъде изплатена за доставка в полза на предоставящия дотацията орган (в случая напр. осигуряването на масов обществен транспорт в полза на единица на местното самоуправление — по този въпрос вж. буква а), или за доставка в полза на превозваните лица (транспортна услуга в полза на пътниците — по този въпрос вж. буква б).

[19] Решение от 22 ноември 2001 г., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, т. 12), вж. също решение от 8 март 1988 г., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, т. 14 и сл.).

[20] Решения от 22 ноември 2001 г., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, т. 15), и от 8 март 1988 г., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, т. 14 и сл.).

[21] Решение от 16 септември 2021 г., Българска национална телевизия (C-21/20, EU:C:2021:743).

[22] Решение от 13 юни 2002 г., Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369).

[23] Решение от 9 октомври 2019 г., C и C (ДДС и земеделски субсидии) (C-573/18 и C-574/18, EU:C:2019:847).

[24] Съдът също прави разграничение по отношение на дружеството в зависимост от това дали то защитава общи интереси на членовете (липса на конкретна доставка) или не — вж. решение от 12 февруари 2009 г., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, т. 31), и от 8 март 1988 г., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, т. 14, където става въпрос за общи интереси).

а) Доставка на услуги, извършвана възмездно (член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС)

36. Само ако получателят на дотацията осигурява на предоставящия дотацията конкретно благо, което компенсира дотацията, може да става въпрос за доставка, извършвана възмездно, по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, т.е. за облагаема доставка на услуга.

37. Съгласно практиката на Съда обаче доставката на услуги е извършена „възмездно“ по смисъла на тази разпоредба само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на определяема услуга, предоставена на получателя. Случаят е такъв, ако съществува *пряка връзка* между предоставената услуга и получената ѝ равностойност [25].

38. Що се отнася до дотацията за последващо компенсиране на загуби, това е спорно. Действително между предоставящия дотацията и получателя обикновено съществува споразумение. Както обаче Унгария също подчертава в писменото си становище, дотация за последващо компенсиране на загуби от дейността досега не компенсира дейност, която трябва да се извърши конкретно за тази цел. В това отношение предоставящият дотацията орган не получава конкретно благо.

39. Положението би могло да е различно, ако по силата на закон единицата на местното самоуправление е длъжна да осигури масов обществен транспорт и *за изпълнението на това задължение* ползва частноправен субект и съответно му предоставя дотации. В случая става ясна пряката връзка между плащането на дотацията и конкретното благо на единицата на местното самоуправление (освобождаване от предвидено в закон задължение). При липсата на такова задължение обаче съществуването на масов обществен транспорт е главно в обществена полза, а не в (конкретна) полза на предоставящия дотацията орган.

40. Макар по дело Fluvius Съдът да уточнява, че на необходимото за наличието на облагаема сделка правоотношение трябва да се придава широко значение [26], за да може да се приеме, че е налице доставка на стока или услуга, извършвана възмездно, това все пак предполага конкретно индивидуализирано благо, получено от предоставящия дотацията. Незаконното потребление на електроенергия от крадец на електроенергия безспорно представлява конкретно индивидуализирано благо. Ако за него трябва да се плати насрещна престация в зависимост от конкретното потребление (на откраднатата електроенергия), тя може да се квалифицира като обезщетение за вреди, но ни най-малко не се различава от възнаграждението за законното потребление на електроенергия [27], т.е. от възнаграждение за конкретно индивидуализирано благо.

[25] Решение от 16 септември 2021 г., Българска национална телевизия (C-21/20, EU:C:2021:743, т. 31), вж. в този смисъл решения от 22 ноември 2018 г., MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, т. 39), от 22 юни 2016 г., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, т. 22), и от 8 март 1988 г., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, т. 11, 12 и 16).

[26] Решение от 27 април 2023 г., Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, т. 31). Следователно и предвидено в закон правоотношение може да е достатъчно.

[27] Решение от 27 април 2023 г., Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, т. 33).

41. Същото се отнася и за дотацията. От гледна точка на правото в областта на ДДС също така не може да има значение дали тази парична сума е обозначена като дотация или като насрещна престация. Ето защо лесно може да се приеме, че е налице индивидуализирано благо за единицата за местно самоуправление, ако напр. данъчнозадължено лице поеме изпълнението на определени дейности (поддържане на паркове) срещу плащането на определена като „възнаграждение“ сума [28]. Възмездното поддържане на паркове за дадена община е прототипът за доставка на услуги, извършвана възмездно. Това важи в още по-голяма степен, тъй като по съответното дело [29] поддържането на парковете е възложено на общината по силата на правна норма и тя ползва трето лице за изпълнението на това задължение, на което компенсира разходите му. Като всяка обичайна насрещна престация, изплатената на третото лице компенсация нито е ограничена, нито a posteriori е определена.

42. За разлика от това, поддържането на обект в обществена полза (напр. музей), за чиито оперативни разходи общината плаща дотация, която не зависи от конкретните посетители, не е прототипът на конкретна доставка на услуги, извършвана възмездно. Тази операция по принцип не е облагаема (поради липсата на конкретно благо като насрещна престация на дотацията). Положението би било различно, ако по силата на закон общината е длъжна да поддържа музей и за изпълнението на това задължение ангажира трето лице и му плаща за това.

б) Доставка на услуги и възнаграждение на трето лице (член 73 от Директивата за ДДС)

43. Дотацията обаче може да се разглежда също като възнаграждение (от трета страна), ако получателят ѝ (в случая дружеството) осигурява конкретно благо (в случая превоз на пътници) на друго лице (в случая пътниците) и предоставящият дотацията орган му плаща за това (т.нар. допълване на цената). Последното е изяснено в член 73 от Директивата за ДДС.

44. Съгласно текста ѝ тази разпоредба се прилага, когато субсидията е пряко свързана с цената на съответната доставка. За да бъде такъв случаят, субсидията трябва да се изплаща конкретно на субсидирания икономически субект, за да може да извърши определена услуга. Само в този случай може да се счита, че субсидията представлява насрещна престация за предоставянето на услуга [30].

45. Освен това получателят на услугата (в случая пътниците) също трябва да извлекат ползи от субсидията, предоставена на получателя на субсидията. Съгласно практиката на Съда действително е необходимо цената, която трябва да се плати от получателя, да бъде определена по такъв начин, че да се намалява пропорционално на субсидията, предоставена на доставчика [31]. Следователно понятието „субсидии, пряко свързани с

[28] Решение от 22 февруари 2018 г., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, т. 35 и сл.).

[29] Решение от 22 февруари 2018 г., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, т. 38 и 39).

[30] Решения от 9 октомври 2019 г., C и C (ДДС и земеделски субсидии) (C-573/18 и C-574/18, EU:C:2019:847, т. 31), и от 15 юли 2004 г., Комисия/Германия (C-144/02, EU:C:2004:444, т. 27 и 28).

[31] Вж. в този смисъл решение от 9 октомври 2019 г., C и C (ДДС и земеделски субсидии) (C-573/18 и C-574/18, EU:C:2019:847, т. 32), и от 15 юли 2004 г., Комисия/Германия (C-144/02, EU:C:2004:444, т. 29 и цитираната съдебна практика).

цената“, по смисъла на член 73 от Директивата за ДДС обхваща само субсидиите, които представляват пълната или частична насрещна престация за доставката на стоки или услуги и които са изплатени от трето лице на продавача или доставчика [32].

в) Междинно заключение

46. Следователно, ако сериозно се вземат предвид както характерът на данък върху потреблението, така и текстът на член 73 от Директивата за ДДС, следва да се направи разграничение между субсидиите, които не компенсират конкретно индивидуализирано благо, респ. които само косвено са свързани с цената на сделките, и субсидиите, които са пряко свързани с индивидуализирано благо, респ. които са пряко свързани с цената на сделките на получателя на субсидията.

47. Такава пряка връзка може да следва само от конкретните условия на субсидията и обстоятелствата в отделния случай. Анализът им е преди всичко задължение на запитващата юрисдикция. Съдът обаче може да даде полезни насоки в това отношение, защото при по-задълбочен анализ тълкуването на дадена разпоредба и прилагането ѝ трудно могат да се разграничат.

3. Прилагане в конкретния случай

а) Насрещна престация за доставка, извършвана в полза на предоставящия дотацията орган

48. В разглеждания случай единицата за местно самоуправление несъмнено има интерес от предоставянето на масов обществен превоз на своята територия. Освен това дотацията позволява на получателя ѝ да продължи да предлага такава услуга. Единственият въпрос е дали това е достатъчно, за да се приеме, че е налице конкретно благо за предоставящия дотацията орган или дотирането не е по-скоро в обществена полза.

49. В разглеждания случай дотацията не е свързана с конкретни задължения в полза на предоставящия дотацията орган, защото се предоставя едва впоследствие като компенсация за евентуално претърпените загуби. Кои и колко маршрути да се предлагат не се решава от предоставящия дотацията орган, а самостоятелно от получателя на дотацията. В допълнение към това размерът на дотацията за покриването на загубите, настъпили в резултат от извършването на тези услуги, е ограничен и се изчислява общо според предоставените на обществото превозни километри, които получателят на дотацията предлага, без да е от значение броят на конкретните ползватели на транспортните услуги.

50. Следователно отделната дейност на получателя на дотацията не води до конкретно, определено плащане от страна на предоставящия дотацията орган, а дотацията компенсира само загубите до определена сума (която се определя от регламент на ЕС), така че получателят на дотацията въобще да има възможност да продължи да извършва

[32] Вж. предходната разпоредба в Шеста директива: решение от 9 октомври 2019 г., C и C (ДДС и земеделски субсидии) (C-573/18 и C-574/18, EU:C:2019:847, т. 34), и от 15 юли 2004 г., Комисия/Германия (C-144/02, EU:C:2004:444, т. 31 и цитираната съдебна практика).

транспортни услуги в полза на конкретните пътници. От преюдициалното запитване не се установява конкретно задължение на предоставящия дотацията орган да осигури съответен масов обществен транспорт, от което получателят на дотацията би го освободил.

51. Следователно, макар предоставянето на масов обществен транспорт да е в интерес на предоставящия дотацията орган, то не осигурява конкретно потребителско благо на него, а само на ползвателите на масовия обществен транспорт, когато го ползват. Ето защо според мен не е налице изискваната съгласно практиката на Съда[33] за наличието на облагаема доставка на услуги „пряка връзка между предоставената услуга и полученото възнаграждение“, което очевидно приема и полската данъчна администрация в писменото си становище.

52. Освен това съгласно точка 37 от решение на Съда по дело Българска национална телевизия[34] би могло да се формулира следното: в настоящия случай обаче между държавата, която изплаща дотация от бюджета си, за да финансира масовия обществен транспорт, и пътниците, които се ползват от тези услуги, няма отношение, аналогично на съществуващото между дадена здравна каса и осигурените към нея лица[35]. От споменатите услуги се ползват не лица, които могат да бъдат ясно идентифицирани, а всички потенциални пътници. В допълнение, размерът на съответната дотация се определя на базата на норматив за превозни километри, без въобще да се вземат предвид самоличността и броят на ползвателите на предоставяната услуга.

б) Насрещна престация на трето лице за доставки, извършвани в полза на пътниците

53. Ако приемем, че този анализ на фактите е правилен, само ползвателите могат да бъдат конкретни получатели на дотираните транспортни услуги, на които получателят на дотацията предоставя превоз (услуга). Само ако дотацията, предоставена от единицата за местно самоуправление, представлява „субсидия, пряко свързана с цената“, той би трябвало да увеличи данъчната основа на транспортните услуги със сумата на субсидията.

54. За разлика от посочените и в преюдициалното запитване — свързани с конкретна услуга за конкретен получател — дотации за намалени цени за превоз, които следва да предостави дружеството, дотациите за покриване на загубите нямат конкретна връзка с определени сделки. Съществува само обща връзка с дейността (която носи загуби). Поради това е налице само косвена връзка с отделните транспортни услуги. Ограничената по размер дотация не може да има отражение върху цената на отделната транспортна услуга, тъй като, от една страна, тя се предоставя a posteriori, а от друга страна, не зависи от конкретното ползване на транспортните услуги. Тя се основава по-скоро на предлаганите превозни километри, а оттам и на потенциалната възможност за използване от обществото.

55. В това отношение първоинстанционният съд постановява, че от заявлението на дружеството за обвързваща информация следва, че компенсацията не се отразява върху цената на билета (услугата), тъй като тази цена се определя от организатора. При тези обстоятелства дотацията има за цел само да позволи на получателя на дотацията като цяло да предлага съответни услуги, без да е пряко свързан с цената на тези услуги. Ако цените за ползвателите на пътническия превоз не се определят от получателя на дотацията, а

[33] Решение от 8 март 1988 г. Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, т. 12).

[34] Решение от 16 септември 2021 г., Българска национална телевизия (C-21/20, EU:C:2021:743, т. 37).

[35] В това отношение Съдът изрично се позовава на решение от 27 март 2014 г., Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185).

предварително — от компетентните органи или от предоставящия дотацията орган, последващата дотация за покриването на разходите също не може да има пряко отражение върху цените на услугата.

56. Обратно на становището, което Комисията и Република Полша, изглежда, застъпват, в това отношение настоящият случай ясно се различава и от случая, на който се основата на дело Le Rayon d'Or [36] и който запитващата юрисдикция изрично посочва. По това дело здравната каса изплаща обща сума за помощ за всеки пациент, нуждаещ се от грижа. Съдът съвсем правилно разглежда тази „компенсация" като плащане на възнаграждение (ако пациентите все още трябва да плащат вноска, тогава би представлявала възнаграждение, допълващо цената), тъй като както услугата и получателят, така и сумата са „определен[и] предварително и според добре установени критерии".

57. Този извод не се променя и от обстоятелството, подчертано от запитващата юрисдикция в преюдициалното запитване и от Република Полша в писменото становище, че се очаква чрез компенсацията възнаграждението като цяло да остане по-ниско, отколкото без дотацията. От една страна, това е повече от съмнително, ако възнаграждението за транспортната услуга не може да се определя от доставчика. В това положение без дотацията вероятно изобщо нямаше да са налице доставки на услуги, извършвани възмездно.

58. От друга страна, при по-задълбочен анализ тази последица е присъща за всяка субсидия. Всяка субсидия позволява на получателя на субсидията да изчисли различна цена. Както обаче Съдът вече е посочил, „въпреки това сама по себе си възможността дадена субсидия да има отражение върху цените на доставените от субсидирания субект стоки или на предоставените от него услуги […] не прави тази субсидия облагаема" [37].

59. Решение на Съда по дело Комисия/Германия [38] също показва, че такава косвена връзка не може да е достатъчна, защото с този довод субсидията в полза на производителите на сух фураж също би била облагаема. Тази субсидия също позволява на производителите различно изчисление на цените. Доколкото обаче субсидията е в обществена полза, а не в интерес на отделните купувачи на сух фураж и не се отнася по-специално до продаденото количество, Съдът — правилно — отрича да е налице възнаграждение от трета страна. Следователно общите последици за изчисляването на цената — които са присъщи за всяка субсидия — не са достатъчни, за да се приеме, че е налице съответно възнаграждение от трета страна под формата на тази субсидия.

V. Заключение

60. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалния въпрос, поставен от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша), по следния начин:

„Член 2, параграф 1, буква в) и член 73 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че последваща компенсация за финансови загуби, чийто размер е ограничен от регламент на ЕС и която не зависи от броя на ползвателите, а от общо предлаганите

[36] Решение от 27 март 2014 г. (C-151/13, EU:C:2014:185, т. 32 и сл.).

[37] Решение от 22 ноември 2001 г., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, т. 12).

[38] Решение от 15 юли 2004 г., Комисия/Германия (C-144/02, EU:C:2004:444, т. 34 и сл.).

превозни километри, не представлява възнаграждение за доставка на услуга, извършвана в полза на плащащата единица на местното самоуправление. Освен това такава компенсация не представлява възнаграждение от трета страна в полза на конкретните ползватели на масовия обществен транспорт, доколкото същата има не пряко, а при всички положения косвено отражение върху изчисляването на цените на подпомаганото предприятие“.